

Gericht: VG München
Aktenzeichen: M 10 K 15.51
Sachgebiets-Nr. 1111

Rechtsquellen:

Zweitwohnungsteuersatzung der Gemeinde Bad Wiessee vom 27.9.2006;
Art. 3 Abs. 1 GG

Hauptpunkte:

Unwirksamkeit der Zweitwohnungsteuersatzung;
Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz;
Keine Rechtfertigung durch gewichtige sachliche Gründe

Leitsätze:

Urteil der 10. Kammer vom 29. Oktober 2015

M 10 K 15.51

Bayerisches Verwaltungsgericht München

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

**** *****

***** ** ***** *****

- Kläger -

bevollmächtigt:

***** ***** *****

***** ** ***** *****

gegen

Gemeinde Bad Wiessee

vertreten durch den ersten Bürgermeister

***** ** ***** ** *****

- Beklagte -

bevollmächtigt:

***** ***** *****

***** ** ***** *****

wegen

Zweitwohnungsteuer

erlässt das Bayerische Verwaltungsgericht München, 10. Kammer,

durch den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgericht ****,

die Richterin am Verwaltungsgericht *****,

die Richterin ****,

den ehrenamtlichen Richter *****

die ehrenamtliche Richterin *****

aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 29. Oktober 2015

am 29. Oktober 2015

folgendes

Urteil:

- I. Der Bescheid der Beklagten vom *** Dezember 2014 wird aufgehoben.
- II. Die Beklagte hat die Kosten des Verfahrens zu tragen.
- III. Die Kostenentscheidung ist vorläufig vollstreckbar.
Die Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des vollstreckbaren Betrags abwenden, wenn nicht der Kläger vorher Sicherheit in gleicher Höhe leistet.
- IV. Die Berufung wird zugelassen.

Tatbestand:

Der Kläger wendet sich gegen die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer durch die Beklagte.

Der Kläger ist unter der Adresse L****straße 46 in ***** H***** mit Hauptwohnung gemeldet. Ferner ist er Eigentümer einer 29,63 m² großen Erdgeschosswohnung in einem Mehrfamilienhaus mit der Anschrift I* S***** 6 im Gemeindegebiet der Beklagten.

Die Beklagte erhebt von den Inhabern einer Zweitwohnung in ihrem Gemeindegebiet Zweitwohnungsteuer nach Maßgabe ihrer Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer (Zweitwohnungsteuersatzung – ZwStS -) vom 27. September 2006. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 ZwStS wird die Steuer grundsätzlich nach dem jährlichen Mietaufwand i.S.d. Nettokaltmiete berechnet. Für Wohnungen, die im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen, 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).

Der Steuersatz ist in § 5 Abs. 1 ZwStS wie folgt geregelt:

§ 5 Steuersatz

(1) Die Steuer beträgt im Kalenderjahr:

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

Am 18. Juli 2014 beauftragte die Beklagte den öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für Mieten für Grundstücke und Gebäude Dipl.-Kfm. J**** H**** mit der Erstellung eines Gutachtens zu der Frage, wie hoch gemäß der Zweitwohnungsteuersatzung der durchschnittliche Mietaufwand für die Mietobjekte im Gemeindegebiet der Beklagten liegt. In seinem daraufhin erstellten Gutachten vom 24. Juli 2014 kommt der Sachverständige zu dem Ergebnis, dass bei Wohnungen mit einer Wohnfläche bis einschließlich 40 m² von einer durchschnittlichen Nettokaltmiete in Höhe von 9,13 €/m² auszugehen sei, bei Wohnungen mit einer Wohnfläche bis einschließlich 70 m² von einer Nettokaltmiete von 8,37 €/m², bei Wohnungen mit einer Wohnfläche bis einschließlich 100 m² von einer Nettokaltmiete in Höhe von 8,18 €/m² und bei größeren Wohnungen von einer Nettokaltmiete von 7,81 €/m²; zudem sieht das Gutachten unter Punkt 9.3 diverse Zu- und Abschläge in Bezug auf bestimmte Bewertungskriterien (Lage, Ausstattung etc. der jeweiligen Wohnung) vor.

