

**VG München, Urteil v. 18.06.2015 – M 10 K 15.482****Titel:****Rechtswidrige Erhebung einer Zweitwohnungssteuer wegen nicht nachvollziehbarer Berechnung der Jahresrohmiere****Normenkette:**

KAG Art. 3 Abs. 1, Art. 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b

**Schlagworte:**

Zweitwohnung, Wohnungsbegriff, Steuer, Hütte, Wochenendhaus, Jahresrohmiere

**Tenor**

I.

Der Zweitwohnungsteuerbescheid der Beklagten vom 2. Januar 2014 und der Widerspruchsbescheid des Landratsamts ... vom 20. Januar 2015 werden aufgehoben.

II.

Die Beklagte hat die Kosten des Verfahrens zu tragen.

III.

Die Kostenentscheidung ist vorläufig vollstreckbar.

Die Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des vollstreckbaren Betrags abwenden, wenn nicht die Klägerin vorher Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

**Tatbestand**

Die Klägerin wendet sich gegen die Erhebung von Zweitwohnungsteuer durch die Beklagte.

Die Klägerin hat ihren Hauptwohnsitz im ...weg 33 in ... Außerdem ist sie (Mit-)Eigentümerin des Grundstücks mit der Fl.Nr. ... der Gemarkung ..., einem Seegrundstück, auf dem sich ein sogenanntes „Wochenendhaus“ (Am ... 5) befindet.

Hierbei handelt es sich um eine Holzhütte.

Die Beklagte erhebt eine Zweitwohnungsteuer aufgrund ihrer Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer (Zweitwohnungsteuersatzung - ZwStS) vom 19. November 2013, die am 1. Januar 2014 in Kraft trat.

Im Gemeindegebiet befindet sich der ...see, ein Moorsee, der am Nordrand des seit 1940 bestehenden Naturschutzgebietes ...- und ...moor liegt.

Mit Bescheid vom 2. Januar 2014 setzte die Beklagte gegenüber der Klägerin für das Jahr 2014 für das Objekt „Am ... 5“ Zweitwohnungsteuer in Höhe von 882 Euro fest. Nach dem Bescheid ist die Klägerin verpflichtet, bis zum Erhalt eines neuen Bescheides für 2015 und Folgejahre jährlich 882 Euro, fällig zum 3. Februar des jeweiligen Jahres, zu zahlen.

Als Grundlage für die Berechnung der Zweitwohnungsteuer wurde eine Jahresrohmiere in Höhe von 8.820,00 Euro herangezogen. Dieser Betrag ist entnommen dem „Globalgutachten über die Höhe einer angemessenen Zweitwohnungsteuer von ausgewählten, bebauten Grundstücken am ...see“ des Gutachters ... (Gutachten vom 27. April 2013), das die Beklagte in Auftrag gegeben hatte. In diesem Gutachten werden für 21 bebaute Grundstücke am ...see ein Mietwert und eine Zweitwohnungsteuer in Höhe von 10% hieraus ermittelt. Für das Objekt „Am ... 5“ legt der Gutachter eine Grundstücksfläche von 15.260 m<sup>2</sup> (ausgehend von den Grundstücken mit den Fl.Nm. ... und ..., die im Eigentum der Klägerin und ihres Ehemannes stehen) und eine bebaute Fläche von 46,19 m<sup>2</sup> zugrunde. Laut Gutachten (S. 6) wurden die relevanten Grundstücke in der Nähe des ...sees besichtigt, allerdings ohne detaillierte Einzelaufnahme und ohne diese zu betreten. Der Gutachter wählt für die Ermittlung des Mietwerts das Vergleichsverfahren nach §§ 16 - 17 ImmoWertV. Hiernach orientiert sich der Mietwert am Wert der unbebauten Grundstücke ohne aufstehende Bebauung (S. 22). Der Gutachter unterteilt jedes Grundstück in bis zu drei Zonen, nämlich bebauter Bereich, Freizeitbereich und sonstige Flächenanteile (S. 29). Eine ausreichende Tragfähigkeit von Grund und Boden wird im Gutachten unterstellt (S. 16). Der Mietwert als Bemessungsgrundlage der Zweitwohnungsteuer wird auf der Grundlage des Mietwerts der einzelnen Liegenschaften ermittelt, der sich ergibt aus dem Wert des Grundstücks multipliziert mit einem angemessenen Verzinsungsbetrag (S. 32).

Mit Schreiben vom 11. Januar 2014, bei der Beklagten eingegangen am 21. Januar 2014, legte die Klägerin Widerspruch gegen den Bescheid vom 2. Januar 2014 ein. Zur Begründung führte sie im weiteren Schriftwechsel aus, sie habe zusammen mit ihrem Ehemann wegen der großen Entfernung ihres Hauptwohnsitzes in Hessen in ... eine kleine zweitwohnungsteuerpflichtige Wohnung erworben, weil die Unterkunft am ...see nicht dauerhaft bewohnbar sei (Stromanschluss abgelehnt, nicht winterfest u. a.). Beide würden sich seit etwa 50 Jahren intensiv um den reichen Pflanzen- und Tierbestand auf den Wiesen und in dem naturbelassenen Wald kümmern. Die Zweitwohnungsteuersatzung sei nichtig und zudem fehlerhaft angewandt worden. Die Holzhütte weise keine Mindestausstattung auf, die wenigstens vorübergehend die Führung eines Haushalts ermögliche. Eine Zweitwohnung i. S.v. § 2 Satz 1 ZwStS liege nicht vor. Das Bewohnen der Räumlichkeiten sei nicht zumutbar. Im Falle einer beschränkten Nutzungsmöglichkeit dürfe der Zweitwohnungsinhaber nicht mit dem vollen Jahresbetrag belastet werden. Das Gutachten, das die Beklagte zur Wertung des jährlichen Mietwerts der Holzhütte habe erstellen lassen, stelle keine taugliche Grundlage für die Ermittlung des hier allein maßgeblichen Mietwerts dar. Wegen der weiteren

Einzelheiten wird insbesondere auf den Schriftsatz des Bevollmächtigten der Klägerin vom 4. September 2014 Bezug genommen.

