

Gericht: VGH
Aktenzeichen: 4 BV 15.2778
Sachgebietsschlüssel: 1111

Rechtsquellen:

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

Hauptpunkte:

- Erhebung der Zweitwohnungsteuer
- zweitwohnungsteuerrechtlicher Wohnungsbegriff
- Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
- siebenstufiger Steuertarif
- stufenbedingte Progressions- und Degressionseffekte
- Schätzung der Nettokaltmiete bei selbstgenutzten Eigentumswohnungen

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 15.51)

4 BV 15.2778
M 10 K 15.51

*Großes Staats-
wappen*

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

**** *****
,
***** ** *****

- ***** -

*****.
***** *****
,
** _****_** ** *****

gegen

Gemeinde Bad Wiessee,
vertreten durch den ersten Bürgermeister,
Sanktjohanserstr. 12, 83707 Bad Wiessee,

- Beklagte -

bevollmächtigt:
Rechtsanwälte *****
***** ** *****

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

wegen

Zweitwohnungsteuer;

hier: Berufung der 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 die 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 H. gemeldeten Kläger gehört eine 29,63 m² große Wohnung (Baujahr 1968) im Gemeindegebiet der Beklagten.

3 Von den Inhabern einer Zweitwohnung erhebt die Beklagte Zweitwohnungsteuer nach Maßgabe ihrer Zweitwohnungsteuersatzung (ZwStS) vom 27. September 2006. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 ZwStS wird die Steuer grundsätzlich nach dem jährlichen Mietaufwand im Sinne der Nettokaltmiete berechnet. Für im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wohnungen ist gemäß § 4 Abs. 3 Satz 1 ZwStS die Nettokaltmiete in der ortsüblichen Höhe anzusetzen; sie wird von der Beklagten in Anlehnung an die Nettokaltmiete für vergleichbare Räume geschätzt (§ 4 Abs. 3 Satz 2 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 In einem von der Beklagten in Auftrag gegebenen Gutachten vom 24. Juli 2014 kam ein öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für Grundstücks- und Gebäudemieten zu dem Ergebnis, dass im Gebiet der Beklagten bei Wohnungen mit einer Wohnfläche bis einschließlich 40 m² von einer durchschnittlichen Nettokaltmiete in Höhe von 9,13 Euro/m² auszugehen sei, bei Wohnungen mit einer Wohnfläche bis einschließlich 70 m² von einer Nettokaltmiete von 8,37 Euro/m², bei Wohnungen mit einer Wohnfläche bis einschließlich 100 m² von einer Nettokaltmiete in Höhe von 8,18 Euro/m² und bei größeren Wohnungen von einer Nettokaltmiete von 7,81 Euro/m². Unter Punkt 9.3 sah das Gutachten Zu- und Abschläge in Bezug auf bestimmte Bewertungskriterien vor (Lage der Wohnung, Ausstattung etc.).

8 Mit Bescheid vom 16. Dezember 2014 setzte die Beklagte gegenüber dem Kläger für das Jahr 2015 eine Zweitwohnungsteuer in Höhe von 450 Euro fest. Der Bescheid gelte auch für die Folgejahre (Fälligkeit jeweils zum 1. Februar des Steuerjahres),

soweit er nicht für das laufende Jahr durch einen neuen Bescheid ersetzt werde. Der Veranlagung wurde ein erzielbarer Mietpreis von (geschätzt) 7,76 Euro pro Monat je m² Wohnfläche zugrunde gelegt. Aus der danach errechneten jährlichen Nettokaltmiete von 2.759,15 Euro wurde gemäß Stufe 3 (Mieten zwischen 2.500,01 und 5.000 Euro) eine jährliche Steuer in Höhe von 450 Euro ermittelt.

