

Rechtsquelle:

Art. 105 Abs. 2 a GG

Stichworte:

Zweitwohnungssteuer; Aufwandsteuer; Jahresrohmiete; pauschalierter Steuermaßstab.

Leitsätze:

Es widerspricht nicht dem Charakter der Aufwandsteuer, wenn eine Gemeinde aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und zur Verhinderung von Umgehungsgeschäften die Zweitwohnungssteuer auch gegenüber Mietern von Zweitwohnungen anhand eines realitätsnah pauschalierten Maßstabs - hier der nach dem Bewertungsgesetz ermittelten Jahresrohmiete - bestimmt. Der Mieter einer Zweitwohnung kann demgegenüber nicht eine niedrigere, nach dem von ihm tatsächlich geschuldeten Mietzins berechnete Steuerbemessung verlangen.

Urteil des 9. Senats vom 29. Januar 2003 - BVerwG 9 C 3.02

I. VG Oldenburg vom 25.10.1999 - Az.: VG 2 A 4495/98 -  
II. OVG Lüneburg vom 28.11.2001 - Az.: OVG 13 L 3504/00 -

## **BUNDESVERWALTUNGSGERICHT**

### **IM NAMEN DES VOLKES**

### **URTEIL**

BVerwG 9 C 3.02  
OVG 13 L 3504/00

Verkündet  
am 29. Januar 2003  
Ott  
Justizangestellte  
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

In der Verwaltungsstreitsache

hat der 9. Senat des Bundesverwaltungsgerichts  
auf die mündliche Verhandlung vom 29. Januar 2003  
durch den Präsidenten des Bundesverwaltungsgerichts  
H i e n und die Richter am Bundesverwaltungsgericht  
V a l l e n d a r , Prof. Dr. R u b e l ,  
Dr. E i c h b e r g e r und Dr. J a n n a s c h

für Recht erkannt:

Das Urteil des Niedersächsischen Oberverwaltungsgerichts vom 28. November 2001 wird aufgehoben. Die Berufung des Klägers gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Oldenburg vom 25. Oktober 1999 wird zurückgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Revisions- und des Berufungsverfahrens.

G r ü n d e :

I.

Der Kläger wendet sich gegen zwei Veranlagungsbescheide der Beklagten, mit denen er für die Steuerjahre 1998 und 1999 zur Zweitwohnungssteuer herangezogen wurde.

Der Kläger hat seit November 1996 ein im Gemeindegebiet der Beklagten liegendes Einfamilienhaus mit einer Dreieinhalb-Zimmer-Wohnung nach eigenen Angaben "zu Erholungs-, Berufs- oder Ausbildungszwecken" gemietet. Der im Mietvertrag vereinbarte Mietzins beträgt ohne Nebenkosten monatlich 335,90 DM.

Grundlage der Bescheide war die Satzung der Beklagten über die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer vom 6. Dezember 1988 i.d.F. vom 30. November 1995. Nach deren § 2 Abs. 1 ist steuerpflichtig, wer im Gemeindegebiet eine Zweitwohnung innehat. Die Bestimmung über den Steuermaßstab lautet:

§ 3

Steuermaßstab

- (1) Die Steuer bemisst sich nach dem Mietwert der Wohnung.
- (2) Als Mietwert gilt die Jahresrohmiete. Die Vorschriften des § 79 (1) des Bewertungsgesetzes i.d.F. vom 30.5.1985 (BGBl I S. 845) finden mit der Maßgabe Anwendung, dass die Jahresrohmieten, die gemäß Artikel 2 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13.8.1965 (BGBl I S. 851) vom Finanzamt auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964 festgestellt wurden, jeweils für das Erhebungsjahr auf den September des Vorjahres hochgerechnet werden. Diese Hochrechnung erfolgt entsprechend der Steigerung der Wohnungsmieten nach dem Preisindex der Lebenshaltung aller privaten Haushalte im Bundesgebiet, der monatlich vom Statistischen Bundesamt veröffentlicht wird.

