

Prüfaufträge aus dem Beschluss Nr. 20-26 / V 01226 (Erhöhung Zweitwohnungsteuer) zur Zweitwohnung-Besteuerung von Personen mit Hauptwohnung im Ausland sowie von kinderreichen und Großfamilien mit mehreren Wohnungen

Sitzungsvorlage Nr. 20-26 / V 06190

Bekanntgabe im Finanzausschuss vom 26.07.2022
Öffentliche Sitzung

Inhaltsverzeichnis		Seite
I.	Vortrag des Referenten	2
1	Anlass der Bekanntgabe	2
2	Gesetzliche Grundlagen	2
3	Sondertatbestand für kinderreiche- und Großfamilien	3
4	Hauptwohnung im Ausland	4
4.1	Satzungsrechtliche Gegebenheiten	4
4.2	Rechtfertigung der bisherigen Praxis	4
4.3	Möglichkeit der Umsetzung der Zweitwohnung-Besteuerung bei Hauptwohnung im Ausland	5
5	Fazit - Keine Satzungsänderung	7
II.	Bekannt gegeben	8

I. Vortrag des Referenten

1 Anlass der Bekanntgabe

In der Vollversammlung vom 09.06.2021 wurde die Satzung zur Änderung der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in der Landeshauptstadt München (Zweitwohnungsteuersatzung – ZwStS) beschlossen. Die Sitzungsvorlage Nr. 20-26 / V 01226 sah insbesondere die Erhöhung des Steuersatzes vor.

Unter 2. wurde die Stadtkämmerei damit beauftragt zu prüfen, ob ein weiterer Sondertatbestand zur Berücksichtigung der Wohnverhältnisse von kinderreichen- und Großfamilien eingefügt werden kann. Es soll bei der Nutzung von mehreren Wohnungen keine Zweitwohnungsteuerpflicht entstehen.

Unter 3. wurde die Stadtkämmerei beauftragt zu prüfen, wie die Zweitwohnungsteuer auf Zweitwohnungen von Personen ausgeweitet werden kann, die aufgrund einer Hauptwohnung im Ausland ihre Wohnung in München lediglich als Zweitwohnung nutzen. Das Ergebnis und, falls notwendig, ein Entwurf für diese weitere Änderung der Zweitwohnungsteuersatzung sollten dem Stadtrat vorgelegt werden.

Die Stadtkämmerei nimmt in dieser Bekanntgabe Stellung zu den Prüfaufträgen.

2 Gesetzliche Grundlagen

Rechtsgrundlagen für die Erhebung der Zweitwohnungsteuer sind Art. 105 Abs. 2 a GG sowie Art. 3 KAG und die Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in der Landeshauptstadt München (Zweitwohnungsteuersatzung – ZwStS) vom 22. Dezember 2006 in ihrer aktuellen Fassung.

Bei der Zweitwohnungsteuer handelt es sich um eine örtliche Aufwandsteuer, die an das Innehaben einer Zweitwohnung und damit an die für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners anknüpft (BVerfGE 16, 64).

Entscheidendes Merkmal ist der Konsum in Form eines äußerlich erkennbaren Zustandes. Das Innehaben einer weiteren Wohnung neben der Hauptwohnung erfordert gewöhnlich die Verwendung finanzieller Mittel und bringt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck. Dabei muss es sich nicht zwingend um einen gehobenen, die durchschnittliche Lebensführung übersteigenden Aufwand im Sinne einer luxuriösen Einkommensverwendung handeln. Auf den Umfang der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kommt es also nicht an (BVerwG, Urteil vom 26.09.2001 – 9 C 1.01).

Das Wesen der Zweitwohnungsteuer als Aufwandsteuer schließt es jedoch aus, Ausnahmen von der Steuerpflicht für bestimmte Personengruppen von vorneherein zu definieren. Von wem und mit welchen Mitteln der Aufwand betrieben wird, ist bei der Erhebung einer Aufwandsteuer nicht relevant. Welchem Zweck der Aufwand dient, ist zunächst ebenfalls nicht relevant.