- 9 Der Kläger erhob dagegen Klage zum Verwaltungsgericht mit dem Antrag, den Bescheid der Beklagten vom 16. Dezember 2014 aufzuheben. Der Zweitwohnungsteuerbescheid sei schon deshalb rechtswidrig, weil § 2 ZwStS unvollständig sei. Die Beklagte habe dort nicht geregelt, wann von einer Haupt- und wann von einer Zweitwohnung auszugehen sei. Die Zweitwohnungsteuerpflicht müsse ohne Rücksicht auf die Umstände der Benutzung der Hauptwohnung von den melderechtlichen Erklärungen des Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden. Dazu gehörten die Formulierung eines eigenständigen Zweitwohnungsbegriffs sowie eine Regelung, wonach eine Wohnung auch dann als Zweitwohnung anzusehen sei, wenn sie zwar nicht als solche gemeldet sei, jedoch von einer Person neben ihrer Hauptwohnung als weitere Wohnung innegehabt werde. In § 2 ZwStS habe daher durch Abstellen auf das Melderecht, insbesondere die Wohnungsdefinition in Art. 15 BayMeldG, auch die sachliche Zweitwohnungsteuerpflicht geregelt werden müssen.
- 10 Zudem enthalte § 5 ZwStS eine unzulässige Regelung des Steuersatzes, da es innerhalb der einzelnen Stufen zu einem degressiven, d. h. prozentual fallenden Steuersatz komme. Damit werde das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt, wie das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 15. Januar 2014 (BVerfGE 135, 126) zur Zweitwohnungsteuersatzung der Stadt Konstanz festgestellt habe. Im dortigen Fall sei mit zunehmender Jahresmiete der absolute Betrag der Steuer stufenweise angestiegen, an den jeweiligen Stufen und über die Stufen hinweg aber der durchschnittliche Steuersatz mit steigendem Mietaufwand und damit steigender Leistungsfähigkeit abgesunken. Diese Ungleichbehandlung der Steuerschuldner sei mit dem auch für die Zweitwohnungsteuer als örtlicher Aufwandsteuer geltenden Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar gewesen. Da die Ungleichbehandlung ohne nachvollziehbaren Grund erfolgt und auch nicht z.B. durch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse bei der Steuerermittlung oder durch anzuerkennende Lenkungs Zwecke zu rechtfertigen gewesen sei, habe das Bundesverfassungsgericht die Zweitwohnungsteuersatzung der Stadt Konstanz für nichtig

erklärt. Auch die Satzung der Beklagten enthalte einen Steuersatz, der ohne nachvollziehbaren Grund innerhalb der einzelnen Stufen degressiv, d.h. prozentual fallend ausgestaltet sei, so dass hier ebenfalls ein Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorliege.

- 11 Auch die Höhe der veranlagten Steuer sei nicht gerechtfertigt. Das zugrundeliegende Sachverständigengutachten stelle nicht auf die konkrete Zweitwohnung ab, sondern lege ohne Differenzierung hinsichtlich der Gebäude- und Grundstücksbeschreibung sowie der Lage und Ausstattung einen durchschnittlichen Standard fest. Der Gutachter räume selbst ein, dass der daraus ermittelte durchschnittliche Mietwert lediglich ein Richtwert sein könne; nur eine individuelle Einordnung könne Auskunft über den jeweils genauen Mietwert geben. Daran änderten auch die vom Gutachter vorgesehenen Zu- und Abschläge nichts, die bei der Berechnung der jährlichen Kaltmiete für die Zweitwohnung des Klägers berücksichtigt worden seien. Der Sachverständige räume diesbezüglich ein, dass die Zu- und Abschläge nur grob die wichtigsten Bewertungskriterien wiedergäben und in besonderen Fällen weitere Kriterien einzeln oder kumuliert mit wertbildend sein könnten. Erforderlich sei eine differenzierte Feststellung des Standards der klägerischen Zweitwohnung, um danach die jährliche Nettokaltmiete zu ermitteln. Die für die Berechnung bisher angenommene Nettokaltmiete sei nicht nachvollziehbar; sie sei weit überhöht.
- 12 Die Beklagte beantragte, die Klage abzuweisen. Der Hinweis auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Januar 2014 gehe fehl, da die Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten anders als die 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 die 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 Euro auf 2.500 Euro auf 5.000 Euro 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 der Beklagten vom 16. 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 der Beklagten. Die konkrete Ausgestaltung des Steuersatzes in § 5 Abs. 1 ZwStS führe insgesamt zu einem in Relation zum Mietaufwand degressiven 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 degressive 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 Finanzzwecksteuern 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 anfallt. 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 Leistungsfähigkeitsprinzip 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 Leistungsfähigkeitsprinzip 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. Auch die Verfolgung zulässiger Lenkungszwecke könne die Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip nicht rechtfertigen. 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 Lenkungszweck, 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 die Beklagte mit der vom Verwaltungsgericht wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassenen Berufung. Sie 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 der 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 bei der Beklagten nicht zutreffe. 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 Die konkrete Ausgestaltung des Steuersatzes in § 5 Abs. 1 ZwStS führe insgesamt zu einem in Relation zum Mietaufwand degressiven Steuerverlauf. Mittlerweile habe auch das Verwaltungsgericht Leipzig mit Urteil vom 8. Dezember 2015 (Az. 6 K 594/15) einen innerhalb der einzelnen Stufen degressiven Steuersatz für gleichheitswidrig erklärt. Auch der Höhe nach sei die gegenüber dem Kläger festgesetzte Zweitwohnungsteuer nicht gerechtfertigt, da das Sachverständigengutachten zur Ermittlung der jährlichen Nettokaltmiete zu undifferenziert sei.

