

<b>Bibliografie</b>	
<b>Gericht</b>	VG Braunschweig
<b>Datum</b>	21.06.2023
<b>Aktenzeichen</b>	8 A 284/21
<b>Entscheidungsform</b>	Urteil
<b>Referenz</b>	WKRS 2023, 29976
<b>Entscheidungsname</b>	[keine Angabe]
<b>ECLI</b>	ECLI:DE:VGBRAUN:2023:0621.8A284.21.00

## Verwaltungsgericht Braunschweig

### Urt. v. 21.06.2023, Az.: 8 A 284/21

Aufwandsteuer; Belastungsgrund; Bodenrichtwert; Flächenmaßstab; Gesamtnichtigkeit; Gleichartigkeitsverbot; Lagewert; Objektsteuer; Rückwirkung von Satzungen; Schlechterstellungsverbot; Steuermaßstab; Zweitwohnungssteuer; Flächenmaßstab: Einbezug des Bodenrichtwerts zur Ermittlung eines Lagefaktors

### Amtlicher Leitsatz

1. **Eine Zweitwohnungssteuersatzung unter Anwendung eines Flächenmaßstabs ist keine der Grundsteuer gleichartige Steuer.**
2. **Die Zweitwohnungssteuer kann grundsätzlich anhand eines Flächenmaßstabes berechnet werden, soweit neben der Wohnfläche weitere differenzierende Faktoren herangezogen werden (Baujahr, Gebäudeart, Lagewert).**
3. **Ein den Lagewert abbildender Faktor darf auch den von den Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwert einbeziehen. Unzulässig ist es aber, den "reinen" Bodenrichtwert (ausgedrückt in EUR/m<sup>2</sup>) anzusetzen, weil diesem der erforderliche hinreichende, zumindest lockere Bezug zum Besteuerungsgrund in Gestalt der Einkommensverwendung fehlt.**
4. **Auch wenn ein Steuermaßstab nicht dazu dienen muss, den realen Aufwand im Zusammenhang mit der Vorhaltung einer Zweitwohnung auszudrücken, muss er dennoch die Vergleichbarkeit der im Satzungsgebiet vorhandenen Zweitwohnungen untereinander gewährleisten. Daran fehlt es, wenn der Steuermaßstab unter anderen mit einem "reinen" Bodenrichtwert berechnet wird, weil dieser zu realitätsfernen und gleichheitswidrigen Verzerrungen führt.**

Tenor:

Der Bescheid der Beklagten vom 1. April 2021 wird aufgehoben.

Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagten bleibt nachgelassen, die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des aufgrund des Urteils vollstreckbaren Betrages abzuwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe von 110 % des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Der Wert des Streitgegenstandes wird auf 2.336,16 EUR festgesetzt.

Die Berufung wird zugelassen.

## Tatbestand

Die Klägerin wendet sich gegen die Festsetzung der Zweitwohnungssteuer für das Jahr 2020.

Die Klägerin ist Eigentümerin eines im Stadtgebiet der Beklagten gelegenen Hausgrundstücks mit der postalischen Anschrift "F.". Auf dem Grundstück befindet sich ein im Jahr 1981 in Holzbauweise errichtetes Haus mit einer Wohnfläche von 68 m<sup>2</sup>. Die melderechtliche Hauptwohnung der Klägerin liegt in A-Stadt.

Die Beklagte erhob vormals auf Grundlage der Zweitwohnungssteuersatzung vom 17. Dezember 2015 eine Zweitwohnungssteuer für das Innehaben einer Zweitwohnung im Stadtgebiet, wobei die Bemessungsgrundlage eine nach den Vorschriften der Einheitsbewertung von Grundstücken zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 ermittelten fiktive Jahresrohmiere war. Im Veranlagungsjahr 2019 setzte die Beklagte zunächst auf Basis dieser Zweitwohnungssteuersatzung einen Betrag in Höhe von 547,67 EUR gegenüber der Klägerin fest.

Nachdem das Bundesverfassungsgericht mit seiner Entscheidung vom 18. Juli 2019 (1 BvR 807/12 und 1 BvR 2917/13) die so vorgenommene Berechnung der Zweitwohnungssteuer wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig erklärt hatte, beschloss der Rat der Beklagten in seiner Sitzung vom 10. Dezember 2020 eine neue Zweitwohnungssteuersatzung (Satzung der Berg- und Universitätsstadt Clausthal-Zellerfeld über die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer, im Folgenden: ZwStS). Diese trat nach Ausfertigung durch die Bürgermeisterin der Beklagten rückwirkend zum 1. Januar 2017 in Kraft und wurde am 15. Dezember 2020 in der Goslarschen Zeitung in den Ausgaben Clausthal-Zellerfeld/Sankt Andreasberg und Bad Harzburg/Braunlage veröffentlicht.

