

Leitsätze

zum Beschluss des Ersten Senats vom 15. Januar 2014

- 1 BvR 1656/09 -

- 1. Ein degressiver Zweitwohnungsteuertarif verletzt das Grundrecht auf Gleichbehandlung des Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung als Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wenn dies nicht durch hinreichend gewichtige sachliche Gründe gerechtfertigt ist.**
- 2. Bei Einlegung von Verfassungsbeschwerden hat regelmäßig die erforderliche Sorgfalt erfüllt, wer einen über die zu erwartende Übermittlungsdauer der zu faxenden Schriftsätze samt Anlagen hinausgehenden Sicherheitszuschlag von 20 Minuten einkalkuliert. Dieser Sicherheitszuschlag gilt auch für die Faxübersendung nach Wochenenden oder gesetzlichen Feiertagen.**



Im Namen des Volkes

**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

des Herrn R...,

- Bevollmächtigter: Rechtsanwalt Sören Rößner LL.M., in Sozietät
MMR Müller Müller Rößner Rechtsanwälte,
Mauerstraße 66, 10117 Berlin -

- gegen a) den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg vom
12. Mai 2009 - 2 S 3342/08 -,
- b) das Urteil des Verwaltungsgerichts Freiburg vom 11. November 2008 - 3
K 1622/07 -,
- c) den Widerspruchsbescheid der Stadt Konstanz vom 3. Juli 2007 -
5.02229.002887.1 ZwWIRöß 27K Rie/hz -,
- d) den Zweitwohnungsteuer-Änderungsbescheid der Stadt Konstanz vom
20. März 2007 - 5.0229.002887.1 -,
- e) den Zweitwohnungsteuer-Änderungsbescheid der Stadt Konstanz vom
12. Februar 2007 - 5.0229.002887.1 -,
- f) den Zweitwohnungsteuerbescheid der Stadt Konstanz vom 18. Dezem-
ber 2006 - 5.0229.002887.1 -,
- g) die Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in der Stadt
Konstanz vom 26. Oktober 2006,
- h) die Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in der Stadt
Konstanz vom 22. März 1984, geändert durch Satzung vom 23. Februar
1989 und 26. September 2002,
- i) die Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in der Stadt
Konstanz vom 22. März 1984, geändert durch Satzung vom 23. Februar
1989

und Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

hat das Bundesverfassungsgericht - Erster Senat - unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Vizepräsident Kirchhof,
Gaier,
Eichberger,
Schluckebier,
Masing,
Paulus,
Baer,
Britz

am 15. Januar 2014 beschlossen:

1. Dem Beschwerdeführer wird wegen der Versäumung der Frist zur Einlegung und Begründung der Verfassungsbeschwerde Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt.
2. § 4 Absatz 1 der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in der Stadt Konstanz vom 22. März 1984 in der Fassung der Änderungssatzung vom 23. Februar 1989 und in der Fassung der Änderungssatzungen vom 23. Februar 1989 und 26. September 2002 sowie § 4 Absatz 1 der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in der Stadt Konstanz vom 26. Oktober 2006 verletzen den Beschwerdeführer in seinem Grundrecht aus Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes und sind nichtig.
3. Der Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg vom 12. Mai 2009 - 2 S 3342/08 -, das Urteil des Verwaltungsgerichts Freiburg vom 11. November 2008 - 3 K 1622/07 -, der Widerspruchsbescheid der Stadt Konstanz vom 3. Juli 2007 - 5.02229.002887.1 ZwWIRöB 27K Rie/hz -, der Zweitwohnungsteuer-Änderungsbescheid der Stadt Konstanz vom 20. März 2007 - 5.0229.002887.1 -, der Zweitwohnungsteuer-Änderungsbescheid der Stadt Konstanz vom 12. Februar 2007 - 5.0229.002887.1 - und der Zweitwohnungsteuerbescheid der Stadt Konstanz vom 18. Dezember 2006 - 5.0229.002887.1 - verletzen den Beschwerdeführer in seinem Grundrecht aus Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes. Die Entscheidungen werden aufgehoben. Die Sache wird an den Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg zur Entscheidung über die Kosten des Verfahrens zurückverwiesen.
4. Die notwendigen Auslagen des Beschwerdeführers haben die Stadt Konstanz zu zwei Dritteln und das Land Baden-Württemberg zu einem Drittel zu erstatten.
5. Der Wert des Gegenstandes der anwaltlichen Tätigkeit für das Verfassungsbeschwerdeverfahren wird auf 30.000 € (in Worten: dreißigtausend Euro) festgesetzt.

Gründe:

A.

Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Frage, inwieweit eine degressive Staffelung des Tarifs einer Zweitwohnungsteuer mit dem Grundgesetz vereinbar ist.

1

I.

1. Die Stadt Konstanz, die Beklagte des Ausgangsverfahrens (im Folgenden: Beklagte), zog den Beschwerdeführer für die Jahre 2002 bis 2006 zur Zweitwohnungsteuer heran. Dabei stützte sie sich auf die Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in der Stadt Konstanz vom 22. März 1984 in der Fassung der Änderungssatzung vom 23. Februar 1989 (im Folgenden: Zweitwohnungsteuersatzung <ZwStS> 1989) und in der zum 1. Januar 2003 in Kraft getretenen Fassung der Änderungssatzungen vom 23. Februar 1989 und 26. September 2002 (im Folgenden: Zweitwohnungsteuersatzung <ZwStS> 2002) sowie die rückwirkend zum 1. Januar 2006 in Kraft getretene Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in der Stadt Konstanz vom 26. Oktober 2006 (im Folgenden: Zweitwohnungsteuersatzung <ZwStS> 2006).

2

2. Die in den Satzungen jeweils geregelten Steuertarife orientieren sich am jährlichen Mietaufwand als steuerlicher Bemessungsgrundlage und pauschalieren den Steuerbetrag durch Bildung von fünf (Zweitwohnungsteuersatzung 1989) beziehungsweise acht Mietaufwandsgruppen (Zweitwohnungsteuersatzungen 2002/2006). Der für den ersten Teil des streitgegenständlichen Zeitraums (1. Januar bis 31. Dezember 2002) maßgebliche § 4 Abs. 1 ZwStS 1989 lautet wie folgt:

3

§ 4 Steuersatz

4

(1) Die Steuer beträgt im Kalenderjahr

a) bei einem jährlichen Mietaufwand bis zu 1.533,88 € = 409,03 €

b) bei einem jährlichen Mietaufwand von mehr als 1.533,88 € aber nicht mehr als 2.351,94 € = 613,55 €

c) bei einem jährlichen Mietaufwand von mehr als 2.351,94 € aber nicht mehr als 3.170,01 € = 818,07 €

d) bei einem jährlichen Mietaufwand von mehr als 3.170,01 € aber nicht mehr als 3.988,08 € = 1.022,58 €

e) bei einem jährlichen Mietaufwand von mehr als 3.988,08 € = 1.227,10 €.

Für den zweiten Teil des streitgegenständlichen Zeitraums (1. Januar 2003 bis 31. August 2006) sind nach den wortgleichen Vorschriften des § 4 Abs. 1 ZwStS 2002 und des § 4 Abs. 1 ZwStS 2006 folgende Steuersätze maßgeblich:

5

(1) Die Steuer beträgt im Kalenderjahr

a) bei einem jährlichen Mietaufwand bis zu 1.650 € = 400,00 €

b) bei einem jährlichen Mietaufwand von mehr als 1.650 € aber nicht mehr als 2.640 € = 575,00 €

c) bei einem jährlichen Mietaufwand von mehr als 2.640 € aber nicht mehr als 3.630 € = 750,00 €

d) bei einem jährlichen Mietaufwand von mehr als 3.630 € aber nicht mehr als 4.620 € = 925,00 €

e) bei einem jährlichen Mietaufwand von mehr als 4.620 € aber nicht mehr als 5.610 € = 1.100,00 €

f) bei einem jährlichen Mietaufwand von mehr als 5.610 € aber nicht mehr als 6.600 € = 1.275,00 €

g) bei einem jährlichen Mietaufwand von mehr als 6.600 € aber nicht mehr als 7.590 € = 1.450,00 €

h) bei einem jährlichen Mietaufwand von mehr als 7.590 € = 1.625,00 €.