Die Beklagte half dem Widerspruch nicht ab, sondern legte diesen dem Landratsamt ... .. vor. Mit Widerspruchsbescheid vom 20. Januar 2015 wies das Landratsamt ... .. den Widerspruch zurück. Auf die Begründung des Widerspruchsbescheids wird Bezug genommen.

Am 6. Februar 2015 erhob der Bevollmächtigte der Klägerin schließlich Klage zum Bayerischen Verwaltungsgericht München und beantragte, den Zweitwohnungsteuerbescheid der Beklagten vom 2. Januar 2014 und den Widerspruchsbescheid des Landratsamts ... .. vom 20. Januar 2015 aufzuheben.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Zweitwohnungsteuersatzung sei nichtig. Die Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten enthalte in ihrem § 2 einen unvollständigen und damit unzulässigen Steuergegenstand, der zur Nichtigkeit der gesamten Zweitwohnungsteuersatzung vom 19. November 2013 führe. Die Beklagte bestimme in § 2 ZwStS, was eine Zweitwohnung sei, ohne auf die Bestimmungen des Meldegesetzes abzustellen. Sie definiere die Zweitwohnung, indem sie ausschließlich darauf abstelle, dass eine Person eine Hauptwohnung in einem anderen Gebäude und eine Zweitwohnung innehave. § 2 ZwStS enthalte daher lediglich eine Regelung über die persönliche Zweitwohnungsteuerpflicht. Eine Regelung über die sachliche Zweitwohnungsteuerpflicht, d. h. eine Regelung der Frage, wann von einer Hauptwohnung und wann von einer Zweitwohnung auszugehen sei, habe die Beklagte nicht getroffen. Die Regelung des Steuergegenstands in § 2 ZwStS sei daher unvollständig und unzulässig. In § 4 enthalte die Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten einen unzulässigen Steuermaßstab. Die Regelung sei unvollständig und verstoße damit gegen den Bestimmtheitsgrundsatz. Es fehle eine Regelung für den Fall, dass bei Gebäuden, die mehrere selbstständige Wohneinheiten aufweisen würden, das Finanzamt nur eine einheitliche Jahresrohmiete für das gesamte Gebäude, nicht jedoch eine Jahresrohmiete für die jeweils einzelnen Wohneinheiten festgestellt habe. Diese Unvollständigkeit des Steuermaßstabes, die einen Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz darstelle, führe zur Nichtigkeit der gesamten Zweitwohnungsteuersatzung. Der Steuermaßstab sei auch deswegen unzulässig, weil die Beklagte bei der Bemessung der Jahresrohmiete auf eine Feststellung des Finanzamts zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 abstelle und auf dieser Basis eine Hochrechnung erfolge. Hierdurch könne nicht ausgeschlossen werden, dass durch die Festsetzung der Zweitwohnungsteuer bereits teilweise die Vermögenssubstanz besteuert werde. Das Bundesverfassungsgericht habe im Beschluss vom 7. November 2006 (BVerfGE 117, 1) die durch § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4, § 145 Abs. 3 Satz 2 Bewertungsgesetz a. F. für die Bedarfsbewertung unbebauter Grundstücke angeordnete, bis Ende 2006 geltende Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1996 als nicht mehr mit den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar angesehen. Erst Recht verfehle eine auf den 1. Januar 1964 abstellende Bemessung der Jahresrohmiete die sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Anforderungen. Als Grundlage für die Bemessung der Jahresrohmiete bedürfte es einer realitätsgerechten Bewertung, die zu Recht sicherstelle, dass ein Eingriff in die Vermögenssubstanz in der Zweitwohnung vermieden werde. Beim Bundesverfassungsgericht sei eine Verfassungsbeschwerde anhängig, die dort unter dem Az. 1 BvR 2917/13 geführt werde und bei der es um eine inhaltsgleiche Regelung in der Zweitwohnungsteuersatzung der Stadt Sonthofen gehe. Die Beklagte hätte die Zweitwohnungsteuersatzung im Fall der Holzhütte der Klägerin auch fehlerhaft angewandt. Bei der Holzhütte der Klägerin handele es sich nicht um eine Zweitwohnung i. S. v. § 2 Satz 1 ZwStS. Die Holzhütte der Klägerin sei keine Wohnung i. S. d. § 2 Satz 1 ZwStS. Als Wohnung sei unter Berücksichtigung des weiten Wohnungsbegriffs eine umschlossene Räumlichkeit anzusehen, die von ihrer Ausstattung her zumindest zu einem zeitweisen Wohnen geeignet sei und genutzt werde. Eine Eignung mindestens zum