

Gericht: VGH
Aktenzeichen: 4 BV 15.2777
Sachgebietsschlüssel: 1111

Rechtsquellen:

GG Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1
KAG Art. 3 Abs. 1, Art. 6, Art. 7

Hauptpunkte:

- Erhebung der Zweitwohnungsteuer
- Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
- Zulässigkeit eines siebenstufigen Steuertarifs
- stufenbedingte Progressions- und Degressionseffekte
- Höhe der Steuer bei Mischnutzung einer Zweitwohnung
- verfassungsrechtlich gebotene Befreiung bei „melderechtlicher Zwangslage“
- Konkurrenz von Zweitwohnungsteuer mit Fremdenverkehrs- und Kurbeitrag

Leitsätze:

Wird die Höhe der Zweitwohnungsteuer nach einem Stufentarif bemessen, so widerspricht dies wegen der daraus unvermeidbar folgenden Unterschiede im Steuersatz zwar dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen kann aber, wenn der gewählte Steuertarif keine sonstigen Degressionseffekte bewirkt, wegen der mit der Stufenbildung erreichbaren Verwaltungsvereinfachung verfassungsrechtlich gerechtfertigt sein.

Urteil des 4. Senats vom 2. Mai 2016

(VG München, Entscheidung vom 29. Oktober 2015, Az.: M 10 K 14.5589)

4 BV 15.2777
M 10 K 14.5589

*Großes Staats-
wappen*

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

** . ***** ***,
***** ***** * , ***** ***, ***** ***,

- ***** -

gegen

Markt Schliersee,
vertreten durch den ersten Bürgermeister,
Rathausstr. 1, 83727 Schliersee,

- Beklagter -

bevollmächtigt:

Rechtsanwälte ***** *****
***** ** ***** *****

beteiligt:

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

wegen

Zweitwohnungsteuer;

hier: Berufung des Beklagten gegen das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts
München vom 29. Oktober 2015,

erlässt der Bayerische Verwaltungsgerichtshof, 4. Senat,

durch den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgerichtshof Dr. Zöllner,
den Richter am Verwaltungsgerichtshof Dr. Peitek,
die Richterin am Verwaltungsgerichtshof Dr. Schübel-Pfister

aufgrund mündlicher Verhandlung vom 27. April 2016
am **2. Mai 2016**
folgendes

Urteil:

- I. Das Urteil des Verwaltungsgerichts München vom 29. Oktober 2015 wird aufgehoben. Die Klage wird abgewiesen.
- II. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens beider Instanzen.
- III. Die Entscheidung ist hinsichtlich der Kosten des Verfahrens vorläufig vollstreckbar. Der Kläger darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht der Beklagte zuvor Sicherheit in gleicher Höhe leistet.
- IV. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

- 1 Der Kläger wendet sich gegen die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer.
- 2 Dem mit der Hauptwohnung in B. (Hessen) gemeldeten Kläger gehört eine 104,80 m² große Wohnung im Gemeindegebiet des Beklagten. Die im Mai 2014 fertiggestellte Wohnung wurde seither sowohl mehrere Tage durch die Familie bzw. Freunde des Klägers genutzt als auch von der D. GmbH, deren Geschäftsführer der Kläger ist, für verschiedene Zeiträume gemietet.
- 3 Von den Inhabern einer Zweitwohnung erhebt der Beklagte Zweitwohnungsteuer nach Maßgabe seiner Zweitwohnungsteuersatzung (ZwStS).

4 Für den Steuersatz gilt nach § 5 Abs. 1 ZwStS die folgende Regelung:
5 „Die Steuer beträgt im Kalenderjahr:

6

Jährlicher Mietaufwand			
Stufe	von/ab	bis	Steuer
1		1.250,00 Euro	110 Euro
2	1.250,01 Euro	2.500,00 Euro	225 Euro
3	2.500,01 Euro	5.000,00 Euro	450 Euro
4	5.000,01 Euro	10.000,00 Euro	900 Euro
5	10.000,01 Euro	20.000,00 Euro	1.800 Euro
6	20.000,01 Euro	40.000,00 Euro	3.600 Euro
7	40.000,01 Euro		7.200 Euro“

7 Mit Bescheid vom 16. September 2014 setzte der Beklagte für die Wohnung des Klägers die Zweitwohnungsteuer für das Jahr 2014 (Zeitraum 1.10. bis 31.12) auf 225 Euro und ab dem Jahr 2015 auf 900 Euro jährlich fest. Der Steuerbescheid gilt bis zur Bekanntgabe eines neuen Steuerbescheides.

8 Der Kläger legte dagegen Widerspruch ein und trug vor, er vermiete das Haus als Ferien- und Gästehaus; entsprechende Kurtaxe werde abgeführt. Das Objekt habe aktuell nur eine Leerstandsquote von 3%, so dass die Einschaltung einer Vermietungsagentur nicht gefordert werden könne. Ob es sich um eine Zweitwohnung handle, könne letztlich dahinstehen, da er das Haus aus beruflichen Gründen nutze und verheiratet sei.

9 Mit Bescheid vom 9. Dezember 2014 wies das Landratsamt Miesbach den Widerspruch zurück. Der Kläger übe die tatsächliche Sachherrschaft über das Objekt aus und sei in seiner Verfügungsbefugnis rechtlich nicht beschränkt. Er habe das Haus als Wohnung auch zu seiner persönlichen Lebensführung inne. Es werde nicht ausschließlich beruflich genutzt, sondern vom Kläger und seiner Familie und gegebenenfalls von Dritten zu Erholungszwecken auch privat genutzt.

10 Der Kläger erhob dagegen Anfechtungsklage zum Verwaltungsgericht München. Der Beklagte negiere die abgeschlossenen Mietverträge und die tatsächliche Nutzung. Geschäfte unter nahestehenden Personen seien zulässig und anzuerkennen, wenn sie zivilrechtlich wirksam geschlossen seien und die Gestaltung und Durchführung

des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspreche (sog. Fremdvergleich). Zwischen der D. GmbH und dem Kläger seien Mietverträge für die Nutzung des Gästehauses abgeschlossen worden. Der Kläger stelle das Gebäude als klassisches Ferien- bzw. Boardinghaus auch dem Markt zur Anmietung zur Verfügung. Überdies finde ein Großteil seiner beruflichen Aktivitäten seit vielen Jahren in Bayern, vorzugsweise im Großraum München statt. Aufgrund der beruflichen Tätigkeit seiner Ehefrau sei für ihn und die D. GmbH, deren Geschäftsführer er sei, ein Umzug dorthin bis heute nicht möglich gewesen, so dass er seit 2007 wöchentlich für einige Tage nach Bayern pendle. Die Einschaltung einer Vermietungsagentur koste den Vermieter ca. 30% der Mieteinnahmen und schöpfe noch einen wesentlich höheren Teil vom Vermietungsertrag ab. Der Vermieter könne daher nicht gezwungen werden, eine Vermietungsagentur einzuschalten, nur um die Vermietung nachzuweisen, wenn die tatsächliche Vermietung gar nicht bestritten werden könne.

- 11 Der Beklagte hielt dem entgegen, der Kläger habe die Wohnung auch zu seiner persönlichen Lebensführung oder der seiner Familienangehörigen im Sinne des § 2 ZwStS inne. Dabei komme es nicht auf die tatsächliche Nutzung an; es reiche bereits die Möglichkeit der Eigennutzung aus. Zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht habe der Kläger sowohl die rechtliche als auch die tatsächliche Verfügungsbefugnis über das Objekt besessen und besitze sie noch. Hieran ändere sich nichts dadurch, dass das besteuerte Objekt eigen- und fremdgenutzt werde (sog. Mischnutzung). Die Art der Vermietung durch den Kläger lasse die Möglichkeit der kurzfristigen Zweckänderung offen und sei nicht geeignet, die Inanspruchnahme zu eigenen Zwecken objektiv auszuschließen. Auf eine Verletzung des Art. 6 Abs. 1 GG könne sich der Kläger nicht berufen. Zum einen handle es sich nicht um eine rein aus beruflichen Gründen vorgehaltene zweite Wohnung, zum anderen liege eine Diskriminierung der Ehe nur vor, wenn Beruf und Melderecht die Zweitwohnungseigenschaft bedingen würden. Da es sich bei dem besteuerten Haus nicht um die vorwiegend benutzte Wohnung des Klägers handle, sei ihm nicht allein dadurch, dass seine Familie die andere Wohnung vorwiegend benutze, eine Anmeldung der besteuerten Wohnung als eigener Hauptwohnsitz verwehrt.
- 12 Auf den Hinweis des Verwaltungsgerichts, dass nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Januar 2014 (1 BvR 1656/09) eine degressive Ausgestaltung einer Zweitwohnungsteuer das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletze, trug der Beklagte noch vor, seine Zweitwohnung-