- (3) Bei Gebäuden, für die vom Finanzamt Jahresrohrenten für einzelne Wohneinheiten nicht festgesetzt wurden, gilt als Jahresrohrente die tatsächlich gezahlte Miete gem. § 79 (1) des Bewertungsgesetzes.
- (4) Ist eine Jahresrohrente nicht zu ermitteln, so tritt an die Stelle des Mietwertes nach Abs. 2 bzw. der tatsächlich gezahlten Miete nach Abs. 3 die übliche Miete im Sinne des § 79 (2) Satz 2 des Bewertungsgesetzes.
- (5) Ist die übliche Miete nicht zu ermitteln, so treten an deren Stelle sechs vom Hundert des gemeinen Wertes der Wohnung.

Nach § 4 der Satzung ist der Steuersatz in Abhängigkeit von der Jahresrohrente gestaffelt und beträgt 300 DM bei einer jährlichen Jahresrohrente bis zu 3 600 DM, 600 DM bei einer jährlichen Jahresrohrente zwischen 3 600 und 7 200 DM und 900 DM bei einer jährlichen Jahresrohrente von zwischen 7 200 und 10 800 DM.

Auf dieser Grundlage war der Kläger in den angefochtenen Steuerbescheiden zu einer Zweitwohnungssteuer von jeweils 900 DM herangezogen worden. Der Berechnung lag die gegenüber dem früheren Hauseigentümer durch das Finanzamt erfolgte Festsetzung der Jahresrohrente in Höhe von 1 791 DM zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 zugrunde. Für das Jahr 1998 errechnete die Beklagte daraus entsprechend der zwischenzeitlichen Steigerung der Wohnungsmieten im Bundesgebiet eine Jahresrohrente von 7 754 DM und für 1999 eine von 7 893 DM.

Gegen beide Steuerbescheide erhob der Kläger Widerspruch, den er damit begründete, dass die von ihm tatsächlich gezahlte Miete unterhalb der von der Beklagten hochgerechneten Jahresrohrente liege. Er müsse daher nur den entsprechend niedrigeren Steuersatz von jeweils 600 DM zahlen. Die Widersprüche blieben ohne Erfolg.

Die dagegen erhobenen Klagen hat das Verwaltungsgericht abgewiesen. Auf die Berufung des Klägers hat das Berufungsgericht das Urteil des Verwaltungsgerichts geändert und die angefochtenen Heranziehungsbescheide der Beklagten und die dazu ergangenen Widerspruchsbescheide insoweit aufgehoben, als für die Steuerjahre 1998 und 1999 eine Zweitwohnungssteuer von mehr als jeweils 600 DM festgesetzt worden ist. Zur Begründung hat es im Wesentlichen ausgeführt: Da mit der Zweitwohnungssteuer als zulässiger örtlicher Aufwandsteuer nach Art. 105 Abs. 2 a GG nur ein besonderer konsumtiver Aufwand für den persönlichen Lebensbedarf besteuert werden dürfe, sei es der Gemeinde grundsätzlich versagt, der Steuererhebung einen höheren Aufwand zugrunde zu legen als den, der von dem Zweitwohnungsinhaber tatsächlich betrieben werde. Dieser Aufwand entspreche im Falle der Miete einer Zweitwohnung in aller Regel dem Betrag, den der Mieter dem Vermieter als Mietzins schulde, einschließlich von Umlagen und sonstigen Nebenleistungen. Dem trage die satzungsrechtlich ausnahmslos auf die durch das Finanzamt gegenüber dem Eigentümer festgestellte Jahresrohmiete abstellende Steuerberechnung nicht hinreichend Rechnung. Für die weitestaus größte Zahl der Fälle, in denen der Eigentümer der Wohnung selbst zur Zweitwohnungssteuer herangezogen werde, sei das Anknüpfen der Besteuerung an die Jahresrohmiete nach der Satzung allerdings nicht in Zweifel zu ziehen. Im Falle des Klägers, der lediglich Mieter der Zweitwohnung sei, müsse die Beklagte hingegen maßgeblich auf § 3 Abs. 1 der Satzung abstellen, wonach sich die Steuer nach dem Mietwert der Wohnung richte. Der sei in den Fällen einer vereinbarten Miete nach dem geschuldeten Mietzins zu bestimmen.