Mit Bescheid vom *** Dezember 2014 setzte die Beklagte gegenüber dem Kläger für das Veranlagungsjahr **2015** eine Zweitwohnungsteuer in Höhe von 450 € fest; die Fortgeltung der Festsetzung für die Folgejahre wurde angeordnet (Fälligkeit des Betrags in Höhe von 450 € jeweils zum 1.2. des Steuerjahres).

Der Veranlagung wurde ein erzielbarer Mietpreis pro Monat je m² Wohnfläche von (geschätzt) 7,76 € sowie eine Wohnfläche von 30 m² zugrunde gelegt. Aus der so ermittelten geschätzten jährlichen Nettokaltmiete in Höhe von 2.759,15 € wurde gemäß Stufe 3 (Mieten zwischen 2.500 und 5.000 €) die festgesetzte Steuer in Höhe von 450 € jährlich ermittelt.

Mit Telefax seines Bevollmächtigten vom 7. Januar 2015 hat der Kläger Klage zum Verwaltungsgericht München erhoben und stellt den Antrag:

Der Zweitwohnungsteuerbescheid der Beklagten vom
*** Dezember 2014 wird aufgehoben.

Zur Begründung der Klage trägt der Verfahrensbevollmächtigte des Klägers mit Schriftsatz vom 14. Februar 2015 vor, der angefochtene Bescheid sei schon deshalb rechtswidrig, weil die zugrunde liegende Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten in § 2 unvollständig und daher nichtig sei. Die Beklagte habe eine Regelung über die sachliche Zweitwohnungsteuerpflicht, d.h. eine Regelung der Frage, wann von einer Hauptwohnung und wann von einer Zweitwohnung auszugehen sei, nicht getroffen. Nach der Rechtsprechung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs liege eine wirksame Regelung des Steuergegenstands nur vor, wenn der Satzungsgeber sowohl die persönliche als auch die sachliche Zweitwohnungsteuerpflicht konkret regle. Der Satzungsgeber müsse die Zweitwohnungsteuerpflicht somit auch ohne Rücksicht auf die einzelnen Umstände der Benutzung der Hauptwohnung von den melderechtlichen Erklärungen des Steuerpflichtigen abhängig machen, um wirksame

Regelungen über die sachliche Zweitwohnungsteuerpflicht zu treffen. Hierzu gehöre insbesondere die Formulierung eines eigenständigen Zweitwohnungsbegriffs sowie eine Regelung, dass eine Wohnung auch dann als Zweitwohnung anzusehen sei, wenn sie zwar nicht als Zweitwohnung gemeldet sei, von einer Person mit einer anderen Wohnung als Hauptwohnung jedoch als weitere Wohnung inne gehabt werde. Die Beklagte hätte daher bei der Bestimmung des Steuergegenstandes in § 2 ZwStS nicht nur die persönliche Zweitwohnungsteuerpflicht, sondern durch Abstellen auf die melderechtlichen Bestimmungen, insbesondere auf die Definition der Wohnung in Art. 15 Bayerisches Meldgesetz (BayMeldG), auch die sachliche Zweitwohnungsteuerpflicht regeln müssen. Dies habe sie jedoch verabsäumt, sondern in § 2 Satz 3 ZwStS lediglich einen Teilaspekt der sachlichen Zweitwohnungsteuerpflicht geregelt.