steuersatzung sei anders als die der damaligen Entscheidung zugrundeliegende Satzung der Stadt Konstanz nicht degressiv, sondern überwiegend linear ausgestaltet sei. So seien die Steuerstufen weder im mittleren Bereich noch in der Mindest- und Höchstbetragsstufe degressiv, sondern linear. Lediglich der jeder Stufenbildung immanente degressive Verlauf innerhalb einer Stufe sei nicht linear ausgestaltet; ausschließlich die Stufenbildung selbst bewirke also Differenzen in der relativen Steuerbelastung. Dies sei auch nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts unbedenklich. Das Gericht habe für diese Stufenbildung festgestellt, dass (nur) die pauschalierenden Steuerstufen geeignet seien, eine grundsätzlich zulässige Verwaltungsvereinfachung zu bewirken. Dadurch allein werde kein Degressionseffekt bewirkt, der außer Verhältnis zu der damit zu erzielenden Verwaltungsvereinfachung stehe. Zur Verdeutlichung der Unterschiede der vom Bundesverfassungsgericht untersuchten Satzung der Stadt Konstanz und der Mustersatzung des Bayerischen Gemeindetags, der der Beklagte gefolgt sei, werde auf eine beigefügte Tabelle verwiesen. Anders als in dem vom Bundesverfassungsgericht entschiedenen Fall seien weder die Stufen selbst degressiv ausgestaltet (diese verdoppelten sich stetig von 1.250 auf 2.500 auf 5.000 usw.), noch sei die festgesetzte Steuer in den Stufen degressiv (auch diese verdopple sich stetig, nämlich von 110 Euro auf 225 Euro auf 450 Euro usw.).

- 13 Mit Urteil vom 29. Oktober 2015 hob das Verwaltungsgericht München den Zweitwohnungsteuerbescheid des Beklagten vom 16. September 2014 in der Fassung des Widerspruchsbescheids des Landratsamts Miesbach vom 9. Dezember 2014 auf. § 5 Abs. 1 ZwStS sei mit höherrangigem Recht nicht vereinbar, weil die Vorschrift gegen das Grundrecht auf Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) in seiner Ausprägung als Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstoße; der Verstoß sei nicht durch hinreichend gewichtige sachliche Gründe gerechtfertigt. Dieser Mangel führe zur Gesamtnichtigkeit der Zweitwohnungsteuersatzung des Beklagten. Die konkrete Ausgestaltung des Steuersatzes in § 5 Abs. 1 ZwStS führe insgesamt zu einem in Relation zum Mietaufwand degressivem Steuerverlauf. Zwar steige der Betrag der vom Steuerschuldner zu zahlenden Zweitwohnungsteuer mit zunehmender Jahresmiete in Stufen an. Auf den jeweiligen Stufen sinke jedoch der aus dem jährlichen Mietaufwand als Steuermaßstab und dem zu zahlenden Steuerbetrag errechnete Steuersatz mit steigendem Mietaufwand wieder ab. Der relative Steuersatz innerhalb einer Steuerstufe betrage am unteren Ende der einzelnen Stufen 18% und sinke degressiv bis zur Obergrenze jeder einzelnen Stufe auf 9% ab. Diese de-

gressive Ausgestaltung des Steuertarifs verstoße unter Anwendung der Maßstäbe des Bundesverfassungsgerichts in der Entscheidung vom 15. Januar 2014 gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Auch Steuertarife seien danach mit ihren Auswirkungen auf die Steuerlast am allgemeinen Gleichheitssatz zu messen. Die unterschiedlich hohe Belastung der Steuerpflichtigen müsse bei Finanzaufwandsteuern dem aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abgeleiteten Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit genügen, das wie für die Ertragsteuern auch für die Zweitwohnungsteuer gelte. Das wesentliche Merkmal einer Aufwandsteuer bestehe darin, die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu treffen. Der jeweilige Mietaufwand als Bemessungsgröße der Zweitwohnungsteuer spiegle die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit der Wohnungsinhaber wider. Eine durch die Stufen hervorgerufene Ungleichbehandlung ergebe sich zum einen beim Übergang von einer Stufe in die nächste für die Steuerpflichtigen, die mit ihrer Nettokaltmiete knapp ober- beziehungsweise unterhalb der jeweiligen Steuerstufengrenzwerte lägen. So zahle ein Steuerpflichtiger bei einem jährlichen Mietaufwand von 2.499 Euro eine Steuer von 225 Euro, während bei einem etwas erhöhten Mietaufwand von 2.501 Euro der (doppelte) Betrag von 450 Euro an Steuer anfalle. Zum anderen ergebe sich eine Degression innerhalb jeder einzelnen Stufe, weil alle Steuerschuldner einer Stufe denselben absoluten Steuerbetrag zahlen müssten, obwohl die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit typischerweise mit dem Mietaufwand ansteige. Die damit verbundene Degression auf jeder einzelnen Stufe bewirke eine Ungleichbehandlung entgegen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, da der Steuersatz innerhalb einer Stufe mit steigender Bemessungsgrundlage abnehme und damit entgegengesetzt zum Leistungsprinzip verlaufe. So sei ein Steuerpflichtiger, der einen jährlichen Mietaufwand von 2.500,01 Euro habe, ebenso mit einer Steuer von jährlich 450 Euro belastet, wie ein Steuerpflichtiger mit einem jährlichen Mietaufwand von 5.000,00 Euro, da beide in die dritte Steuerstufe fielen. Die durch den degressiven Steuertarif hervorgerufenen Ungleichbehandlungen ließen sich zwar grundsätzlich verfassungsrechtlich rechtfertigen, unterlägen aber über das Willkürverbot hinausgehenden strengeren Bindungen, die aus der mit degressiven Steuertarifen verbundenen Abweichung vom Leistungsprinzip folgten. Hiernach sei die Ungleichbehandlung nicht mehr gerechtfertigt, da sie nicht von dem Zweck der Verwaltungsvereinfachung gedeckt sei. Zwar könnten Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse grundsätzlich sachliche Gründe für Einschränkungen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bilden. Eine gewisse Verwaltungsvereinfachung bewirke die Zusammenfassung der

Steuerpflichtigen in Steuergruppen dadurch, dass nicht in jedem Einzelfall behördlicherseits die Jahresnettokaltmiete exakt ermittelt und in Zweifelsfällen verifiziert werden müsse. Die mit den Degressionseffekten verbundenen Ungleichbehandlungen stünden aber außer Verhältnis zur damit zu erzielenden Verwaltungsvereinfachung. Die Rechtfertigung einer durch die Stufenbildung hervorgerufenen Ungleichbehandlung setze voraus, dass die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler ein gewisses Maß nicht übersteige und die Vorteile der Vereinfachung im rechten Verhältnis hierzu stünden. Das sei hier nicht mehr der Fall, da die Differenz zwischen der höchsten und niedrigsten Steuerbelastung auf einer Stufe ein beträchtliches und nicht (mehr) hinnehmbares Ausmaß erreiche. So verdopple sich die Differenz zwischen der höchsten und niedrigsten Steuerbelastung auf einer Stufe jeweils, während die vom Bundesverfassungsgericht im Beschluss vom 15. Januar 2014 überprüften Satzungen lediglich Differenzen von etwa 13 und 14 Prozentpunkten bzw. 25 und 15 Prozentpunkten innerhalb einer Steuerstufe und damit keine Verdopplung des relativen Steuersatzes vorgesehen hätten (Steuersatz zwischen 40 und 26% bzw. 34,8 und 21,8% innerhalb der zweiten Steuerstufe). Der Vereinfachungseffekt sei hier nicht hinreichend gewichtig. Die Ungleichbehandlung könne auch nicht mit der Absicht gerechtfertigt werden, höhere Steuereinnahmen zu erzielen. Ungleiche Belastungen durch konkretisierende Ausgestaltung der steuerrechtlichen Grundentscheidungen ließen sich nicht allein mit dem Finanzbedarf des Staates oder einer knappen Haushaltslage rechtfertigen. Auch die Verfolgung zulässiger Lenkungsziele könne die Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip nicht rechtfertigen. Die Veranlassung zur Ummeldung des Nebenwohnsitzes in einen Hauptwohnsitz sowie die Erhöhung des Wohnangebots für die einheimische Bevölkerung stellten zwar legitime Ziele einer Zweitwohnungsteuer dar. Die steuerliche Differenzierung durch einen degressiven Tarifverlauf erweise sich aber auch unter Berücksichtigung des dem Normgeber zukommenden Einschätzungs- und Prognosevorrangs zur Erreichung der Lenkungsziele weder als geeignet noch als erforderlich. Das Ziel, Zweitwohnungsinhaber zur Anmeldung des Hauptwohnsitzes zu bewegen, würde in gleicher Weise durch einen linearen oder gar progressiven Steuertarif erreicht. Gleiches gelte für den Lenkungsziel, das Halten von Zweitwohnungen einzudämmen. Der Gedanke der Aufwands- und Nutzenproportionalität als Ausprägung des Äquivalenzprinzips scheide als Rechtfertigungsgrund für einen degressiven Steuertarif bei der Zweitwohnungsteuer ebenfalls aus. Da der Steuersatz nach Art. 2 Abs. 1 Satz 2 KAG unverzichtbarer Inhalt einer Abgabensatzung sei, führe die Unwirksamkeit der

Regelung des § 5 Abs. 1 ZwStS zur Gesamtnichtigkeit der Zweitwohnungsteuersatzung.