20 Die als Vertreter des öffentlichen Interesses am Verfahren beteiligte Landesanwaltschaft Bayern unterstützt die Rechtsauffassung der Beklagten und verweist auf ein Schreiben des Staatsministeriums des Innern, für Bau und Verkehr vom 27. Februar 2016. Darin wird ausgeführt, das Bundesverfassungsgericht habe im 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 bleibe 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, ohne dies ausdrücklich zu judizieren, im Grundsatz auch die aus einem fünf- oder achtstufigen Steuertarif notwendigerweise resultierende Ungleichbehandlung durch die unvermeidbare Degression innerhalb der Stufen für zulässig. Problematisch sei die pauschalierende Stufenbildung dann, wenn sie zu weiteren Degressionseffekten hinzu-

trete, wie im Konstanzer Fall der degressiv gestaltete Verlauf des Steuertarifs mit einem mittleren Steuersatz von 48,48% auf der ersten und 20,44% auf der siebten Stufe sowie der Normierung von Mindest- und Höchstbetragsstufen. Es spreche viel dafür, dass sich der in § 5 Abs. 1 ZwStS gewählte Steuertarif 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. Das Bundesverfassungsgericht habe nicht in diesen Spannen für sich genommen eine Ungleichbehandlung gesehen, sondern erst in der Addition mit den übrigen sich aus dem Konstanzer Steuertarif ergebenden Degressionseffekten. Dass sich zwischen der höchsten und der niedrigsten 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 der Beklagten gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts München vom 29. Oktober 2015 hat Erfolg. Das Verwaltungsgericht hat der Anfechtungsklage gegen den Zweitwohnungsteuerbescheid der 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.); auch die Schätzung der für die Wohnung des Klägers zu erzielenden Jahresnettokaltmiete als Steuermaßstab unterliegt keinen rechtlichen Bedenken (2.).
- 23 1. Die auf Art. 3 Abs. 1 KAG beruhende Satzung der Beklagten über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer (Zweitwohnungsteuersatzung – ZwStS) vom 27. September 2006 verstößt nicht gegen höherrangiges Recht.
- 24 a) Die Festlegung des Steuergegenstands in § 2 ZwStS genügt entgegen der Auffassung des Klägers dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsanfordernis (Art. 20 Abs. 3 GG, Art. 3 Abs. 1 Satz 1 BV). Nach der genannten Satzungsbestimmung ist Zweitwohnung jede Wohnung im Gemeindegebiet, die eine Person, die in einem anderen Gebäude ihre Hauptwohnung hat, zu ihrer persönlichen Lebensführung oder der ihrer Familienangehörigen innehat (Satz 1); die vorübergehende Nutzung zu anderen Zwecken, insbesondere zur Überlassung an Dritte, steht der Zweitwohnungseigenschaft nicht entgegen (Satz 2). Dass aus dieser Legaldefinition nicht unmittelbar hervorgeht, wann von einer Haupt- und wann von einer Zweitwohnung auszugehen ist, stellt keinen Bestimmtheitsmangel dar. Der genaue Inhalt der unbestimmten Rechtsbegriffe lässt sich mit Hilfe der anerkannten Auslegungsregeln hinreichend ermitteln.
- 25 Zur näheren Bestimmung der „Hauptwohnung“ kann auch ohne ausdrücklichen Verweis auf das Melderecht von dem dort herrschenden Begriffsverständnis ausgegangen werden (vgl. bereits BayVGH, U.v. 4.4.2006 – 4 N 04.2798 – BayVBl 2006, 500/502 mit Hinweis auf BVerwG, B.v. 27.9.2000 – 11 C 4.00 – NVwZ 2001, 439/440). Die für den streitgegenständlichen Besteuerungszeitraum geltende Vorschrift des Art. 15 Abs. 2 MeldeG (G.v. 8.12.2006, GVBl 2006, 990) definierte in Satz 1 als Hauptwohnung die „vorwiegend benutzte Wohnung“ und verwies als Hilfsmaßstab in Satz 5 auf den „Schwerpunkt der Lebensbeziehungen“ (ebenso bereits Art. 16 Abs. 2 MeldeG i. d. F. des Gesetzes vom 21.10.1995, GVBl 1995, 754;

