BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 1 BvR 807/12 -
- 1 BvR 2917/13 -

IM NAMEN DES VOLKES

In den Verfahren

über

die Verfassungsbeschwerden

I. 1. des Herrn B … ,

2. des Herrn Dr. B … ,

- Bevollmächtigter zu 2): … -

1. unmittelbar gegen

a) den Beschluss des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom 1. März 2012 - 4 ZB 11.2415 -,

b) das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts Augsburg vom 21. September 2011 - Au 6 K 10.1088 -,

c) den Widerspruchsbescheid des Landratsamts Oberallgäu vom 25. Juni 2010 - SG 32 - 23/09 -,

d) die Abgabenbescheide des Markts Oberstdorf vom 17. Februar 2010 zu den Abgabenzeiträumen 2009 und 2010 - PK-Nr.: 01 / 15228 / 301 / 004 -,

2. mittelbar gegen

   a) Artikel 3 Absatz 3 Sätze 2 bis 8 des Bayerischen Kommunalabgabengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 1993 (Bayerisches Gesetz- und Verordnungsblatt, S. 264 ff.), geändert durch das Gesetz zur Änderung des Kommunalabgabengesetzes vom 22. Juli 2008 (Bayerisches Gesetz- und Verordnungsblatt, S. 460 ff.),

   b) § 2 Satz 1, § 4 Absatz 2 und Absatz 4 Satz 1, § 5 Absatz 1 und Absatz 3 der Satzung des Markts Oberstdorf über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer vom 29. Oktober 2004, geändert durch die Satzung zur 1. Änderung der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer im Markt Oberstdorf vom 19. Dezember 2008

- 1 BvR 807/12 -,

II. des Herrn S … ,

- Bevollmächtigter: … -

1. unmittelbar gegen

   a) den Beschluss des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom 16. September 2013 - 4 ZB 13.908 -,

   b) das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts Augsburg vom 13. März 2013 - Au 6 K 12.956 -,

2. mittelbar gegen

   § 4 der Satzung der Stadt Sonthofen über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer vom 30. November 2004, geändert durch die 1. Satzung zur Änderung der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer vom 27. Februar 2007

- 1 BvR 2917/13 -

hat die 2. Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch

die Richter Masing,
Paulus,
Christ

am 18. Juli 2019 einstimmig beschlossen:

I.

1. § 4 Absatz 2 Sätze 2 bis 4, § 5 Absatz 1 Satz 1 der Satzung des Markts Oberstdorf über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer vom 29. Oktober 2004, geändert durch die Satzung zur 1. Änderung der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer im Markt Oberstdorf vom 19. Dezember 2008, sind jedenfalls seit dem 1. Januar 2009 unvereinbar mit Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz. Werden diese Vorschriften nicht bis zum 31. März 2020 durch eine verfassungsmäßige Neuregelung ersetzt, tritt ihre Nichtigkeit ein.

2. Auf bestandskräftige Bescheide, die auf den als verfassungswidrig festgestellten Bestimmungen beruhen, dürfen ab dem Ende der Fortgeltungsfrist keine Belastungen mehr gestützt werden.

3. Die Abgabenbescheide des Markts Oberstdorf vom 17. Februar 2010 zu den Abgabenzeiträumen 2009 und 2010 - PK-Nr.: 01 / 15228 / 301 / 004 -, der Widerspruchsbescheid des Landratsamts Oberallgäu vom 25. Juni 2010 - SG 32 - 23/09 -, das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts Augsburg vom 21. September 2011 - Au 6 K 10.1088 - und der Beschluss des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom 1. März 2012 - 4 ZB 11.2415 - verletzen die Beschwerdeführer des Verfahrens 1 BvR 807/12 in ihrem Grundrecht aus Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes.

4. Im Übrigen wird die Verfassungsbeschwerde 1 BvR 807/12 nicht zur Entscheidung angenommen.

5. Im Verfahren 1 BvR 807/12 hat der Markt Oberstdorf den Beschwerdeführern die notwendigen Auslagen für das Verfassungsbeschwerdeverfahren zu zwei Dritteln und der Freistaat Bayern zu einem Drittel zu erstatten.

6. Der Wert des Gegenstands der anwaltlichen Tätigkeit in dem Verfassungsbeschwerdeverfahren wird im Verfahren 1 BvR 807/12 auf 15.000 Euro (in Worten: fünfzehntausend Euro) festgesetzt.

II.

1. § 4 Absatz 2 Sätze 2 bis 4 der Satzung der Stadt Sonthofen über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer vom 30. November 2004, geändert durch die 1. Satzung zur Änderung der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer vom 27. Februar 2007, sind jedenfalls seit dem 1. Januar 2012 unvereinbar mit Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz. Werden diese Vorschriften nicht bis zum 31. März 2020 durch eine verfassungsmäßige Neuregelung ersetzt, tritt ihre Nichtigkeit ein.

2. Auf bestandskräftige Bescheide, die auf diesen Bestimmungen beruhen, dürfen ab dem Ende der Fortgeltungsfrist keine Belastungen mehr gestützt werden.

3. Das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts Augsburg vom 13. März 2013 - Au 6 K 12.956 - und der Beschluss des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom 16. September 2013 - 4 ZB 13.908 - verletzen den Beschwerdeführer des Verfahrens 1 BvR 2917/13 in seinem Grundrecht aus Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes.

4. Im Verfahren 1 BvR 2917/13 hat die Stadt Sonthofen dem Beschwerdeführer die notwendigen Auslagen für das Verfassungsbeschwerdeverfahren zu zwei Dritteln und der Freistaat Bayern zu einem Drittel zu erstatten.

5. Der Wert des Gegenstands der anwaltlichen Tätigkeit in dem Verfassungsbeschwerdeverfahren wird im Verfahren 1 BvR 2917/13 auf 7.500 Euro (in Worten: siebentausendfünfhundert Euro) festgesetzt.

G r ü n d e :

A.

Die Verfassungsbeschwerden betreffen die Erhebung von Zweitwohnungsteuern aufgrund kommunaler Satzungen im Freistaat Bayern. 1

I.

Die Beschwerdeführer der Verfassungsbeschwerde 1 BvR 807/12 (im Folgenden: Beschwerdeführer zu I)) sind Miteigentümer einer Zweitwohnung im Gemeindegebiet des Markts Oberstdorf. 2

1. Die Gemeinde erhebt aufgrund der Satzung des Markts Oberstdorf über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer vom 29. Oktober 2004, geändert durch die Satzung zur 1. Änderung der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer im Markt Oberstdorf vom 19. Dezember 2008, (im Folgenden: ZwStS Oberstdorf) eine Zweitwohnungsteuer. Die für die Steuerfestsetzung maßgeblichen Satzungsbestimmungen lauten: 3

§ 2 Begriff der Zweitwohnung

> Zweitwohnung ist jede Wohnung im Markt Oberstdorf, die eine Person, die in einem anderen Gebäude ihre Hauptwohnung hat, zu ihrer persönlichen Lebensführung oder der ihrer Familienangehörigen innehat. Die vorübergehende Nutzung zu anderen Zwecken, insbesondere zur Überlassung an Dritte steht der Zweitwohnungseigenschaft nicht entgegen. Als Wohnung gelten auch Mobilheime, Wohnmobile, Wohn- und Campingwagen, die nicht oder nur gelegentlich fortbewegt werden.

§ 4 Steuermaßstab

> (1) Die Steuer wird nach dem jährlichen Mietaufwand berechnet.
>
> (2) Als Mietaufwand gilt die Jahresrohmiete. Die Vorschriften des § 79 des Bewertungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 26.09.1974 (BGBl. I S.2370 ff.) in der zzt. gültigen Fassung finden mit der Maßgabe Anwendung, dass die Jahresrohmieten, die gemäß Artikel 2 des Gesetzes

zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13.08.1965 (BGBl. I S.851) vom Finanzamt auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 01.01.1964 festgestellt wurden, jeweils für das Erhebungsjahr auf den September des Vorjahres hochgerechnet werden. Die Hochrechnung erfolgt bis Januar 1995 entsprechend der Steigerung der Wohnungsmieten (Bruttomiete) nach dem Preisindex der Lebenshaltung aller privaten Haushalte im früheren Bundesgebiet, der monatlich vom Statistischen Bundesamt veröffentlicht wird. Ab Januar 1995 erfolgt die Hochrechnung entsprechend der Steigerung der Wohnungsmieten (Nettokaltmiete) nach dem Preisindex der Lebenshaltung aller privaten Haushalte im gesamten Bundesgebiet, der vom Statistischen Bundesamt veröffentlicht wird.

(3) Wurde eine Jahresrohmiete vom Finanzamt nicht festgestellt (Absatz 2), so wird ein Jahresrohmietwert wie folgt errechnet: Von mehreren vergleichbaren Zweitwohnungen wird aus den vom Finanzamt festgestellten Jahresrohmieten ein mittlerer Jahresrohmietwert errechnet. Der so errechnete Jahresrohmietwert wird auf volle 100,00 Euro abgerundet. Im Übrigen findet Absatz 2 entsprechend Anwendung.