Mit der vom Berufungsgericht zugelassenen Revision trägt die Beklagte vor, der kommunale Steuergesetzgeber sei ebenso wie im kommunalen Beitrags- und Gebührenrecht aus Gründen der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung befugt, der Besteuerung anstelle eines individuellen Wirklichkeitsmaßstabes

einen pauschalen Maßstab zugrunde zu legen und sich mit einer "Typengerechtigkeit" zufrieden zu geben. Die Vorteile des angewandten pauschalen Maßstabs ergäben sich daraus, dass im Gebiet der Beklagten die Zweitwohnungen in aller Regel zunächst eigengenutzt und erst später vermietet würden. Sobald ein "Zweitwohnungssteuerfall" auftrete, werde das zuständige Finanzamt um die Mitteilung der Jahresrohmiere gebeten. Der Betrag der Jahresrohmiere werde festgehalten und jeweils der jährlichen Zweitwohnungssteuerberechnung zugrunde gelegt. Werden die Wohnung später dauervermietet, bräuchten keinerlei neue Nachforschungen nach der tatsächlich gezahlten Miete vorgenommen werden. Es bleibe bei der vom Finanzamt festgestellten Jahresrohmiere. Das erspare Verwaltungsarbeit, zumal es nur etwa 10 % dauervermietete Zweitwohnungen in ihrem Gebiet gebe. Durch dieses Bemessungssystem könne außerdem Missbrauch vorgebeugt werden, weil es so ausgeschlossen sei, dass sich ein Mieter durch Abschluss eines Mietvertrags mit besonders niedrigem Mietzins einen Steuervorteil verschaffe, der nicht gerechtfertigt sei.

Die Beklagte beantragt,

das Urteil des Niedersächsischen Obergerverwaltungsgerichts vom 28. November 2001 aufzuheben und die Berufung des Klägers gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Oldenburg vom 25. Oktober 1999 zurückzuweisen.

Der Kläger verteidigt das angefochtene Urteil und beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

## II.

Die Revision ist zulässig und begründet. Das Urteil des Berufungsgerichts verletzt Bundesrecht, da es bei der Auslegung der Zweitwohnungssteuersatzung der Beklagten einen zu engen Begriff der Aufwandsteuer zugrunde legt (§ 137 Abs. 1 Nr. 1 VwGO). Da die angefochtenen Bescheide sich auf der Grundlage der Feststellungen des Berufungsgerichts als rechtens erweisen, kann der Senat in der Sache selbst entscheiden und die Berufung zurückweisen (§ 144 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 VwGO).

Das Berufungsgericht entnimmt dem Charakter der Zweitwohnungssteuer als Aufwandsteuer, dass bei dem Mieter einer Zweitwohnung nur der von ihm geschuldete Mietzins und nicht die nach § 3 Abs. 2 der Zweitwohnungssteuersatzung errechnete Jahresrohmiets Steuermaßstab sein dürfe. Obwohl diese Auslegung in erster Linie Landesrecht betrifft, ist die Entscheidung des Berufungsgerichts doch insofern revisibel, als sie bei der Auslegung und Anwendung der Steuersatzung den mit Art. 105 Abs. 2 a GG bundesrechtlich vorgegebenen Aufwandsbegriff nicht verletzen darf (zu diesem Überprüfungsmaßstab vgl. etwa BVerwG, Urteile vom 27. September 2000 - BVerwG 11 C 4.00 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 18, S. 10 f. und vom

30. Juni 1999 - BVerwG 8 C 6.98 - BVerwGE 109, 188 <189>). Dies ist indes hier der Fall. Das Berufungsgericht hat den Begriff der Aufwandsteuer überspannt und sich dadurch zu einer zu engen Auslegung des § 3 der Zweitwohnungssteuersatzung veranlasst gesehen.