Zudem enthalte die Zweitwohnungsteuersatzung in § 5 eine unzulässige Regelung des Steuersatzes, die ebenfalls zur Nichtigkeit der Satzung führe. Die Beklagte habe einen Steuersatz gewählt, der innerhalb der einzelnen Stufen einen degressiven, d.h. einen prozentual fallenden Steuersatz enthalte. Dieser Steuertarif verletze das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete verfassungsrechtliche Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dies habe das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 15. Januar 2014 (NVwZ 2014, 1.084 ff.) betreffend die Zweitwohnungsteuersatzung der Stadt K***** festgestellt. Die Stadt K***** habe eine Zweitwohnungsteuer erhoben, deren Steuersatz sich am jährlichen Mietaufwand für die Zweitwohnung orientiert habe, wobei der Steuersatz durch mehrere Mietaufwandsgruppen pauschaliert gewesen sei, was im Ergebnis in Relation zum Mietaufwand zu einem degressiven Steuerverlauf geführt habe. Der absolute Betrag der Steuer sei mit zunehmender Jahresmiete zwar stufenweise angestiegen, an den jeweiligen Stufen und über die Stufen hinweg sei der durchschnittliche Steuersatz mit steigendem Mietaufwand – und damit steigender Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen – jedoch abgesunken. Das Bundesverfassungsgericht sei zu dem

Ergebnis gekommen, dass dies eine Ungleichbehandlung der Steuerschuldner bewirke, die mit dem aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abgeleiteten Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar sei. Die Zweitwohnungsteuer müsse sich als örtliche Aufwandsteuer nach der finanziellen Leistungsfähigkeit richten, im Streitfall werde der Steuerschuldner mit geringerem Mietaufwand und damit vermutlich auch geringerer Leistungsfähigkeit aber prozentual höher belastet als der Steuerschuldner mit höherem Mietaufwand und damit vermutlich auch höherer Leistungsfähigkeit. Da diese Ungleichbehandlung ohne nachvollziehbaren Grund erfolgt sei und nicht z.B. durch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse bei der Steuerermittlung oder anzuerkennende Lenkungs Zwecke gerechtfertigt werden könne, habe das Bundesverfassungsgericht die Zweitwohnungsteuersatzungen der Stadt K***** für nichtig erklärt. Nachdem die Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten ebenfalls einen solchen Steuersatz enthalte, der innerhalb der einzelnen Stufen degressiv, d.h. prozentual fallend ausgestaltet sei und diese Ungleichbehandlung ohne nachvollziehbaren rechtfertigenden Grund erfolge, liege auch hier ein Verstoß gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete verfassungsrechtliche Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor.

Schließlich sei auch die Höhe der im Bescheid der Beklagten vom *** Dezember 2014 veranlagten Steuer nicht gerechtfertigt. Auf der Grundlage des Gutachtens des Sachverständigen H*** vom 24. Juli 2014 sei der Besteuerung eine jährliche Nettokaltmiete von 2.759,15 € zu Grunde gelegt worden. Das Gutachten stelle dabei nicht auf die jeweilige konkrete Zweitwohnung ab, sondern lege ohne Differenzierung sowohl hinsichtlich der Gebäude- und Grundstücksbeschreibung als auch hinsichtlich der Lage- und der Ausstattungsbeschreibung einen durchschnittlichen Standard fest. Der Gutachter räume selbst ein, dass der hieraus ermittelte durchschnittliche Mietwert anhand der sehr allgemeinen Annahmen und Angaben nur ein Richtwert sein könne. Nur eine individuelle Einordnung könne Auskunft über den jeweils

genauen Mietwert geben. Daran ändere es nichts, dass der Gutachter unter Punkt 9.3 des Gutachtens Zu- und Abschläge vorsehe, die auch bei der Berechnung der jährlichen Kaltmiete für die Zweitwohnung des Klägers berücksichtigt worden seien. Auch diesbezüglich räume der Sachverständige ein, dass die Kriterien für die Zu- und Abschläge nur grob die wichtigsten Bewertungskriterien wiedergäben und in besonderen Fällen auch weitere Kriterien einzeln oder kumuliert mit wertbildend sein könnten. Die Art und Weise, mit der die Beklagten hier die jährliche Nettokaltmiete ermittelt habe, sei grundsätzlich ungeeignet, da ohne Rücksicht auf die konkreten Verhältnisse durchschnittliche Standards zu Grunde gelegt worden seien. Erforderlich wäre demgegenüber eine differenzierte Feststellung des Standards der Zweitwohnung des Klägers und auf dieser Grundlage die Ermittlung der jährlichen Nettokaltmiete gewesen. Die angenommene Nettokaltmiete für die klägerische Wohnung sei daher nicht nachvollziehbar, sie sei weit überhöht.