zeitweisen Wohnen setze das Vorhandensein einer Mindestausstattung voraus (z. B. Kochgelegenheit, Trinkwasserversorgung, Abwasserbeseitigung, Stromversorgung, Heizung und Waschmöglichkeit), die wenigstens vorübergehend die Führung eines Haushalts ermögliche, wobei es ausreiche, wenn diese Ausstattungen in vertretbarer Nähe zur Verfügung stehen würden. Hinsichtlich der Anforderungen an die Ausstattung sei ferner zu berücksichtigen, ob die Räume bestimmungsgemäß nur in bestimmten Jahreszeiten genutzt würden. So bedürfe eine bestimmungsgemäß nur in den Sommermonaten genutzte Wohnung nicht zwingend einer Heizung oder einer durchgehend gewährleisteten Trinkwasserversorgung. Der Holzhütte der Klägerin mangle es unter Berücksichtigung dieser Grundsätze an einer Mindestausstattung, die eine gewisse Häuslichkeit und damit ein Wohnen ermöglichen würden. Die im Jahr 1934 gebaute Holzhütte weise eine sehr einfache Bauweise auf. Sie habe eine Grundfläche von ca. 34 m<sup>2</sup> und verfüge über keine Isolierung gegen Kälte. Eine Beheizung der Holzhütte sei nur sehr eingeschränkt möglich. Die Holzhütte verfüge über keine Stromversorgung und habe keine Sanitäreinrichtungen. Lediglich in einer Entfernung von ca. 80 m existiere ein sogenanntes „Plumpsklo“, das allerdings bei Schnee und bei hohem Wasserstand des ...sees nicht erreichbar sei. Eine Nutzung in der Zeit von Oktober bis Anfang Mai scheide vollständig aus. Auch in der Zeit von Anfang Mai bis September sei eine Nutzung nur sehr eingeschränkt möglich. Neben der fehlenden Trinkwasserversorgung würden auch die fehlende Stromversorgung, die fehlende Versorgung mit fließendem warmem Wasser und die fehlende Abwasserversorgung gegen die Annahme einer Wohnung sprechen. Die Klägerin habe im Jahr 2004 bei der Firma E.ON AG den Anschluss der Holzhütte an die Stromversorgung beantragt. Dieser Antrag sei am Widerstand der unteren Naturschutzbehörde gescheitert. Im Jahr 2005 habe die Klägerin mit ihrem Ehemann eine Zweitwohnung in ... .. erworben. Ausschließlich dort würden die für ein Wohnen erforderlichen Einrichtungen genutzt. Sämtliche Übernachtungen würden in der Zweitwohnung in ... .. stattfinden. Die Holzhütte der Klägerin diene lediglich der wissenschaftlichen Tätigkeit des Ehemanns der Klägerin, der als Freilandökologe seit ca. 15 Jahren im ...see-Gebiet forsche. Ein Wohnen sei mit dieser Forschungstätigkeit nicht verbunden. Das Bewohnen der Räumlichkeiten sei auch nicht zumutbar sondern aufgrund ihrer Ausstattung mit der Gefahr erheblicher Gesundheitsschäden verbunden. Auch der Höhe nach sei die im Bescheid vom 2. Januar 2014 festgesetzte Zweitwohnungsteuer nicht gerechtfertigt. Die eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit der Holzhütte müsse bei der Höhe der Zweitwohnungsteuer berücksichtigt werden. In der Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten hätte die Beklagte den Steuersatz je nach Dauer und nach dem Umfang der Eigennutzungsmöglichkeit staffeln müssen. Dies sei nicht geschehen. Die Beklagte habe durch die ... Immobilienbewertung, ..., ein Gutachten vom 27. April 2013 erstellen lassen, das für die Holzhütte der Klägerin zu einem jährlichen Mietwert in Höhe von 8.820 Euro komme, woraus sich nach § 5 Abs. 1 ZwStS eine jährliche Zweitwohnungsteuer in Höhe von 882 Euro ergebe. Dieses Gutachten sei keine taugliche Grundlage für die Ermittlung des hier allein maßgeblichen Mietwertes. Das Gutachten habe sich nicht daran orientiert, dass nach § 4 Abs. 4 Satz 2 ZwStS die übliche Mieta zu ermitteln sei und hierbei auf Räume gleicher Art, Lage und Ausstattung abgestellt werden müsse. Feststellungen zur Art, zur Lage und zur Ausstattung der Holzhütte der Klägerin habe das Gutachten nicht getroffen. Es gehe aus dem Gutachten ausdrücklich hervor, dass am 5. Juni 2012 zwar eine Besichtigung der relevanten Grundstücke in der Nähe des ...sees vorgenommen worden sei. Eine detaillierte Einzelaufnahme, d. h. Feststellungen zur Art, zur Lage und zur Ausstattung der Holzhütte, habe jedoch nicht stattgefunden, zumal die Grundstücke nicht betreten worden seien. Das Gutachten gehe in unzutreffender Weise von einer