Die Zweitwohnungssteuer ist als Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2 a GG eine Steuer auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die in der Verwendung des Einkommens für den persönlichen Lebensbedarf sichtbar wird (stRspr von BVerfG und BVerwG; vgl. nur BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 - BVerfG 2 BvR 1275/79 - BVerfGE 65, 325 <346> und BVerwG, Urteil vom 30. Juni 1999 - BVerwG 8 C 6.98 - BVerwGE 109, 188 <189 f.>). Das Innehaben einer weiteren Wohnung für den persönlichen Lebensbedarf (Zweitwohnung) neben der Hauptwohnung ist ein besonderer Aufwand, der gewöhnlich die Verwendung von finanziellen Mitteln erfordert und in der Regel wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt (BVerwG, Urteil vom 30. Juni 1999, a.a.O., S. 190; ebenso Urteil vom 27. September 2000 - BVerwG 11 C 4.00 - NVwZ 2001, 439 = Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 18, S. 11 und Urteil vom 26. September 2001 - BVerwG 9 C 1.01 - NVwZ 2002, 728 = Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 19, S. 16). Besteuert werden darf und soll danach durch die Zweitwohnungssteuer mit anderen Worten die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Betroffenen, wenn und soweit sie in dem besonderen Aufwand des Innehabens einer Zweitwohnung zur persönlichen Lebensführung zum Ausdruck kommt.

Der Charakter der Zweitwohnungssteuer als Aufwandsteuer zwingt die steuererhebende Gemeinde indes nicht, den vom Steuerpflichtigen getätigten Aufwand in jedem einzelnen Fall konkret zu ermitteln (BVerwG, Urteil vom 26. September 2001 - BVerwG 9 C 1.01 - a.a.O., S. 16). Ebenso wie der Steuertatbestand allein auf das Innehaben einer Zweitwohnung wegen der darin re-

gelmäßig zum Ausdruck kommenden besonderen Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners und seines hierfür vermutlich betriebenen Aufwands abstellen darf, kann auch der Umfang dieses Aufwands, an den ein gestaffelter Steuermaßstab anknüpft, nach äußerlich erkennbaren Merkmalen der Zweitwohnungsnutzung pauschalierend bestimmt werden. Dabei ist die Gemeinde in der Wahl der Maßstabsgröße grundsätzlich frei, sofern diese den betriebenen Aufwand der Zweitwohnungsnutzung hinreichend realitätsnah abzubilden in der Lage ist. Demzufolge kann die Gemeinde - wie dies teilweise auch geschieht - der Steuerbemessung den durch den Zweitwohnungsnutzer tatsächlich geschuldeten Mietzins zugrunde legen. Ebenso steht es ihr frei, auf die nach Maßgabe des Bewertungsgesetzes ermittelte Jahresrohmiete zurückzugreifen. Ihr ist es auch nicht verwehrt, die Zweitwohnungssteuer etwa nach der Flächengröße der Zweitwohnung zu bestimmen, sofern die Verhältnisse hinsichtlich des Wohnwerts in der Gemeinde hinreichend homogen sind oder wenn der Maßstab entsprechend differenziert wird. Zulässig ist schließlich auch eine Kombination verschiedener der zuvor genannten Maßstäbe, wie sie die Beklagte in § 3 ihrer Satzung vorgesehen hat. Dabei ist die Gemeinde nicht gezwungen, für jede atypische Fallgestaltung eine Sonderregelung zu schaffen. So hat die Rechtsprechung etwa anerkannt, dass der Steuertatbestand nicht deshalb entfällt, weil der Steuerschuldner geltend macht, die Wohnung sei ihm unentgeltlich überlassen worden (vgl. BVerwG, Urteil vom 26. Juli 1979 - BVerwG 7 C 53.77 - BVerwGE 58, 230 <236 f.> und BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983, a.a.O. S. 349).