3. Die konkrete Ausgestaltung der Steuertarife führt insgesamt zu einem in Relation zum Mietaufwand degressiven Steuerverlauf. Zwar steigt der Betrag der vom Steuer-schuldner zu zahlenden Zweitwohnungsteuer mit zunehmender Jahresmiete in Stufen an. Nicht nur auf den jeweiligen Stufen sondern auch über die Stufen hinweg sinkt jedoch der aus dem jährlichen Mietaufwand als Steuermaßstab und dem zu zahlenden Steuerbetrag errechnete Steuersatz mit steigendem Mietaufwand wieder ab.

7

Eine Ursache hierfür besteht in zunehmend flacher werdenden Steuerstufen sowohl im mittleren Bereich als auch in der Mindest- und der Höchstbetragsstufe. Nach der Zweitwohnungsteuersatzung 1989 sinkt der sich für den mittleren Mietaufwand einer Steuerstufe ergebende Steuersatz (im Folgenden: mittlerer Steuersatz) in den drei mittleren Steuerstufen von 31,58 % in der Steuerstufe zwischen den Grenzwerten 1.533,88 € und 2.351,94 € über 29,63 % in der folgenden Stufe auf schließlich 28,57 % in der durch die Grenzwerte 3.170,01 € und 3.988,08 € bestimmten Steuerstufe ab. Nach den Zweitwohnungsteuersatzungen 2002/2006 beläuft sich der mittlere Steuersatz in der zweitniedrigsten Steuerstufe zwischen den Stufengrenzwerten 1.650 € und 2.640 € auf 26,81 % und sinkt bei steigendem Mietaufwand in den folgenden Stufen schrittweise bis auf 20,44 % in der zweithöchsten Steuerstufe zwischen den Grenzwerten 6.600 € und 7.590 € ab. Damit liegt die Spreizung der mittleren Steuersätze unter Außerachtlassung der Mindest- und Höchstbetragsstufen bei der Zweitwohnungsteuersatzung 1989 bei circa drei Prozentpunkten (Verlauf von

8

31,58 % absinkend bis zu 28,57 %) und bei den Zweitwohnungsteuersatzungen 2002/2006 bei 6,37 Prozentpunkten (Verlauf von 26,81 % absinkend zu 20,44 %).

Berücksichtigt man zusätzlich die jeweilige Mindest- und Höchstbetragsstufe, so verstärkt sich das stetige Abflachen der einzelnen Steuerstufen und damit des Steuersatzes. Bei Zugrundelegung einer Untergrenze für Monatskaltmieten von 100 € ergibt sich für eine (fiktive) Mindestbetragsgruppe von 1.200 € bis 1.533,88 € Mietaufwand bei der Zweitwohnungsteuersatzung 1989 ein mittlerer Steuersatz von 29,92 % und für eine (fiktive) Mindestbetragsgruppe von 1.200 € bis 1.650 € Mietaufwand bei den Zweitwohnungsteuersatzungen 2002/2006 ein mittlerer Steuersatz von 28,07 %. Unter Berücksichtigung eines für Zweitwohnungen noch realistischen oberen Grenzwerts von 24.000 € ergibt sich für eine (fiktive) Höchstbetragsgruppe von 3.988,08 € bis 24.000 € Mietaufwand bei der Zweitwohnungsteuersatzung 1989 ein mittlerer Steuersatz von 8,77 % und für eine (fiktive) Höchstbetragsgruppe von 7.590 € bis 24.000 € Mietaufwand bei den Zweitwohnungsteuersatzungen 2002/2006 ein mittlerer Steuersatz von 10,29 %. Blendet man Jahresmieten von unter 1.200 € und über 24.000 € aus, ergibt sich für den verbleibenden Bereich eine Spreizung von 21,15 Prozentpunkten (Zweitwohnungsteuersatzung 1989, Verlauf von 29,92 % bis 8,77 %) beziehungsweise 17,78 Prozentpunkten (Zweitwohnungsteuersatzungen 2002/2006, Verlauf von 28,07 % bis 10,29 %). Ohne Berücksichtigung dieser Unter- und Obergrenzen wäre die Spreizung noch stärker ausgeprägt.

Zu einer weiteren Degression führen die durch die Stufenbildung bewirkten Differenzen in der relativen Steuerbelastung. Innerhalb jeder einzelnen Steuerstufe verläuft der Steuersatz ebenfalls degressiv, da der relative Steuersatz innerhalb der Stufe mit steigendem Mietaufwand abnimmt. Auf den mittleren Steuerstufen (das heißt unter Außerachtlassung der Mindest- und der Höchstbetragsstufe) ist der Belastungsunterschied zwischen Steuerpflichtigen am unteren Ende der zweiten Steuerstufe und am oberen Ende der zweithöchsten Steuerstufe am stärksten ausgeprägt. Nach den Zweitwohnungsteuersatzungen 2002/2006 gilt für Steuerpflichtige mit einer Jahreskaltmiete von 1.651 € (unterer Grenzwert der zweitniedrigsten Steuerstufe) ein Steuersatz von 34,8 % (Steuerbetrag 575 €), während der Steuersatz knapp unterhalb des oberen Grenzwerts der zweithöchsten Steuerstufe bei einer Jahreskaltmiete von 7.590 € circa 19,1 % beträgt (Steuerbetrag 1.450 €). Nach der Zweitwohnungsteuersatzung 1989 ergibt sich entsprechend ein Steuersatz von etwa 40 % für knapp oberhalb des unteren Grenzwerts der zweitniedrigsten Steuerstufe besteuerte Steuerpflichtige (Steuerbetrag von 613,55 € bei einer Jahresmiete von 1.533,89 €) sowie ein Steuersatz von etwa 25,6 % für einen am oberen Grenzwert der zweithöchsten Steuerstufe veranschlagten Zweitwohnungsinhaber (Steuerbetrag von 1.022,58 € bei einer Jahresmiete von 3.988,08 €).

II.

1. Der Beschwerdeführer hatte im Zeitraum vom 1. Januar 2002 bis zum 31. August 2006 eine ihm von seinen Eltern überlassene Wohnung im Stadtgebiet der Beklagten

inne und war dort mit Nebenwohnsitz gemeldet. Die Beklagte zog ihn durch Steuerbescheid vom 18. Dezember 2006 für diesen Zeitraum zu einer Zweitwohnungsteuer in Höhe von insgesamt 7.320,85 € heran. Nach Einlegung eines Widerspruchs reduzierte die Beklagte den Betrag mit Änderungsbescheid vom 12. Februar 2007 auf 3.835,08 € und mit weiterem Änderungsbescheid vom 20. März 2007 auf 2.974,32 €. Dem letztgenannten Änderungsbescheid lag eine Einigung der Beteiligten auf einen fiktiven Mietzins für die Wohnung von 4,11 €/m², also der Hälfte des sich nach dem Mietspiegel ergebenden Mietwertes, zugrunde. Die sich daraus ergebende fiktive Miete von 201,39 € pro Monat (2.416,68 € pro Jahr) führte nach der dritten Steuerstufe in § 4 Abs. 1 ZwStS 1989 zu einer Zweitwohnungsteuer in Höhe von 818,07 € im Jahr 2002 und nach der zweiten Steuerstufe in § 4 Abs. 1 ZwStS 2002/2006 zu einer Steuer in Höhe von 575 € in den Jahren 2003 bis 2005 und in Höhe von 431,25 € im Jahr 2006. Den gleichwohl aufrecht erhaltenen Widerspruch des Beschwerdeführers gegen die Steuerbescheide wies die Beklagte zurück.