14 Gegen dieses Urteil wendet sich der Beklagte mit der vom Verwaltungsgericht wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassenen Berufung. Er beantragt,

15 das Urteil des Verwaltungsgerichts München vom 29. Oktober 2015 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

16 Anders als die vom Bundesverfassungsgericht zu beurteilende Satzung der Stadt Konstanz sei die Zweitwohnungsteuersatzung des Beklagten nicht insgesamt, d. h. über die verschiedenen Steuerstufen hinweg degressiv, sondern überwiegend linear ausgestaltet. Lediglich durch den einer Stufenbildung stets immanenten degressiven Verlauf innerhalb einer Stufe ergäben sich Differenzen in der relativen Steuerbelastung. Soweit nur die pauschalierende Stufenbildung selbst zu Degressionseffekten führe, sei dies auch nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts unbedenklich. Es habe im Fall der Stadt Konstanz allein deshalb eine Unverhältnismäßigkeit festgestellt, weil bereits der Tarifverlauf insgesamt degressiv ausgestaltet gewesen sei, was beim Beklagten nicht zutrefte. Der hier in sieben Gruppen gestaffelte Steuersatz begegne für sich genommen trotz der Sprünge in der Steuerbelastung keinen rechtlichen Bedenken. Das Gleichbehandlungsgebot zwingt im Kommunalabgabenrecht nicht zur Normierung eines ausschließlich linearen Steuertarifs. Aus der Gestaltungsfreiheit des Satzungsgebers resultiere eine Wahlfreiheit hinsichtlich des zu normierenden Tarifsystems. Auftretende Ungleichheiten müssten allerdings sachlich zu rechtfertigen und in ihrer Höhe verhältnismäßig sein. Die Bildung von sieben Steuergruppen sei durch die damit erzielte Verwaltungsvereinfachung sachlich gerechtfertigt. Das Staffelsystem entlaste die Einzelveranlagung vor allem bei den von den Eigentümern selbstgenutzten Zweitwohnungen, bei denen sich eine centgenaue Bemessung der Jahresnettokaltmiete erübrige. Auch der Höhe nach seien die durch die Staffelung bedingten Ungleichbehandlungen verhältnismäßig, da die Satzung ansonsten rein linear ausgestaltet sei.

17 Der Kläger beantragt,

18 die Berufung zurückzuweisen.

- 19 Bezüglich der Nichtigkeit der Satzung werde auf das angegriffene Urteil verwiesen. Da Bescheide heute maschinell erstellt würden, könne nicht von einer Verwaltungsvereinfachung durch einen Stufentarif gesprochen werden. Das Argument, dass man aufgrund des Stufentarifs die Grundlage für die Besteuerung nicht genau erheben müsse, erschließe sich nicht, da ja auch der Stufentarif Grenzen habe und überdies die Wohnfläche bzw. alternativ die Bruttogeschossfläche aus den Bauakten entnommen werden könne. Unabhängig von der Nichtigkeit der Satzung sei der Bescheid auch deshalb aufzuheben, weil das Gästehaus des Klägers zur Kapitalanlage genutzt werde, wie sich aus den beigefügten Belegungslisten für die Jahre 2014 und 2015 ergebe. Danach habe die Vermietungsquote 2015 bei 89% gelegen; im Jahr 2014 sei es ähnlich gewesen, wenn man die Restbauzeit (33%) hinzurechne. Die Leerstandszeiten von 1,6% (2014) bzw. 4,4% (2015) seien ebenfalls nicht dem persönlichen Lebensbedarf hinzuzurechnen. Als Geschäftsführer der insbesondere in Oberbayern vielfältig aktiven D. GmbH sei es für den Kläger erforderlich, dort für gewisse Zeiträume eine Übernachtungsmöglichkeit anzumieten. Die Vermutung, eine Wohnung werde für die persönliche Lebensführung vorgehalten, werde erschüttert, wenn der Inhaber seinen subjektiven Entschluss, die Wohnung als Kapitalanlage zu nutzen, durch objektive Umstände erhärten könne. Das Bundesverwaltungsgericht habe in seinem Urteil vom 15. Oktober 2014 (9 C 5.13) klargestellt, dass der Nachweis auch dadurch geführt werden könne, dass die Wohnung mehr oder weniger regelmäßig vermietet werde; dabei stehe der fehlende vertragliche Ausschluss einer objektiven Eigennutzungsmöglichkeit allein der Annahme einer reinen Kapitalanlage nicht entgegen. Auch der Beklagte gehe im Übrigen von einer Vermietung aus, da er vom Kläger den Fremdenverkehrsbeitrag erhebe. Der gleiche Sachverhalt (Vermietung an die D. GmbH) könne aber nicht gleichzeitig Eigennutzung (Zweitwohnungssteuer) und Vermietung (Fremdenverkehrsbeitrag) sein. Auch der Kurbeitrag werde für alle Nutzer des Gästehauses einschließlich des Klägers regelmäßig erhoben.
- 20 Die als Vertreter des öffentlichen Interesses am Verfahren beteiligte Landesanstalt Bayern unterstützt die Rechtsauffassung des Beklagten und verweist auf ein Schreiben des Staatsministeriums des Innern, für Bau und Verkehr vom 27. Februar 2016. Dort wird ausgeführt, das Bundesverfassungsgericht habe in seinem Beschluss vom 15. Januar 2014 die Ungleichbehandlung durch einen Vergleich der jeweiligen mittleren Steuersätze in den Steuerstufen als gegeben angesehen, der durch die Effekte der typisierenden Stufenbildung, insbesondere durch die Normierung von Mindest- und Höchstbetragsstufen noch verstärkt werde. Nach Auffassung

des Ministeriums blieben auch nach dieser Rechtsprechung der hier gewählte stufenweise gestaffelte Steuersatz und damit eine gewisse Steuerdegression zulässig, sofern nicht weitere signifikante Degressionseffekte hinzuträten. Der Normgeber sei nicht zur Verwirklichung eines reinen Leistungsfähigkeitsprinzips verpflichtet. Um eine gewisse Verwaltungsvereinfachung zu erzielen, halte das Bundesverfassungsgericht fünf oder acht Steuerstufen für zulässig. Ohne dies ausdrücklich zu judizieren, halte es damit im Grundsatz auch die aus einem fünf- oder achtstufigen Steuertarif notwendigerweise resultierende Ungleichbehandlung durch die unvermeidbare Degression innerhalb der Stufen für zulässig. Für problematisch halte es die pauschalierende Stufenbildung dann, wenn sie zu weiteren Degressionseffekten hinzutrete, wie im Konstanzer Fall der degressiv gestaltete Verlauf des Steuertarifs mit einem mittleren Steuersatz von 48,48% auf der ersten Stufe und von 20,44% auf der siebten Stufe sowie der Normierung von Mindest- und Höchstbetragsstufen. Es spreche viel dafür, dass der hier in § 5 Abs. 1 ZwStS gewählte Steuertarif sich noch innerhalb des vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Rahmens bewege. Zwar bringe dieses Steuersystem es mit sich, dass bei einem nur geringfügigen Überschreiten der Grenze für den jährlichen Mietaufwand eine ungleich höhere (jeweils doppelt so hohe) Steuer zu entrichten sei, jedoch seien bei der Wahl eines Stufentarifs derartige Sprünge systemimmanent und sachlich gerechtfertigt. Die sich aus Grenzfällen ergebenden Härten seien von den Betroffenen hinzunehmen. Ein darüber hinausgehender Degressionseffekt sei nicht erkennbar. Der für alle Stufen geltende mittlere Steuersatz von 12% (auf der ersten Stufe 17,60%) sei verhältnismäßig und habe keine erdrosselnde Wirkung. Er mache weder das Halten einer Zweitwohnung wirtschaftlich unmöglich noch verlasse er den Bereich von 10% bis 20% des jährlichen Mietaufwands, innerhalb dessen der Bayerische Verwaltungsgerichtshof keine Bedenken bezüglich der Höhe des Steuersatzes erhebe. Allein die Tatsache, dass sich der Steuersatz innerhalb der Stufen von der niedrigsten Steuerbelastung (9% am obersten Rand) im Vergleich zur höchsten Steuerbelastung (18% am untersten Rand) verdopple, stelle noch keine nicht mehr zu rechtfertigende Ungleichbehandlung dar. Zwischen 9% und 18% lägen trotz Verdopplung nur 9 Prozentpunkte, während es in dem vom Bundesverfassungsgericht entschiedenen Fall 13,91 Prozentpunkte (zwischen 26,09% und 40,00%) bzw. 13,07 Prozentpunkte (zwischen 21,78% und 34,85%) gewesen seien. Hinzu komme, dass das Bundesverfassungsgericht in diesen Spannen nicht für sich genommen eine Ungleichbehandlung gesehen habe, sondern erst in der Addition mit den übrigen sich aus dem Konstanzer Steuertarif ergebenden Degressionseffekten. Dass sich zwischen der höchsten und der nied-

rigsten Steuerbelastung einer Stufe stets eine Differenz ergebe, sei dem vom Bundesverfassungsgericht gebilligten Stufensystem immanent. Eine Differenz von 9 Prozentpunkten erscheine auch mit Blick auf die Ausgestaltung der Stufen und die zu entrichtende Steuer nicht als unverhältnismäßig.