Mit Schreiben vom 2. Juli 2015 wies das Gericht die Beklagte auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts im Beschluss vom 15. Januar 2014 – 1 BvR 1656/09 – (BVerfGE 135, 126 bis 154, vgl. auch juris) betreffend die Zweitwohnungsteuersatzungen der Stadt K***** hin.

Mit Schriftsatz vom 24. Juli 2015 machten die Verfahrensbevollmächtigten der Beklagten geltend, der gerichtliche Hinweis auf die genannte Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Januar 2014 gehe hier fehl, da die Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten gerade anders als die der Stadt K***** 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 einer Stufenbildung stets immanente degressive Verlauf innerhalb einer Stufe sei nicht linear ausgestaltet, d.h. ausschließlich die Stufenbildung selbst bewirke Differenzen in der relativen

Steuerbelastung. Dies sei auch nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts unbedenklich. Das Gericht habe gerade für diese Stufenbildung festgestellt, dass (nur) die pauschalierenden Steuerstufen geeignet seien, eine grundsätzlich zulässige Verwaltungsvereinfachung zu bewirken. Dadurch allein werde indes kein Degressionseffekt bewirkt, der außer Verhältnis zu der damit zu erzielenden Verwaltungsvereinfachung stünde. Zur Verdeutlichung der Unterschiede der vom Bundesverfassungsgericht untersuchten beiden Satzungen der Stadt K***** und der Mustersatzung des Bayerischen Gemeindetags, der die Beklagte wie auch die anderen Gemeinden im T***** T** gefolgt seien, werde auf eine entsprechend beigefügte Tabelle verwiesen. Anders als in dem vom Bundesverfassungsgericht zu entscheidenden Fall seien weder die Stufen selbst degressiv ausgestaltet (denn 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 € auf 225 € auf 450 € usw.).

Bereits mit Schriftsatz vom 16. Januar 2015 hat die Beklagte den Antrag stellen lassen:

Die Klage wird abgewiesen.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf den Inhalt der vorgelegten Behördenakte sowie der Gerichtsakte Bezug genommen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist zulässig und begründet. Der Zweitwohnungsteuerbescheid der Beklagten vom *** Dezember 2014 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO.

Dem streitgegenständlichen Bescheid fehlt es an einer wirksamen Rechtsgrundlage, die wegen des Grundsatzes des Vorbehalts des Gesetzes für jeglichen Eingriff in grundrechtlich geschützte Rechtsgüter des Bürgers erforderlich ist.

Die Satzung der Beklagten über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer (Zweitwohnungsteuersatzung – ZwStS -) vom 27. September 2006 stellt keine wirksame Rechtsgrundlage dar. Die Regelung in § 5 Abs. 1 ZwStS ist mit höherrangigem Recht nicht vereinbar, da sie gegen das Grundrecht auf Gleichbehandlung des Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung als Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstößt; der Verstoß ist auch nicht durch hinreichend gewichtige sachliche Gründe gerechtfertigt (vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – juris Leitsatz 1).

Dieser Mangel führt zur Gesamtnichtigkeit der Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten.

1. Den Erlass ihrer Zweitwohnungsteuersatzung vom 27. September 2006 stützt die Beklagte auf die Ermächtigung in Art. 22 Abs. 2 Bayerische Gemeindeordnung (GO) i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 Bayerisches Kommunalabgabengesetz (KAG).

Nach Art. 3 Abs.1 KAG können die Gemeinden örtliche Verbrauchs- und Aufwandsteuern erheben, solange und soweit diese nicht bundesrechtlich geregelt

Steuern vergleichbar sind. Die Zweitwohnungsteuer ist eine örtliche Aufwandsteuer nach Art. 105 Abs. 2a GG. Sie ist auch keiner bundesrechtlichen Steuer vergleichbar.