s. nunmehr § 21 Abs. 2, § 22 Abs. 3 BMG). Dass der Satzungsgeber beim zweitwohnungsteuerrechtlichen Wohnungsbegriff das Melderecht im Blick hatte, wird durch die Regelung des § 8 Abs. 1 Satz 2 ZwStS belegt, wonach die An- oder Abmeldung von Personen nach dem Bayerischen Meldegesetz als Anzeige im Sinne dieser Vorschrift gilt. Die Orientierung am melderechtlichen Begriff der Hauptwohnung steht auch im Einklang mit dem Ziel der Zweitwohnungsteuer, das Innehaben einer weiteren Wohnung zur persönlichen Lebensführung als Konsum zu treffen. Nicht zielführend wäre dagegen eine Gleichsetzung von Zweitwohnung und Nebenwohnung (im melderechtlichen Sinne), da der Begriff der Nebenwohnung eine tatsächliche Benutzung zum Wohnen oder Schlafen voraussetzt (Art. 14 Satz 1 MeldeG 2006; Art. 15 Satz 1 MeldeG 1995; § 20 Abs. 1 Satz 1 BMG), während für das Innehaben einer Zweitwohnung schon die Möglichkeit der Selbstnutzung ausreicht (vgl. BVerwG, U.v. 26.9.2001 – 9 C 1.01 – NVwZ 2002, 728/729).

- 26 Mit der Negativdefinition des § 2 ZwStS, wonach jede nicht als Hauptwohnung anzusehende und in einem anderen Gebäude als diese gelegene Wohnung als Zweitwohnung gilt, wird der Gegenstand der Steuer hinreichend genau bestimmt. In der Satzung musste daher entgegen der Forderung des Klägers kein „eigenständiger“ (positiver) Zweitwohnungsbegriff formuliert werden. Der Satzungsgeber war aufgrund seiner normativen Gestaltungsfreiheit auch nicht verpflichtet, die Zweitwohnungsteuerpflicht ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse von den melderechtlichen Erklärungen der Steuerpflichtigen abhängig zu machen (vgl. BayVGH, U.v. 14.2.2007 – 4 N 06.367 – BayVBI 2007, 530/532). Nachdem er sich gegen eine solche (prinzipiell zulässige, vgl. BVerwG, U.v. 13.05.2009 – 9 C 7.08 – NVwZ 2009, 1437/1438; BFH, U.v. 5.3.1997 – II R 41/95 – NVwZ-RR 1998, 331) „melderechtliche Anknüpfung“ entschieden hatte, bedurfte es auch keiner Auffangregelung dergestalt, dass melderechtlich nicht erfasste Zweitwohnungen ebenfalls der Steuerpflicht unterliegen.
- 27 b) Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts sind auch die in § 5 Abs. 1 ZwStS geregelten Steuersätze mit höherrangigem Recht vereinbar.
- 28 Die Beklagte hat sich für einen gestaffelten Steuersatz in Abhängigkeit von der Höhe des jährlichen Mietaufwands entschieden. Sie 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.

- 29 Das so gestaltete Stufensystem zur Bemessung der Zweitwohnungsteuer läuft zwar wegen der damit verbundenen Progressions- und Degressionseffekte dem verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz teilweise zuwider (aa). Diese Abweichung vom Gebot der steuerlichen Lastengleichheit lässt sich aber durch Erfordernisse der Verwaltungsvereinfachung verfassungsrechtlich rechtfertigen (bb). Die einen mehrfach degressiven Zweitwohnungsteuertarif betreffende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Januar 2014 führt zu keiner anderen Beurteilung (cc).
- 30 aa) 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.).
- 31 Der von der 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 Zweitwohnung-

steuer 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.

- 32 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%).
- 33 bb) Diese dem gewählten Stufensystem immanenten Progressions- und Degressionseffekte 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.
- 34 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.).