21 Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Gerichts- und Behördenakten verwiesen.

Entscheidungsgründe:

22 I. Die Berufung des Beklagten gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts München vom 29. Oktober 2015 hat Erfolg. Das Verwaltungsgericht hat der Anfechtungsklage gegen den Zweitwohnungsteuerbescheid des Beklagten vom 16. Dezember 2014 zu Unrecht stattgegeben. Der angegriffene Bescheid ist nicht rechtswidrig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO). Die der Heranziehung zugrundeliegende Satzung ist wirksam (1.); auf ihrer Grundlage konnte der Kläger für seine im Gebiet des Beklagten gelegene Wohnung zur Zahlung der Zweitwohnungsteuer in der angefochtenen Höhe herangezogen werden (2.).

23 1. Die auf Art. 3 Abs. 1 KAG beruhende Satzung des Beklagten über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer (Zweitwohnungsteuersatzung – ZwStS) vom 25. November 2004 in Gestalt der Änderungssatzungen vom 27. Dezember 2005, vom 19. Dezember 2007 und vom 15. September 2010 verstößt nicht gegen höherrangiges Recht. Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts sind die in § 5 Abs. 1 ZwStS geregelten Steuersätze mit höherrangigem Recht vereinbar.

24 Der Beklagte hat sich für einen gestaffelten Steuersatz in Abhängigkeit von der Höhe des jährlichen Mietaufwands entschieden. Er hat dazu sieben Stufen festgelegt, beginnend mit einem Mietaufwand bis 1.250 Euro und einem Steuersatz von 110 Euro. Von einer zur anderen Stufe verdoppeln sich jeweils die Obergrenze des Mietaufwands und die zu entrichtende Steuer; beim Übergang von Stufe 1 zu Stufe 2 erfolgt über die Verdoppelung der Steuer hinaus eine Aufrundung um weitere 5 Euro.

25 Das so gestaltete Stufensystem zur Bemessung der Zweitwohnungsteuer läuft zwar wegen der damit verbundenen Progressions- und Degressionseffekte dem verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz teilweise zuwider (a). Diese Abweichung vom Gebot der steuerlichen Lastengleichheit lässt sich aber durch Erforder-

nisse der Verwaltungsvereinfachung verfassungsrechtlich rechtfertigen (b). Die einen mehrfach degressiven Zweitwohnungsteuertarif betreffende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Januar 2014 führt zu keiner anderen Beurteilung (c).

- 26 a) Auch Steuertarife müssen sich mit ihren Auswirkungen auf die Steuerlast an dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Gebot, Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln, messen lassen. Eine unterschiedlich hohe Belastung der Steuerpflichtigen muss dem aus dem allgemeinen Gleichheitssatz und dem Sozialstaatsprinzip abgeleiteten Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit genügen (BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 53 ff. m.w.N.). Die steuerrechtlichen Regelungen müssen im Interesse der verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Lastengleichheit darauf abzielen, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern und die Besteuerung der wirtschaftlich Leistungsfähigeren im Vergleich mit der Steuerbelastung wirtschaftlich weniger Leistungsstarker angemessen auszugestalten. Werden weniger leistungsfähige Steuerschuldner mit einem höheren Steuersatz besteuert als wirtschaftlich leistungsfähigere Steuerschuldner, ist eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG gegeben (BVerfG a.a.O., Rn. 58 f.).
- 27 Der vom Beklagten gewählte Stufentarif bezieht sich auf den Mietaufwand in Gestalt der tatsächlich geschuldeten oder (bei selbstgenutzten Eigentumswohnungen) der fiktiven Jahresnettokaltmiete (§ 4 ZwStS). Er knüpft damit an eine zur Erfassung des getätigten Aufwands prinzipiell geeignete Bemessungsgröße an (vgl. BVerfG a.a.O., Rn. 61). Die Einteilung in sieben Stufen trägt den Unterschieden in der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen in pauschalisierter Form insoweit Rechnung, als sie – geht man von den unteren Grenzwerten in den Stufen 2 bis 6 aus – bei jeder Verdoppelung des jährlichen Mietaufwands auch eine Verdoppelung der zu zahlenden Steuer vorsieht. Bei summarischer Betrachtung steigt also die Zweitwohnungsteuer zwar in Sprüngen, aber genau parallel zum Anstieg der Jahresnettokaltmiete als dem Indikator für den zu steuernden Aufwand. Der insgesamt proportionale Tarifverlauf wird auch daran sichtbar, dass sich innerhalb der genannten Stufen bei den Steuersätzen (also dem Verhältnis des Steuerbetrags zur Bemessungsgrundlage) stets die gleiche Bandbreite und die gleiche Verteilung ergibt, die von 18% an der Untergrenze über 12% beim Mittelwert bis zu 9% an der Obergrenze reicht.

- 28 Diese Bandbreite der Steuersätze belegt allerdings auch eine dem Stufensystem immanente erhebliche Belastungsungleichheit, die sich für die Steuerpflichtigen auf zweierlei Weise auswirkt. Zum einen kommt es bei jedem Übergang von einer Stufe in die nächste zu einer Ungleichbehandlung von nahezu gleichen Sachverhalten, da sich bei einem knapp oberhalb des jeweiligen Grenzbetrags liegenden Jahresmietaufwand eine doppelt so hohe Steuer ergibt wie bei einem knapp darunter liegenden Mietaufwand; die entsprechenden Steuersätze zeigen dementsprechend einen deutlichen Progressionssprung (von 9% auf 18%). Zum anderen wird innerhalb der einzelnen Stufen Ungleiches insoweit gleich behandelt, als hier ungeachtet eines unterschiedlich hohen, von der unteren bis zur oberen Grenze auf das Doppelte ansteigenden Jahresmietaufwands stets derselbe absolute Steuerbetrag zu zahlen ist; die mit steigendem Aufwand einhergehende Verminderung des Steuersatzes führt zu einer stufeninternen Degression (in den Stufen 2 bis 6 jeweils von 18% bis 9%).
- 29 b) Diese dem gewählten Stufensystem immanenten Progressions- und Degressions-effekte sind, auch wenn sie dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Prinzip der steuerlichen Belastungsgleichheit zuwiderlaufen, wegen der für die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer geltenden Besonderheiten verfassungsrechtlich gerechtfertigt.
- 30 Bei der Bestimmung des Steuersatzes hat der Normgeber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (BVerfG, a.a.O., Rn. 58 m.w.N.). Nichtlineare, insbesondere auch (teil-)degressiv ausgestaltete Steuertarife sind demnach nicht generell unzulässig. Die dadurch hervorgerufenen Ungleichbehandlungen können gerechtfertigt werden, weil der Normgeber zu einer reinen Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht ausnahmslos verpflichtet ist; er unterliegt insoweit allerdings über das bloße Willkürverbot hinausgehenden Bindungen (BVerfG, a.a.O., Rn. 69 m.w.N.). Das Leistungsfähigkeitsprinzip gibt dem Normgeber ein Differenzierungsgebot als materielles Gleichheitsmaß vor; es fordert jedoch keinen konkreten Steuertarif (BVerfG, a.a.O., Rn. 70). Auch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse können grundsätzlich sachliche Gründe für Einschränkungen der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit bilden (vgl. BVerfG, a.a.O., Rn. 73; B.v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07 – BVerfGE 127, 224/245 m.w.N.).
- 31 Bei örtlichen Aufwandsteuern (Art. 105 Abs. 2a GG, Art. 3 KAG) besteht im Interesse der Effektivität und Praktikabilität des Verwaltungsvollzugs ein im Vergleich zu sons-

tigen Abgaben erhöhter Pauschalierungs- und Typisierungsbedarf. Denn diese Steuern sollen eine in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit treffen, die sich aber angesichts der Vielfalt der wirtschaftlichen Vorgänge und rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nicht auf praktikable Weise exakt feststellen lässt (vgl. BVerfG, B.v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79 – BVerfGE 65, 325/346 f.). Die Erhebung der Aufwandsteuer knüpft daher (ersatzweise) an ein äußerlich erkennbares Konsumverhalten an, das den Einsatz finanzieller Mittel erfordert und daher typischerweise Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ist, auch wenn der für den Konsum nötige Aufwand im Einzelfall die individuelle Leistungsfähigkeit überschreitet (BVerfG a.a.O., 347 f.). Anders als bei den an die Einkommenserzielung anknüpfenden Steuern lässt sich demnach bei einer Aufwandsteuer von dem wirtschaftlichen Wert des Steuergegenstands nicht unmittelbar auf ein insoweit tatsächlich bestehendes finanzielles Leistungsvermögen schließen.