(4) Bei Mobilheimen, Wohnmobilen, Wohn- und Campingwagen, die länger als drei Monate im Kalenderjahr nicht oder nur unerheblich fortbewegt werden, gilt als jährlicher Mietaufwand die zu zahlende Nettostandplatzmiete. Bei Eigennutzung ist die in vergleichbaren Fällen zu zahlende Nettostandplatzmiete im Sinne des Satzes 1 zugrunde zu legen. Sollten in der Standplatzmiete Nebenkosten oder andere Aufwendungen enthalten sein, sind zur Ermittlung der Nettostandplatzmiete angemessene Kürzungen vorzunehmen.

§ 5 Steuersatz

(1) Die Steuer beträgt im Kalenderjahr

a) bei einem jährlichen Mietaufwand bis zu 3.800 €	310,00 €
b) bei einem jährlichen Mietaufwand von 3.801 € bis 5.200 €	520,00 €
c) bei einem jährlichen Mietaufwand von 5.201 € bis 7.200 €	750,00 €

d) bei einem jährlichen Mietaufwand von über
7.201 € 1.030,00 €

Für Mobilheime, Wohnmobile, Wohn- und Campingwagen beträgt die Steuer im Kalenderjahr 8 v. H. des jährlichen Mietaufwandes.

(2) Ist zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld die Verfügbarkeit der Zweitwohnung für Zwecke der persönlichen Lebensführung aufgrund eines Vertrages mit einer Vermietungsagentur, einem Hotelbetrieb oder einem vergleichbaren Betreiber zwecks Weitervermietung zeitlich begrenzt, beträgt die Steuerschuld bei einer Eigennutzungsmöglichkeit im Veranlagungszeitraum von

a) bis zu 8 Wochen - 30 v.H. der Sätze nach Abs.1

b) bis zu 10 Wochen - 50 v.H. der Sätze nach Abs.1

c) bis zu 12 Wochen - 70 v.H. der Sätze nach Abs.1

(3) Werkmietwohnungen und Werkdienstwohnungen im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) sind von der Steuer befreit, wenn die jährliche Jahresrohmiete (§ 4) den Betrag von 2.400 € nicht übersteigt.

Art. 3 des Bayerischen Kommunalabgabengesetzes (KAG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 1993 (BayGVBl S. 264 ff.), geändert durch das Gesetz zur Änderung des Kommunalabgabengesetzes vom 22. Juli 2008 (BayGVBl S. 460, berichtigt 580), lautet (im Folgenden: BayKAG a.F.): 4

Art. 3: Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern

(1) Die Gemeinden können örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern erheben, solange und soweit diese nicht bundesrechtlich geregelten Steuern gleichartig sind.

(2) […]

(3) [1][...] [2]Eine Steuer auf das Innehaben einer Wohnung wird nicht erhoben, wenn die Summe der positiven Einkünfte des Steuerpflichtigen nach § 2 Abs. 1, 2 und 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG) im vorletzten Jahr vor Entstehen der

> Steuerpflicht 25 000 € nicht überschritten hat. [3]Bei nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten und Lebenspartnern beträgt die Summe der positiven Einkünfte 33 000 €. [4]Bezieht der Steuerpflichtige Leistungen nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a oder Nr. 5 Satz 2 Buchst. a EStG, ist den positiven Einkünften der nicht steuerpflichtige Anteil der Leistungen hinzuzurechnen. [5]Ist die Summe der positiven Einkünfte im Steuerjahr voraussichtlich niedriger, so ist von den Einkommensverhältnissen dieses Jahres auszugehen. [6]Die Steuer wird nicht höher festgesetzt als ein Drittel des Betrags, um den die Summe der positiven Einkünfte 25 000 € bzw. 33 000 € übersteigt. [7]Entscheidungen nach den Sätzen 2 bis 6 setzen einen Antrag voraus, der bis zum Ende des Kalendermonats, der auf das Steuerjahr folgt, gestellt sein muss. [8]Sie stehen in den Fällen des Satzes 5 unter dem Vorbehalt der Nachforderung.
>
> (4) […]

Auf Grundlage der Satzung zog die Gemeinde die Beschwerdeführer zu I) zur Zweitwohnungsteuer für die Jahre 2009, 2010 und die Folgejahre heran. Ihre dagegen erhobenen Widersprüche wurden zurückgewiesen. Ihre im Anschluss erhobene Klage wurde mit Urteil des Verwaltungsgerichts abgewiesen. Der Antrag der Beschwerdeführer auf Zulassung der Berufung wurde vom Verwaltungsgerichtshof abgelehnt. 5

2. Mit ihrer Verfassungsbeschwerde rügen die Beschwerdeführer zu I) eine Verletzung ihrer Grundrechte aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3, Art. 3 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 Satz 1 sowie aus Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG. 6

Die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in Bayern entbehre seit Änderung des Bayerischen Kommunalabgabengesetzes mit Wirkung vom 1. Januar 2009 einer Ermächtigungsgrundlage. Die durch sie eingeführten Regelungen des Art. 3 Abs. 3 Sätze 2 bis 8 BayKAG a.F. seien nicht mehr von der Gesetzgebungskompetenz des Art. 105 Abs. 2a GG gedeckt, da damit die Zweitwohnungsteuer den Typus der Aufwandsteuer verlasse. Die Einkommenserzielung stelle bei einer Aufwandsteuer ein sachfremdes Kriterium dar. Die Einkünftegrenze sei zudem auf Ebene der Erfüllung des Steuertatbestands und nicht erst auf Ebene der Steuererhebung angesiedelt. Wie den Gesetzesmaterialien zu entnehmen sei, wäre der Landesgesetzgeber ohne die Einführung einer Einkommensgrenze möglicher- 7

weise zum früheren Verbot der Erhebung der Zweitwohnungsteuer zurückgekehrt. Darüber hinaus verstoße die Ausgestaltung von Art. 3 Abs. 3 Sätze 2 und 3 BayKAG a.F. gegen den Gleichheitsgrundsatz. Es sei zweifelhaft, ob mit der eingeführten Einkommensgrenze in Höhe von 25.000 Euro Härtefälle adäquat erfasst würden. Auch lasse sich die Leistungsfähigkeit nicht allein an den jährlichen Einkünften messen; bestehendes Vermögen des Steuerpflichtigen lasse die gesetzliche Regelung indes außer Betracht.

Neben der verfassungswidrigen Anknüpfung an die Regelungen zur Einheitsbewertung verstoße die Nichtbesteuerung von Zweitwohnungen im selben Gebäude gemäß § 2 Satz 1 ZwStS gegen das Gleichbehandlungsgebot aus Art. 3 Abs. 1 GG, da sie einheimische Zweitwohnungsinhaber begünstige. Auch die Privilegierung von Werkmiet- und Werkdienstwohnungen in § 5 Abs. 3 ZwStS Oberstdorf verstoße gegen das Gleichbehandlungsgebot, da Berufsausbildung oder Berufsausübung nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts keine Ausnahme von der Zweitwohnungsteuer rechtfertigten. Zudem seien die Ungleichbehandlungen durch die vierstufige Steuerstaffelung in § 5 Abs. 1 Satz 1 ZwStS Oberstdorf sachlich nicht gerechtfertigt. Die gewählte Staffelung weise unter Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG zu geringe Differenzierungsmöglichkeiten auf und bringe gegenüber einem linearen Steuertarif keine Verwaltungsvereinfachung mit sich. In Verbindung mit der zugrunde gelegten Jahresrohmiete trete zudem eine gegenseitige Verstärkung ein, was eine erdrosselnde Wirkung zur Folge habe und Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG verletze. Auch ihre Ungleichbehandlung im Vergleich zu Dauercampern in § 4 Abs. 4, § 5 Abs. 1 Satz 2 ZwStS Oberstdorf verletze sie in ihrem Grundrecht auf Gleichbehandlung, da diese einem linearen Steuertarif unterworfen würden, sodass Dauercamper weniger Zweitwohnungsteuer zahlten als Inhaber von Immobilien. Ferner hätten die Fachgerichte sie durch eine fehlerhafte Anwendung der Zweitwohnungsteuersatzung in Art. 2 Abs. 1 GG sowie durch eine Nichtzulassung der Berufung in Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG verletzt. 8

3. a) Das Bayerische Staatsministerium des Innern, für Bau und Verkehr führt in seiner Stellungnahme aus, die Verfassungsbeschwerde sei mangels ausreichender Begründung bereits unzulässig, jedenfalls aber unbegründet. Die Härtefallregelung gewährleiste einen landesweit einheitlichen Vollzug und sei vom Gestaltungsspielraum des Landesgesetzgebers gedeckt. Ein unmittelbarer Rückgriff auf den Aufwand in Gestalt der Mietkosten sei angesichts eines landesweit starken Gefälles nicht sinnvoll. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Grundsteuer vom 10. April 2018 habe die beanstandeten Vorschriften nicht für nichtig 9

erklärt, sondern bis zum 31. Dezember 2019, längstens bis zum 21. Dezember 2024 fortgelten lassen.

b) Die Gemeinde Markt Oberstdorf trägt vor, die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage sei insgesamt verfassungsgemäß. Die Zweitwohnungsteuersatzung verstoße nicht gegen Verfassungsrecht. Die Wahl der indexierten Jahresrohmiete als Steuermaßstab sei vom weiten Ermessensspielraum der Gemeinde gedeckt. Auch in der Staffelung der Steuersätze liege kein Gleichheitsverstoß. Die Steuersätze entwickelten sich zwischen den Stufen progressiv. Ihre Spreizung liege weit unter dem vom Bundesverfassungsgericht beanstandeten Vergleichsfall. Auch die Degression innerhalb der Stufen falle vergleichsweise moderat aus. Dass ein jährlicher Mietaufwand knapp unterhalb und oberhalb eines Schwellenwerts für den Steuersatz im Einzelfall zu einer unterschiedlichen prozentualen Besteuerung führen könne, sei bei gestaffelten Steuersätzen systemimmanent und durch das legitime Ziel der Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt. Durch die Staffelung der Steuersätze müsse trotz der Indexierung der Jahresrohmiete nicht jedes Jahr ein neuer Steuerbescheid ergehen. 10

II.