2. Die vom Beschwerdeführer gegen die Steuerbescheide und den Widerspruchsbescheid erhobene Klage wies das Verwaltungsgericht ab. Die „umgekehrte Progression“ des Steuersatzes sei nicht zu beanstanden. Ein stets gleichbleibendes Verhältnis zwischen der Zweitwohnungsteuer und dem jährlichen Mietaufwand als Bemessungsgrundlage sei rechtlich nicht gefordert. Durch die zulässige Stufenbildung komme es innerhalb der jeweiligen Steuerstufen zwangsläufig zu einer umgekehrten Progression. Die insgesamt degressive Staffelung verstoße nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz, da es sachliche Gründe für die Ungleichbehandlung gebe. Mit der Zweitwohnungsteuer dürfe der Lenkungszweck verfolgt werden, die Inhaber einer nur vorgeblichen Zweitwohnung im melderechtlich zulässigen Rahmen zur Verlegung des Hauptwohnsitzes zu bewegen. Gerade bei regelmäßig relativ preisgünstigen Studentenwohnungen sei ein höherer Steuersatz besser geeignet, um über den absoluten Betrag die gewünschte Lenkungswirkung zu erreichen. Ein degressiver Steuersatz sei zudem deshalb gerechtfertigt, weil Zweitwohnungen für die Gemeinden einen erhöhten Aufwand bedeuteten, dem keine sonstigen Vorteile gegenüberstünden. Dieser Aufwand sei nicht zwangsläufig vom jährlichen Mietaufwand abhängig. Der erhöhte Steuersatz bei günstigen Zweitwohnungen sei geeignet, diesen Aufwand zu decken.

12

Die absolute Höhe des Steuersatzes entfalte im Übrigen keine erdrosselnde Wirkung. Da über den Mietaufwand für eine Zweitwohnung hinaus häufig noch erhebliche Kosten für eine doppelte Haushaltsführung aufgewendet würden, könne nicht ernsthaft davon die Rede sein, im Gebiet der Beklagten könnten wegen der Zweitwohnungsteuer – jedenfalls im unteren Bereich – keine Zweitwohnungen mehr gehalten werden.

13

3. Der Verwaltungsgerichtshof lehnte den Antrag des Beschwerdeführers auf Zulassung der Berufung ab, der dem Beschwerdeführer am 27. Mai 2009 zuging. Die generalisierende degressive Staffelung der Steuersätze in § 4 Abs. 1 ZwStS 1989 und 2002/2006 halte sich im Rahmen des dem Satzungsgeber zukommenden Gestal-

14

tungsspielraums. Die prozentual stärkere Belastung der unteren Mietaufwandsgruppen sei gerechtfertigt. Die Beklagte dürfe bei der Steuererhebung den Nebenzweck verfolgen, insbesondere das Halten kleinerer und billigerer Zweitwohnungen einzudämmen und dadurch das Wohnungsangebot für die einheimische Bevölkerung – insbesondere für Studierende – zu erhöhen.

Eine erdrosselnde Wirkung komme der Zweitwohnungsteuer nicht zu, weil nach dem unwidersprochen gebliebenen Vortrag der Beklagten in allen Staffelungsbereichen und damit auch in den untersten Mietaufwandsgruppen steuerpflichtige Zweitwohnungen in nicht unerheblicher Zahl vorhanden seien. Bei der Beurteilung der Frage, ob vom Steuersatz eine erdrosselnde Wirkung ausgehe, sei nicht auf einzelne Steuerpflichtige, wie etwa Studierende, sondern auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Zweitwohnungsinhaber abzustellen. Angesichts der mit dem Halten einer Zweitwohnung unabdingbar verbundenen, nicht unerheblichen weiteren Kosten sei eine erdrosselnde Wirkung der Steuer nach allgemeiner Lebenserfahrung von vornherein ausgeschlossen.

15

III.

1. Der Beschwerdeführer hat am 13. Juli 2009 Verfassungsbeschwerde erhoben und gleichzeitig wegen Versäumung der Frist zur Einlegung und Begründung der Verfassungsbeschwerde Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragt. Ausweislich seiner eidesstattlichen Versicherung und der vorgelegten Telefaxprotokolle hatte er am Montag, dem 29. Juni 2009, um 22:57 Uhr erstmals versucht, die Verfassungsbeschwerdeschrift per Telefax an das Bundesverfassungsgericht zu übermitteln. Dies misslang jedoch ebenso wie weitere Übermittlungsversuche am selben Tag um 23:07 Uhr und 23:19 Uhr. Gemäß dem Faxbuch und den Faxprotokollen des Bundesverfassungsgerichts war der Faxanschluss des Gerichts an diesem Tag ab etwa 20:00 Uhr für circa vier Stunden belegt.

16

2. Mit seiner Verfassungsbeschwerde rügt der Beschwerdeführer die Verletzung seiner Rechte aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 und Abs. 3, Art. 14 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 GG.

17

Der satzungsgemäße Zweitwohnungsteuertarif bewirke eine „umgekehrte Progression“. Gerade bei höheren Mieten sinke der Steuersatz mit steigendem Mietaufwand kontinuierlich, während er bei niedrigen Mieten in der Regel deutlich über 20 % liege. Eine solche Besteuerung sei nicht mit dem aus Art. 20 Abs. 1 GG folgenden Gebot sozialer Steuerpolitik, das im Steuerrecht spezielle Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips und des Übermaßverbots sei, vereinbar. Durch die „umgekehrte Progression“ würden gerade Personen mit geringer finanzieller Leistungsfähigkeit regelmäßig prozentual wesentlich stärker belastet als Personen mit hohem jährlichem Mietaufwand. Das Ziel, Inhaber von Zweitwohnungen zu deren Anmeldung als Hauptwohnung zu bewegen, um Zuwendungen aus dem kommunalen Finanzausgleich zu erhöhen, sei kein zulässiger, die Ungleichbehandlung rechtfertigender Lenkungszweck.

18

Bei der von der Beklagten erhobenen Zweitwohnungsteuer handele es sich um eine unzulässige konfiskatorische Steuer mit erdrosselnder Wirkung. Die Steuersätze seien gerade im Bereich eines niedrigen bis mittleren Mietaufwands deutlich zu hoch. Der Hinweis des Verwaltungsgerichts auf die vermeintlich geringe absolute Höhe der Steuer sei nicht nachvollziehbar. Bei einem Zweitwohnungsteuersatz von bis zu 34,8 % liege die erdrosselnde oder prohibitive Wirkung vielmehr auf der Hand. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass hiervon in besonderem Maße Personen mit geringer finanzieller Leistungsfähigkeit, insbesondere Studierende, betroffen seien. Zweitwohnungsinhaber mit niedrigem bis mittlerem Mietaufwand würden stärker belastet als solche mit höherem Mietaufwand. Bei lebensnaher Betrachtung sei davon auszugehen, dass das Innehaben kleinerer Zweitwohnungen regelmäßig wirtschaftlich unmöglich gemacht werde.

IV.

Die Beklagte, das Bundesverwaltungsgericht, der Bundesfinanzhof sowie mehrere Oberverwaltungs- und Finanzgerichte haben zu der Verfassungsbeschwerde Stellung genommen.

1. Die Beklagte hält die Verfassungsbeschwerde wegen Verfristung für unzulässig, jedenfalls aber für unbegründet. Die Zweitwohnungsteuer habe keine erdrosselnde Wirkung. Aus der Entwicklung des Aufkommens steuerpflichtiger Zweitwohnungen im Bereich aller Steuerstufen ergebe sich, dass das Halten von Zweitwohnungen durch die Besteuerung nicht wirtschaftlich unmöglich gemacht werde. Die Staffelung der Steuersätze verstoße angesichts des weiten Gestaltungsspielraums des Steuergebers auch nicht gegen den Gleichheitssatz. Die mit einer grundsätzlich zulässigen Wahl pauschaler Maßstäbe aus Praktikabilitätsgründen verbundenen Ungleichbehandlungen seien sachlich gerechtfertigt. Eine höhere Belastung in den unteren Steuerstufen bei einer prozentualen, auf den jährlichen Mietaufwand bezogenen Belastung sei dadurch gerechtfertigt, dass im niedrigen bis mittleren Mietsegment der größte Bedarf an Wohnraum bestehe, weil die Beklagte Hochschulstandort und beliebtes Tourismusziel sei. Eine weitere Rechtfertigung ergebe sich aus dem mit Zweitwohnungen verbundenen erhöhten kommunalen Aufwand.