32 Da der Zusammenhang zwischen dem (bezahlbaren) Konsumaufwand und der (dadurch indizierten) wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht im Einzelfall empirisch gesichert ist, sondern auf einer Typisierungsentscheidung des Normgebers beruht, kommt der tatsächliche Grad der steuerlichen Belastung nicht zwingend in den Steuersätzen zum Ausdruck, die sich anhand der gewählten Bemessungsgrundlage errechnen lassen. Unterschiedlich hohe Steuersätze deuten also bei Aufwandsteuern nicht ohne weiteres auf ein entsprechendes Maß an Ungleichbehandlung hin; sie können hier daher eher hingenommen werden als bei Ertragsteuern, bei denen sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen unmittelbar in der Bemessungsgrundlage widerspiegelt. Dementsprechend wird bei Aufwandsteuern mit vergleichsweise geringer finanzieller Auswirkung wie z. B. der Hundesteuer in der Regel sogar ein einheitlicher Steuerbetrag festgelegt und damit auf jede Differenzierung nach der Höhe des tatsächlichen Aufwands verzichtet, obwohl die jährlichen Kosten der Hundehaltung je nach Qualität und Menge des benötigten Futters durchaus um ein Mehrfaches voneinander abweichen können.

33 Auch für die Zweitwohnungsteuer gilt nicht etwa der (ungeschriebene) Grundsatz, dass zwischen der Höhe der Steuer und dem Mietwert der besteuerten Wohnung ein stets gleichbleibendes prozentuales Verhältnis bestehen müsse (vgl. BVerwG, B.v. 15.5.2000 – 11 BN 3.99 – juris Rn. 10). Eine solche Forderung wäre allenfalls dann begründbar, wenn sich mit dem gewählten Besteuerungsmaßstab die wirtschaftliche

Leistungsfähigkeit exakt erfassen ließe. Dies ist jedoch nicht der Fall. Denn anders als bei der Spielgeräteststeuer (dazu BVerfG, B.v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05 – BVerfGE 123, 1 Rn. 74 ff.) kann der individuelle Konsumaufwand bei der Zweitwohnungsteuer nicht durch eine manipulationssichere technische Zählleinrichtung objektiv ermittelt werden. Die Höhe des Aufwands ergibt sich hier – im Unterschied etwa zur Übernachtungsteuer (dazu BVerwG, U.v. 11.7.2012 – 9 BN 1.11 – BVerwGE 143, 301 Rn. 33 f.) – auch nicht unmittelbar aus einem einmalig gezahlten Entgelt. Wird die Zweitwohnungsteuer wie bei der streitigen Satzung nach der jährlichen Nettokaltmiete bemessen, bildet diese lediglich einen Ausschnitt der tatsächlichen anfallenden Kosten ab, da das Halten einer Wohnung neben dem Mietzins eine Reihe weiterer Aufwendungen wie z. B. die verbrauchsabhängigen Nebenkosten sowie die Anschaffung von Mobiliar und Haushaltszubehör erfordert (vgl. BVerwG, U.v. 29.1.2003 – 9 C 3.02 – BVerwGE 117, 345/350). Bei den im Eigentum der Wohnungsinhaber stehenden Zweitwohnungen, die aus Gründen der Gleichbehandlung nicht von der Steuerpflicht ausgenommen werden können, stellt die Anknüpfung an die (im Vermietungsfall erzielbare) ortsübliche Miete ohnehin eine bloße Fiktion dar, die mit dem tatsächlich anfallenden wirtschaftlichen Aufwand in Gestalt der laufenden Abschreibungen und möglicher Zinsbelastungen in keiner Weise übereinstimmen muss. Da die (tatsächlich gezahlte bzw. mögliche) Nettokaltmiete somit nur eine sehr begrenzte Aussagekraft besitzt, sind stattdessen auch andere Bemessungsgrundlagen wie z.B. die nach Maßgabe des Bewertungsgesetzes ermittelte Jahresrohmiete oder – soweit hinreichend homogene Wohnverhältnisse vorliegen – die Flächengröße der jeweiligen Wohnung zulässig, die dann für dieselben Wohnungen zu völlig anderen Steuersätzen führen können (vgl. BVerwG, U.v. 29.1.2003 a.a.O., 347 f.; OVG BerlinBbg, U.v. 14.5.2014 – 9 A 4.11 – juris Rn. 41).

- 34 Angesichts dieses unvermeidbar weiten Gestaltungs- und Bewertungsspielraums des Satzungsgebers bei der Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der einzelnen Wohnungsinhaber liegt in den mit einem siebenstufigen Steuertarif verbundenen Progressions- und Degressionswirkungen keine so schwerwiegende Ungleichbehandlung, dass diese durch den damit erzielten Vereinfachungseffekt nicht mehr zu rechtfertigen wäre. Das Stufensystem führt zu einer erheblichen Verringerung des Verwaltungsaufwands vor allem bei den von den Eigentümern selbstgenutzten Zweitwohnungen, da sich hier eine jeweils exakte Ermittlung der (fiktiven) Jahresnettokaltmiete innerhalb der Bandbreite einer Stufe in der Regel erübrigt (vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 75). Auch bei den

angemieteten Zweitwohnungen wird es bei hinreichendem Abstand zur nächsthöheren und nächstniedrigeren Stufe häufig möglich sein, die Steuer ungeachtet der allgemein zu erwartenden Mietpreisänderungen für längere Zeiträume festzusetzen und damit auf ein jährlich wiederkehrendes zeit- und personalaufwändiges Erhebungsverfahren zu verzichten. Diese erheblichen Vollzugserleichterungen, durch die in vielen Fällen intensive, auch für die Steuerpflichtigen lästige Ermittlungen vor Ort sowie Streitigkeiten um Bewertungsdetails vermieden werden, stellen gewichtige Sachgründe dar, die bei der Zweitwohnungsteuer für einen Stufentarif sprechen und die daraus resultierenden (den Steuersatz betreffenden) Belastungsungleichheiten rechtfertigen können.

- 35 Ein milderer Mittel, mit dem sich eine ähnlich wirksame Verwaltungsvereinfachung erreichen ließe, ist nicht ersichtlich. Zwar ließen sich die Progressionssprünge beim Stufenübergang und die stufeninternen Degressionseffekte abschwächen, wenn die Zahl der Stufen erhöht würde. Durch eine solche Verfeinerung des Rasters würde sich jedoch der mit der Stufenbildung angestrebte Vorteil, den Satzungsvollzug bei der exakten Ermittlung des jährlichen Mietaufwands zu entlasten, im gleichen Maße vermindern. Werden die in einer Gemeinde vorhandenen Zweitwohnungen wie im vorliegenden Fall nach ihrem (tatsächlichen oder hypothetischen) Mietwert in sieben Stufen erfasst, so reicht dieser Grad an Differenzierung aus, um den tatsächlich bestehenden Unterschieden angemessen Rechnung zu tragen. Die mit einem solchen Staffelsystem verbundene Pauschalierung und Nivellierung ist den Betroffenen angesichts des vergleichsweise geringen Betrags der Steuer auch unter Gleichheitsgesichtspunkten zumutbar.
- 36 c) Das hier gefundene Ergebnis steht nicht im Widerspruch zur der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Januar 2014 (Az. 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126), wonach ein degressiver Zweitwohnungsteuertarif unter bestimmten Voraussetzungen das grundrechtliche Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt (a. A. Benne, ZKF 2015, 182/184). Der Beschluss betraf zwei Zweitwohnungsteuersatzungen der Stadt Konstanz, die zwar ebenfalls einen (durch fünf bzw. acht Mietaufwandsgruppen gebildeten) Stufentarif enthielten, darüber hinaus aber Besonderheiten aufwiesen, die zu einer weit gravierenderen steuerlichen Ungleichbehandlung der Wohnungsinhaber führten als im vorliegenden Fall.