Der Beschwerdeführer der Verfassungsbeschwerde 1 BvR 2917/13 (im Folgenden: Beschwerdeführer zu II)) ist Eigentümer einer Zweitwohnung im Gemeindegebiet der Stadt Sonthofen. 11

1. Die Gemeinde erhebt aufgrund der Satzung der Stadt Sonthofen über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer vom 30. November 2004, geändert durch die 1. Satzung zur Änderung der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer vom 27. Februar 2007, (im Folgenden: ZwStS Sonthofen) eine Zweitwohnungsteuer. Dabei ist der Steuermaßstab wie folgt geregelt: 12

§ 4 Steuermaßstab

> (1) Die Steuer wird nach dem jährlichen Mietaufwand berechnet.
>
> (2) Als Mietaufwand gilt die Jahresrohmiete. Die Vorschriften des § 79 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 1.2.1991 (BGBl. I S. 230) zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.2001 (BGBl. I S. 3794) finden mit der Maßgabe Anwendung, dass die Jahresrohmie-

ten, 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 (Bruttokaltmiete; Reihe Wohnungsmiete insgesamt) aus dem Preisindex für die Lebenshaltung aller privaten Haushalte im früheren Bundesgebiet, der vom Statistischen Bundesamt veröffentlicht wurde. Ab Januar 1995 erfolgt die Hochrechnung entsprechend der Steigerung der Wohnungsmieten (Nettokaltmiete) aus dem Verbraucherpreisindex für Deutschland, der vom Statistischen Bundesamt veröffentlicht wird.

(3) Bei Gebäuden, für die vom Finanzamt Jahresrohmieten für einzelne Wohneinheiten nicht festgestellt wurden, gilt als Mietaufwand die anteilige Jahresrohmiete entsprechend dem flächenmäßigen Anteil der jeweiligen Wohneinheit am Gesamtgebäude.

(4) Wurde eine Jahresrohmiete vom Finanzamt nicht festgestellt und ist eine nachträgliche Feststellung nicht möglich, so wird ein Jahresrohmietwert wie folgt errechnet: Von mehreren vergleichbaren Zweitwohnungen wird aus den vom Finanzamt festgestellten Jahresrohmieten ein mittlerer Jahresrohmietwert errechnet. Im Übrigen findet Absatz 2 entsprechend Anwendung.

Auf Grundlage dieser Satzung setzte die Gemeinde unter Zugrundelegung des Einheitswertbescheids des Finanzamts für die Wohnung des Beschwerdeführers zu II) für die Jahre 2012 und folgende eine Zweitwohnungsteuer fest. Nachdem sein hiergegen erhobener Widerspruch zurückgewiesen worden war, erhob der Beschwerdeführer Klage, die das Verwaltungsgericht abwies. Der Antrag des Beschwerdeführers zu II) auf Zulassung der Berufung wurde vom Verwaltungsgerichtshof abgelehnt. 13

2. Mit seiner Verfassungsbeschwerde rügt der Beschwerdeführer zu II) eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG). Der in § 4 ZwStS Sonthofen gewählte Steuermaßstab sei unzulässig, weil die Vorschriften über die Einheitsbewertung des Grundvermögens verfassungswidrig seien. 14

3. Das Bayerische Staatsministerium des Innern, für Sport und Integration sowie die Stadt Sonthofen sind in ihren Stellungnahmen der Verfassungsbeschwerde entgegengetreten. 15

B.

Die Verfassungsbeschwerden werden gemäß § 93a Abs. 2 Buchstabe b BVerfGG zur Entscheidung angenommen, soweit die Beschwerdeführer eine Verletzung in ihrem allgemeinen Gleichheitsrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG durch die Berechnung der Zweitwohnungsteuer aufgrund einer nach dem Wert im Hauptfeststellungszeitraum 1. Januar 1964 festgesetzten und entsprechend dem Preisindex der Lebenshaltung für Wohnungsmieten gesteigerten Jahresrohmiete sowie durch die konkrete Ausgestaltung des gestaffelten Steuertarifs in der Zweitwohnungsteuersatzung Oberstdorf rügen. Hinsichtlich der darüber hinaus gehenden Rügen der Verfassungsbeschwerde 1 BvR 807/12 wird diese nicht zur Entscheidung angenommen. 16

Die Verfassungsbeschwerden sind insoweit im Wesentlichen zulässig (I) und teilweise offensichtlich begründet (II). 17

I.

Die Verfassungsbeschwerde 1 BvR 2917/13 ist zulässig. 18

Die Verfassungsbeschwerde 1 BvR 807/12 ist im Wesentlichen zulässig (1). Im Hinblick auf einige Rügen wird das Beschwerdevorbringen den Anforderungen an die Begründung einer Verfassungsbeschwerde jedoch nicht gerecht (2). 19

1. Das Rechtsschutzbedürfnis ist weder dadurch entfallen, dass aufgrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts zur Grundsteuer (BVerfGE 148, 147) mit einer Neuregelung der von der Zweitwohnungsteuersatzung in Bezug genommenen Normen der Einheitsbewertung, speziell der Jahresrohmiete, zu rechnen ist, noch dadurch, dass das Bundesverfassungsgericht darin eine Fortgeltungsanordnung jener Normen ausgesprochen hat (vgl. auch VG Schleswig-Holstein, Beschlüsse vom 5. Oktober 2018 - 2 B 22/18 -, - 2 B 23/18 -, juris, jeweils Rn. 29; vom 8. Oktober 2018 - 2 B 31/18 -, juris, Rn. 19; a.A. Niedersächsisches OVG, Urteil vom 20. Juni 2018 - 9 LB 124/17 -, ZKF 2018, S. 211 ff.). Die Fortgeltungsanordnung ändert nichts daran, dass das Bundesverfassungsgericht bestimmte Normen der Einheitsbewertung für verfassungswidrig erklärt hat. Dies gilt umso mehr, da eine Fortgeltung der Normen der Einheitsbewertung bis zum 31. De- 20

zember 2024 möglich, den Beschwerdeführern ein Abwarten bis zu diesem Zeitpunkt aber nicht zumutbar ist.

2. Die Verfassungsbeschwerde 1 BvR 807/12 ist nicht hinsichtlich aller gerügten Grundrechtsverletzungen ausreichend begründet. Der Beschwerdeführer hat das angeblich verletzte Grundrecht oder grundrechtsgleiche Recht zu bezeichnen und substantiiert darzutun, inwieweit durch die angegriffene Maßnahme das bezeichnete Recht verletzt sein soll (vgl. BVerfGE 6, 132 <134>; 89, 155 <171>; 99, 84 <87>; 108, 370 <386 f.>). 21

a) Soweit die Beschwerdeführer zu I) geltend machen, die Privilegierung von Wohnungen, die sich in demselben Gebäude wie die Hauptwohnung befinden (§ 2 Satz 1 ZwStS Oberstdorf), von Werkmiet- und Werkdienstwohnungen mit einer jährlichen Jahresrohmiete bis 2.400 Euro (§ 5 Abs. 3 ZwStS Oberstdorf) sowie die (möglicherweise) günstigere Besteuerung von sogenannten Dauercampern (§ 4 Abs. 4, § 5 Abs. 1 Satz 2 ZwStS Oberstdorf) seien mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, haben sie nicht dargelegt, dass die Verfassungsmäßigkeit dieser – sie nicht betreffenden – Steuertatbestände für das Ausgangsverfahren entscheidungserheblich ist. 22