2. Dem Bundesverwaltungsgericht erscheint ein degressiv ausgestalteter Steuertarif im Hinblick auf die Grundsätze der Steuergleichheit und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht unbedenklich, jedenfalls aber besonders rechtfertigungsbedürftig. Ein spezifischer Lenkungszweck könne den Steuertarif rechtfertigen, sofern er nicht im Gegensatz zu der Sachmaterie stehe, auf die er lenkend einwirken solle. Der Anreiz zur Verlegung des Erstwohnsitzes stelle grundsätzlich einen zulässigen Lenkungszweck dar.

3. Der Bundesfinanzhof äußert verfassungsrechtliche Bedenken an der degressiven Ausgestaltung des Zweitwohnungsteuertarifs. Schon der Typus der Aufwandsteuer lasse es nicht zu, bei der Zweitwohnungsteuer einen niedrigeren jährlichen Mietaufwand mit einem höheren Steuersatz zu belegen als einen höheren jährlichen

Mietaufwand. Der degressive Steuertarif verletze darüber hinaus die vom Bundesverfassungsgericht aufgestellten Maßgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips. Dieser könne keinesfalls mit der Erwägung gerechtfertigt werden, der Beklagten erwachse aus Zweitwohnungen ein erhöhter Aufwand, weil allein der isolierte Vorgang des Konsums für die Aufwandsteuer maßgeblich sei.

Die Abweichung vom Gebot der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei auch nicht durch die in den Ausgangsentscheidungen genannten außersteuerlichen Lenkungszwecke gerechtfertigt. Denn das Interesse der Beklagten, mit der Zweitwohnungsteuer die Anzahl der Zweitwohnungen zu beschränken, die Zweitwohnungsinhaber also zur Begründung eines Hauptwohnsitzes in der Stadt zu veranlassen, und sich dadurch erhöhte Finanzaufwendungen im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs zu sichern sowie das Wohnungsangebot für die einheimische Bevölkerung zu erhöhen, betreffe kleine und große Wohnungen gleichermaßen. 24

4. a) Mehrere Oberverwaltungsgerichte haben Zweifel an der Vereinbarkeit einer degressiv ausgestalteten Zweitwohnungsteuer mit der finanzverfassungsrechtlichen Zuständigkeit der Gemeinden und dem Gleichheitssatz geäußert. 25

Das Schleswig-Holsteinische Oberverwaltungsgericht bezweifelt, dass der Lenkungszweck, das Halten von kleinen und billigen Zweitwohnungen einzudämmen, um das Wohnungsangebot für die einheimische Bevölkerung in diesem Sektor zu erhöhen, mit dem Charakter einer Aufwandsteuer in Einklang zu bringen ist. Das Niedersächsische Oberverwaltungsgericht hält eine prozentual deutlich höhere Besteuerung eines relativ niedrigen Mietaufwands für mit Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG unvereinbar, weil sich bei der Zweitwohnungsteuer Steuermaßstab und Steuersatz auf den Aufwand für das Innehaben einer Zweitwohnung beziehen und in einem angemessenen Verhältnis zu diesem stehen müssten. 26

Das Oberverwaltungsgericht des Landes Sachsen-Anhalt hält den degressiven Steuersatz für mit dem Gebot der Steuergerechtigkeit unvereinbar. Für eine solche Ausgestaltung der Steuer sei kein einleuchtender Grund erkennbar, zumal mit der Zweitwohnungsteuer die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfasst werden solle, die in der Regel bei höherwertigen Wohnungen höher einzustufen sei. Die Absicht des Normgebers, gerade das Halten kleinerer und billigerer Zweitwohnungen durch eine prozentual höhere Steuerbelastung einzudämmen und dadurch das Wohnungsangebot auf dem einheimischen Markt zu erhöhen, laufe der am Aufwand zu orientierenden Steuerbemessung im Kern zuwider. 27

Nach Auffassung des Oberverwaltungsgerichts Mecklenburg-Vorpommern könne zwar eine zwangsläufige Degression auf den einzelnen Stufen eines abgestuften, im Prinzip aber linearen Steuersatzes bei einer hinreichend feinen Abstufung aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität verfassungsrechtlich hingenommen werden, ein insgesamt degressiver Steuersatz sei jedoch mit dem Charakter der Zweitwohnungsteuer als Aufwandsteuer nur schwer vereinbar. Zudem sei eine sachliche Rechtfertigung der Degression mit ihrer Lenkungswirkung fraglich, da ein nicht de- 28

gressiver Steuertarif zu einem höheren Steuerbetrag und damit zu einem besseren Lenkungseffekt führen könnte.

b) Andere Oberverwaltungsgerichte halten hingegen eine degressive Aufwandsteuer für mit dem Grundgesetz vereinbar. 29

Dem Bayerischen Verwaltungsgerichtshof zufolge liegt eine konfiskatorische Wirkung nur dann vor, wenn durch die Höhe der Aufwandsteuer das Innehaben von Zweitwohnungen gänzlich unattraktiv werde, was nicht der Fall sei, solange Zweitwohnungen in nicht unerheblicher Zahl gehalten würden. Die mit einem Staffelsystem zwangsläufig entstehenden Degressionseffekte stellten im Hinblick auf den Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers und die Möglichkeit der Pauschalisierung und Typisierung keinen Gleichheitsverstoß dar. Der Satzungsgeber könne wohl einen degressiv gestalteten Steuersatz vorsehen, solange für kostengünstigere Zweitwohnungen nicht absolut höhere Steuern zu zahlen seien. Ein sachlicher Grund für einen degressiven Steuertarif könne zudem gerade in einer Stadt mit vielen Studierenden in dem Lenkungszweck liegen, einen bestimmten Kreis von Zweitwohnungsinhabern zur (melderechtlich ordnungsgemäßen) Verlegung seines Erstwohnsitzes zu bewegen. 30

Nach Auffassung des Hessischen Verwaltungsgerichtshofs enthalten die streitgegenständlichen Steuersatzungen keinen rein degressiv ausgestalteten Steuertarif, weil die prozentuale Belastung nach Übergang in die nächsthöhere Stufe wieder ansteige. Das kontinuierliche Sinken der Belastung ab dem Erreichen der höchsten Stufe sei der Problematik eines sogenannten „Höchstbetrages“ zuzuordnen und an Art. 3 Abs. 1 GG zu messen; es könne durch sachliche Erwägungen wie etwa Lenkungsabsichten gerechtfertigt werden. 31

B.

Die Verfassungsbeschwerde ist zulässig. 32

Der Beschwerdeführer hat die Verfassungsbeschwerde zwar erst nach Ablauf der Beschwerdefrist des § 93 Abs. 1 Satz 1 BVerfGG erhoben. Ihm ist jedoch gemäß § 93 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG auf seinen fristgerechten Antrag hin Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. 33

I.

Der Beschwerdeführer war durch die Belegung des Faxanschlusses des Bundesverfassungsgerichts zwischen 22:57 Uhr bis Mitternacht des 29. Juni 2009 an der Fristwahrung gehindert. An der hierdurch verursachten Fristversäumnis traf ihn kein Verschulden. 34

1. Eine verschuldete Fristversäumnis liegt vor, wenn ein Beschwerdeführer die Frist wegen fahrlässigen oder vorsätzlichen Verhaltens nicht einhalten konnte. Angesichts des Verfassungsbezugs zu Art. 103 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 4 GG dürfen allerdings die Anforderungen an die individuellen Sorgfaltspflichten nicht überspannt werden 35

(vgl. BVerfGE 25, 158 <166>). Fahrlässig handelt, wer mit der Übermittlung eines Beschwerdeschriftsatzes nebst erforderlicher Anlagen nicht so rechtzeitig beginnt, dass unter gewöhnlichen Umständen mit dem Abschluss der Übermittlung noch am Tag des Fristablaufs zu rechnen ist.