Eine Berücksichtigung der Gründe des Innehabens einer Zweitwohnung zur Abgrenzung des Kreises der Steuerpflichtigen ist im Hinblick auf den Grundsatz der Steuergerechtigkeit aus Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich unzulässig (grundlegend dazu: BVerfG, Entscheidung vom 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79). Der Aufenthaltswort ist im Rahmen der Zweitwohnungsteuer ein sachfremdes Kriterium und daher nicht geeignet, eine Ungleichbehandlung von Personengruppen zu rechtfertigen.

Ausnahmen von der Zweitwohnungsteuerpflicht sind daher nur äußerst restriktiv unter peinlicher Einhaltung des in Art. 3 Abs. 1 GG festgelegten Gleichheitsgrundsatzes und strikter Beachtung des Wesens der in Art. 105 Abs. 2 a GG vorausgesetzten örtlichen Aufwandsteuern möglich. Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Anforderungen an den die Ungleichbehandlung tragenden Sachgrund ergeben sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Normgeber, die von gelockerten, auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können (BVerwG, Urteil vom 14.12.2017, 9 C 11.16 mit Verweis auf BVerfG, Beschluss vom 15. Januar 2014 1 BvR 1656/09).

Weitere Ausführungen zur Aufnahme von Ausnahmetatbeständen in die Satzung ergeben sich auch aus dem Stadtratsbeschluss vom 04.10.2007 (02-08 / V 10700) und Beschluss des Finanzausschusses vom 27.07.2006 (02-08 / V 08486).

3 Sondertatbestand für kinderreiche- und Großfamilien

Steuergegenstand nach § 1 ZwStS ist das Innehaben einer Zweitwohnung im Stadtgebiet. Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 ZwStS ist Zweitwohnung jede Wohnung im Stadtgebiet der Landeshauptstadt München, die eine Person, die in einem anderen Gebäude ihre Hauptwohnung hat, zu ihrer persönlichen Lebensführung oder der ihrer Familienangehörigen innehat.

Ausgehend von diesem Wortlaut besteht für die Wohnungen von kinderreichen- bzw. Großfamilien, die sich in einem Gebäude befinden, keine Steuerpflicht.

In den Fällen, in denen sich die Wohnung in einem anderen Gebäude befindet, ist die Steuereigenschaft hingegen grundsätzlich erfüllt.

Die Schaffung eines Ausnahmetatbestandes ist auf Grund deren äußerst restriktiver Handhabung jedoch nicht möglich. Bei der Zweitwohnungsteuer als Aufwandsteuer dürfen die Gründe und Motive für das Innehaben einer über die Hauptwohnung hinausgehenden Wohnung keine Berücksichtigung finden und schließlich zu keiner Besserstellungen ggü. anderen Personengruppen führen.

Um die besonderen Umstände von kinderreichen- und Großfamilien trotzdem im Einzelfall berücksichtigen zu können, prüft die Stadtkämmerei auf Antrag eine abweichende Festsetzung nach § 163 AO und kann so auf mögliche Unbilligkeiten reagieren.

In der Praxis treten derartige Fälle äußerst selten auf.

4 Hauptwohnung im Ausland

4.1 Satzungsrechtliche Gegebenheiten

Zweitwohnung im Sinne des § 2 Abs. 2 ZwStS ist jede Wohnung, die melderechtlich als Nebenwohnung erfasst ist. Zweitwohnung ist weiterhin jede Wohnung im Stadtgebiet der Landeshauptstadt München, die eine Person, die in einem anderen Gebäude ihre Hauptwohnung hat, zu ihrer persönlichen Lebensführung oder der ihrer Familienangehörigen innehat.

Es wird in der Steuersatzung somit sehr stark auf die melderechtliche Begrifflichkeit des Hauptwohnsitzes abgestellt. Um das normative Defizit zu beheben und somit eindeutige Rechtssicherheit zu schaffen, damit Nebenwohnungen von Personen mit Hauptwohnung im Ausland besteuert werden können, wäre eine Präzisierung der Zweitwohnungsteuersatzung nötig. Beispielsweise müsste folgender Satz eingefügt werden „Hat ein Einwohner mehrere Wohnungen im In- und Ausland, so ist die vorwiegend benutzte Wohnung die Hauptwohnung.“ Damit würde die Anknüpfung an das Melderecht gelöst.