Art. 3 Abs. 1 GG verleiht dem einzelnen Steuerpflichtigen keinen Anspruch auf eine verfassungsrechtliche Kontrolle der Regelungen eines Steuergesetzes, die Dritte womöglich gleichheitswidrig begünstigen, das eigene Steuerverhältnis indes nicht betreffen (vgl. BVerfGE 138, 136 <172 f. Rn. 97>; vgl. auch bereits BVerfGE 110, 274 <303>). Anderes gilt allerdings dann, wenn die Dritten gewährten Steuervergünstigungen für eine gleichheitsgerechte Belastung durch die betreffende Steuer insgesamt übergreifende Bedeutung haben. Dies ist der Fall, wenn die nur einer Gruppe gewährten Vergünstigungen nach Zahl oder Umfang ein solches Ausmaß erreichen oder nach ihrer strukturellen Bedeutung für die Steuer solches Gewicht haben, dass im Falle der Verfassungswidrigkeit der Privilegierungsnorm die lastengleiche Besteuerung auch derjenigen in Frage gestellt ist, die von dieser Privilegierungsnorm an sich nicht erfasst werden (vgl. BVerfGE 138, 136 <173 Rn. 98>). Auf der Grundlage des Beschwerdevorbringens ist nicht erkennbar, dass die genannten Steuervergünstigungen ein solches Ausmaß erreichen, dass im Falle ihrer Verfassungswidrigkeit die lastengleiche Zweitwohnungsteuererhebung im Gebiet der Gemeinde insgesamt nicht mehr gewährleistet wäre. 23

b) Die Rügen, es sei unklar, wie sich die Einkommensgrenze des Art. 3 Abs. 3 Sätze 2 und 3 BayKAG a.F. im Falle von Miteigentümern berechneten, und die 24

Kombination des an die indexierte Jahresrohmiete anknüpfenden Steuermaßstabs in § 4 Abs. 2 ZwStS Oberstdorf mit der Steuerstaffelung in § 5 Abs. 1 Satz 1 ZwStS Oberstdorf habe „erdrosselnde Wirkung“, was die Beschwerdeführer zu I) in Art. 14 Abs. 1 GG verletze, sind nicht hinreichend substantiiert. Die Entscheidungserheblichkeit der Rüge einer Verletzung von Art. 6 Abs. 1 GG durch Berücksichtigung der Einkünfte des Ehegatten nach Art. 3 Abs. 3 Satz 3 BayKAG a.F. ist ebensowenig dargelegt. Soweit die Beschwerdeführer zu I) einen Verstoß gegen Art. 19 Abs. 4 GG durch Nichtzulassung der Berufung wegen grundsätzlicher Bedeutung einer Frage zum Innehaben einer Wohnung zur persönlichen Lebensführung rügen, genügt ihre Verfassungsbeschwerde ebenfalls nicht den Substantiierungsanforderungen.

II.

Die Verfassungsbeschwerden haben in der Sache vollen (1 BvR 2917/13) beziehungsweise teilweisen Erfolg (1 BvR 807/12). Die Berechnung der Zweitwohnungsteuer aufgrund einer nach dem Wert im Hauptfeststellungszeitraum 1. Januar 1964 festgesetzten und entsprechend dem Preisindex der Lebenshaltung für Wohnungsmieten gesteigerten Jahresrohmiete sowie die konkrete Ausgestaltung des gestaffelten Steuertarifs in der Zweitwohnungsteuersatzung Oberstdorf verstoßen gegen Art. 3 Abs. 1 GG (1). Die Verfassungsbeschwerden werden insoweit gemäß § 93a Abs. 2 Buchstabe b BVerfGG zur Entscheidung angenommen, weil dies zur Durchsetzung der in § 90 Abs. 1 BVerfGG genannten Rechte der Beschwerdeführer angezeigt ist. Die Voraussetzungen für eine stattgebende Kammerentscheidung liegen vor (§ 93c Abs. 1 Satz 1, § 93a Abs. 2 Buchstabe b BVerfGG). Das Bundesverfassungsgericht hat die für die Beurteilung der Verfassungsbeschwerden maßgeblichen verfassungsrechtlichen Fragen bereits entschieden (§ 93c Abs. 1 Satz 1 BVerfGG). Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Abgabenerhebung, insbesondere an die Ausgestaltung von Steuerstaffeltarifen, sind in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich geklärt (vgl. BVerfGE 135, 126 <143 ff.>; 138, 136 <179 ff.>; 148, 147 <183 ff. Rn. 92 ff.>). Die Frage, ob die an die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 anknüpfende Einheitsbewertung heute noch eine mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbare Steuerbemessungsgrundlage darstellt, wurde mit Bundesverfassungsgerichtsurteil vom 10. April 2018 (BVerfGE 148, 147) beantwortet. Die weitergehenden Rügen der Verfassungsbeschwerde 1 BvR 807/12 sind hingegen unbegründet und nicht zur Entscheidung anzunehmen (2). 25

1. Für die vorliegenden Abgabenzeiträume ab 2009 und ab 2012 ist es mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar, dass nach § 4 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 ZwStS Oberstdorf und § 4 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 ZwStS Sonthofen der für die Berechnung der Zweitwohnungsteuer maßgebliche jährliche Mietaufwand anhand der vom Finanzamt auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 festgestellten und für das jeweilige Erhebungsjahr entsprechend dem Preisindex der Lebenshaltung für Wohnungsmieten gesteigerten Jahresrohmiete gemäß § 79 BewG ermittelt wird (a). Die Staffelung des Steuertarifs in § 5 Abs. 1 Satz 1 ZwStS Oberstdorf verletzt zudem Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung als Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (b). 26

a) aa) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Das hieraus folgende Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln, gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen. Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Differenzierungen bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Dabei gilt ein stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen (vgl. BVerfGE 138, 136 <180 Rn. 121>; 139, 285 <309 Rn. 70> m.w.N.; 148, 147 <183 f. Rn. 94>, stRspr). 27

Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstands einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit dem Ausmaß der Abweichung und ihrer Bedeutung für die Verteilung der Steuerlast insgesamt (vgl. BVerfGE 138, 136 <181 Rn. 123, 131>; 139, 285 <309 f. Rn. 72>; 148, 147 <184 f. Rn. 96>, je m.w.N.). Art. 3 Abs. 1 GG verlangt stets auch eine 28

gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage (vgl. BVerfGE 148, 147 <185 Rn. 97>).

Ausgehend von diesen Vorgaben hat der Gesetzgeber für die Wahl der Bemessungsgrundlage und die Ausgestaltung der Regeln ihrer Ermittlung einen großen Spielraum, solange diese nur prinzipiell dazu geeignet sind, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen (vgl. BVerfGE 123, 1 <21>; 139, 285 <310 Rn. 73>). Bei der Wahl des geeigneten Maßstabs darf sich der Gesetzgeber auch von Praktikabilitätserwägungen leiten lassen, die je nach Zahl der zu erfassenden Bewertungsvorgänge an Bedeutung gewinnen und so auch in größerem Umfang Typisierungen und Pauschalierungen rechtfertigen können, dabei aber deren verfassungsrechtliche Grenzen wahren müssen (vgl. BVerfGE 137, 350 <375 f. Rn. 66>; 139, 285 <313 Rn. 77>; 148, 147 <185 f. Rn. 98>). 29

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil zur Grundsteuer die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz für unvereinbar erklärt (vgl. BVerfGE 148, 147 <183 Rn. 92>). Das Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt durch Wertverzerrungen zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen, für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt (BVerfGE 148, 147 <183 Rn. 92 ff.>). Die Wertverzerrungen betreffen auch die Feststellung der Jahresrohmiete nach § 79 BewG (vgl. BVerfGE 148, 147 <188 ff. Rn. 106 ff.>, m.w.N.). Gegen die Anknüpfung der Zweitwohnungsteuer an die statistische Preissteigerung der Wohnungsmieten (sog. Indexierung) ist hingegen aus verfassungsrechtlicher Sicht nichts zu erinnern (vgl. BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 15. Dezember 1989 - 2 BvR 436/88 -, NVwZ 1990, S. 356 <350>). 30

bb) Unter Anwendung dieser Grundsätze ist die in § 4 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 ZwStS Oberstdorf und § 4 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 ZwStS Sonthofen vorgenommene Bestimmung des Mietaufwands auf Grundlage der auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 festgestellten Jahresrohmiete jedenfalls für die hier betroffenen Abgabenzeiträume ab dem Jahr 2009 und dem Jahr 2012 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar ((1)). Unerheblich ist, dass der unter Anknüpfung an die Jahresrohmiete zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 bestimmte Wert entsprechend dem Preisindex der Lebenshaltung für Wohnungsmieten des Statistischen Bundesamts hochgerechnet wird (sog. indexierte Jahresrohmiete), da dadurch die Ungleichheiten durch die Wertverzerrungen bei der Feststellung der Jahresrohmiete nicht ausgeglichen werden ((2)). 31

(1) Bei der vom Finanzamt festgestellten Jahresrohmiete nach § 4 Abs. 2 Satz 2 ZwStS Oberstdorf und § 4 Abs. 2 Satz 2 ZwStS Sonthofen bestehen Wertverzerrungen solchen Ausmaßes, dass den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes nicht genügt ist. Die Regelungen stellen auf die Jahresrohmiete nach den Wertverhältnissen zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 ab. Das Abstellen auf einen derart lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkt führt zu erheblichen Wertverzerrungen und damit zu Ungleichbehandlungen, die vor Art. 3 Abs. 1 GG nicht mehr gerechtfertigt sind. Die Nichtberücksichtigung von veränderten Ausstattungsstandards von Gebäuden, der Möglichkeit von Veränderungen in der Lage oder strukturellen Anbindung von Grundstücken und die Nichtberücksichtigung von mietrechtlichen Bindungen führen dazu, dass mit dem zugrunde gelegten Maßstab der durch das Halten einer Zweitwohnung betriebene Aufwand nicht unter allen Zweitwohnungen gleichmäßig abgebildet wird, sondern erhebliche Wertverzerrungen auftreten, die eine gleichheitsgerechte Erhebung der Zweitwohnungsteuer verhindern (vgl. BVerfGE 148, 147 <191 ff. Rn. 110 ff.>). 32