Die grundsätzliche Zulässigkeit der Erhebung einer Zweitwohnungsteuer auch im Freistaat Bayern ist in der Rechtsprechung des Bayerischen Verfassungsgerichtshofs und des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs geklärt (vgl. z.B. BayVerfGH, E.v. 19.6.2009 – Vf. 17-VII-08 – VerfGHE 62, 113 und BayVGH, U.v. 4.4.2006 – 4 N 05.2249 - BayVBI 2006, 504).

2. Der von der Beklagten gewählte Steuertarif verstößt jedoch gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Denn die konkrete Ausgestaltung des Steuersatzes in § 5 Abs. 1 ZwStS führt insgesamt zu einem in Relation zum Mietaufwand degressivem Steuerverlauf. Zwar steigt der Betrag der vom Steuerschuldner zu zahlenden Zweitwohnungsteuer mit zunehmender Jahresmiete in Stufen an. Auf den jeweiligen Stufen sinkt 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 beträgt am unteren Ende der einzelnen Stufen 18 % und sinkt degressiv bis zur Obergrenze jeder einzelnen Stufe auf 9 % ab.

Diese degressive Ausgestaltung des Steuertarifs einer Zweitwohnungsteuersatzung verstößt unter Anwendung der Maßstäbe des Bundesverfassungsgerichts in seiner Entscheidung vom 15. Januar 2014 - 1 BvR 1656/09 – aus folgenden Erwägungen gegen Art. 3 Abs. 1 GG:

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Normgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (st.

Rspr.; vgl. z.B. BVerfG, B.v. 7.2.2012 – 1 BvL 14/07 – BVerfGE 130, 240 <252>; U.v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 – juris Rn. 121). Er gilt sowohl für ungleiche Belastungen als auch für ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfG, B.v. 11.10.1988 – 1 BvR 777/85, 1 BvR 882/85, 1 BvR 1239/85 – BVerfGE 79, 1 <17>; U.v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 – juris Rn. 121).

Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Normgeber nicht jede Differenzierung. Differenzierungen bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (vgl. BVerfG, B.v. 7.2.2012 – 1 BvL 14/07 – BVerfGE 130, 240 <252>).

Auch Steuertarife sind nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Januar 2014 - 1 BvR 1656/09 – mit ihren Auswirkungen auf die Steuerlast am allgemeinen Gleichheitssatz zu messen.

Danach muss die unterschiedlich hohe Belastung der Steuerpflichtigen 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 gilt. Das wesentliche Merkmal einer Aufwandsteuer besteht darin, die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu treffen. Der jeweilige Mietaufwand als Bemessungsgröße der Zweitwohnungsteuer spiegelt die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit der Wohnungsinhaber wider (vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – juris Rn. 56 ff.).

Die in der Degression des Steuertarifs liegende Ungleichbehandlung ist danach nach dem anzuwendenden strengen Maßstab hier nicht gerechtfertigt.