ausreichenden Tragfähigkeit von Grund und Boden aus, ohne dass konkrete Baugrunduntersuchungen vorgenommen worden seien. Hierbei verkenne das Gutachten, dass sich die Holzhütte der Klägerin im Naturschutzgebiet „...- und ...moor“ befinde, das zu den fünf wertvollsten Hoch- und Übergangsmoorgebieten des Bayerischen Alpenvorlands zähle. Eine ausreichende Tragfähigkeit von Grund und Boden liege daher entgegen der Annahme des Gutachtens mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht vor. Das Gutachten ermittle zunächst lediglich den Bodenwert der betroffenen Grundstücke und leite daraus in einer methodisch nicht nachvollziehbaren Art und Weise den Mietwert der einzelnen baulichen Anlagen ab. Die vom Gutachter herangezogenen und festgestellten Bodenwerte (sog. Zonenwerte) seien in ihrer Höhe nicht einmal ansatzweise nachzuvollziehen. Insbesondere der Zonenwert für den bebauten Bereich der Zone 1 in Höhe von 450 €/m<sup>2</sup> sowie der Zonenwert für die Zone 2 (Freizeitgrundstück) in Höhe von 80 €/m<sup>2</sup> sei angesichts der Lage der Grundstücke in einem Naturschutzgebiet weit überhöht und nicht nachvollziehbar. Für die Bemessung des Mietwerts fehle es an nachvollziehbaren, belastbaren Datengrundlagen. Für die baulichen Anlagen im Gebiet des ...sees benenne das Gutachten keine Mietpreise. Es fehle an einem Vergleichsmaßstab.

Die Beklagte beantragt,  
die Klage abzuweisen.

Die Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten vom 19. November 2013 sei wirksam. Sie enthalte in § 2 einen hinreichend definierten Steuergegenstand. § 2 der ZwStS der Beklagten entspreche der Mustersatzung des Bayerischen Gemeindetags, welche bereits Gegenstand der gerichtlichen Überprüfung gewesen und als rechtmäßig angesehen worden sei. Im besagten Satzungsmuster sei dabei ganz bewusst auf eine Verweisung auf das Meldegesetz verzichtet worden, da das Meldegesetz gerade auf die Nutzung der Wohnung abstelle, worauf es aber bei der Erhebung der Zweitwohnungsteuer gerade nicht ankomme. Die Beklagte sei entgegen der Auffassung der Klägerin nicht verpflichtet, in der Satzung selbst oder durch ausdrücklichen Verweis auf entsprechende Rechtsvorschriften zu beschreiben, was unter einer Haupt- bzw. Zweitwohnung zu verstehen sei. Mit Blick auf den in § 2 Satz 1 ZwStS verwendeten spezifischen melderechtlichen Begriff der „Hauptwohnung“ liege es nahe, bei der Auslegung des Wohnungsbegriffs auf das Melderecht zurück zu greifen. Art. 14 Satz 1 MeldeG definiere Wohnung als jeden umschlossenen Raum, der zum Wohnen oder Schlafen benutzt werde. Dieser Bestimmung liege ein weiterer Wohnungsbegriff zugrunde, der auch für das Zweitwohnungsteuerrecht herangezogen werden könne. Auch der von der Beklagten in § 4 ZwStS gewählte Steuermaßstab sei zulässig. Es fehle nicht an einer Regelung für den Fall, dass bei Gebäuden, die mehrere selbstständigen Wohneinheiten aufweisen würden, vom Finanzamt nur eine einheitliche Jahresrohmiete für das gesamte Gebäude, nicht jedoch eine Jahresrohmiete für die jeweils einzelnen Wohneinheiten festgestellt worden sei. Für diese Fälle greife § 4 Abs. 3 der ZwStS der Beklagten ein. Hiernach werde der Jahresrohmietwert in allen Fällen, wo eine Jahresrohmiete vom Finanzamt nicht festgestellt worden sei, bestimmt, indem von mehreren vergleichbaren Wohnungen aus dem vom Finanzamt festgestellten Jahresrohmierten ein mittlerer Jahresrohmietwert errechnet werde. Im Übrigen finde Abs. 2 entsprechende Anwendung. Die Satzung sei auch nicht deshalb unzulässig, weil die Beklagte bei der Bemessung der Jahresrohmiete auf eine Feststellung des Finanzamts zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 abstelle und dann auf dieser Basis eine Hochrechnung nach dem Preisindex der Lebenshaltung aller privaten Haushalte im gesamten Bundesgebiet, der vom statistischen Bundesamt veröffentlicht werde, erfolge. Bei dieser Formulierung handele es sich um die bereits gerichtlich überprüfte Mustersatzung des Bayerischen Gemeindetags. Zudem werde damit nicht bereits die Vermögenssubstanz besteuert. Die Holzhütte der Klägerin stelle eine Zweitwohnung i. S. d. § 2 ZwStS dar. Die Eignung zum Wohnen oder Schlafen setze zunächst keine Mindestausstattungsstandart voraus. Gemeint sei allein eine „bescheidene Bleibe“. Eine Mindestausstattung wie Kochgelegenheit, Trinkwasserversorgung, Abwasserbeseitigung, Stromversorgung, Heizung müsse nicht vorhanden sein. Auch eine nur eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit zu Wohnungszwecken für einen Zeitraum von nur einigen Monaten im Jahr ändere nichts an dem begrifflichen Vorliegen einer Wohnung. Auch ein Wochenendhäuschen, das wegen seiner einfachen Ausstattung und/oder abgelegenen Lage nicht ganzjährig genutzt werden könne, weil etwa eine Zufahrtsmöglichkeit bei widriger Witterung nicht bestehe, eine Heizung nicht vorhanden oder die Trinkwasserversorgung nicht durchgehend gewährleistet sei, bleibe trotz derartiger tatsächlicher Hindernisse eine besteuerbare Wohnung. Zwar verfüge die Holzhütte der Klägerin nicht über einen Stromanschluss. Es sei jedoch ein Wasseranschluss vorhanden. Darüber hinaus befänden sich auf dem Grundstück eine feste Grube sowie ein Plumpsklo und damit eine Toilette. Selbst wenn man als Mindestausstattungsstandart das Vorhandensein von Trinkwasser sowie einer Toilette voraussetze, sei im vorliegenden Fall der Wohnungsbegriff damit erfüllt. Dass eine Nutzung im Winter fast vollständig ausscheide oder nur eine eingeschränkte Nutzung möglich sei, sei insofern unerheblich. Es bestehe auch keine Gefahr von nicht unerheblichen Gesundheitsschäden. Das Vorbringen der Klägerin, dass tatsächlich keine Übernachtungen in der Holzhütte stattfinden würden, sei unschädlich. Es komme allein auf die Nutzungsmöglichkeit und nicht auf die tatsächliche Nutzung der Hütte zum Wohnen an. Es verstoße nicht gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bei der Ausgestaltung der Zweitwohnungsteuer als Jahressteuer, wenn vorliegend der volle Jahresbetrag festgesetzt werde. Nach § 5 Abs. 2 ZwStS sei der volle Jahresbetrag festzusetzen, soweit die tatsächliche Verfügbarkeit im Veranlagungszeitraum zwei Monate übersteige. Es sei im Fall der Klägerin davon auszugehen, dass die Holzhütte je nach Witterung mindestens 6 Monate, wenn nicht sogar länger nutzbar sei. Auch hinsichtlich der festgesetzten Höhe von 10% der Bemessungsgrundlage (§ 5 Abs. 1 ZwStS) liege keine fehlerhafte Anwendung vor. Das von der Beklagten in Auftrag gegebene und der Steuerfestsetzung zugrunde gelegte Gutachten habe den Mietwert der Liegenschaften aufgrund des Wertes des Grundstücks ermittelt. Dies sei folgerichtig, da gem. § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG die übliche Miete in Anlehnung an die Jahresrohmiete zu schätzen sei, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt werde. Für die Schätzung sei Anknüpfungspunkt damit ebenfalls die Jahresrohmiete, die ihrerseits nicht auf die Wohnung abstelle, sondern eben auch auf Art und Lage des Grundstücks, insbesondere auch die Größe des Grundstücks und die Bodenrichtwerte.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf den Akteninhalt verwiesen.

## Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage hat in der Sache Erfolg.

Der Zweitwohnungsteuerbescheid der Beklagten vom 2. Januar 2014 und der Widerspruchsbescheid des Landratsamts ... vom 11. Februar 2015 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).

1. Der angefochtene Bescheid ist formell rechtmäßig. Er enthält alle nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b Kommunalabgabengesetz - KAG - i. V. m. § 157 Abgabenordnung - AO - für einen Steuerbescheid notwendigen Mindestangaben, nämlich die festgesetzte Steuer nach Art und

Betrag sowie den Steuerschuldner. Ein beachtlicher Verstoß gegen die aus Art. 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b KAG i. V. m. § 121 Abs. 1 AO folgende Begründungspflicht liegt nicht vor. Aus dem Begleitschreiben vom 2. Januar 2014 ergibt sich mit Verweis auf die Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten die Rechtsgrundlage für die Steuererhebung. Das Schreiben weist auch auf das Sachverständigengutachten hin, welches der Berechnung der Zweitwohnungsteuer zugrunde gelegt wurde.

2. Inhaltlich hält der Zweitwohnungsteuerbescheid der Beklagten vom 2. Januar 2014 einer Überprüfung nicht stand.

a) Rechtsgrundlage für die Steuererhebung ist die Satzung der Beklagten über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer vom 19. November 2013 (Zweitwohnungsteuersatzung - ZwStS -), die am 1. Januar 2014 in Kraft trat. Mit dem Erlass dieser Satzung hat die Beklagte von der gesetzlichen Ermächtigung in Art. 3 Abs. 1 KAG zur Erhebung örtlicher Aufwandssteuern Gebrauch gemacht.

Die vom Bevollmächtigten der Klägerin vorgetragene Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit dieser Zweitwohnungsteuersatzung treffen nach Auffassung der Kammer nicht zu. Soweit die Klägerin vortragen lässt, § 2 ZwStS enthalte nur eine Regelung über die persönliche Zweitwohnungsteuerpflicht, nicht aber über die sachliche, so kann dem nicht gefolgt werden. Die Steuerpflicht knüpft nach § 2 Satz 1 ZwStS an das Innehaben einer „Wohnung“ neben einer Hauptwohnung zur persönlichen Lebensführung an. Hat ein kommunaler Satzungsgeber den Begriff der Hauptwohnung nicht näher bestimmt, etwa durch eine unmittelbare Bezugnahme auf das Melderecht, so liegt es nahe, eine diesbezügliche Auslegung anhand der Begriffe des Melderechts und der hier zu entwickelten Grundsätze vorzunehmen. Art. 14 Meldegesetz - MeldeG - definiert als Wohnung jeden umschlossenen Raum, der zum Wohnen oder Schlafen benutzt wird. Nach Art. 15 Abs. 2 Satz 1 MeldeG ist Hauptwohnung die vorwiegend benutzte Wohnung des Einwohners. Diese Definition wird in Satz 5 ergänzt durch den Hilfsmaßstab des Schwerpunkts der Lebensbeziehungen des Einwohners. Auch bei teleologischer Auslegung steht die Anlehnung an den melderrechtlichen Begriff der Hauptwohnung mit dem Ziel der Zweitwohnungsteuer, das Innehaben einer weiteren Wohnung zur persönlichen Lebensführung als Konsum zu treffen, in Einklang (vgl. hierzu auch BayVGh, U.v. 4.4.2006 - 4 N 042798 - juris RdNr. 62; VG Augsburg, Urt. v. 21.9.2011 - Au 6 K 10.1088 - juris RdNr. 28).