Dass der räumliche Geltungsbereich gemeindlicher Satzungen deutlich kleiner ist als der Geltungsbereich der für das gesamte Bundesgebiet geltenden Grundsteuerregelungen, steht der Annahme von erheblichen Wertverzerrungen nicht entgegen. Die Wertverzerrungen durch veränderte Ausstattungsstandards von Gebäuden, Veränderungen in der Lage oder strukturellen Anbindung von Immobilien sowie durch mietrechtliche Bindungen führen ihrer Natur nach jeweils einzeln oder in Kombination auch zu Wertverzerrungen bei der Ermittlung des Mietaufwands in nur einem Gemeindegebiet und bewirken damit Ungleichbehandlungen bei der Erhebung der Zweitwohnungsteuer. Anhaltspunkte dafür, dass diese Wertverzerrungen bei den hier betroffenen Gemeindegebieten ausnahmsweise nicht eingetreten sein sollten, sind nicht ersichtlich und wurden von den Beteiligten auch nicht vorgetragen. Insofern die Gemeinde Oberstdorf darauf hinweist, die Immobiliensituation sei auf ihrem Gemeindegebiet im Vergleich zu Großstädten besonders stabil und habe sich, von untergeordneten Eingemeindungen abgesehen, seit dem Hauptfeststellungszeitpunkt nicht verändert, ist diese pauschale Behauptung nicht geeignet, Wertverzerrungen in einzelnen oder allen der vom Bundesverfassungsgericht genannten Umstände – Veränderungen des Ausstattungsstandards von Gebäuden und in der Lage oder der strukturellen Anbindung der Immobilien sowie durch mietrechtliche Bindungen – in Frage zu stellen. 33

(2) Die Wertverzerrungen werden nicht durch die Hochrechnung der Jahresrohmiete entsprechend dem Preisindex der Lebenshaltung für Wohnungsmieten 34

ausgeglichen. Bei der Berechnung gemäß § 4 Abs. 2 Sätze 3 und 4 ZwStS Oberstdorf und § 4 Abs. 2 Sätze 3 und 4 ZwStS Sonthofen wird die Jahresrohmiete nach § 4 Abs. 2 Satz 2 ZwStS Oberstdorf und § 4 Abs. 2 Satz 2 ZwStS Sonthofen entsprechend der vom Statistischen Bundesamt ermittelten statistischen Steigerungsraten für Wohnungsmieten hochgerechnet. Die unterschiedlichen Entwicklungen im Wert der Wohnungen innerhalb eines Gemeindegebiets werden dadurch allerdings nicht abgebildet. Da die Steigerungsrate für alle Wohnungen im Gemeindegebiet die gleiche ist, kann eine Hochrechnung mit diesem Faktor die Wertverzerrungen gerade nicht ausgleichen.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Grundsteuerurteil auch Wertverzerrungen bei der Bestimmung der Jahresrohmiete nach § 79 BewG als verfassungswidrig beanstandet (vgl. BVerfGE 148, 147 <192 ff. Rn. 114-119>; insoweit unzutreffend Niedersächsisches OVG, Urteil vom 20. Juni 2018 - 9 LB 124/17 -, ZKF 2018, S. 211 <213>; dazu kritisch VG Schleswig-Holstein, Beschluss vom 5. Oktober 2018 - 2 B 22/18 -, juris, Rn. 27). Beanstandet wurden dabei nicht Wertverzerrungen durch Abweichungen des ermittelten Werts vom Verkehrswert eines bestimmten Grundstücks, sondern solche bei der Bewertung verschiedener Grundstücke (vgl. BVerfG, a.a.O., Rn. 109 und 114). Die Hochrechnung korrigiert die Wertverzerrungen bei der Bewertung des Mietaufwands für unterschiedliche Zweitwohnungen daher nicht, sondern perpetuiert vielmehr die ungleiche Behandlung unterschiedlicher Zweitwohnungsinhaber im Gemeindegebiet. 35

Da die für die Bestimmung des Mietaufwands maßgebliche Jahresrohmiete nach den Wertverhältnissen zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 ganz generell keine in ihrer Relation realitätsnahe Bewertung ermöglichte, rechtfertigen weder das Ziel der Verwaltungsvereinfachung noch Gründe der Typisierung und Pauschalierung die Verwendung dieses Maßstabs (vgl. BVerfGE 148, 147 <201 ff., Rn. 132 ff.> und Leitsatz 2.) 36

b) Die Art der Staffelung des Steuertarifs in § 5 Abs. 1 Satz 1 ZwStS Oberstdorf verletzt die Beschwerdeführer zu I) in ihrem Grundrecht auf Gleichbehandlung aus Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung als Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. 37

aa) Auch Steuertarife sind mit ihren Auswirkungen auf die Steuerlast am allgemeinen Gleichheitssatz zu messen. So muss die unterschiedlich hohe Belastung der Steuerpflichtigen bei Finanzzwecksteuern dem aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abgeleiteten Gebot der Besteuerung nach der finanziellen 38

Leistungsfähigkeit genügen (vgl. BVerfGE 135, 126 <144 Rn. 53 f.>). Dabei wird die Orientierung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vom Sozialstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 1, Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG unterstützt (vgl. BVerfGE 135, 126 <144 Rn. 54 f.> m.w.N.). Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verlangt, „jeden Bürger nach Maßgabe seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten“ (vgl. BVerfGE 61, 319 <344>; 66, 214 <223>). 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 Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes hat der Gesetzgeber jedoch einen weiten Entscheidungsspielraum (vgl. BVerfGE 117, 1 <30>; 135, 126 <144 f. Rn. 56 f.>, stRspr).

Das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist auf Zweitwohnungsteuertarife anwendbar. 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 typischerweise zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit der Wohnungsinhaber wider (vgl. BVerfGE 65, 325 <347 f.>; 135, 126 <145 f. Rn. 58 f.>). Am Maßstab vertikaler Steuergerechtigkeit liegt eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung vor, wenn durch einen degressiven Steuertarif eine Person bezogen auf den Mietaufwand prozentual höher belastet wird als Steuerpflichtige, bei denen aufgrund des Innehabens einer teureren Wohnung eine größere Leistungsfähigkeit zu vermuten ist. Eine solche Ungleichbehandlung lässt sich durch einen Vergleich der jeweiligen mittleren Steuersätze in den Steuerstufen feststellen und kann verstärkt werden durch die von den typisierenden Stufen bewirkten Differenzen in der Steuerbelastung, insbesondere durch die Normierung von Mindest- und Höchstbetragsstufen (BVerfGE 135, 126 <146 f. Rn. 60 ff.>). 39

Degressive Steuertarife sind nicht generell unzulässig. Die hierdurch hervorgerufenen Ungleichbehandlungen können verfassungsrechtlich gerechtfertigt wer- 40

den, weil der Normgeber zu einer reinen Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht ausnahmslos verpflichtet ist (vgl. BVerfGE 27, 58 <68>; 43, 108 <120 f.>; 135, 126 <148 Rn. 67>). Aus der Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip folgt jedoch eine strengere Bindung des Normgebers (vgl. BVerfGE 135, 126 <148 Rn. 68>). Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse können grundsätzlich sachliche Gründe für Einschränkungen der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit bilden (vgl. BVerfGE 127, 224 <245>; 135, 126 <149 Rn. 71>). Darüber hinaus setzt die Rechtfertigung einer durch die Stufenbildung hervorgerufenen Ungleichbehandlung 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>; 135, 126 <149 Rn. 76>, stRspr).