Dabei müssen Rechtsschutzsuchende einen über die voraussichtliche Dauer des eigentlichen Faxvorgangs hinausgehenden Sicherheitszuschlag einkalkulieren (siehe auch BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 19. November 1999 - 2 BvR 565/98 -, NJW 2000, S. 574; Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats vom 19. Mai 2010 - 1 BvR 1070/10 -, juris Rn. 3; BVerfGK 7, 215 <216>). Denn sie beachten nur dann die im Verkehr erforderliche Sorgfalt, wenn sie der Möglichkeit Rechnung tragen, dass das Empfangsgerät belegt ist. Gerade in den Abend- und Nachtstunden muss damit gerechnet werden, dass wegen drohenden Fristablaufs weitere Beschwerdeführer versuchen, Schriftstücke fristwährend per Telefax zu übermitteln (siehe auch BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 19. November 1999 - 2 BvR 565/98 -, NJW 2000, S. 574).

36

Das Erfordernis eines Sicherheitszuschlags kollidiert nicht mit dem Grundsatz, dass eine Frist voll ausgeschöpft werden darf. Ebenso wie übliche Postlaufzeiten oder die Verkehrsverhältnisse auf dem Weg zum Gericht zu berücksichtigen sind, muss ein Beschwerdeführer übliche Telefaxversendungszeiten einkalkulieren. Der Zuschlag verkürzt die Frist nicht, sondern konkretisiert lediglich die individuelle Sorgfaltspflicht des Beschwerdeführers. Aus der Eröffnung des Übermittlungswegs per Telefax erwächst dabei dem Gericht die Verantwortung, für ausreichende Empfangskapazitäten zu sorgen. Dem wird durch eine kurze Bemessung der Sicherheitsreserve Rechnung getragen.

37

2. In Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht hat regelmäßig die im Verkehr erforderliche Sorgfalt erfüllt, wer einen über die zu erwartende Übermittlungsdauer der zu faxenden Schriftsätze samt Anlagen hinausgehenden Sicherheitszuschlag in der Größenordnung von 20 Minuten einkalkuliert. Damit sind die gegenwärtigen technischen Gegebenheiten auch nach der Rechtsprechung der Fachgerichte (vgl. BFH, Beschluss vom 25. November 2003 - VII R 9/03 -, BFH/NV 2004, S. 519 <520>; Beschluss vom 28. Januar 2010 - VIII B 88/09 -, BFH/NV 2010, S. 919; BGH, Beschluss vom 3. Mai 2011 - XI ZB 24/10 -, juris Rn. 10; BVerwG, Beschluss vom 25. Mai 2010 - BVerwG 7 B 18/10 -, juris) hinreichend beachtet. Aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit gilt dieser Sicherheitszuschlag einheitlich auch für die Faxübertragung nach Wochenenden oder gesetzlichen Feiertagen (anders noch BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats vom 19. Mai 2010 - 1 BvR 1070/10 -, juris Rn. 3).

38

Für die Fristberechnung und damit auch die Einhaltung des Sicherheitszuschlags ist der Zeitpunkt des vollständigen Empfangs und damit der Speicherung der gesendeten Signale im Empfangsgerät des Gerichts maßgeblich, nicht aber die Vollständigkeit des Ausdrucks (vgl. BGHZ 167, 214 <220>).

39

3. Den Sorgfaltsanforderungen genügt schließlich nur, wer innerhalb der einzukalkulierenden Zeitspanne wiederholt die Übermittlung versucht. 40

II.

Der Beschwerdeführer hat hier einen hinreichenden Sicherheitszuschlag einkalkuliert. Der eigentliche Faxvorgang hat lediglich elf Minuten in Anspruch genommen. Der Beschwerdeführer hat am Tag des Fristablaufs um 22:57 Uhr erstmals versucht, die Verfassungsbeschwerdeschrift nebst Anlagen an das Bundesverfassungsgericht zu übermitteln. Er hat mithin eine Sicherheitsreserve von etwa 50 Minuten eingeplant. Darüber hinaus hat er seinen Sendeversuch bis zum Fristablauf mehrfach wiederholt. 41

C.

Die Verfassungsbeschwerde ist im Wesentlichen begründet. Die degressive Ausgestaltung der Zweitwohnungsteuertarife der Steuersatzungen sowie die Entscheidungen der Beklagten und der Ausgangsgerichte verstoßen gegen Art. 3 Abs. 1 GG. 42

I.

Freiheitsrechte des Beschwerdeführers sind durch die Auferlegung der Zweitwohnungsteuer nicht verletzt. 43

1. Als Auferlegung einer Geldleistungspflicht stellt die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer einen Eingriff in Freiheitsrechte des Beschwerdeführers und seine persönliche Freiheitsentfaltung im vermögensrechtlichen Bereich dar (vgl. BVerfGE 87, 153 <169>; 93, 121 <137>). Es bedarf keiner Entscheidung, ob die Belastung des Beschwerdeführers mit der Zweitwohnungsteuer dabei an Art. 14 Abs. 1 oder an Art. 2 Abs. 1 GG zu messen ist (vgl. dazu BVerfGE 95, 267 <300 f.>; 105, 17 <32 f.>; 115, 97 <110 ff.>), da sich der Eingriff jedenfalls als verfassungsgemäß erweist. 44

2. Der Eingriff ist gerechtfertigt. Er beruht auf einer gesetzlichen Grundlage, welche die Kompetenzordnung des Grundgesetzes wahrt (vgl. BVerfGE 34, 139 <146>; 58, 137 <145>), und die Steuerpflichtigen nicht unverhältnismäßig belastet. 45

a) Die von der Beklagten erhobene Zweitwohnungsteuer ist eine örtliche Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG (vgl. BVerfGE 65, 325 <349 f.>; 114, 316 <334 f.>). 46

aa) Die Aufwandsteuer soll die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners treffen (vgl. BVerfGE 65, 325 <346>; 123, 1 <15> m.w.N.). Der Konsum als Aufwand ist typischerweise Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Ob der Aufwand im Einzelfall die Leistungsfähigkeit überschreitet, ist für die Steuerpflicht unerheblich (vgl. BVerfGE 65, 325 <347 f.>; 114, 316 <334>). 47

Die degressive Ausgestaltung des Steuertarifs in den Zweitwohnungsteuersatzun- 48

gen der Beklagten lässt den Charakter der Zweitwohnungsteuer als Aufwandsteuer unberührt. Ein vom Normgeber geregelter Steuertarif bestimmt zwar den Charakter der geschaffenen Steuer mit (zum Steuermaßstab vgl. BVerfGE 14, 76 <91>; 123, 1 <17>). Von Einfluss auf die kompetenzielle Einordnung einer Steuer ist der Steuertarif indessen nur, soweit er deren Typus prägt (vgl. BVerfGE 123, 1 <17>). Fragen der materiellen Verfassungsmäßigkeit der Steuer, insbesondere ihrer Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz oder den Freiheitsgrundrechten, sind hingegen ohne Einfluss auf die Beurteilung der Normsetzungskompetenz (vgl. BVerfGE 123, 1 <17>).

bb) Der Gesetzgeber darf seine Steuergesetzgebungskompetenz grundsätzlich auch ausüben, um Lenkungswirkungen zu erzielen (vgl. BVerfGE 84, 239 <274>; 93, 121 <147>), mag die Lenkung Haupt- oder Nebenzweck sein (vgl. BVerfGE 55, 274 <299>; 98, 106 <118>). Nur wenn die steuerliche Lenkung nach Gewicht und Auswirkung einer verbindlichen Verhaltensregel nahekommt, die Finanzierungsfunktion der Steuer also durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter verdrängt wird, bietet die Besteuerungskompetenz keine ausreichende Rechtsgrundlage (vgl. BVerfGE 98, 106 <118>).