- 35 Bei örtlichen Aufwandsteuern (Art. 105 Abs. 2a GG, Art. 3 KAG) besteht im Interesse der Effektivität und Praktikabilität des Verwaltungsvollzugs ein im Vergleich zu sonstigen 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.
- 36 Da der Zusammenhang zwischen dem (bezifferbaren) 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.

37 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 Spielgerätesteuern (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 Übernachtungssteuer (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).

38 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.

- 39 Ein milderes 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.
- 40 cc) 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 Vo-

raussetzungen 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.

- 41 Die vom Bundesverfassungsgericht zu beurteilenden Tarifsysteme 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., aa), als eigenes Element hinzu und verstärkte die bereits bestehenden Effekte (BVerfG a.a.O., Rn. 67).
- 42 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 der 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 (aa) erläuterte Schwankungsbreite zwischen 9% und 18% nicht überschreitet.

- 43 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).
- 44 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 der 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).
- 45 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 Degressionswirkungen 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 gestaffelte 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.).

- 46 2. Die somit als wirksam anzusehende Zweitwohnungsteuersatzung ist von der Beklagten gegenüber dem Kläger auch rechtsfehlerfrei angewandt worden.
- 47 Die vom Inhaber einer Zweitwohnung im Gemeindegebiet der 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 Wohnungen, die im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen, ist die Nettokaltmiete in der ortsüblichen Höhe anzusetzen; sie wird von der 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).
- 48 Die Beklagte hat gemäß diesen Regelungen für die Zweitwohnung des Klägers eine fiktive jährliche Nettokaltmiete von 2.759,15 Euro angenommen und nach Stufe 3

des Zweitwohnungsteuertarifs (jährlicher Mietaufwand 2.500,01 Euro bis 5.000,00 Euro) einen Steuerbetrag in Höhe von 450 Euro festgesetzt (§ 5 Abs. 1 ZwStS). Die dieser Berechnung zugrundeliegenden tatsächlichen Annahmen zum Mietwert der Wohnung sind rechtlich nicht zu beanstanden.

- 49 Mit der Regelung des § 4 Abs. 3 Satz 2 ZwStS wird der Beklagten in Bezug auf die Erfüllung des Steuertatbestands bei selbstgenutzten Eigentumswohnungen eine Schätzungsbefugnis zuerkannt. Die Schätzung ist ein Verfahren, Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln, wenn eine sichere Feststellung nicht möglich oder nicht zumutbar ist (BFH, U.v. 19.2.1987 – IV R 143/84 – BFHE 149, 121). Wird eine Behörde wie hier für eine spezielle Fallkonstellation ausdrücklich zur Schätzung ermächtigt, so ist damit notwendigerweise ein gewisser Schätzungsspielraum und damit ein gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbarer Beurteilungsspielraum verbunden (vgl. 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; a. A. BFH, U.v. 8.9.2011 – II R 47/09 – juris Rn. 44 m.w.N.). Fehlerhaft ist eine Schätzung dann, wenn sie auf falschen oder offenbar unsachlichen Erwägungen beruht, wenn wesentliche Tatsachen nicht ermittelt oder außer Acht gelassen oder wenn der Schätzung unrichtige Maßstäbe zugrunde gelegt wurden (vgl. VGH BW a.a.O., m.w.N.).
- 50 Nach der Rechtsprechung des Senats liegt es im Ermessen der die Zweitwohnungsteuer erhebenden Gemeinde, wie sie den fiktiven Mietaufwand bei selbstgenutzten Eigentumswohnungen ermittelt. Sie ist demnach nicht verpflichtet, allein für Zwecke der Steuererhebung einen örtlichen Mietspiegel zu erstellen, sondern kann als Grundlage der Schätzung auch z. B. die ortsübliche Vergleichsmiete (ohne Bindung an die mietrechtliche Vorschrift des § 558 Abs. 2 BGB) oder ein für ihr Gemeindegebiet erstelltes Sachverständigengutachten heranziehen (vgl. BayVGH, B.v. 21.8.2006 – 4 BV 06.331 – juris Rn. 18). Der rechtsstaatliche Bestimmtheitsgrundsatz verlangt lediglich, dass der Satzungsgeber die Parameter benennt, an denen sich die Schätzung im Einzelfall zu orientieren hat (BayVGH, U.v. 4.4.2006 – 4 N 04.2798 – BayVBl 2006, 500/503). Diesem Gebot entspricht die Benennung der für die Auswahl der Vergleichsobjekte maßgebenden wertbildenden Faktoren in § 4 Abs. 3 Satz 2 ZwStS; der Eigentümer einer selbstgenutzten Wohnung kann damit den fiktiven Nettomietaufwand und damit die zu entrichtende Steuer hinreichend genau abschätzen (BayVGH, a.a.O.).