Verfolgt der Gesetzgeber mit der Tarifdegression zulässige Lenkungszwecke, kann dies Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip unter bestimmten Voraussetzungen rechtfertigen (vgl. BVerfGE 135, 126 <150 f. Rn. 77 ff.> m.w.N.). Der Zweck der Erzielung höherer Einnahmen scheidet hingegen zur Rechtfertigung schon deshalb aus, weil ein degressiver Steuertarif nicht der Erzielung höherer Einnahmen dient. Im Übrigen können ungleiche Belastungen durch konkretisierende Ausgestaltung der steuerrechtlichen Grundentscheidungen nicht allein mit dem Finanzbedarf des Staates oder einer knappen Haushaltslage gerechtfertigt werden (vgl. BVerfGE 116, 164 <182>; 135, 126 <150 f. Rn. 77>). Der Gedanke der Aufwand- und Nutzenproportionalität als Ausprägung des Äquivalenzprinzips scheidet ebenfalls als Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung durch einen degressiven Steuertarif bei der Zweitwohnungsteuer als kommunaler Aufwandsteuer aus. 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 (vgl. BVerfGE 135, 126 <153 f. Rn. 89 f.>). 41

bb) Der gestaffelte Steuertarif in § 5 Abs. 1 Satz 1 ZwStS Oberstdorf ist weit überwiegend degressiv ausgestaltet und weist damit eine Ungleichbehandlung auf ((1)), die nicht mehr gerechtfertigt ist ((2)). 42

(1) Der in der Zweitwohnungsteuersatzung normierte Tarif stellt die Beschwerdeführer zu I) 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 § 5 Abs. 1 Satz 1 ZwStS Oberstdorf normierte Steuersatz eine steuerliche Ungleichbehandlung der Steuerschuldner, weil er nach dem betriebenen Aufwand typischerweise weniger leistungsfähige Steuerschuldner prozentual höher belastet als wirtschaftlich leistungsfähigere. 43

(a) Eine Ungleichbehandlung folgt aus den durch die typisierenden Stufen bewirkten Differenzen in der Steuerbelastung. Eine durch die Stufen hervorgerufene Ungleichbehandlung ergibt sich zunächst beim Übergang von einer Stufe in die nächste, nämlich für die Steuerpflichtigen, die mit ihrem Mietaufwand knapp oberbeziehungsweise unterhalb der jeweiligen Steuerstufengrenzwerte liegen. 44

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 (zwischen 3.801 Euro und 5.200 Euro) die Steuerbelastung von 13,68 % auf 10 % und innerhalb der dritten Steuerstufe (zwischen 5.201 Euro und 7.200 Euro) von 14,42 % auf 10,42 %. Innerhalb der untersten Steuerstufe (Mindestbetragstufe) und der obersten Steuerstufe (Höchstbetragstufe) nimmt der Steuersatz ebenfalls wie auf den anderen Stufen mit steigender Bemessungsgrundlage ab und verläuft damit entgegengesetzt zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Degression auf der Mindest- und der Höchstbetragstufe ist allerdings durch ihre jeweilige Randlage in besonderer Weise ausgeprägt. Auf der Mindestbetragstufe erhöht sich der Steuersatz mit sinkendem Mietaufwand, während die relative Belastung für Zweitwohnungen mit einem Jahresmietaufwand der höchsten Stufe mit steigendem Mietaufwand geringer wird. Die Normierung von Mindest- und Höchstbetragstufen verstärkt auf diese Weise den degressiven Effekt der Zweitwohnungsteuer. 45

(b) Bei einem Vergleich der mittleren Steuersätze in den Steuerstufen ist eine Ungleichbehandlung weniger leistungsfähiger gegenüber leistungsfähigeren Steu- 46

erschuldnern feststellbar, weil erstere bezogen auf den jährlichen Mietaufwand überwiegend einen höheren Steuersatz zu zahlen haben. Diese Ungleichbehandlung wird zudem verstärkt durch den degressiven Steuertarif einerseits und die andererseits durch die Stufenbildung hervorgerufenen Effekte.

Bei einer Betrachtung der mittleren Steuersätze in den beiden mittleren Steuerstufen ergibt sich bei der zweiten Steuerstufe (zwischen 3.801 Euro und 5.200 Euro Mietaufwand) für einen mittleren Mietaufwand von 4.500,50 Euro eine Steuerbelastung von 11,55 % und auf der dritten Steuerstufe (zwischen 5.201 Euro und 7.200 Euro Mietaufwand) für einen mittleren Mietaufwand von 6.200,50 Euro eine Steuerbelastung von 12,10 %, somit sogar eine minimale Progression. Allerdings kann der aus lediglich vier Steuerstufen bestehende Stufentarif nicht unter Außerachtlassung der Mindestbetragstufe und der Höchstbetragstufe bewertet werden. Berücksichtigt man zusätzlich die Mindest- und Höchstbetragstufe, so wird das stetige Abflachen der Steuerbelastung insgesamt deutlich. Bei Zugrundelegung eines fiktiven jährlichen Mindestmietaufwands von 1.200 Euro (vgl. BVerfGE 135, 126 <150 Rn. 76>) ergibt sich in der untersten Steuerstufe zwischen 1.200 Euro bis 3.800 Euro Mietaufwand für einen mittleren Mietaufwand von 2.500 Euro eine Steuerbelastung von 12,40 %. Unter Berücksichtigung eines für Zweitwohnungen noch realistischen oberen Grenzwerts eines jährlichen Mietaufwands von 24.000 Euro (vgl. BVerfGE 135, 126 <150 Rn. 76>) ergibt sich auf der obersten Steuerstufe zwischen 7.201 Euro bis 24.000 Euro Mietaufwand für einen mittleren Mietaufwand von 15.600,50 Euro eine Steuerbelastung von 6,60 %. Die durch einen Vergleich der mittleren Steuersätze festgestellte überwiegenden Degression tritt zu der bereits festgestellten Degression auf jeder einzelnen Stufe als eigene Ungleichbehandlung hinzu. Am stärksten belastet werden insgesamt Steuerpflichtige mit Jahresmieten im unteren Bereich der jeweiligen Steuerstufen. 47

(2) Die durch den gewählten Steuertarif hervorgerufenen Ungleichbehandlungen sind nicht gerechtfertigt, insbesondere nicht durch Zwecke der Verwaltungsvereinfachung. Lenkungszwecke sind weder vorgetragen noch ersichtlich. 48

Durch die Zusammenfassung der Steuerpflichtigen in Steuergruppen wird zwar eine gewisse Verwaltungsvereinfachung dadurch bewirkt, dass nicht in jedem Einzelfall der Mietaufwand exakt ermittelt und in Zweifelsfällen verifiziert werden muss (vgl. BVerfGE 135, 126 <194 Rn. 73>). Zudem muss bei einer geringen Veränderung des Mietaufwands, die nicht zu einer Änderung der Steuerstufe führt, kein neuer Zweitwohnungsteuerbescheid erlassen werden. Schon nicht zur Ver- 49

waltungsvereinfachung 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 gekennzeichneter degressiver Steuertarif ist jedoch für die Steuerverwaltung nicht einfacher zu handhaben als ein linearer oder progressiver Steuertarif (vgl. BVerfGE 135, 126 <149 Rn. 74>).

Auch soweit die Ausgestaltung zur Verwaltungsvereinfachung geeignet ist, 50
stehen die mit den Degressionseffekten verbundenen Ungleichbehandlungen außer Verhältnis zu der damit zu erzielenden Verwaltungsvereinfachung. Bereits die Differenz zwischen der höchsten und der niedrigsten Steuerbelastung auf einer Stufe erreicht ein nicht unbeträchtliches Ausmaß, das angesichts des insgesamt degressiven Tarifverlaufs nur schwer hinnehmbar ist. Zwar vermag der Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung eine Differenz zwischen der höchsten und niedrigsten Steuerbelastung auf der zweiten Stufe mit 3,68 Prozentpunkten (13,68 % zu 10,00 %) und auf der dritten Stufe mit 4,00 Prozentpunkten (14,42 % zu 10,42 %) zu rechtfertigen. Dies gilt jedoch nicht für die Differenz auf der niedrigsten Stufe mit 17,67 Prozentpunkten (bei Zugrundelegung eines jährlichen Mindestmietaufwands von 1.200 Euro: 25,83 % zu 8,16 %) und auf der höchsten Stufe mit 10,01 Prozentpunkten (14,30 % zu 4,29 %, bei Zugrundelegung eines fiktiven maximalen Mietaufwands von jährlich 24.000 Euro). Hinzu kommt eine mangelnde Differenzierung auf der höchsten Stufe. Durch die Wahl einer relativ niedrigen Stufengrenze wird eine Zweitwohnung vergleichsweise leicht als eine Wohnung mit höchstem Mietaufwand eingestuft. Dies zeigt sich daran, dass in der höchsten Steuerstufe mit 470 steuerpflichtigen Wohnungen die meisten Wohnungen erfasst werden, dies deutlich mehr Wohnungen betrifft als auf Steuerstufe 3 (359 Stück) und auf Steuerstufe 2 (280 Stück) und sogar nahezu doppelt so viele wie auf Steuerstufe 1 (236 Stück). Dazu treten die Effekte der Degression zwischen den einzelnen Stufen. So kommt es hier über alle Stufen hinweg zu einer Differenz von 21,54 Prozentpunkten zwischen der Zweitwohnungsteuer bei einem Mietaufwand von 1.200 Euro (Steuerbelastung von 25,83 %) und einem Mietaufwand von 24.000 Euro (Steuerbelastung von 4,29 %). Ohne Berücksichtigung dieser Unter- und Obergrenzen wäre die Spreizung noch stärker ausgeprägt. Dem ganzen steht zwar ein Vereinfachungseffekt gegenüber, der durch die Tarifstufung erreicht wird. Dieser Effekt ist jedoch nicht hinreichend gewichtig, um die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.