- 37 Die vom Bundesverfassungsgericht zu beurteilenden Tarifsyste me waren vor allem dadurch gekennzeichnet, dass auch bei stufenübergreifender Betrachtung mit zunehmender Jahresmiete wegen eines sich abflachenden Anstiegs der zu zahlenden Steuer eine fortlaufend sinkende steuerliche Belastung festzustellen war. Dies führte über den gesamten Tarifverlauf hinweg bei beiden Satzungen zu einer deutlichen Spreizung der Steuersätze, die – bezogen auf einen mittleren Mietaufwand innerhalb der einzelnen Stufen – von 29,92% bzw. 28,07% (unterste Stufe) bis 11,40% bzw. 10,29% (oberste Stufe) reichten (BVerfG a.a.O., Rn. 8 f., 63). Diese spezielle (vom Normgeber beabsichtigte) Degressionswirkung kam zu den mit einem Stufentarif allgemein verbundenen (systembedingten) Ungleichbehandlungen, wie sie auch bei der hier zu beurteilenden Satzung auftreten (s.o., a), als eigenes Element hinzu und verstärkte die bereits bestehenden Effekte (BVerfG; a.a.O, Rn. 67).
- 38 Eine weitere Besonderheit der von der Stadt Konstanz erlassenen Satzungen bestand darin, dass die unterste der fünf bzw. acht Stufen erst bei einem jährlichen Mietaufwand von 1.533,88 Euro bzw. 1.650 Euro endete und die (nach oben offene) oberste Stufe bereits bei 3.988,08 Euro bzw. 7.590 Euro begann. Dieser vergleichsweise geringe Abstand zwischen der Mindest- und der Höchstbetragsstufe hatte zur Folge, dass die in den Satzungen ohnehin angelegte Degressionswirkung in den Randlagen nochmals erheblich verstärkt wurde. So ergab sich bei einer Jahresmiete von lediglich 1.200 Euro mit ca. 34% bzw. 33% ein um ein Mehrfaches höherer Steuersatz als im Falle eines hohen Mietaufwands von 24.000 Euro jährlich, der eine steuerliche Belastung von nur ca. 5% bzw. 6% zur Folge hatte (vgl. BVerfG a.a.O., Rn. 68, 78). Auch diese Form der Ungleichbehandlung lässt sich bei der Zweitwohnungsteuersatzung des Beklagten nicht feststellen, da bei ihr die unterste Stufe schon bei einer jährlichen Nettokaltmiete von 1.250 Euro (104 Euro monatlich) endet und die oberste Stufe erst mit 40.000,01 Euro (3.333 Euro monatlich) beginnt, so dass sich bei lebensnaher Betrachtung alle von der Steuer erfassten Zweitwohnungen innerhalb des von den Stufen 2 bis 6 gebildeten Spektrums bewegen und die Spreizung der Steuersätze die oben (a) erläuterte Schwankungsbreite zwischen 9% und 18% nicht überschreitet.
- 39 Die in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts getroffene Feststellung, dass die in dem degressiven Zweitwohnungsteuertarif liegende Ungleichbehandlung auch durch Gründe der Verwaltungsvereinfachung nicht zu rechtfertigen sei (BVerfG a.a.O., Ls. 1, Rn. 60 ff.), bezog sich ersichtlich auf die in den Satzungen der Stadt

Konstanz enthaltene spezielle Kombination eines (Fünf- bzw. Acht-)Stufentarifs mit einer durchgängig degressiv gestalteten Stufenfolge (a.a.O., Rn. 63) und einer durch die geringe Spannweite zwischen Mindest- und Höchstbetragsstufe bewirkten nochmaligen Verstärkung des Degressionseffekts (Rn. 68). Dass das höchstrichterliche Verdikt auf einer Betrachtung der durch verschiedene Faktoren bewirkten „Gesamtdegression“ beruhte, bei der die dem Stufentarif immanente Pauschalierungswirkung nicht das vorrangige Bewertungselement bildete, kommt in den Formulierungen des Beschlusses mehrfach zum Ausdruck (Rn. 62, 67, 72).

40 Auch das vom Bundesverfassungsgericht aufgrund einer abschließenden Abwägung gefundene Ergebnis, wonach die mit den Degressionseffekten verbundenen Ungleichbehandlungen „hier“ außer Verhältnis stünden zu der mit pauschalierenden Steuerstufen zu erzielenden Verwaltungsvereinfachung (Rn. 77), folgt erkennbar erst aus einer Gesamtschau aller genannten Umstände. Zwar begründet das Gericht seine Feststellung, dass die Vorteile der Vereinfachung „nicht mehr“ im rechten Verhältnis stünden zu der durch die Stufenbildung hervorgerufenen wirtschaftlich ungleichen Wirkung auf die Steuerzahler (Rn. 78), zunächst mit dem beträchtlichen Ausmaß der – infolge des Stufentarifs auftretenden – Differenz zwischen der höchsten und der niedrigsten Steuerbelastung innerhalb einer Stufe (wobei der ermittelte Abstand von 13 bzw. 14 Prozentpunkten auf der zweiten und von 15 bzw. 25 Prozentpunkten auf der obersten Stufe deutlich größer war als die durchgehend 9 Prozentpunkte bei der Satzung des Beklagten). Zusätzlich wird aber im damaligen Beschluss auf die zwischen den einzelnen Stufen eintretenden Degressionseffekte verwiesen, die dazu führen konnten, dass sich bei einem jährlichen Mietaufwand von 1.200 Euro eine um 29 bzw. 27 Prozentpunkte höhere Steuerbelastung als bei einem denkbaren Mietaufwand von 24.000 Euro ergab (Rn. 78).

41 Dass die Satzungen der Stadt Konstanz auch ohne eine solche stufenübergreifende Degression als gleichheitswidrig (Art. 3 Abs. 1 GG) zu beanstanden gewesen wären, lässt sich der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nicht entnehmen. Hätten bereits die mit einem Stufentarif zwangsläufig verbundenen Progressions- und Degressionseffekte genügt, um den Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu begründen, so hätte es der eingehenden Darlegung der (auf den nur unterproportional ansteigenden Steuerbeträgen beruhenden) weiteren Degressionseffekte in den Beschlussgründen nicht bedurft. Angesichts des Umstands, dass in der fachgerichtlichen Rechtsprechung gegen ge-

staffelte Pauschalbeträge bei kommunalen Aufwandsteuern bisher keine prinzipiellen Einwände erhoben wurden (vgl. BVerwG, B.v. 15.5.2000 – 11 BN 3.99 – juris Rn. 10; U.v. 11.7.2012 – 9 CN 1.11 – BVerwGE 143, 301 Rn. 34; VGH BW, U.v. 26.9.1996 – 2 S 2104/94 – juris Rn. 31; OVG Lüneburg, B.v. 22.11.2010 – 9 ME 76/10 – NVwZ-RR 2011, 248/249) und auch die zu ähnlichen Effekten führenden steuerlichen Freigrenzen (z. B. § 8 Abs. 2 Satz 11, § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG) allgemein anerkannt sind (vgl. BFH, U.v. 21.7.2000 – VI R 153/99 – NJW 2000, 3516/3520), hätten in der genannten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts etwaige Grundsatzbedenken gegen derartige Pauschalierungsinstrumente deutlich zum Ausdruck kommen müssen. Da dies nicht der Fall ist, kann an der bisherigen Rechtsprechung des Senats festgehalten werden, wonach ein Stufentarif, wenn er wie hier lediglich zu den unvermeidbaren schwellenbedingten Progressionssprüngen und stufeninternen Degressionseffekten mit einer Spanne von maximal 9 Prozentpunkten führt, allein noch keine nicht mehr hinnehmbare Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen bewirkt (vgl. BayVGH, U.v. 4.4.2006 – 4 N 04.2798 – BayVBI 2006, 500/503 f.).

42 2. Die somit als wirksam anzusehende Zweitwohnungsteuersatzung rechtfertigte die Heranziehung des Klägers zur Zweitwohnungsteuer.

43 a) Bei der Anfechtung von Zweitwohnungsteuerbescheiden ist der nach materiellem Recht maßgebende Beurteilungszeitpunkt (vgl. BVerwG, B.v. 6.3.2003 – 9 B 17.03 – juris Rn. 3) grundsätzlich der Erlass der letzten Behördenentscheidung, hier also der Zeitpunkt des Widerspruchsbescheids (9.12.2014). Nach der damaligen Sach- und Rechtslage erfüllte die im Mai 2014 fertiggestellte Wohnung des Klägers alle Merkmale einer Zweitwohnung, so dass für das laufende Jahr 2014 eine ab dem Folge- monat zu berechnende anteilige Steuer entstanden war (§ 6 Abs. 2 Satz 2 ZwStS) und für die nachfolgenden Jahre vorläufig eine Steuer mit dem vollen Jahresbetrag festgesetzt werden konnte (§ 6 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. § 7 Abs. 1 Satz 2 ZwStS).

44 Die im Gemeindegebiet des Beklagten gelegene, dem Kläger gehörende Wohnung stellte gemäß § 2 ZwStS eine der Besteuerung unterliegende Zweitwohnung dar. Denn der mit Hauptwohnsitz in B. gemeldete Kläger hatte sie zu seiner persönlichen Lebensführung und der seiner Familienangehörigen inne (§ 2 Satz 1 ZwStS); die vorübergehende Nutzung zu anderen Zwecken, insbesondere durch Überlassung an Dritte, stand der Zweitwohnungseigenschaft nicht entgegen (§ 2 Satz 2 ZwStS) und führte auch zu keiner Kürzung der Steuerschuld (§ 5 Abs. 2 ZwStS).