Auch der Einwand, der Maßstab in § 4 ZwStS sei unvollständig und unbestimmt, trifft nach Auffassung der Kammer nicht zu. Der Maßstab der indexierten Jahresrohmiere ist zulässig (BayVGh, B.v. 1.3.2012 - 4 ZB 11.2415 - juris Rn. 13 ff.). Dass der jährliche Mietaufwand nicht auf Grundlage der tatsächlich gezahlten bzw. ortsüblichen Miere ermittelt wird, sondern anhand der vom Finanzamt auf den jeweiligen Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 festgestellten und für das jeweilige Erhebungsjahr nach dem Lebenshaltungsindex hochgerechneten Jahresrohmiere gemäß § 79 Bewertungsgesetz - BewG - (§ 4 Abs. 2 ZwStS), hat nicht zur Folge, dass damit bereits teilweise die Vermögenssubstanz besteuert würde und die Satzung somit nicht mehr von Art. 105 Abs. 2a GG bzw. Art. 3 Abs. 1 KAG gedeckt wäre (s. hierzu VG Augsburg, Urt. v. 13.3.2013 - Au 6 K 12.956 - juris RdNr. 13 ff.). Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung dürfen die Gemeinden bei Massenerscheinungen generalisierende und typisierende Regelungen treffen (BVerwG, U.v. 29.1.2003 - 9 C 3/02 - BVerwGE 117, 345/348 f.). Soweit die Klägerin vortragen lässt, es fehle eine Regelung für den Fall, dass das Finanzamt nur eine einheitliche Jahresrohmiere für das gesamte Gebäude, nicht aber für die jeweils einzelnen Wohneinheiten festgestellt habe, geht dieser Einwand ins Leere, da tatsächlich für solche Fälle, sollten sie im Gemeindegebiet der Beklagten überhaupt relevant sein, die Regelung des § 4 Abs. 3 ZwStS eingreift, wonach im Rahmen eines Vergleichs ein mittlerer Jahresrohmiertwert errechnet wird. In der mündlichen Verhandlung haben die Vertreter der Beklagten erläutert, es gebe in der Gemeinde keinen Anwendungsfall für § 4 Abs. 3 ZwStS.

Auch die Sonderregelung für die „Wochenendhäuser am ...see und die Häuser in ...moor“ in § 4 Abs. 4 ZwStS erscheint dem Gericht grundsätzlich rechtlich zulässig. Eine Satzung als generellabstrakte Rechtsnorm kann unter Beachtung des allgemeinen Gleichheitssatzes auch eine Regelung für einen „Einzelfall“ beinhalten wie hier für die „Wochenendhäuser am ...see und die Häuser am ...moor“, wobei es sich hier schon begrifflich nicht um einen wirklichen Einzelfall handelt sondern um eine abstrakt umschriebene Gruppe von Wohnungen. Die Regelung dieses besonderen Sachverhalts wird von sachlichen Gründen getragen, da es sich hier um Häuser bzw. Hütten in einer besonderen Lage im Gemeindegebiet handelt.

b) Allerdings wurde die Satzung nicht rechtmäßig angewandt.

Es kann dahin gestellt bleiben, ob es sich bei der Hütte der Klägerin um eine Wohnung im Sinne des Zweitwohnungsteuerrechts handelt.

Grundsätzlich ist Wohnung im Sinne des Zweitwohnungsteuerrechts jeder umschlossene Raum, der zum Wohnen oder Schlafen genutzt wird (vgl. Art. 14 Satz 1 MeldeG), auch ortsfeste Campingwagen oder Wohnboote. Das Zweitwohnungsteuerrecht kann hier im Interesse der Verwaltungspraktikabilität und -vereinfachung zu Recht typisierend an den Wohnungsbegriff des Meldegesetzes anknüpfen. Auf eine besondere, ausschließlich durch den Wohnungseigentümer zu nutzende Mindestausstattung wie Kochgelegenheit, Trinkwasserversorgung, Abwasserbeseitigung, Stromversorgung oder Heizung kommt es hierbei nicht an. Es reicht aus, wenn diese Einrichtungen in vertretbarer Nähe zur Verfügung stehen. Dies gilt auch, wenn dies in nur einem nicht ganz unerheblichen Zeitraum des Jahres der Fall ist, beispielsweise für Campingwagen nur in den Sommermonaten. Solange eine Schlaf- oder Aufenthaltsmöglichkeit gegeben ist, schließt sogar das völlige Fehlen einer Kochmöglichkeit den Wohnungscharakter nicht aus (Engelbrecht in Schieder/Happ, BayKAG, 3. Auflage, Stand: Januar 2014, Art. 3 RdNr. 27aa m.N. zur Rspr.).

Die Hütte der Klägerin ist 34 m<sup>2</sup> (Angabe der Klägerin) bzw. 46 m<sup>2</sup> (Angabe im Gutachten) groß und weist eine einfache Ausstattung aus. Sie ist zwar an die Trinkwasserversorgung angeschlossen, es fehlen aber ein Stromanschluss, ein Anschluss an die Abwasserentsorgung und -abgesehen von dem „Plumpsklo“ - auch alle sanitären Anlagen.