2. Soweit sich die Beschwerdeführer zu I) zudem auch gegen die Regelungen in Art. 3 Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. wenden, ist ihre Verfassungsbeschwerde hingegen unbegründet und nicht zur Entscheidung anzunehmen, ohne dass es einer Entscheidung des Senats bedarf (vgl. § 93c Abs. 1 Satz 3 BVerfGG). Diese Vorschriften des Bayerischen Kommunalabgabengesetzes stellen eine verfassungsmäßige, insbesondere gleichheitsrechtskonforme Ermächtigungsgrundlage zum Erlass einer Zweitwohnungsteuersatzung dar (a), in deren Rahmen sich die von der Gemeinde erlassene Satzung hält (b), so dass die Erhebung der Steuer auf Grundlage der Satzung die Beschwerdeführer weder in ihrer allgemeinen Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG noch in ihrem Recht auf Gleichbehandlung aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt. 51

a) Art. 3 Abs. 1, Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. stellen eine verfassungskonforme Ermächtigungsgrundlage zum Erlass einer Zweitwohnungsteuersatzung dar, welche die Kompetenzordnung des Grundgesetzes wahrt (aa) und auch ansonsten im zur Prüfung gestellten Umfang verfassungskonform ist (bb). 52

aa) Die Ermächtigung zum Erlass einer Zweitwohnungsteuersatzung aus Art. 3 Abs. 1, Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. hält sich ihrerseits im Rahmen der Gesetzgebungskompetenz der Länder aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. 53

(1) Nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG steht die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern den Ländern zu, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Eine Zweitwohnungsteuer stellt eine solche örtliche Aufwandsteuer dar (vgl. BVerfGE 65, 325 <349 f.>; 114, 316 <334 f.>; 135, 126 <142 Rn. 44>). 54

(2) Diese Gesetzgebungskompetenz hat der Bayerische Landesgesetzgeber mit Art. 3 Abs. 1 BayKAG a.F. in dem ihm selbst eingeräumten Umfang den Gemeinden übertragen (vgl. BayVerfGH, Entscheidung vom 19. Juni 2009 - Vf. 17-VII-08 -, NVwZ-RR 2009, S. 709; vgl. auch BVerfGE 65, 325 <343>). Die Beschränkung der gemeindlichen Satzungsbefugnis in Art. 3 Abs. 1 BayKAG a.F. durch den einkommensabhängigen Befreiungstatbestand in Art. 3 Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. ist weder nach ihrem Gewicht noch ihrer Art nach geeignet, der Zweitwohnungsteuer den Charakter einer Aufwandsteuer zu nehmen (a.A. aber Engelbrecht, KommJur 2009, S. 41 <44 f.>; Rhein/Zitzen, ZKF 2009, S. 7 <11>; Buchmaier, Bundesstaatliche, verfassungs- und europarechtliche Aspekte der Zweitwohnungsteuer, 2010, S. 103 f.). 55

(a) Das wesentliche Merkmal einer Aufwandsteuer besteht darin, die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu treffen (vgl. BVerfGE 65, 325 <346>; 123, 1 <15>; 135, 126 <142 Rn. 45; 145 Rn. 58>). Der jeweilige Mietaufwand als Bemessungsgröße der Zweitwohnungsteuer spiegelt die in der Einkommensverwendung typischerweise zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit der Wohnungsinhaber (vgl. BVerfGE 135, 126 <145 f. Rn. 59>). Von Einfluss auf die kompetenzielle Einordnung einer Steuer sind Besonderheiten ihrer Ausgestaltung nur, soweit sie ihren Typus prägen (vgl. BVerfGE 123, 1 <17>; 135, 126 <142 Rn. 46>). Nach diesen Maßstäben kommt der Befreiungsmöglichkeit für Geringverdiener in Art. 3 Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. keine typprägende Wirkung zu. 56

Der Steuertatbestand wird durch Art. 3 Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. nicht grundlegend berührt, da er primär an das Innehaben einer Zweitwohnung anknüpft. Dass durch die Befreiungsmöglichkeit die Steuerpflicht bei Unterschreiten bestimmter Einkommensgrenzen entfällt, prägt den Steuertatbestand nicht, weil dadurch nicht derart viele potentielle Steuerpflichtige ausgenommen werden, dass der Steuer der Charakter als Aufwandsteuer verloren ginge. Nach Inkrafttreten des Befreiungstatbestands sind im Jahr 2009 im Vergleich zum Jahr 2008 die Einnahmen aus der Zweitwohnungsteuer in den kreisfreien Städten nur um 16,56 %, in den kreisangehörigen Gemeinden um 0,41 % und insgesamt um 6,15 % zurückgegangen (vgl. Bayerisches Landesamt für Statistik und Datenverarbeitung, Gemeindefinanzen und Realsteuervergleich in Bayern 2010, S. 8). 57

(b) Der Befreiungstatbestand ist als solcher auch nicht typfremd. Die Zweitwohnungsteuer soll als Aufwandsteuer die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners treffen (vgl. BVerfGE 65, 325 <346>; 135, 126 <142 Rn. 45>). Das Wesen der Aufwandsteuer schließt es aus, für die Steuerpflicht von vornherein auf eine wertende Berücksichtigung der Absichten und verfolgten ferneren Zwecke, die dem Aufwand zugrunde liegen, abzustellen. Maßgeblich ist allein der isolierte Vorgang des Konsums als Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ohne dass es darauf ankommt, von wem und mit welchen Mitteln dieser finanziert wird und welchen Zwecken er dient. Daher ist für die Steuerpflicht auch grundsätzlich unerheblich, ob der Aufwand im Einzelfall die Leistungsfähigkeit überschreitet (vgl. BVerfGE 65, 325 <347 f., 357>). Der Gesetzgeber kann gleichwohl auch generelle Ermäßigungs- oder Befreiungstatbe- 58

stände für Sachverhalte vorsehen, etwa dann, wenn er davon ausgeht, dass die Heranziehung zur Aufwandsteuer typischerweise sozial unbillig wäre (vgl. BVerfGE 65, 325 <357> für den Fall einer generellen Ermäßigung der Zweitwohnungsteuer in Fällen, in denen der Steuerschuldner mehr als zwei minderjährige Kinder hat; vgl. auch BVerwG, Urteil vom 13. Mai 2009 - 9 C 7.08 -, juris, Rn. 28).

Bei der Härtefallregelung in Art. 3 Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. handelt es sich um einen solchen Befreiungstatbestand aus sozialen Gesichtspunkten. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen vor dem Hintergrund des Sozialstaatsprinzips Geringverdiener von der Erhebung der Zweitwohnungsteuer ausgenommen werden (vgl. LTDrucks 15/10637, S. 1, 3). Die Befreiungsregelung konkretisiert damit die Anforderungen an einen sozialen Härtefall im Bereich der Erhebung von Zweitwohnungsteuern. 59

bb) Die Privilegierung von Geringverdienern in Art. 3 Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. ist im zur Prüfung gestellten Umfang auch im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG ausgestaltet. 60

Die Ungleichbehandlung von einkommenschwächeren und einkommenstärkeren Zweitwohnungsinhabern durch Art. 3 Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. ist gerechtfertigt und insbesondere mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar. Die Regelung dient einem legitimen Zweck ((1)), ist zur Erreichung dieses Zwecks geeignet ((2)) und erforderlich ((3)), und ist auch verhältnismäßig im engeren Sinn ((4)). 61

(1) Die durch Art. 3 Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. bewirkte Ungleichbehandlung dient dem legitimen Zweck der Berücksichtigung von sozialen Härtefällen (oben B II 2 a) aa) (2) (b)). Zusätzlich ist ein Lenkungszweck erkennbar, indem durch die Befreiung von Geringverdienern – zum Beispiel bei beruflicher Veranlassung wie der Versetzung vom Land in die Stadt – die Anmietung einer Zweitwohnung bei einem anderweitigen Lebensschwerpunkt über den Schutz von Ehe und Familie hinaus erleichtert wird (zur Zulässigkeit von Lenkungszwecken vgl. BVerfGE 135, 126 <142 Rn. 47> m.w.N., stRspr; zum Schutz des Familienwohnsitzes als Hauptwohnsitz durch Art. 6 Abs. 1 GG vgl. BVerfGE 114, 316 <335 ff.>). Auch soll die Befreiung für die Heimatgemeinden sowohl finanziell wie auch für das gesellschaftliche Leben nachteilige Ummeldungen vermeiden helfen (vgl. LTDrucks 15/10637, S. 1). 62

Soweit die Beschwerdeführer zu I) geltend machen, die Privilegierung der Geringverdiener ermögliche Steuerumgehungen, ist nicht ersichtlich, dass dies die Legitimität des Gesetzeszwecks beeinträchtigte. Zwar können Steuergesetze, die entgegen ihrer Zwecksetzung steuermindernde Gestaltungen in erheblichem Umfang zulassen, von Anfang an verfassungswidrig sein. Relevanz für die Gültigkeit einer Norm erlangen steuerliche Gestaltungen allerdings nur, wenn sie nicht ersichtlich auf den atypischen Einzelfall beschränkt sind (BVerfGE 138, 126 <235 f. Rn. 254>, unter Hinweis auf BVerfGE 9, 237 <249 f.>). Vorliegend ist weder vorgetragen noch bestehen sonstige Anhaltspunkte dafür, dass der Befreiungstatbestand des Art. 3 Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. in erheblichem Umfang zu rechtsmissbräuchlichen Steuerumgehungen führt. 63