49

Nach diesen Maßstäben ändern die mit der Zweitwohnungsteuer verfolgten Lenkungszwecke, Wohnungsinhaber zur Ummeldung von Zweit- in Hauptwohnsitze zu veranlassen und Wohnraum für Dritte freizumachen, nichts an ihrem Charakter als Steuer, weil die beabsichtigte Lenkung jedenfalls nicht die Wirkung einer verbindlichen Verhaltensregel entfaltet. Eine etwaige Ausweichreaktion hängt vielmehr maßgeblich vom Willen der Steuerpflichtigen ab.

50

b) Die Belastung durch die Zweitwohnungsteuer ist nicht erdrosselnd oder sonst unzumutbar. Die Ausgangsgerichte haben vertretbar dargelegt, dass die Steuersätze eine Belastung darstellen, die typischerweise noch im Bereich der im Halten einer Zweitwohnung zum Ausdruck kommenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt. Gegen eine erdrosselnde Höhe der zu zahlenden Steuerbeträge spricht bereits, dass eine beachtliche Zahl von Zweitwohnungsinhabern von der Beklagten zur Zweitwohnungsteuer veranlagt wird und sich diese Zahl in den letzten Jahren auf allen Steuerstufen noch erhöht hat.

51

II.

Der in § 4 Abs. 1 der Zweitwohnungsteuersatzungen geregelte degressive Steuertarif verletzt das Grundrecht auf Gleichbehandlung des Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung als Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

52

1. a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Normgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. BVerfGE 98, 365 <385>; 130, 240 <252>; stRspr). Er gilt sowohl für ungleiche Belastungen als auch für ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfGE 79, 1 <17>; 126, 400 <416>; 130, 240 <252 f.>).

53

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. BVerfGE 124, 199 <220>; 129, 49 <68>; 130, 240 <253>). Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Anforderungen an den die Ungleichbehandlung tragenden Sachgrund ergeben sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Normgeber, die von gelockerten, auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können (vgl. BVerfGE 117, 1 <30>; 126, 400 <416>; 130, 240 <254>; stRspr).

b) Auch Steuertarife sind mit ihren Auswirkungen auf die Steuerlast am allgemeinen Gleichheitssatz zu messen.

So muss die unterschiedlich hohe Belastung der Steuerpflichtigen bei Finanzaufgaben dem aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abgeleiteten Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit genügen (vgl. zum Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht BVerfGE 6, 55 <67>; 127, 224 <247 f.>). Es widerspricht dem Gebot der Steuergleichheit etwa, wenn bei Ertragsteuern wirtschaftlich Leistungsfähigere einen geringeren Prozentsatz ihres Einkommens als Steuer zu zahlen haben als wirtschaftlich Schwächere (vgl. BVerfGE 127, 224 <247>; siehe auch Schweizerisches Bundesgericht, Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung vom 1. Juni 2007 – 2P.43/2006 -, BGE 133 I, 206 <220>; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 403; P. Kirchhof, StuW 1985, S. 319 <329>; Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 286), es sei denn, dies ist durch einen besonderen Sachgrund gerechtfertigt.

Die Orientierung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird unterstützt vom Sozialstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 1, Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG. Bei Steuern, die an die Leistungsfähigkeit des Pflichtigen anknüpfen, ist die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte nicht nur zulässig sondern geboten (vgl. BVerfGE 29, 402 <412>; 32, 333 <339>; 36, 66 <72>; 43, 108 <125>). Aus dem Sozialstaatsprinzip ist abzuleiten, dass die Steuerpolitik auf die Belange der wirtschaftlich schwächeren Schichten der Bevölkerung Rücksicht zu nehmen hat (vgl. BVerfGE 13, 331 <346 f.>; 29, 402 <412>; 43, 108 <119>; 61, 319 <343 f.>).

c) Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verlangt, „jeden Bürger nach Maßgabe seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten“ (BVerfGE 61, 319 <344>; 66, 214 <223>; jeweils unter Bezugnahme auf BTDrucks 7/1470, S. 211 f.). In horizontaler Richtung muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (vgl. BVerfGE 82, 60 <89>; 116, 164 <180>; 120, 1 <44>; 122, 210 <231>; 127, 224 <245>). In vertikaler Richtung muss die Besteuerung der wirtschaftlich Leistungsfähigeren im Vergleich mit der Steuerbelastung wirtschaftlich weniger Leistungsstarker

angemessen ausgestaltet sein (vgl. BVerfGE 107, 27 <47>; 115, 97 <116 f.>). Bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes hat der Gesetzgeber jedoch einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (vgl. BVerfGE 117, 1 <30>; 120, 1 <29>; 122, 210 <230>; 123, 1 <19>; 127, 224 <245>).

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 ungeachtet dessen gegeben, ob leistungsfähigere Steuerschuldner absolut einen höheren Steuerbetrag zu zahlen haben als leistungsschwächere Steuerschuldner. Denn weniger Leistungsfähige müssen in diesem Fall einen höheren Anteil ihres Einkommens oder Vermögens als Steuer abgeben als wirtschaftlich Leistungsfähigere.

59

2. Das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist auf die Zweitwohnungsteuertarife der Beklagten anwendbar (a). Die in der Degression liegende Ungleichbehandlung (b) ist nach dem anzuwendenden strengen Maßstab (c) hier nicht gerechtfertigt (d).

60

a) Wie für die Ertragsteuern gilt auch für die Zweitwohnungsteuer das Leistungsfähigkeitsprinzip. Das wesentliche Merkmal einer Aufwandsteuer besteht darin, die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu treffen (vgl. BVerfGE 65, 325 <346>; 123, 1 <15> m.w.N.). Der jeweilige Mietaufwand als Bemessungsgröße der Zweitwohnungsteuer spiegelt die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit der Wohnungsinhaber wider.

61

b) Der in den Zweitwohnungsteuersatzungen normierte Tarif stellt den Beschwerdeführer durch die Auferlegung eines höheren Steuersatzes schlechter als Steuerpflichtige, bei denen aufgrund des Innehabens einer teureren Wohnung eine größere Leistungsfähigkeit zu vermuten ist, die dafür aber gleichwohl einen niedrigeren Steuersatz zahlen. Am Maßstab vertikaler Steuergerechtigkeit gemessen, bewirkt der in § 4 Abs. 1 der Zweitwohnungsteuersatzungen normierte degressive Steuertarif eine steuerliche Ungleichbehandlung der Steuerschuldner, weil er weniger leistungsfähige Steuerschuldner prozentual höher belastet als wirtschaftlich leistungsfähigere. Denn aus dem Stufentarif ergibt sich mit steigendem Mietaufwand weitgehend ein sinkender Steuersatz. Diese Ungleichbehandlung lässt sich bereits durch einen Vergleich der jeweiligen mittleren Steuersätze in den Steuerstufen feststellen (aa), er verstärkt sich unter Berücksichtigung der durch die typisierende Stufenbildung bewirkten Effekte (bb) und insbesondere durch die Normierung von Mindest- und Höchstbetragsstufen (cc).