Ungeachtet der Problematik, inwiefern in einem solchen Fall überhaupt von einer Wohnung im Sinne des Zweitwohnungsrechts ausgegangen werden kann, erachtet das Gericht die Berechnung der Jahresrohmiere, welche der Steuer zugrunde gelegt wurde, als nicht nachvollziehbar. Das von der Beklagten in Auftrag gegebene Gutachten „...“, welches den Zweitwohnungsteuerbeträgen, die für die Wochenendhäuser am ...see errechnet wurden, zugrunde gelegt wurde, ist von seinem Ansatz her ungeeignet, um es als Grundlage für die Höhe der Zweitwohnungssteuer zu verwenden. Schon der systematische Ausgangspunkt des Gutachtens erscheint fehlerhaft.

Anknüpfungspunkt wäre zunächst nach § 4 Abs. 4 ZwStS für die Wochenendhäuser am ...see, für die vom Finanzamt keine Jahresrohmiere festgesetzt wurde, als jährlicher Mietaufwand die zu zahlende Miere gem. § 79 Abs. 1 BewG. Bei Eigennutzung ist gem. § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG die übliche Miere, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird, zu schätzen. Erst wenn die

übliche Miete mangels Vergleichbarkeit der Art, Lage und Ausstattung nach § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG nicht zu ermitteln ist, treten an deren Stelle 6 v. H. des gemeinen Wertes der Wohnung.

Vorliegend stellt der Gutachter voraus, dass ein Globalgutachten zum Zweck der Feststellung des Werts des Grund und Bodens für die Freizeitgrundstücke am ...see beauftragt sei, wobei der Wert der Grundstücke als Bemessungsgrundlage zur Erhebung einer Zweitwohnungsteuer dienen sollte. Anschließend führt er aber aus, dass die Steuer sich nach dem Mietwert bzw. der Jahresrohmiete der Wohnung bemessen sollte (S. 3 unter 1. des Gutachtens). Im Folgenden (S. 4) führt er wiederum aus, im gegenständlichen Gutachten sei nach Abstimmung mit dem Auftraggeber der durchschnittliche Boden(richt-)wert der Freizeitgrundstücke am ...see zu bestimmen, ohne jedes einzelne Grundstück im Detail zu untersuchen. Einen vom Gutachterausschuss ermittelten Bodenrichtwert gebe es für diesen Gemeindebereich bisher noch nicht. Darauf aufbauend werde nach sachverständigem Ermessen ein üblicher Mietzins bestimmt, mit dem sich vergleichbare Grundstücke üblicherweise verzinsten. Als gesetzliche Grundlagen verweist er auf das Bewertungsgesetz (BewG), die Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV), die Richtlinien für die Ermittlung der Verkehrswerte (Marktwerte von Grundstücken, Wertermittlungsrichtlinien 2006), das Baugesetzbuch und die Baunutzungsverordnung.

In der Folge untersucht er unter 4. des Gutachtens das allgemeine Mietpreisniveau von Wohnraum in ... (S. 13) und kommt bei 32 Vergleichsmieten zu einer Spanne zwischen etwa 6 €/m<sup>2</sup> und etwa 10 €/m<sup>2</sup> bei einem Median von 8 €/m<sup>2</sup> im Monat. Aus dem festgestellten allgemeinen Mietpreisniveau von Wohnraum werden jedoch für die Wochenendhäuser am ...see keinerlei Folgerungen gezogen.

Im Weiteren werden unter 7. „Bewertungsmethodik/Verfahrenswahl“ (S. 22) das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren und das Sachwertverfahren nach der Immobilienwertermittlungsverordnung aufgeführt. Sinngemäß entscheidet sich der Gutachter dann für das Vergleichswertverfahren, wozu er erläutert, dass der Mietwert, der als Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Zweitwohnungsteuer diene, sich am Wert der unbebauten Grundstücke ohne der aufstehenden Bebauung orientiere. Diese würden im gewöhnlichen Geschäftsverkehr im Vergleichswertverfahren bewertet. Ausgehend vom Grundstückwert leite sich der Mietwert über einen angemessenen Verzinsungsbetrag ab. Unter 8. „Ermittlung des Bodenwerts“ wird ausgeführt, dass es für den relevanten Bereich der Grundstücke am ...see bisher und auch bis auf weiteres keinen eigenen Bodenrichtwert gebe. Die fraglichen Flächen seien teilweise überbaut und hätten insgesamt den Charakter eines Freizeitgrundstücks im Außenbereich. Im Folgenden werden (S. 25) für unbebaute Freizeitgrundstücke verschiedene Vergleichspreise aus der Kaufpreissammlung des Gutachterausschusses ... .. aufgeführt, woraus der Gutachter einen Mittelwert von 43 €/m<sup>2</sup> errechnet. Dabei wird speziell für ... in der ...straße ein Verkaufsfall mit einem Preis von 97 €/m<sup>2</sup> aufgeführt. Außerdem lägen Vergleichspreise von bebauten Freizeitgrundstücken im Landkreisgebiet in einer Spanne von zwischen 90.000 bis 323.000 € vor. Ebenso läge ein weiterer Vergleichspreis von einem bebauten Freizeitgrundstück am ...see vor, das im März 2011 zu 113 €/m<sup>2</sup> veräußert worden sei. Weiter werden Freizeitgrundstücke in ..., im Großraum ... und im Nachbarlandkreis ... aufgeführt. Dies wird letztlich unter 8.4. „Bewertung der Freizeitgrundstücke am ...see“ weiter abgeschichtet nach Grundstücksgröße, Größe der vorhandenen Bebauung, Erschließung des Grundstücks, Lage in Relation zum See sowie weiteren Objekteigenschaften. Hieraus wird dann ein Zonenmodell erarbeitet, für das sich unterschiedliche Preise der Grundstücke ergäben.