- 45 Als Eigentümer hatte der Kläger ab Fertigstellung im Mai 2014 die uneingeschränkte Sachherrschaft über die Wohnung. Er konnte demgemäß darüber bestimmen, ob er sie als Kapitalanlage behandeln oder (auch) für sich selbst bzw. für seine Angehörigen zu Wohnzwecken nutzen wollte. Eine reine Geld- oder Vermögensanlage in Form des Immobilienbesitzes, die im Einzelfall durch einen langjährigen Leerstand, eine regelmäßige Vermietung oder ähnliche nach außen in Erscheinung tretende Umstände nachgewiesen werden kann (vgl. BVerwG, U.v. 15.10.2014 – 9 C 5.13 – NVwZ 2015, 376 Rn. 13 f.), scheidet hier aus. Denn der Kläger hat stets erklärt, das Anwesen nicht nur vermieten, sondern auch mit seiner Familie vor allem während der Ferienzeiten selbst bewohnen und es gelegentlich sonstigen Verwandten oder Freunden für kürzere Aufenthalte zur Verfügung stellen zu wollen; dem entspricht auch die aus den Kurbeitragsbescheiden erkennbare bisherige Nutzungspraxis.
- 46 Da nach den Vorstellungen des Klägers und den dazu vorgelegten Unterlagen die Zweitwohnung sowohl für die eigene Lebensführung als auch zum Zwecke der Vermietung und damit zur Kapitalanlage vorgehalten wird, handelt es sich um eine sog. Mischnutzung. Diese ändert nichts am Bestehen der Zweitwohnungsteuerpflicht, da auch ein nur vorübergehender Gebrauch für einen nicht völlig unerheblichen Zeitraum einen steuerpflichtigen Aufwand darstellt, wenn er für die persönliche Lebensführung bestimmt ist (BVerfG, U.v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79 – BVerfGE 65, 325/348). Ist bei einer Mischnutzung zu Beginn des Veranlagungszeitraums die Dauer der Eigennutzungsmöglichkeit noch offen, so darf der Satzungsgeber aus Praktikabilitätsgründen vom Jahreszeitraum als Besteuerungsgrundlage ausgehen; der Eigentümer wird dadurch nicht unverhältnismäßig beschwert, da er die Steuerlast in Bezug auf spätere Zeiträume der Fremdnutzung auf seine Mieter abwälzen kann (BVerwG, U.v. 30.6.1999 – 8 C 6.98 – BVerwGE 109, 188/192, unter Hinweis auf U.v. 6.12.1996 – 8 C 49.95 – NVwZ 1998, 178/179). Die Heranziehung zum vollen Jahresbetrag der Steuer ist bei einer Mischnutzung lediglich dann unangemessen, wenn schon eingangs des Steuerjahres eindeutig feststeht, dass die Eigennutzungsmöglichkeit nur einen erheblich geringeren zeitlichen Umfang als ein Jahr haben kann (BVerwG, U.v. 30.6.1999 – 8 C 6.98 – BVerwGE 109, 188/191 f.). Für solche Fälle muss der Satzungsgeber, falls er insoweit nicht gänzlich auf die Steuererhebung verzichten will, eine anteilige Berechnung nach der jeweiligen potentiellen vertraglich vorgesehenen Eigennutzungsdauer vorsehen (BVerwG a.a.O., 192). Dieser Forderung ist der Beklagte mit der Bestimmung des § 5 Abs. 2 ZwStS nachge-

kommen, wonach sich die Steuer je nach Dauer der verbleibenden Eigennutzungsmöglichkeit auf einen bestimmten Bruchteil des Jahresbetrags vermindert, wenn die Verfügbarkeit der Zweitwohnung für Zwecke der persönlichen Lebensführung schon zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld aufgrund eines Vertrags mit einer Vermietungsagentur, einem Hotelbetrieb oder einem vergleichbaren Betreiber zwecks Weitervermietung zeitlich begrenzt ist.

- 47 Ob § 5 Abs. 2 ZwStS auch (zumindest analoge) Anwendung finden kann auf das zeitweilige Vermieten der Wohnung an die im Immobiliengeschäft tätige D. GmbH, die dem Kläger den Besitz während der einzelnen Vertragszeiträume jeweils zum Zwecke der Berufsausübung überlassen bzw. rückübertragen hat, bedarf hier keiner abschließenden Prüfung. Denn auch wenn diese Frage zu bejahen wäre, hätte zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld noch keine so weitgehende zeitliche Begrenzung der Verfügbarkeit für Zwecke der persönlichen Lebensführung vorgelegen, dass sich daraus nach den Satzungsbestimmungen eine Kürzung der Steuer ergeben könnte. Die Steuerpflicht entstand hier wegen der Fertigstellung des Anwesens im Mai 2014 erst zum 1. Juni 2014 (§ 6 Abs. 2 Satz 2 ZwStS), so dass die Steuer nur für den Rest des Kalenderjahres und damit in Höhe von sieben Zwölfteln der Jahressteuer erhoben werden konnte (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 1 ZwStS). Wegen des verkürzten Besteuerungszeitraums waren auch die in § 5 Abs. 2 Buchst. a bis c ZwStS genannten Eigennutzungszeiträume jeweils auf sieben Zwölftel zu kürzen. Eine Minderung der Steuer auf 75% (Buchst c) wäre demgemäß erst in Betracht gekommen, wenn die am 1. Juni 2014 absehbare Eigennutzungsmöglichkeit für den verbleibenden Veranlagungszeitraum des Jahres 2014 nicht mehr als dreieinhalb Monate umfasst hätte. Nach den vom Kläger vorgelegten Unterlagen bestand aber zu diesem (nach § 5 Abs. 2 ZwStS maßgeblichen) Zeitpunkt nur der im Wege einer In-sich-Vereinbarung am 2. Mai 2014 geschlossene Mietvertrag des Klägers mit der D. GmbH (vertreten durch den Kläger als Alleingeschäftsführer) mit einer Laufzeit bis zum 2. August 2014 (Blatt 65 der Widerspruchsakte). Bis zum Jahresende verblieb also ein Zeitraum von nahezu fünf Monaten, in dem die Möglichkeit zur Eigennutzung der Wohnung (noch) nicht wirksam ausgeschlossen war. Dass später weitere Mietverträge mit der D. GmbH abgeschlossen wurden und damit rückwirkend betrachtet in der Zeit von Juni bis Dezember 2014 an insgesamt 174 von 214 Tagen eine Fremdnutzung vorlag, konnte daran nichts mehr ändern. Auch für die folgenden Jahre ab 2015 war bei Erlass des Widerspruchsbescheids (9.12.2014) noch nicht erkennbar, dass eine Eigennutzung durch den Kläger für längere Zeiträume rechtsver-

bindlich ausgeschlossen sein würde. Denn der letzte bis dahin vorgelegte Mietvertrag mit der D. GmbH endete am 20. Dezember 2014 (Bl. 61 der Widerspruchsakte); eine langfristige bzw. dauerhafte Anmietung war ausdrücklich nicht beabsichtigt (Bl. B 9 der Behördenakte).

- 48 b) Die Heranziehung des Klägers als Steuerschuldner scheidet auch nicht aus anderen Gründen aus.
- 49 aa) Der Umstand, dass er die Wohnung – außerhalb der dort mit seiner Familie verbrachten Ferienzeiten – zur Ausübung seiner Berufstätigkeit nutzt, führt allein noch nicht dazu, dass er von der Zweitwohnungsteuer befreit werden müsste. Das Innehaben einer solchen zusätzlichen Wohnung aus beruflichen Gründen (sog. Erwerbszweitwohnung) steht nach ganz überwiegender Auffassung der Heranziehung zur Zweitwohnungsteuer nicht grundsätzlich entgegen (BVerfG, B.v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79 – BVerfGE 65, 325/347 f.; B.v. 11.10.2005 – 1 BvR 1232/00 u.a. – BVerfGE 114, 316/334; offengelassen in BFH, U.v. 30.9.2015 – II R 13/14 – ZKF 2016, 70 Rn. 30). Würden bei der Abgrenzung des Kreises der Steuerpflichtigen die persönlichen Gründe für den Aufenthalt in der Wohnung berücksichtigt, wäre dies ein für eine Aufwandsteuer sachfremdes Kriterium, das vor Art. 3 Abs. 1 GG keinen Bestand haben könnte (vgl. BVerfG, B.v. 6.12.1983, a.a.O., 357; BayVGH, B.v. 28.9.2009 – 4 ZB 09.923 – juris Rn. 9 f.).
- 50 bb) Der Kläger kann sich im vorliegenden Zusammenhang auch nicht auf entgegenstehende Grundrechte berufen.
- 51 Ein Verstoß gegen das aus Art. 6 Abs. 1 GG folgende Verbot der Diskriminierung von Ehe und Familie wäre nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (B.v. 11.10.2005, a.a.O., 336; B.v. 14.3.2014 – 1 BvR 1159/11 – juris Rn. 21) nur anzunehmen, wenn er für eine überwiegend genutzte Wohnung der Zweitwohnungsteuerpflicht unterworfen würde. Der Kläger nutzt jedoch nach eigenen Angaben die von der D. GmbH zur Verfügung gestellte Wohnung im Rahmen seiner regelmäßigen Beratungstätigkeit in Bayern in der Regel nur an zwei bis drei Tagen pro Woche und damit nicht während der überwiegenden Zeit (Bl. B 3 der Behördenakte). Er befindet sich damit nicht in einer die Diskriminierung begründenden "melderechtlichen Zwangslage", da er nicht allein wegen der gesetzlichen Verpflichtung, am Familienwohnsitz seine Hauptwohnung zu nehmen (Art. 15 Abs. 2 Satz 2 MeldeG, seit

1.1.2015: § 22 Abs. 1 BMG), sondern auch schon wegen der nicht überwiegenden Nutzung der Wohnung (Art. 15 Abs. 2 Satz 1 MeldeG, seit 1.1.2015: § 21 Abs. 2 BMG) rechtlich gehindert war, beim Beklagten seinen Hauptwohnsitz anzumelden. Er stand damit im Ergebnis nicht schlechter als eine nicht verheiratete Person, die ihre Zweitwohnung nicht überwiegend nutzt und daher an dem betreffenden Ort ebenfalls keinen Hauptwohnsitz anmelden kann.