62

aa) Bei einem Vergleich der mittleren Steuersätze in den Steuerstufen ist eine Ungleichbehandlung weniger leistungsfähiger gegenüber leistungsfähigeren Steuerschuldnern feststellbar, weil diese bezogen auf den jährlichen Mietaufwand einen höheren Steuersatz zu zahlen haben. Lässt man wegen ihres Grenzwertcharakters zunächst die Steuerstufe zu den niedrigsten Miethöhen (Mindestbetragsstufe) und

63

die nach oben hin offene höchste Steuerstufe (Höchstbetragsstufe) außer Betracht, so sind die dazwischen liegenden drei (Zweitwohnungsteuersatzung 1989) beziehungsweise fünf (Zweitwohnungsteuersatzungen 2002/2006) Steuerstufen jeweils durchgängig degressiv gestaltet.

bb) Eine weitere Ungleichbehandlung folgt aus den durch die typisierenden Stufen bewirkten Differenzen in der Steuerbelastung. Dadurch wird außerdem die Ungleichbehandlung der weniger Leistungsfähigen gegenüber Leistungsfähigeren verstärkt, da sich die durch den degressiven Steuertarif einerseits und die Stufen andererseits hervorgerufenen Effekte teilweise addieren. 64

(1) Eine durch die Stufen hervorgerufene Ungleichbehandlung ergibt sich zunächst beim Übergang von einer Stufe in die nächste, nämlich für die Steuerpflichtigen, die mit ihrer Nettokaltmiete knapp ober- beziehungsweise unterhalb der jeweiligen Steuerstufengrenzwerte liegen. 65

Die Stufen als solche behandeln zudem verschieden leistungsfähige Steuerschuldner gleich, 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 beispielsweise innerhalb der zweiten Steuerstufe nach der Zweitwohnungsteuersatzung 1989 (zwischen 1.533,88 € und 2.351,94 €) die Steuerbelastung von fast 40 % auf rund 26 % und nach den Zweitwohnungsteuersatzungen 2002/2006 (zwischen 1.650 € und 2.640 €) von etwa 34,8 % auf 21,8 %. 66

(2) Die Degression auf jeder einzelnen Stufe kommt zu der bereits durch einen Vergleich der mittleren Steuersätze festgestellten Degression als eigene Ungleichbehandlung hinzu. Am stärksten belastet werden insgesamt Steuerpflichtige mit Jahresmieten im unteren Bereich der jeweiligen Steuerstufen. 67

cc) Die auf der jeweiligen Stufe festgestellte Gleich- beziehungsweise Ungleichbehandlung tritt ebenfalls auf der Mindestbetragsstufe und der Höchstbetragsstufe der jeweiligen Steuersatzung zutage, weist gegenüber den anderen Stufen jedoch Besonderheiten auf. Innerhalb der Mindest- und der Höchstbetragsstufen nimmt der Steuersatz ähnlich wie auf den anderen Stufen mit steigender Bemessungsgrundlage ab und verläuft damit entgegengesetzt zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Degression auf diesen beiden Stufen ist allerdings durch ihre Randlage in besonderer Weise ausgeprägt. Auf der Mindestbetragsstufe erhöht sich der Steuersatz mit sinkendem Mietaufwand, während die relative Belastung für Zweitwohnungen mit Jahresnettokaltmieten in der höchsten Stufe mit steigendem Mietaufwand geringer wird. Die Normierung von Mindest- und Höchstbetragsstufen verstärkt auf diese Weise den degressiven Effekt der Zweitwohnungsteuer. 68

c) Degressive Steuertarife sind nicht generell unzulässig. Die hierdurch hervorgerufenen Ungleichbehandlungen können verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden (vgl. BVerfGE 127, 224 <248>), weil der Normgeber zu einer reinen Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht ausnahmslos verpflichtet ist (vgl. BVerfGE 27, 58 <68>; 43, 108 <120 f.>). Bei der Rechtfertigung unterliegt er jedoch über das bloße Willkürverbot hinausgehenden Bindungen. 69

Eine solche strengere Bindung des Normgebers folgt bei degressiven Steuertarifen aus der hiermit verbundenen Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip. Das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert den allgemeinen Gleichheitssatz für das Steuerrecht, indem es dem Gesetzgeber ein auf die Leistungsfähigkeit bezogenes Differenzierungsgebot als materielles Gleichheitsmaß vorgibt. Allerdings fordert das Leistungsfähigkeitsprinzip keinen konkreten Steuertarif. Vom Bundesverfassungsgericht ist nicht zu untersuchen, ob der Gesetzgeber die zweckmäßigste oder gerechteste Lösung gefunden hat, sondern nur, ob er die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit überschritten hat (vgl. BVerfGE 52, 277 <280 f.>; 68, 287 <301>; 81, 108 <117 f.>; 84, 348 <359>). 70

d) Die durch den degressiven Steuertarif der angegriffenen Steuersatzungen hervorgerufene Ungleichbehandlung ist danach nicht mehr gerechtfertigt. Sie lässt sich im Ergebnis nicht auf Vereinfachungserfordernisse stützen (aa). Auch die Einnahmeerzielungsabsicht (bb) und die Verfolgung zulässiger Lenkungsziele (cc) können diese Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen. Gleiches gilt für die Aufwands- und Nutzenproportionalität als Ausprägung des Äquivalenzprinzips (dd). 71

aa) Die durch die konkrete Ausgestaltung der hier zu beurteilenden Steuertarife hervorgerufenen Ungleichheiten sind nicht von dem Zweck der Verwaltungsvereinfachung gedeckt. Zwar lassen sich Ungleichbehandlungen grundsätzlich durch Erfordernisse der Verwaltungsvereinfachung rechtfertigen (1). Zur Erreichung dieses Ziels sind die Regelungen jedoch nur teilweise geeignet (2). Zudem führt die hier gewählte Ausgestaltung der Tarife zu einer Gesamtdegression, die außer Verhältnis zum Ertrag der Vereinfachung steht (3). 72

(1) Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse können grundsätzlich sachliche Gründe für Einschränkungen der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit bilden (vgl. BVerfGE 127, 224 <245> m.w.N.). 73

(2) Die zu überprüfenden Regelungen sind jedoch nur teilweise zur Verwaltungsvereinfachung geeignet. 74

(a) Geeignet ist die Steuermaßstabsbildung anhand von fünf (Zweitwohnungsteuersatzung 1989) beziehungsweise acht (Zweitwohnungsteuersatzungen 2002/2006) pauschalierenden Steuerstufen. Eine gewisse Verwaltungsvereinfachung bewirkt die Zusammenfassung der Steuerpflichtigen in Steuergruppen hier dadurch, dass nicht in jedem Einzelfall behördlicherseits die Jahresnettokaltmiete exakt ermittelt und in Zweifelsfällen verifiziert werden muss. 75

(b) Nicht zur Verwaltungsvereinfachung geeignet ist hingegen der insgesamt, das heißt über verschiedene Steuerstufen hinweg, degressiv gestaltete Verlauf des Steuertarifs. Eine Verwaltungsvereinfachung wird zwar durch die Bildung von Steuerstufen erreicht. Ein durch immer flacher werdende Stufen gekennzeichnete degressiver Steuertarif ist jedoch für die Steuerverwaltung nicht einfacher zu handhaben als ein linearer oder progressiver Steuertarif. 76

(3) Auch soweit die Ausgestaltung zur Verwaltungsvereinfachung geeignet ist, stehen die mit den Degressionseffekten verbundenen Ungleichbehandlungen hier außer Verhältnis zu der damit zu erzielenden Verwaltungsvereinfachung. 77

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. BVerfGE 110, 274 <292>; 116, 164 <182 f.>; 117, 1 <31>; 120, 1 <30>). Das ist hier nicht mehr der Fall. Bereits die Differenz zwischen der höchsten und niedrigsten Steuerbelastung auf einer Stufe erreicht ein beträchtliches Ausmaß, das angesichts des insgesamt degressiven Tarifverlaufs nicht hinnehmbar ist. So ist etwa die bei rund 13 (Zweitwohnungsteuersatzungen 2002/2006) und etwa 14 (Zweitwohnungsteuersatzung 1989) Prozentpunkten liegende Differenz zwischen der höchsten und niedrigsten Steuerbelastung auf der zweiten Stufe hoch. Dies gilt erst recht für die gebildete Höchstbetragsgruppe, die eine Spreizung von 25 Prozentpunkten (Zweitwohnungsteuersatzung 1989) respektive 15 Prozentpunkten (Zweitwohnungsteuersatzungen 2002/2006) vorsieht, wenn man von einer absoluten monatlichen Mietobergrenze von 2.000 € ausgeht; bei noch höherem Mietaufwand geht die Spreizung darüber noch hinaus. Hinzu treten die Effekte der Degression zwischen den einzelnen Stufen. So kommt es hier über alle Stufen hinweg nach der Zweitwohnungsteuersatzung 1989 zu einer Differenz von 29 Prozentpunkten zwischen der Zweitwohnungsteuer bei einem Mietaufwand von 1.200 € (Steuerbelastung von 34 %) und einem Mietaufwand von 24.000 € (Steuerbelastung von 5 %) und nach den Zweitwohnungsteuersatzungen 2002/2006 zu einer Differenz von 27 Prozentpunkten zwischen der Zweitwohnungsteuer bei einem Mietaufwand von 1.200 € (Steuerbelastung von 33 %) und einem Mietaufwand von 24.000 € (Steuerbelastung von 6 %). 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. 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 79