4.2 Rechtfertigung der bisherigen Praxis

Anknüpfungspunkt für die Eröffnung eines Besteuerungsverfahrens ist in der Regel die Mitteilung des Kreisverwaltungsreferats über die Anmeldung einer Nebenwohnung in der Landeshauptstadt München. Bei Personen, die neben ihrer Hauptwohnung im Ausland, eine weitere Wohnung (Zweitwohnung) in der Landeshauptstadt München innehaben, erhält die Stadtkämmerei jedoch keine automatische Meldung über die Schnittstelle, da es sich melderechtlich betrachtet um die „einzige Wohnung“ in der Bundesrepublik handelt und somit um die Hauptwohnung. Von einer möglichen Steuerpflicht erfährt die Stadtkämmerei dann nur ausnahmsweise und zufällig. Da aufgrund normativer Defizite insoweit auch kein gleichmäßiger Belastungserfolg sichergestellt werden kann, erfolgt derzeit keine Steuerfestsetzung. Das Risiko eines Vollzugsdefizites in der Zweitwohnungsteuersatzung ist damit ausgeschlossen.

Bei Steuertatbeständen ist der rechtliche Prüfungsmaßstab regelmäßig der Gleichheitssatz, und zwar sowohl im Hinblick auf die Auswahl des Steuergegenstandes als auch hinsichtlich der getroffenen Belastungsentscheidungen. Die absolute Grenze des Gleichheitssatzes ist das Willkür-Verbot. Dies ist in Bezug auf die Zweitwohnungsteuer nicht der Fall. Insbesondere wurde in der Rechtsprechung schon wiederholt entschieden, dass die Zweitwohnungsteuer zulässigerweise an die melderechtlichen Verhältnisse angeknüpft werden darf. Hier geht die Satzung der Landeshauptstadt München sogar noch einen Schritt weiter, indem diese den Tatbestand auch auf das Innehaben von weiteren Wohnungen zur persönlichen Lebensführung erweitert.

Es ist zudem nicht davon auszugehen, dass die beiden Sachverhalte, Hauptwohnsitz und Nebenwohnsitz im Inland und Wohnsitze sowohl im Ausland als auch im Inland, im Wesentlichen gleich sind. Gerade im Steuerrecht ist der Inlands- bzw. umgekehrt der Auslandsbezug ein gängiges Abgrenzungsmerkmal für Steuertatbestände.

Die Steuerverschonung von Personen mit Hauptwohnsitz im Ausland ist somit nicht unverhältnismäßig, sondern auch unter Berücksichtigung des Gleichheitssatzes gerechtfertigt.

4.3 Möglichkeit der Umsetzung der Zweitwohnung-Besteuerung bei Hauptwohnung im Ausland

Bei der rechtlichen Gestaltung ist nicht nur darauf zu achten, dass der Tatbestand der Zweitwohnungsteuer in der Steuersatzung entsprechend ausgeweitet wird, sondern es gilt dann auch die Durchsetzbarkeit der Steueransprüche und einen gleichmäßigen Belastungserfolg dauerhaft sicher zu stellen. Prüfungsmaßstab hierfür ist der Regelfall des Besteuerungsverfahrens. Im Vollzug wäre zukünftig sicher zu stellen, dass ein Fehlverhalten des Steuerpflichtigen (z.B. keine oder unzulängliche Zweitwohnungsteuererklärungen) nicht ohne ein praktisch bedeutsames Entdeckungsrisiko möglich ist.

In Bezug auf Inlandssachverhalte ist dies durch Abgleich des Melderechts gewährleistet, nicht jedoch bei Auslandssachverhalten. Es müssten hierfür besondere Kontrollinstrumente eingeführt werden, welche auf eine Gleichheit des Belastungserfolges in dieser Gruppe (Wohnsitz im Ausland) angelegt sind. Diese Instrumente müssen regelmäßig zur Anwendung kommen und dürfen nicht die seltene Ausnahme darstellen sowie nicht widersprüchlich auf Ineffektivität ausgerichtet sein. Die erforderliche Effektivität der Rechtsanwendung stellt auf dem Weg zur Erreichung des Ziels ein ernstzunehmendes Problem dar.

Die Recherche bei den im Prüfauftrag genannten Kommunen bestätigte das mit der Besteuerung von Personen, deren Hauptwohnung sich im Ausland befindet, verbundene Vollzugsrisiko. Diese Kommunen nutzen die im Vergleich zur Landeshauptstadt überschaubaren Daten der Grundsteuerobjekte, gleichen diese mit dem Melderegister ab und kontaktieren die potenziell zweitwohnungsteuerpflichtigen Personen.