- 51 Für die 29,63 m² große klägerische Wohnung hat die Beklagte bei der Schätzung der Nettokaltmiete auf das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Grundstückssachverständigen vom 24. Juli 2014 zurückgegriffen, wonach sich bei den im Gemeindegebiet gelegenen Wohnungen mit einer Größe bis zu 40 m² ein durchschnittlicher monatlicher Mietwert von 9,13 Euro pro m² ergibt. Von diesem Ausgangswert hat sie gemäß den Vorgaben des Gutachtens prozentuale Abschläge wegen Fehlens eines Balkons/einer Terrasse (3%), eines Bads (5%), einer Zentralheizung (5%) und einer Küche (2%) vorgenommen und ist damit zu einer erzielbaren Monatsmiete von 7,76 Euro je m² Wohnfläche gelangt, aus der sich eine Nettokaltmiete von 229,93 Euro monatlich bzw. 2.759,15 Euro im Jahr errechnet.
- 52 Mit diesem Vorgehen bei der Bestimmung des fiktiven Mietwerts hat die Beklagte den ihr zustehenden Schätzungsspielraum nicht überschritten. Entgegen dem Einwand des Klägers stand der Heranziehung des Sachverständigengutachtens nicht entgegen, dass darin nur – nach der Wohnungsgröße gestaffelte – Mietwerte für Wohnungen mit durchschnittlicher Ausstattung genannt sind, ohne dass hinsichtlich des Gebäudes und des Grundstücks sowie der Lage und Ausstattung weiter differenziert würde. Im Gutachten wird ausdrücklich klargestellt, dass bei der Ermittlung der Miete für eine konkrete Wohnung auch einzelfallrelevante Bewertungskriterien in Gestalt von Zu- und Abschlägen zu berücksichtigen sind, wobei die wichtigsten dieser Merkmale mit entsprechenden Prozentzahlen exemplarisch aufgelistet werden. Das Gutachten ermöglicht damit auf der Grundlage des generellen Mietpreisniveaus im Gemeindegebiet eine objektiv nachvollziehbare Bemessung des Mietwerts der einzelnen Wohnung entsprechend ihren mietwertbestimmenden Besonderheiten.
- 53 Dass diese individuelle Ermittlung der fiktiven Jahresmiete auf der Grundlage des Gutachtens im hier vorliegenden Fall fehlerhaft erfolgt wäre, ist nicht ersichtlich und wird auch vom Kläger nicht substantiiert geltend gemacht. Sein Vorbringen lässt in keiner Weise erkennen, aus welchem Grund er die angenommene Nettokaltmiete für „weit überhöht“ hält. In Anbetracht der unmittelbaren Nähe der – in einer Nebenstraße gelegenen – Wohnung zum Tegernsee und zur dortigen Uferpromenade kommt ein lagebedingter Abschlag von vornherein nicht in Betracht. Auch für einen (weiteren) ausstattungs- oder gebäudebezogenen Abschlag ist nichts vorgetragen. Eine Änderung des von der Beklagten geschätzten Mietwerts würde wegen des nicht unbeträchtlichen Abstands zur nächstniedrigeren Tarifstufe (Stufe 2: jährlicher Net-

tomietaufwand 1.250,01 Euro bis 2.500,00 Euro) ohnehin erst dann zu einer geringeren Steuer führen, wenn sich die fiktive Nettokaltmiete um mehr als 8% verringern würde. Dafür fehlt hier jeglicher Anhaltspunkt.

- 54 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.
- 55 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

- 56 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.
- 57 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.

58 Dr. Zöllner

Dr. Peitek

Dr. Schübel-Pfister

59

Beschluss:

60 Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 1.350 Euro festgesetzt

61 (§ 47 Abs. 1 Satz 1, § 52 Abs. 3 Satz 1 und 2 GKG).

62 Dr. Zöllner

Dr. Peitek

Dr. Schübel-Pfister