Staates oder einer knappen Haushaltslage gerechtfertigt werden (BVerfGE 116, 164 <182> m.w.N.).

cc) Verfolgt der Gesetzgeber mit der Tarifdegression zulässige Lenkungs Zwecke, kann dies Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip unter bestimmten Voraussetzungen rechtfertigen (1). Diese Voraussetzungen sind hier jedoch nicht erfüllt (2). 80

(1) Der Steuergesetzgeber darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen. Der Bürger wird dann nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet, erhält aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden (vgl. BVerfGE 98, 106 <117>; 117, 1 <31 f.>). Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten der Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (BVerfGE 117, 1 <32> m.w.N.). 81

Will der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten der Bürger fördern, das ihm etwa aus wirtschafts-, sozial-, umwelt- oder gesellschaftspolitischen Gründen erwünscht ist, hat er eine große Gestaltungsfreiheit. In der Entscheidung darüber, welche Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei (BVerfGE 117, 1 <32> m.w.N.). Zwar bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm aber in einem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte stützt, insbesondere soweit der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist (vgl. BVerfGE 17, 210 <216>; 110, 274 <293>; 117, 1 <32>). 82

Der Lenkungszweck muss von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen sein (vgl. BVerfGE 99, 280 <296>; 105, 73 <112 f.>; 117, 1 <31 ff.>; stRspr). Dabei genügt es, wenn diese anhand der üblichen Auslegungsmethoden festgestellt werden kann (vgl. BVerfGE 99, 280 <296 f.>). Lenkungszwecke können sich etwa aus den Gesetzesmaterialien ergeben (vgl. BVerfGE 116, 164 <191 ff.>; vgl. aber BVerfGE 130, 131 <144>). Möglich ist außerdem, den Zweck aus einer Gesamtschau der jeweils vom Gesetzgeber normierten Steuervorschriften zu erschließen (vgl. BVerfGE 110, 274 <296 f.>). Ziele des Gesetzgebers können sich darüber hinaus aus dem Zusammenhang ergeben, in dem das Gesetz mit dem zu regelnden Lebensbereich steht (vgl. BVerfGE 62, 169 <183 f.>). Stets müssen sich die so erkannten Lenkungsziele jedoch auf eine Entscheidung des Gesetzgebers zurückführen lassen. 83

(2) Die durch die Degression hervorgerufene Ungleichbehandlung ist nicht durch die verfolgten Lenkungszwecke gerechtfertigt. Zwar sind die Lenkungszwecke grund- 84

sätzlich zulässig (a) und zum Teil von einer erkennbaren Entscheidung des Normgebers getragen (b). Sie können jedoch die Ungleichbehandlung durch den degressiven Tarif nicht rechtfertigen (c).

(a) Die Veranlassung zur Ummeldung des Nebenwohnsitzes in einen Hauptwohnsitz nach den Maßgaben des Melderechts stellt ein legitimes Ziel einer Zweitwohnungsteuer dar (vgl. BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 8. Mai 2013 – 1 BvL 1/08 -, juris Rn. 65, NJW 2013, S. 2498 <2502>, Rn. 66). Ein weiterer zulässiger Lenkungsziel liegt in der Erhöhung des Wohnungsangebots für die einheimische Bevölkerung und insbesondere für Studierende der Hochschulen vor Ort.

85

(b) Der Lenkungsziel, mit Nebenwohnsitz gemeldete Personen zur Anmeldung eines Hauptwohnsitzes zu bewegen, ist von einer erkennbaren Entscheidung des Normgebers getragen. Er ergibt sich aus einer objektiven Auslegung der Satzungen. Zwar enthalten die Satzungen selbst und die Materialien zu ihrer Entstehung keine einschlägigen Hinweise. Der Lenkungsziel folgt jedoch aus einer Gesamtschau der Satzungen unter Berücksichtigung des Zusammenhangs, in dem die Satzungen mit dem zu regelnden Lebensbereich stehen. Er ist für den Satzungsgeber erkennbar wesentlich, da die finanziellen Zuwendungen aus dem kommunalen Finanzausgleich ihrer Höhe nach von der Einwohnerzahl und damit von der Zahl der gemeldeten Hauptwohnsitzinhaber abhängig sind (vgl. § 4, § 6 Abs. 4, § 7 Abs. 1 und 2, § 11 Abs. 1 Nr. 3, § 30 des baden-württembergischen Gesetzes über den kommunalen Finanzausgleich <Finanzausgleichsgesetz – FAG>).

86

Ob der weitere Lenkungsziel, mit der Zweitwohnungsteuer das Halten von Zweitwohnungen – insbesondere kleinerer und preiswerter Wohnungen – einzudämmen, um dadurch das Wohnungsangebot für die einheimische Bevölkerung – insbesondere für Studierende – zu erhöhen, von einer erkennbaren Entscheidung des Satzungsgebers getragen ist, kann hier offen bleiben (vgl. dazu VGH Baden-Württemberg, Beschluss vom 28. Dezember 1992 – 2 S 1557/90 -, NVwZ-RR 1993, S. 509 <510>).

87

(c) Die steuerliche Differenzierung durch einen degressiven Tarifverlauf erweist sich allerdings auch unter Berücksichtigung des dem Normgeber insoweit zukommenden Einschätzungs- und Prognosevorrangs (vgl. BVerfGE 103, 293 <307>; 115, 276 <308 f.>) zur Erreichung der Lenkungsziele weder als geeignet noch als erforderlich.

88

Zwar mag die Erhebung der Zweitwohnungsteuer insgesamt geeignet sein, Zweitwohnungsinhaber zur Anmeldung des Hauptwohnsitzes zu bewegen; die degressive Ausgestaltung des Steuertarifs selbst fördert diesen Lenkungsziel 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 Lenkungsziel, das Halten von Zweitwohnungen einzudämmen.

89

Die Degression ist auch deshalb ungeeignet, weil die gerade mit ihr verbundenen

90

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.

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. 91

Die Gründe, die bei einigen Steuern ausnahmsweise eine Rechtfertigung mit dem Äquivalenzprinzip erlauben mögen (vgl. 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. 92

D.

Die Verfassungswidrigkeit der Satzungen führt zu ihrer Nichtigkeit (§ 95 Abs. 3 Satz 2 BVerfGG). 93

Die angegriffenen Entscheidungen der Beklagten und der Ausgangsgerichte sind gemäß § 95 Abs. 2 BVerfGG aufzuheben. Die Sache ist wegen der Kostenentscheidung für das verwaltungsgerichtliche Verfahren an den Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg zurückzuverweisen. 94

Die Entscheidung über die Kosten beruht auf § 34a Abs. 2 BVerfGG. 95

Die Festsetzung des Gegenstandswerts beruht auf § 37 Abs. 2 Satz 2 in Verbindung mit § 14 Abs. 1 RVG (vgl. BVerfGE 79, 365 <366 ff.>). 96

Kirchhof	Gaier	Eichberger
Schluckebier	Masing	Paulus
Baer		Britz

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss des Ersten Senats vom 15. Januar 2014 -
1 BvR 1656/09**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 15. Januar 2014 -
1 BvR 1656/09 - Rn. (1 - 96), [http://www.bverfg.de/e/
rs20140115_1bvr165609.html](http://www.bverfg.de/e/rs20140115_1bvr165609.html)

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609