- 52 Es ist weder ersichtlich noch vom Kläger dargelegt worden, dass hier infolge einer speziellen Fallkonstellation trotz der nicht überwiegenden Nutzung der Wohnung ein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 oder Abs. 2 Satz 1 GG in Betracht kommen könnte (vgl. BVerfG, B.v. 14.3.2014, a.a.O. Rn. 22 ff. m.w.N.). Aus den genannten Grundrechten folgt auch ebenso wie aus dem Sozialstaatsprinzip keine Verpflichtung, bestimmte Personengruppen von vornherein von der Zweitwohnungsteuer auszunehmen (vgl. BVerwG, U.v. 17.9.2008 – 9 C 14.07 – NVwZ 2009, 532 Rn. 17).
- 53 cc) Der Umstand, dass der Kläger vom Beklagten für die gleichen Zeiträume zur Zahlung des Fremdenverkehrsbeitrags (Art. 6 KAG) und des Kurbeitrags (Art. 7 KAG) herangezogen wird, steht der Erhebung der Zweitwohnungsteuer ebenfalls nicht entgegen; er zwingt auch nicht zu einer Ermäßigung oder (teilweisen) Anrechnung der einen Abgabe auf die andere.
- 54 Mit der Zweitwohnungsteuer als örtlicher Aufwandsteuer im Sinne des Art. 3 Abs. 1 KAG wird die in der Vermögens- oder Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besteuert, die im Innehaben einer weiteren Wohnung für den persönlichen Lebensbedarf neben der Hauptwohnung zum Ausdruck kommt (BVerfG, U.v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79 – BVerfGE 65, 325/348). Dagegen schöpfen der Fremdenverkehrsbeitrag und der Kurbeitrag als Sonderlasten die (wirtschaftlichen bzw. Gebrauchs-)Vorteile ab, die den Beitragspflichtigen durch den Fremdenverkehr im Gemeindegebiet (Art. 6 Abs. 1 KAG) bzw. durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der dortigen Kur- und Erholungseinrichtungen oder -veranstaltungen erwachsen (vgl. BayVGh, U. v. 13.8.1999 – 4 B 97.973 – VGh n.F. 53, 8/11 = NVwZ 2000, 225; B.v. 24.7.2003 – 4 ZB 03.415 – juris Rn. 7). Während die Beiträge spezielle Entgelte darstellen, deren Aufkommen ausschließlich der Deckung des gemeindlichen Aufwands für die Fremdenverkehrsförderung bzw. für die Aufrechterhaltung der Kureinrichtungen dient (Art. 6 Abs. 1, Art. 7 Abs. 1 KAG), besteht bei der Zweitwohnungsteuer nach der Definition des § 3

Abs. 1 Satz 1 AO kein Zusammenhang mit einer Gegenleistung und auch keine gesetzliche Zweckbindung (§ 3 Abs. 1 Satz 1 AO). Angesichts dieser höchst unterschiedlichen abgabenrechtlichen Begründung und Ausgestaltung schließen Zweitwohnungsteuer und Fremdenverkehrs- bzw. Kurbeitrag einander nicht aus; sie können vielmehr nebeneinander erhoben werden (vgl. bereits BayVGH, U.v. 4.5.2006 – 4 BV 06.341 – ZKF 2007, 117/118; U.v. 19.6.2008 – 4 N 07.555 – BayVBl 2009, 725/726 f.).

- 55 c) Die Höhe der im angefochtenen Zweitwohnungsteuerbescheid festgesetzten Steuer wurde mit dem klägerischen Vorbringen nicht ausdrücklich in Frage gestellt. Soweit diesbezüglich dennoch Rechtsfehler erkennbar werden, wird der Kläger dadurch nicht in seinen Rechten verletzt (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO), da lediglich eine zu geringe Steuer errechnet wurde.
- 56 Die vom Inhaber einer Zweitwohnung im Gemeindegebiet des Beklagten zu entrichtende Steuer wird nach dem jährlichen Mietaufwand berechnet, der sich nach der Nettokaltmiete bemisst (§ 4 Abs. 1 Satz 1 und 2 ZwStS). Für im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wohnungen ist die Nettokaltmiete in der ortsüblichen Höhe anzusetzen; sie wird vom Beklagten in Anlehnung an die Nettokaltmiete geschätzt, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird (§ 4 Abs. 3 Satz 1 und 2 ZwStS).
- 57 Für die neu errichtete 104,8 m² große Zweitwohnung des Klägers hat der Beklagte einen fiktiven monatlichen Mietpreis von 6,86 Euro/m² und damit eine jährliche Nettokaltmiete von 8.627,14 Euro angenommen (Bl. B 19a der Behördenakte), die nach Stufe 4 des Zweitwohnungsteuertarifs (jährlicher Mietaufwand 5.000,01 Euro bis 10.000,00 Euro) einen jährlichen Steuerbetrag in Höhe von 900 Euro ergab (§ 5 Abs. 1 ZwStS). Die dieser Berechnung zugrundeliegenden tatsächlichen Annahmen zum Mietwert der Wohnung werden indes dadurch widerlegt, dass in den vorgelegten Mietverträgen mit der D. GmbH, die nach Angaben des Klägers einem Fremdvergleich standhalten, bei längerfristiger Anmietung (2 bis 5 Monate) eine Monatsmiete von 1.500 Euro vereinbart wurde. Selbst wenn von diesem Betrag bei einer noch längeren Mietdauer ein gewisser Abschlag vorgenommen würde, so dass sich ein Betrag etwa in Höhe von nur 1.200 Euro ergäbe, würde sich daraus auch unter Berücksichtigung des der Gemeinde insoweit zustehenden Beurteilungsspielraums (vgl. das Urteil im Parallelverfahren Az. 4 BV 15.2778 Rn. 49; BVerwG, U.v.

19.8.1988 – 8 C 47/86 – BVerwGE 80, 73/83; B.v. 15.5.2014 – 9 B 57.13 – NVwZ-RR 2014, 657/658; VGH BW, U.v. 24.6.2013 – 2 S 2116/12 – KStZ 2014, 113/114) jedenfalls eine fiktive jährliche Nettokaltmiete weit oberhalb von 10.000,01 Euro ergeben, so dass nach Stufe 4 des Steuertarifs eine jährliche Zweitwohnungsteuer von 1.800 Euro anfiel. Diese wäre überdies aus den oben (a) genannten Gründen nicht erst für die Zeit ab dem 1. Oktober 2014 zu berechnen, wie dies im angefochtenen Bescheid geschehen ist, sondern bereits ab dem 1. Juni 2014. Für das erste Jahr nach Fertigstellung hätte die Zweitwohnungsteuer somit anstelle der bisher geforderten 225 Euro auf einen Betrag von $(1.800 \times 7/12 =)$ 1.050 Euro festgesetzt werden müssen.

58 II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO, die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus § 167 Abs. 2 VwGO i. V. m. §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO.

59 III. Die Revision ist nach § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO zuzulassen. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, weil in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bisher nicht geklärt ist, ob an der Auffassung, dass gegen einen Stufentarif im Zweitwohnungsteuerrecht keine prinzipiellen verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, auch in Anbetracht des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Januar 2014 (BVerfGE 135, 126) weiterhin festzuhalten ist.

Rechtsmittelbelehrung

60 Nach § 139 VwGO kann die Revision innerhalb eines Monats nach Zustellung dieser Entscheidung beim Bayerischen Verwaltungsgerichtshof (in München Hausanschrift: Ludwigstraße 23, 80539 München; Postfachanschrift: Postfach 34 01 48, 80098 München; in Ansbach: Montgelasplatz 1, 91522 Ansbach) schriftlich eingelegt werden. Die Revision muss die angefochtene Entscheidung bezeichnen. Sie ist spätestens innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieser Entscheidung zu begründen. Die Begründung ist beim Bundesverwaltungsgericht, Simsonplatz 1, 04107 Leipzig (Postfachanschrift: Postfach 10 08 54, 04008 Leipzig), einzureichen. Die Revisionsbegründung muss einen bestimmten Antrag enthalten, die verletzte Rechtsnorm und, soweit Verfahrensmängel gerügt werden, die Tatsachen angeben, die den Mangel ergeben.

61 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.

62 Dr. Zöllner Dr. Peitek Dr. Schübel-Pfister

63 **Beschluss:**

64 Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 2.925 Euro festgesetzt
65 (§ 47 Abs. 1 Satz 1, § 52 Abs. 3 Satz 1 und 2 GKG).

66 Dr. Zöllner Dr. Peitek Dr. Schübel-Pfister