a) Eine durch die Stufen hervorgerufene Ungleichbehandlung ergibt sich zum Einen schon beim Übergang von einer Stufe in die nächste, nämlich für die Steuerpflichtigen, die mit ihrer Nettokaltmiete knapp ober- beziehungsweise unterhalb der jeweiligen Steuerstufengrenzwerte liegen. So zahlt ein Steuerpflichtiger beispielsweise bei einem jährlichen Mietaufwand von 2.499 € eine Steuer in Höhe von 225 €, wogegen bei einem etwas erhöhten Mietaufwand von 2.501 € der (doppelte) Betrag von 450 € an Steuer anfällt. Zum anderen ergibt sich eine Degression innerhalb jeder einzelnen Stufe, weil alle Steuerschuldner einer Stufe denselben absoluten Steuerbetrag zahlen müssen, obwohl die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit typischerweise mit dem Mietaufwand ansteigt. Die damit verbundene Degression auf jeder einzelnen Stufe bewirkt eine Ungleichbehandlung entgegen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, da der Steuersatz innerhalb einer Stufe mit steigender Bemessungsgrundlage abnimmt und damit zum Leistungsfähigkeitsprinzip entgegengesetzt verläuft. So sinkt bei jeder Steuerstufe die Steuerbelastung von fast 18 % auf 9 %, also jeweils um die Hälfte. Beispielsweise ist der Steuerpflichtige, der einen jährlichen Mietaufwand von 2.500,01 € für seine Zweitwohnung im Gemeindegebiet der Beklagten hat, ebenso mit einer Steuer von jährlich 450 € belastet, wie der Steuerpflichtige, der einen jährlichen Mietaufwand von 5.000,00 € hat, da beide Steuerpflichtige in die dritte Steuerstufe der ZwStS fallen (vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – juris Rn. 65 f.).

b) Die durch den degressiven Steuertarif hervorgerufenen Ungleichbehandlungen können zwar verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden, unterliegen aber bei der Rechtfertigung über das bloße Willkürverbot hinausgehenden strengeren Bindungen, die aus der bei degressiven Steuertarifen verbundenen Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip folgen. Die durch den degressiven Steuertarif der

Steuersatzung der Beklagten hervorgerufene Ungleichbehandlung ist danach nicht mehr gerechtfertigt.

aa) Die durch die konkrete Ausgestaltung des hier zu beurteilenden Steuertarifs hervorgerufenen Ungleichheiten sind nicht von dem Zweck der Verwaltungsvereinfachung gedeckt. Zwar können Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse grundsätzlich sachliche Gründe für Einschränkungen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bilden (vgl. BVerfG, B.v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07 – BVerfGE 127, 224 <245> m.w.N.) und im hier vorliegenden Fall ist die Steuermaßstabsbildung anhand von sieben pauschalierenden Steuerstufen auch zur Verwaltungsvereinfachung geeignet. Eine gewisse Verwaltungsvereinfachung bewirkt die Zusammenfassung der Steuerpflichtigen in Steuergruppen dadurch, dass nicht in jedem Einzelfall behördlicherseits die Jahresnettokaltniete exakt ermittelt und in Zweifelsfällen verifiziert werden muss.

Jedoch stehen die mit den Degressionseffekten verbundenen Ungleichbehandlungen außer Verhältnis zu der damit zu erzielenden Verwaltungsvereinfachung.

Die Rechtfertigung einer durch die Stufenbildung hervorgerufenen Ungleichbehandlung setzt voraus, dass die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler ein gewisses Maß nicht übersteigt und die Vorteile der Vereinfachung im rechten Verhältnis hierzu stehen (vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04 – BVerfGE 120, 1 <30>). Das ist hier nicht mehr der Fall. Die hier vorliegende Satzung verfügt zwar nicht über zunehmend flacher werdende Steuerstufen und damit einen insgesamt degressiven Tarifverlauf über die Stufen hinweg, wie die in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Januar 2014 streitgegenständlichen Satzungen. Doch auch wenn im vorliegenden Fall der Tarifverlauf nicht insgesamt über die Stufen hinweg degressiv verläuft und so zu