Ein ähnliches Vorgehen wurde von der Stadtkämmerei für die Landeshauptstadt geprüft:

Eine erste Auswertung ergab, dass im Datenbestand der Grundsteuer mehr als 7.000 „Geschäftspartner“ mit Auslandsadresse vorliegen. Aus in der Natur der Sache liegenden Gründen (Grundsteuerbescheid für eine Münchner Wohnung ergeht ins Ausland) stellen nahezu all diese Wohneinheiten im weitesten Sinne Zweitwohnungen dar. Auch wenn die Mehrzahl hiervon nicht unter die Tatbestände der Zweitwohnungsteuer fallen, z.B. regulär vermietete Wohnungen, gilt es doch, jeden Einzelfall abzufragen und zu überprüfen. Bei einer theoretischen „Anschreibe-Aktion“ aller o.g. Geschäftspartner liegt im zweiten Schritt kein wirksames Druckmittel zur Abgabe der Steuererklärung vor. Allenfalls besteht die Möglichkeit im begründeten Einzelfall die Höhe der Zweitwohnungsteuer zu schätzen, eine Zustellung des Steuerbescheides im Ausland vorzunehmen sowie später die Vollstreckung des Steueranspruchs im Ausland durchzuführen, was äußerst selten erfolgsversprechend ist.

Der Lösungsansatz als solcher, nur Grundstückeigentümer zu Zweitwohnungssteuererklärungen aufzufordern, ist jedoch widersprüchlich im Vergleich mit nur angemieteten Zweitwohnungen. Ein erhöhtes Entdeckungsrisiko müsste zumindest auch angemietete Wohnung im Inland erfassen. Um auch Mietwohnungen zu erfassen wäre ggf. daran zu denken, größere Vermieter in München anzuschreiben. Eine Auskunftspflicht ist aber nur schwer zu begründen und es ist auch nicht davon auszugehen, dass die Vermieter „freiwillig“ entsprechende Daten melden, sondern sich im Regelfall bezüglich der Daten ihrer Mieter zu Recht auf den Datenschutz berufen. Die Regelungen des § 93 Abs. 1 AO i.V.m. Art. 3 KAG (Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen) greifen hier nicht, da es sich nicht um die Mitteilung eines für die „Besteuerung erheblichen Sachverhalts“ handelt, sondern lediglich mögliche Adressaten der oben genannten „Anschreibe-Aktion“ ermittelt werden.

Das Entdeckungsrisiko bei gemieteten Zweitwohnungen ist damit ungleich geringer einzuschätzen als bei Grundbesitz. Umgekehrt ist bei Grundbesitz die Eigennutzungsrate (Zweitwohnsitz) vermutlich deutlich geringer als bei gemieteten Wohnungen.

Sollte der Prüfauftrag nicht schon aus den geschilderten rechtlichen Bedenken scheitern, zeigt spätestens eine Kosten-Nutzen-Analyse, dass eine Ausweitung der Zweitwohnungsteuer auf den genannten Personenkreis ablehnend behandelt werden muss: mit dem Bestandspersonal ist weder die Sonderaktion noch die regelmäßige Prüfung der potentiell Steuerpflichtigen zu gewährleisten; eine Aufstockung des Zweitwohnungsteuerpersonals wäre dafür notwendig. Eine optimistische Berechnung ergab, dass die eingesetzten Kosten bestenfalls wieder ausgeglichen werden.

Der Aufwand und die Erträge wurden in einer Modellrechnung ins Verhältnis gesetzt. Berechnungsgrundlage sind in der Regel städtische Durchschnittswerte (z.B. mittlere Bearbeitungszeiten oder Jahresmittelbeträge bei Personalkosten), sowie Annahmen und Erfahrungswerte:

Eine Auswertung der Grundsteuerdaten ergab, dass rund 7.000 „Geschäftspartner“ eine Auslandsadresse haben. Aufgrund des geringen Automatisierungsgrades der bisherigen Steuerfachverfahren ist für eine „Anschreibe-Aktion“ hoher personeller Aufwand notwendig. Bei der Modellrechnung ergaben sich 84.000 Arbeitszeitminuten, was rund einem Vollzeitäquivalent (VZÄ) und dies wiederum rund 64.000 € Kosten entspräche.