(2) Die Regelungen in Art. 3 Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. sind geeignet, den mit ihnen verfolgten Zweck der Entlastung Geringverdiener zu erreichen. 64

(3) Der Befreiungstatbestand erweist sich auch als erforderlich (vgl. BVerfGE 138, 126 <190 Rn. 142>). Der Gesetzgeber verfügt hier über einen weiten Einschätzungs- und Prognosespielraum (vgl. BVerfGE 117, 163 <189>; 120, 224 <240>; 121, 317 <354>; 138, 126 <190 Rn. 142>). Danach ist die Annahme des Landesgesetzgebers verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, die Belastung der Geringverdiener mit der Zweitwohnungsteuer sei typischerweise unbillig und die Befreiung dieser Personengruppe sei erforderlich, um für kleinere Gemeinden nachteilige Ummeldungen zu vermeiden. Mildere Mittel, die unter Bewirkung geringerer Ungleichheiten gleich geeignet wären, die angestrebten Regelungsziele zu erreichen, sind nicht ersichtlich. 65

(4) Die durch den Befreiungstatbestand des Art. 3 Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. bewirkte Ungleichbehandlung von Zweitwohnungsinhabern ist schließlich auch verhältnismäßig im engeren Sinne. 66

Die in Art. 3 Abs. 3 Sätze 2, 6 und 7 BayKAG a.F. festgelegten Einkommensgrenzen sind vom Einschätzungsspielraum des Landesgesetzgebers und seiner Befugnis zu Typisierungen gedeckt. Der Landesgesetzgeber hat sich mit der Regelung insbesondere nicht an einem atypischen Fall orientiert. Er bezweckte mit der Befreiungsregelung die Schaffung einer Härtefallregelung für Geringverdiener. Bei der Festlegung der Einkommensgrenze des Befreiungstatbestands auf 25.000 Euro orientierte er sich an dem Einkommen eines ledigen Polizeibeamten im Alter von 22 Jahren am Anfang seiner Laufbahn, welcher zu diesem Zeitpunkt als Angehöriger der Besoldungsgruppe A7 über ein Bruttojahreseinkommen von 67

25.006,90 Euro verfügte (vgl. LTDrucks 15/10637, S. 1, 4). Mit diesem Referenzfall hat der Landesgesetzgeber keinen atypischen Fall zur Festlegung der Einkommensgrenzen gewählt, sondern durfte im Rahmen des ihm zustehenden Einschätzungsspielraums davon ausgehen, damit die Bevölkerungsgruppe der Geringverdiener sachgerecht zu erfassen, bei denen die Heranziehung zur Zweitwohnungsteuer regelmäßig sozial unbillig wäre. Die Anknüpfung des Befreiungstatbestands an die Erzielung regelmäßigen Einkommens entspricht der Regelmäßigkeit der Mietzahlung und erscheint daher typengerecht.

Nach Art. 3 Abs. 3 Satz 6 BayKAG a.F. darf zudem bei Personen, deren Einkünfte knapp die Grenze von 25.000 Euro überschreiten, die Steuer nicht höher festgesetzt werden als ein Drittel des Betrags, um den die Summe der positiven Einkünfte diese Grenze übersteigt. Dies stellt eine zulässige Gestaltung zur Abmilderung von Härten dar, die sich sonst beim Übergang von dem Bereich der befreiten Zweitwohnungsinhaberschaft zu der voll steuerpflichtigen Zweitwohnungsinhaberschaft ergäben. 68

Das Maß der steuerlichen Privilegierung der Geringverdiener und dementsprechend der Schlechterstellung der übrigen Zweitwohnungsinhaber steht auch insgesamt in einem angemessenen Verhältnis zur Bedeutung des mit der Differenzierung verfolgten Ziels und zu dem Ausmaß und Grad der Zielerreichung. 69

b) Schließlich hält sich die nach der Zweitwohnungsteuersatzung Oberstdorf erhobene Abgabe im Rahmen der Ermächtigungsgrundlage des Art. 3 Abs. 1, Abs. 3 Satz 2 BayKAG a.F., insbesondere handelt es sich bei ihr tatsächlich um eine örtliche Aufwandsteuer. Weder die degressive Ausgestaltung des Steuersatzes noch die Anknüpfung an den Maßstab der Jahresrohmiete lassen den Charakter der Zweitwohnungsteuer als Aufwandsteuer entfallen (vgl. BVerfGE 135, 126 <142 Rn. 46>; BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 15. Dezember 1989 - 2 BvR 436/88 -, NVwZ 1990, S. 356 f.). 70

III.

Die angegriffenen Zweitwohnungsteuerbescheide beruhen auf den festgestellten Verstößen der Regelungen in § 4 Abs. 2 Sätze 2 bis 4, § 5 Abs. 1 Satz 1 ZwStS Oberstdorf und § 4 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 ZwStS Sonthofen gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Die Bescheide und die sie bestätigenden Gerichtsentscheidungen verletzen deshalb die Beschwerdeführer in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG. 71

Ob die Nichtzulassung der Berufung die Beschwerdeführer zu I) darüber hinaus aus anderen als den unter B. I. 2. b) genannten Gründen die Rechtsschutzgarantie aus Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG verletzt, kann unter diesen Umständen offenbleiben. 72

IV.

1. Den Gemeinden ist eine Übergangsfrist der weiteren Anwendbarkeit bis zum 31. März 2020 einzuräumen. Aus besonderem Grund, namentlich im Interesse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für Zeiträume einer weitgehend schon abgeschlossenen Veranlagung, hat das Bundesverfassungsgericht wiederholt die weitere Anwendbarkeit verfassungswidriger Normen binnen der dem Gesetzgeber bis zu einer Neuregelung gesetzten Frist oder spätestens bis zur Neuregelung für gerechtfertigt erklärt (vgl. BVerfGE 87, 153 <178>; 139, 285 <319 Rn. 89>, stRspr). Ein solcher Grund ist hier gegeben. Es ist zu erwarten, dass die Gemeinden sonst größere Einnahmeausfälle hätten, die sich empfindlich auf den kommunalen Haushalt auswirken würden. So rechnet die Gemeinde Markt Oberstdorf mit Einnahmeausfällen von 1,06 Mio. bis 1,13 Mio. Euro pro Jahr. Hinzu käme der Verwaltungsaufwand einer Rückabwicklung bereits erlassener Steuerbescheide. 73

Zudem ist nicht ersichtlich, warum für die Gemeinden anderes gelten soll als für den Bundesgesetzgeber (vgl. BVerfGE 148, 147 <213 ff. Rn. 169 ff.>). Seit dem Urteil vom 10. April 2018 hätten die Gemeinden allerdings wissen können, dass eine Ausrichtung der Zweitwohnungsteuer nach § 79 BewG den gleichen Einwänden ausgesetzt ist wie die Erhebung der Grundsteuer, so dass sie eine Neuregelung in Angriff hätten nehmen können und müssen. Daher ist keine längere Frist für die Anwendbarkeit der seit dem April 2018 als verfassungswidrig erkannten Regelungen erforderlich. Eine Besteuerung von Zweitwohnungen hängt auch nicht im gleichen Maße von der Bewertung von Grundstücken ab wie die Grundsteuer, da sie auch an anderen Bezugsgrößen ausgerichtet werden kann (vgl. BVerfGE 148, 147 <215 f. Rn. 177 f.>), so dass eine zusätzliche Umsetzungsfrist hier nicht erforderlich erscheint. 74

2. Die Unvereinbarkeit der § 4 Abs. 2 Sätze 2 bis 4, § 5 Abs. 1 Satz 1 ZwStS Oberstdorf und § 4 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 ZwStS Sonthofen mit Art. 3 Abs. 1 GG führt in den Verfassungsbeschwerdeverfahren zu der Feststellung, dass die Beschwerdeführer in diesem Grundrecht verletzt werden, weil und soweit die zulässig angegriffenen Behörden- und Gerichtsentscheidungen darauf beruhen. 75

Wegen der Fortgeltungsanordnung auch im Hinblick auf diese Vorschriften ergibt sich daraus gleichwohl nicht die Aufhebung der angegriffenen Entscheidungen.

3. An der vorstehenden Entscheidung ist die Kammer nicht nach § 93c Abs. 1 Satz 3 BVerfGG gehindert, weil es sich vorliegend um die Beanstandung einer Verordnung, nicht aber eines Gesetzes im formellen Sinne handelt. § 95 Abs. 3 BVerfGG ist in diesem Fall auf Kammerentscheidungen entsprechend anzuwenden (vgl. BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats vom 19. Juni 2007 - 1 BvR 1290/05 -, Rn. 23; Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats vom 30. Mai 2018 - 1 BvR 45/15 -, Rn. 31). 76

4. Die Entscheidung über die Kosten beruht auf § 34a Abs. 2, Abs. 3 BVerfGG, die Festsetzung des Gegenstandswerts auf § 37 Abs. 2 Satz 2, § 14 Abs. 1 RVG (vgl. BVerfGE 79, 365 <366 ff.>). 77

Masing Paulus Christ