einem stetigen Abflachen der Steuerstufen führt, erreicht die Differenz zwischen der höchsten und niedrigsten Steuerbelastung auf einer Stufe hier ein beträchtliches Ausmaß, das nicht (mehr) hinnehmbar ist. So verdoppelt sich die Differenz zwischen der höchsten und niedrigsten Steuerbelastung auf einer Stufe sogar jeweils, während die vom Bundesverfassungsgericht (vgl. B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – juris Rn. 78) zu überprüfenden Satzungen (lediglich) eine Differenz von 13 und etwa 14% bzw. 25 und 15% innerhalb einer Steuerstufe und damit keine Verdopplung des relativen Steuersatzes (Steuersatz zwischen 40 und 26% bzw. 34,8 und 21,8% innerhalb der zweiten Steuerstufe) vorsahen. Dem steht zwar ein Vereinfachungseffekt gegenüber, der durch die Tarifstufung erreicht wird und grundsätzlich umso größer ist, je geringer die Zahl der Stufen ist. Dieser Effekt ist hier jedoch nicht hinreichend gewichtig, weil die Verwaltungsvereinfachung, die durch die Stufung der Zweitwohnungsteuer erzielt wird, lediglich darin besteht, dass nicht in jedem Einzelfall die exakte Jahresnettokaltmiete ermittelt und in Zweifelsfällen verifiziert werden muss (vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – juris Rn. 78).

bb) Die durch den degressiven Steuersatz hervorgerufene Ungleichbehandlung kann auch nicht mit der Absicht gerechtfertigt werden, höhere Steuereinnahmen zu erzielen. Der degressive Steuertarif dient bereits nicht der Erzielung höherer Einnahmen. Ungleiche Belastungen durch konkretisierende Ausgestaltung der steuerrechtlichen Grundentscheidungen können nicht schon allein mit dem Finanzbedarf des Staates oder einer knappen Haushaltslage gerechtfertigt werden (vgl. BVerfG, B.v. 21.06.2006 – 2 BvL 2/99 – BVerfGE 116, 164 <182> m.w.N.).

cc) Auch die Verfolgung zulässiger Lenkungsziele, kann im vorliegenden Fall nicht die Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen.

Die Veranlassung zur Ummeldung des Nebenwohnsitzes in einen Hauptwohnsitz nach den Maßgaben des Melderechts stellt ein legitimes Ziel einer Zweitwohnungsteuer dar (vgl. BVerfG, B.v. 8.5.2013 – 1 BvL 1/08 – juris Rn. 65). Ein weiterer zulässiger Lenkungszweck liegt in der Erhöhung des Wohnungsangebots für die einheimische Bevölkerung und insbesondere für Studierende der Hochschulen vor Ort.

Allerdings erweist sich die steuerliche Differenzierung durch einen degressiven Tarifverlauf auch unter Berücksichtigung des dem Normgeber insoweit zukommenden Einschätzungs- und Prognosevorrangs zur Erreichung der Lenkungszwecke weder als geeignet noch als erforderlich. Zwar mag die Erhebung der Zweitwohnungsteuer insgesamt geeignet sein, Zweitwohnungsinhaber zur Anmeldung des Hauptwohnsitzes zu bewegen; die degressive Ausgestaltung des Steuertarifs selbst fördert diesen Lenkungszweck jedoch nicht. Dieses Lenkungsziel würde in gleicher Weise durch einen linearen oder gar progressiven Steuertarif erreicht, bei dem die hier festgestellte Ungleichbehandlung nicht vorläge. Gleiches gilt für den Lenkungszweck, das Halten von Zweitwohnungen einzudämmen. Die Degression ist auch deshalb ungeeignet, weil die gerade mit ihr verbundenen zusätzlichen Belastungen so gering sind, dass ihre Lenkungswirkung angesichts der mit dem Halten einer Zweitwohnung einhergehenden sonstigen Kosten auch dann zweifelhaft ist, wenn Steuerpflichtige Kenntnis von ihr haben (vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – juris Rn. 80 ff.).

dd) Der Gedanke der Aufwands- und Nutzenproportionalität als Ausprägung des Äquivalenzprinzips scheidet als Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung durch einen degressiven Steuertarif bei der Zweitwohnungsteuer als kommunaler Aufwandsteuer ebenfalls aus.