Weitere Aufwandsberechnungen zur Veranlagung und Erhebung der neuen Zweitwohnungsteuerfälle ergaben einen Stellenbedarf von 3,3 VZÄ (rund 210.000 €) bei einer gleichzeitigen Generierung von rund 240.000 € Zweitwohnungsteuer. Es handelt sich hierbei jeweils um Jahresbeträge. Bei Streckung des Aktionszeitraumes ergeben sich aus Jahressicht geringere Aufwände und geringere Erträge.

Ein weiterer Beleg für das erhebliche Vollzugsdefizit dieser Maßnahme liegt darin, dass keine klare Prognose getroffen werden kann, wieviel zukünftige Steuerpflichtige es geben wird, da diese Zahl stark abhängig ist von den eingehenden Steuererklärungen und den dort gemachten Angaben. In der Modellberechnung wurde von 560 neuen Steuerpflichtigen ausgegangen, welche letztendlich verbleiben, nach dem in den oben geschilderten Aufwand investiert wurde.

Weiterführende Recherchen bei anderen Kommunen (grenznahe Gemeinden mit Zweitwohnungsteuer in Bayern und Baden-Württemberg) haben ergeben, dass auch durch verschiedene Herangehensweisen das Vollzugsrisiko weiterhin bestehen bleibt. In den befragten Kommunen wird jeweils Zweitwohnungsteuer auch für Personen festgesetzt, deren Hauptwohnung im Ausland liegt.

Eine Variante, um zumindest einen Teil der Steuerpflichtigen auszumachen, ist die oben beschriebene Filterung der Grundsteuerdaten und das Anschreiben aller dieser so ermittelten Personen. Diese Aktion werde dann alle paar Jahre wiederholt. Abgesehen vom enormen Aufwand, von denen die befragten Kommunen ebenso sprechen, können bei diesem Vorgehen keine angemieteten Zweitwohnungen ermittelt werden.

In einer weiteren Variante werden durch die Meldebehörde nicht nur die Anmeldungen als Zweitwohnung an die Vollzugsbehörde gemeldet (so auch bei der LHM), sondern es erfolgt eine Meldung aller Personen, die sich aus dem Ausland bei der Kommune anmelden. Sämtliche dieser Personen werden dann aufgefordert eine Zweitwohnungsteuererklärung abzugeben, deren Inhalt dann mangels weitere Kontrollmöglichkeiten als wahr hingenommen werden muss. Vollzugsprobleme entstehen dann, wenn sich Personen gar nicht anmelden oder die Personen vorher im Bundesgebiet gemeldet waren und trotzdem Hauptwohnungen im Ausland haben.

Bei den Recherchen fielen häufig die Begriffe „Zufallstreffer“ oder „durch aufmerksame Nachbarn“ sowie „Grauzone“ und „wo kein Kläger...“.

Da die Landeshauptstadt München als größte Kommune in Deutschland eine gewisse Vorbildwirkung hat, sollten Aufwandsteuern hier nur festgesetzt werden, wenn der Vollzug gesichert ist.

5 Fazit - Keine Satzungsänderung

Aus den o.g. Gründen hat sich die Stadtkämmerei entschlossen, die Ausnahmen für kinderreiche- und Großfamilien im Rahmen des § 163 AO zu prüfen und in den Fällen, in denen sich die Hauptwohnung im Ausland befindet, nicht zu besteuern. Der weitere Vollzug der Zweitwohnungsteuersatzung obliegt als Geschäft der laufenden Verwaltung der Stadtkämmerei.

Der Korreferent der Stadtkämmerei, Herr Dr. Florian Roth, und die Verwaltungsbeirätin der SKA 4, Steuern, Frau Stadträtin Sonja Haider, haben einen Abdruck der Sitzungsvorlage erhalten.

II. Bekannt gegeben

Der Stadtrat der Landeshauptstadt München

Der / Die Vorsitzende

Der Referent

Ober-/Bürgermeister/in
ea. Stadtrat / ea. Stadträtin

Christoph Frey
Stadtkämmerer

III. Abdruck von I. mit II.

über die Stadtratsprotokolle

an das Direktorium – Dokumentationsstelle

an das Revisionsamt

an die Stadtkämmerei SKA 4.2

z. K.