Der von der Beklagten hier vorrangig gewählte Maßstab einer nach der Mietpreisentwicklung indexierten Jahresrohmiete ist danach bundesrechtlich nicht zu beanstanden; denn er ist grundsätzlich geeignet, den mit der Nutzung einer Wohnung typischerweise betriebenen Aufwand entsprechend ihrem Nutzwert generalisierend, aber dennoch hinreichend realitätsnah darzu-

stellen. Das gilt unabhängig davon, ob die Jahresrohmiete gemäß § 79 Abs. 1 BewG nach der zum Hauptfeststellungszeitpunkt am 1. Januar 1964 (Art. 2 Abs. 1 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13. August 1965 <BGBI I S. 851>) konkret geschuldeten Miete oder gemäß § 79 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Satz 2 BewG nach der zu jenem Zeitpunkt für das Objekt üblichen Miete ermittelt wird. Ziel ist in beiden Fällen eine realitätsgerechte Einschätzung des Mietwerts der Wohnung, die durch die im § 3 Abs. 2 der Zweitwohnungssteuersatzung vorgesehene Indexierung zudem dem aktuellen Preisstand angepasst werden soll.

Das Berufungsgericht hat indes nicht nur die grundsätzliche Eignung der Jahresrohmiete als Maßstab der Zweitwohnungssteuer auch für den Mieter einer Zweitwohnung verkannt; es hat darüber hinaus möglicherweise nicht ausreichend berücksichtigt, dass sich die Beklagte für die Wahl dieses pauschalierenden Maßstabs in ihrem Gemeindegebiet auch auf tragfähige Sachgründe stützen kann. Die in der Zweitwohnungssteuersatzung festgelegte Bemessungsregelung steht daher mit der Steuergerechtigkeit als einer speziellen Ausformung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) im Einklang. Auch das Bundesverfassungsgericht hat in seinem bereits vom Verwaltungsgericht zitierten Beschluss vom 15. Dezember 1989 (BVerfG, 3. Kammer des 2. Senats - 2 BvR 436/88 - NVwZ 1990, 356) keine verfassungsrechtlichen Einwände gegen eine mit dem hier in Streit stehenden § 3 Abs. 2 der Zweitwohnungssteuersatzung der Beklagten gleich lautende pauschalierende Regelung der Bemessungsgrundlage erhoben.

Es ist in der Rechtsprechung anerkannt, dass der Normgeber bei der Ordnung von Massenerscheinungen berechtigt ist, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu gestalten, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Auf dieser Grundlage darf

er generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Dabei hat der Normgeber einfache, für die Betroffenen verständliche Regelungen zu wählen, die verlässlich und effizient vollzogen werden können. In diesem Rahmen ist auch eine pauschalierte Erfassung eines tatsächlichen Aufwands grundsätzlich zulässig (so statt vieler BVerfG, Beschluss vom 11. November 1998 - 2 BvL 10/95 - BVerfGE 99, 280 <290> m.zahlr.N. zur Rspr. - hier zur Aufwandserfassung im Einkommenssteuerrecht).

Innerhalb dieser Vorgaben bewegt sich die Beklagte mit ihrer Zweitwohnungssteuersatzung. Vor allem aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung durfte sie den zu besteuern den besonderen Aufwand der Lebensführung in der in § 3 Abs. 2 der Zweitwohnungssteuersatzung geschehenen Weise pauschalierend erfassen. Zwar bringt es in der Regel wohl keinen großen Verwaltungsaufwand mit sich, den Zweitwohnungsinhabern, die Mieter sind, die Vorlage des Mietvertrages aufzugeben. Es liegt jedoch auf der Hand, dass es der Gemeindeverwaltung besonders entgegenkommt, wenn sie auf eine bereits vorhandene Festsetzung der Jahresrohmiete durch das Finanzamt zurückgreifen kann. Vor allem lässt sich so eine fortschreitende Mietwertsteigerung der Zweitwohnung durch die indexierte Hochrechnung der Jahresrohmiete wesentlich leichter und zuverlässiger erfassen, als dies bei einer entsprechenden Mitteilungspflicht des Mieters sonst zu erwarten wäre. Zudem braucht die Beklagte bei diesem Bemessungsmaßstab nicht zwischen Eigennutzer und Mieter zu differenzieren. Dies erspart Abgrenzungs- und Nachforschungsbemühungen.