Die Gründe, die bei einigen Steuern ausnahmsweise eine Rechtfertigung mit dem Äquivalenzprinzip erlauben mögen (vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04 – BVerfGE 120, 1 <37 ff.>), treffen auf die Zweitwohnungsteuer nicht zu. Sie stellt keine wie auch immer geartete Gegenleistung für einen Sonderaufwand des Staates dar, weil sie nicht auf eine staatliche Leistung gestützt werden kann, die einem bestimmten kostenträchtigen Verhalten des Steuerschuldners zurechenbar ist. Der jährliche Mietaufwand als Bemessungsgrundlage der Steuer steht zudem nicht im Verhältnis zur Inanspruchnahme gebührenfreier kommunaler Leistungen (vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – juris Rn. 90 ff.).

c) Die Regelung des § 5 Abs. 1 ZwStS ist daher unwirksam. Dies führt, da der Steuersatz nach Art. 2 Abs. 1 Satz 2 KAG unverzichtbarer Inhalt einer Abgabensatzung ist, zur Gesamtnichtigkeit der Zweitwohnungsteuersatzung. Die Klage ist damit in vollem Umfang begründet.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO.

4. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit der Kostenentscheidung ergibt sich aus § 167 VwGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO.

5. Die Berufung war zuzulassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat, § 124 a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO.

Rechtsmittelbelehrung:

Nach §§ 124 und 124a Abs. 1 VwGO kann die Berufung innerhalb **eines Monats** nach Zustellung dieses Urteils beim **Bayerischen Verwaltungsgericht München**,

Hausanschrift: Bayerstraße 30, 80335 München, oder
Postanschrift: Postfach 20 05 43, 80005 München

schriftlich eingelegt werden. Die Berufung muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Sie ist spätestens innerhalb von **zwei Monaten** nach Zustellung dieses Urteils zu **begründen**. Die Begründung ist, sofern sie nicht zugleich mit der Einlegung der Berufung erfolgt, beim **Bayerischen Verwaltungsgerichtshof**,

Hausanschrift in München: Ludwigstraße 23, 80539 München, oder
Postanschrift in München: Postfach 34 01 48, 80098 München
Hausanschrift in Ansbach: Montgelasplatz 1, 91522 Ansbach

einzureichen. Die Berufungsbegründung muss einen bestimmten Antrag enthalten, sowie die im Einzelnen anzuführenden Gründe der Anfechtung (Berufungsgründe).

Über die Berufung entscheidet der Bayerische Verwaltungsgerichtshof.

Vor dem Bayerischen Verwaltungsgerichtshof müssen sich die Beteiligten, außer im Prozesskostenhilfverfahren, durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bayerischen Verwaltungsgerichtshof eingeleitet wird. Als Prozessbevollmächtigte zugelassen sind neben Rechtsanwälten und den in § 67 Abs. 2 Satz 1 VwGO genannten Rechtslehrern mit Befähigung zum Richteramt die in § 67 Abs. 4 Sätze 4 und 7 VwGO sowie in §§ 3, 5 RDGEG bezeichneten Personen und Organisationen.

Beschluss:

Der Streitwert wird auf **1.350,- Euro** festgesetzt
(§ 52 Abs. 3 Gerichtskostengesetz -GKG-).

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Beschluss steht den Beteiligten die **Beschwerde** an den Bayerischen Verwaltungsgerichtshof zu, wenn der Wert des Beschwerdegegenstandes EUR 200,- übersteigt oder die Beschwerde zugelassen wurde. Die Beschwerde ist innerhalb von **sechs Monaten**, nachdem die Entscheidung in der Hauptsache Rechtskraft erlangt oder das Verfahren sich anderweitig erledigt hat, beim **Bayerischen Verwaltungsgericht München**,

Hausanschrift: Bayerstraße 30, 80335 München, oder
Postanschrift: Postfach 20 05 43, 80005 München

schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle einzulegen.

Ist der Streitwert später als einen Monat vor Ablauf dieser Frist festgesetzt worden, kann die Beschwerde auch noch innerhalb eines Monats nach Zustellung oder formloser Mitteilung des Festsetzungsbeschlusses eingelegt werden.

Der Beschwerdeschrift eines Beteiligten sollen Abschriften für die übrigen Beteiligten beigelegt werden.