Im Endergebnis liege der mittlere Grundstückspreis der 21 zu betrachtenden Grundstücke bei 242.000 €. Unter 9. „Ermittlung des Mietwerts als Bemessungsgrundlage der Zweitwohnungsteuer“ wird der Wert des Grundstücks mit einem angemessenen Verzinsungsbetrag (Liegenschaftszins) multipliziert. Dabei sei nach der Zweitwohnungsteuersatzung eine Verzinsung von 6% zugrunde zu legen. Allerdings solle unabhängig davon ein fairer Zins zugrunde gelegt werden, weshalb ein Ansatz von 3,5% nach sachverständigem Ermessen und nach Erfahrungswerten angenommen werde.

Das gesamte Gutachten ist letztlich auf eine Grundstückswertermittlung zugeschnitten. Dabei verkennt der Gutachter, dass vorrangig der Mietwert der Wohnungen nach § 4 Abs. 1 ZwStS der Ausgangspunkt sein muss, für die streitgegenständlichen Anwesen am ...see konkretisiert durch § 4 Abs. 4 ZwStS. Die Satzung stellt also auf den Mietwert der Wohnung nach § 79 Abs. 1, hilfsweise nach § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG ab. Soweit danach eine übliche Miete mangels Vergleichbarkeit nicht zu ermitteln sei, sollen an deren Stelle 6% des Gemeinwerts der Wohnung treten. Dies bedeutet, dass ein Gutachten zunächst versuchen muss, die zu zahlende Miete, hilfsweise die übliche Miete für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung zu ermitteln. Erst als allerletzter Schritt ist nach § 4 Abs. 4 Satz 3 ZwStS auf den Wert der Wohnung abzustellen. Das Gutachten hat aber, da es sich letztlich auf die Ermittlung der Grundstückswerte beschränkt und Mietpreise nur am Rande ohne konkrete Einordnung anspricht, diese Vorgaben verfehlt. Soweit das allgemeine Mietpreisniveau untersucht wird, hängt es zusammenhanglos in der Luft. Es wird nirgendwo untersucht, ob und wie möglicherweise aus den dort aufgeführten Vergleichsmieten ein Rückschluss auf die Mietwerte der streitgegenständlichen Wohnungen am ...see erfolgen kann. Vom Ausgangspunkt des Gutachters her, den Wert unbebauter Grundstücke zu ermitteln, ist es schlüssig, sich die einzelnen vorhandenen Anwesen und Wohnungen nicht weiter anzusehen. Dies zeigt aber gerade auch, dass das eigentliche Bewertungsobjekt, also die Wohnung bzw. ihr Mietwert, nicht ins Auge gefasst wurde. Die Zweitwohnungsteuer wird aber für die Wohnung erhoben, nicht für ein (Freizeit-)Grundstück (VG München, U.v. 19.4.2012 - M 10 K 11.743 - juris Rn. 35).

Mangels nachvollziehbarer Berechnung der Jahresrohmiete ist die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer gegenüber der Klägerin in der im angefochtenen Bescheid angegebenen Höhe rechtswidrig.

Damit ist der Klage mit der Kostenfolge nach § 154 Abs. 1 VwGO stattzugeben. Die vorläufige Vollstreckbarkeit der Kostenentscheidung folgt aus § 167 VwGO, §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO.

Rechtsmittelbelehrung:

Nach §§ 124, 124 a Abs. 4 VwGO können die Beteiligten die Zulassung der Berufung gegen dieses Urteil innerhalb eines Monats nach Zustellung beim Bayerischen Verwaltungsgericht München, Hausanschrift: Bayerstraße 30, 80335 München, oder Postanschrift: Postfach 20 05 43, 80005 München schriftlich beantragen. In dem Antrag ist das angefochtene Urteil zu bezeichnen. Dem Antrag sollen vier Abschriften beigefügt werden.

Innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils sind die Gründe darzulegen, aus denen die Berufung zuzulassen ist. Die Begründung ist bei dem Bayerischen Verwaltungsgerichtshof, Hausanschrift in München: Ludwigstraße 23, 80539 München, oder

Postanschrift in München: Postfach 34 01 48, 80098 München Hausanschrift in Ansbach: Montgelasplatz 1, 91522 Ansbach einzureichen, soweit sie nicht bereits mit dem Antrag vorgelegt worden ist.

Über die Zulassung der Berufung entscheidet der Bayerische Verwaltungsgerichtshof.

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

Beschluss:

Der Streitwert wird auf EUR 2.646,- festgesetzt (§ 52 Abs. 1 Gerichtskostengesetz -GKG- i. V. m. Nr. 3.1 Streitwertkatalog).

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Beschluss steht den Beteiligten die Beschwerde an den Bayerischen Verwaltungsgerichtshof zu, wenn der Wert des Beschwerdegegenstandes EUR 200,- übersteigt oder die Beschwerde zugelassen wurde. Die Beschwerde ist innerhalb von sechs Monaten, nachdem die Entscheidung in der Hauptsache Rechtskraft erlangt oder das Verfahren sich anderweitig erledigt hat, beim Bayerischen Verwaltungsgericht München, Hausanschrift: Bayerstraße 30, 80335 München, oder Postanschrift: Postfach 20 05 43, 80005 München schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle einzulegen.

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

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