Für die pauschalierte Erfassung des Mietwerts kann sich die Beklagte schließlich auch darauf berufen, dass so eine unbeeinträchtigte Verkürzung der Zweitwohnungssteuer durch die Vorlage

von Gefälligkeitsmietverträgen, die nicht die tatsächlich geschuldete Miete wiedergeben, unterbunden werden kann. Ist die Gefahr einer solchen Umgehung der Besteuerung nicht von der Hand zu weisen - wie die Beklagte in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat unter Hinweis auf konkrete Vorkommnisse unwidersprochen vorgetragen hat -, darf der Normgeber die Steuererhebung auch mittels Typisierung und Pauschalierung so ausgestalten, dass diese Gefahr minimiert wird.

Die Wahl der Jahresrohmiete als pauschalierter Maßstab ist gegenüber Mietern von Zweitwohnungen schließlich auch deshalb umso weniger zu beanstanden, weil auch der konkret geschuldete Mietzins, wie ihn der Kläger als Steuermaßstab fordert, den vom Mieter für die Zweitwohnung betriebenen Aufwand nicht vollständig wiedergibt. Denn die Unterhaltung einer Zweitwohnung erfordert neben dem Mietzins einschließlich der Nebenkosten regelmäßig weitere Aufwendungen wie etwa die Anschaffung von Mobiliar und Haushaltszubehör.

Ist danach die pauschalierte Bemessung der Zweitwohnungssteuer nach der Jahresrohmiete durch die Beklagte rechtlich zulässig, kann der Kläger seiner Besteuerung nicht mit Erfolg entgegenhalten, er hätte bei einer Berechnung nach der tatsächlich geschuldeten Miete statt zu den veranlagten 900 DM nur zu einem Steuersatz von jeweils 600 DM herangezogen werden dürfen. Denn darin liegt lediglich die bei typisierenden und pauschalierenden Regelungen vielfach unvermeidbare und daher von dem Betroffenen regelmäßig - so auch im Fall des Klägers - hinzunehmende Härte (vgl. dazu BVerfG, Beschluss vom 11. November 1998, a.a.O.; Beschluss vom 8. Oktober 1991 - 1 BvL 50/86 - BVerfGE 84, 348 <359 f.>; Beschluss vom 10. April 1997 - 2 BvL 77.92 - BVerfGE 96, 1 <5 ff.>). Insbesondere wird von der Pauschalierung mit den Mietern von Zweitwohnungen im Gemeindegebiet der Beklagten nur eine relativ geringe Zahl der Zweitwohnungssteuerpflichtigen betroffen. Denn nach dem Vortrag der

Beklagten im Revisionsverfahren, dem der Kläger nicht widersprochen hat, sind lediglich 10 % der Zweitwohnungen in ihrem Gemeindegebiet vermietet. Die Übrigen werden eigengenutzt, weshalb für die ganz überwiegende Zahl der Zweitwohnungen zur Bestimmung des betriebenen Aufwands ohnehin nicht auf einen konkret geschuldeten Mietzins zurückgegriffen werden kann. Schließlich ist der sich für den Kläger aus der pauschalierten Berechnung ergebende Unterschied in der Steuerbemessung von jeweils 300 DM im Jahr seiner absoluten Größe nach zumutbar.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO.

Hien

Vallendar

Prof. Dr. Rubel

Dr. Eichberger

Dr. Jannasch

#### B e s c h l u s s

Der Wert des Streitgegenstandes wird für das Revisionsverfahren nach § 13 Abs. 2 GKG auf 306,78 € (entspricht 600 DM) festgesetzt.

Hien

Vallendar

Dr. Eichberger