Mit der neuen Zweitwohnungssteuersatzung wechselte die Beklagte zugleich den Steuermaßstab. Dieser wird nunmehr durch § 3 ZwStS wie folgt festgelegt:

### § 3 Steuermaßstab

*(1) Die Steuer bemisst sich nach dem Lagewert der Zweitwohnung multipliziert mit der Quadratmeterzahl der Wohnfläche der Zweitwohnung multipliziert mit dem Baujahresfaktor der Zweitwohnung multipliziert mit dem Gebäudeartfaktor der Zweitwohnung (Bemessungsgrundlage).*

*(2) Der Lagewert der Zweitwohnung wird anhand des Bodenrichtwertes ermittelt. Grundlage sind die vom zuständigen Gutachterausschuss für Grundstückswerte gemäß § 196 Baugesetzbuch i.V.m. den §§ 21 und 23 der Niedersächsischen Verordnung zur Durchführung des Baugesetzbuches (DVO-BauGB) zum Stand 31.12. des dem Erhebungszeitraum vorangegangenen Jahres ermittelten und veröffentlichten Bodenrichtwerte. Für die Bestimmung des Lagewertes ist der Bodenrichtwert maßgeblich, der für die Bodenrichtwertzone, in der sich die Zweitwohnung befindet, ausgewiesen wird.*

*(3) Sind für eine Bodenrichtwertzone mehrere Bodenrichtwerte vorhanden, wird vorrangig der Bodenrichtwert für Wohnbauflächen, dann der Bodenrichtwert für gemischte Bauflächen, dann der Bodenrichtwert für gewerbliche Flächen und dann der Bodenrichtwert für Sonderbauflächen verwendet. Liegt die Zweitwohnung außerhalb einer Bodenrichtwertzone, wird der Bodenrichtwert in Anlehnung an die nächstgelegene*

Bodenrichtwertzone geschätzt.

(4) Die bei der Berechnung anzusetzende Wohnfläche wird nach Maßgabe der Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche (WoFIV) vom 25. November 2003 (BGBl. I S. 2346) ermittelt.

(5) Der Baujahresfaktor beträgt ein Tausendstel des Zahlenwertes des Baujahres. Maßgebend für die Festlegung des Baujahres ist das Jahr der Fertigstellung des Gebäudes. Im Falle einer grundlegenden Sanierung, die die Bausubstanz in einen nahezu neuwertigen Zustand versetzt, ist das Jahr deren Fertigstellung maßgebend.

(6) Der Gebäudeartfaktor wird wie folgt bemessen:

Gebäudeart	Gebäudeartfaktor
Wohnung auf einem Mietwohngrundstück, Geschäftsgrundstück, gemischt genutzten oder sonstigem Grundstück	1,00
Eigentumswohnung	1,00
Wohnung in einem Zweifamilienhaus	1,05
Einfamilienhaus	1,10

Ist das gesamte Zweifamilienhaus als Zweitwohnung i.S.v. § 2 Abs. 2 verfügbar, findet der Gebäudeartfaktor für ein Einfamilienhaus Anwendung.

Gemäß § 4 ZwStS beträgt der Steuersatz 11,9 v. H. der Bemessungsgrundlage nach § 3 Abs. 1 ZwStS.

Mit Bescheid vom 1. April 2021 setzte die Beklagte gegenüber der Klägerin die Zweitwohnungssteuer für das Jahr 2020 in Höhe von 778,72 EUR fest. Dabei wendete sie den Steuermaßstab aus § 3 Abs. 1 ZwStS und den in § 4 ZwStS geregelten Steuersatz an. Im Einzelnen ergab sich für die Klägerin das folgende Bild:

Lagewert:	44,00 EUR
-----------	-----------

Wohnfläche 68,25 m<sup>2</sup>

Baujahresfaktor: 1,981

Gebäudeartfaktor: 1,10

Steuersatz: 11,90 %

Verfügungsgrad: 100,00 %

Die Multiplikation der Einzelfaktoren (Lagewert, Wohnfläche, Baujahresfaktor, Gebäudeartfaktor und Verfügungsgrad) führte zu einer Bemessungsgrundlage mit dem Wert in Höhe von 6.543,84 EUR, was bei einem Steuersatz in Höhe von 11,90 % dem festgesetzten Betrag in Höhe von 778,72 EUR entsprach.

Dem Steuerbescheid waren umfangreiche Erläuterungen und Informationen beigefügt, die sowohl auf den Grund eingingen, weshalb der Steuermaßstab gewechselt worden ist, als auch die Berechnungsfaktoren sowie die Berechnung selbst anhand einiger Beispielrechnungen näher illustrierten. Ebenfalls bat die Be-

klagte darum, sich bei Einwendungen gegen den Zweitwohnungssteuerbescheid an den zuständigen Steuerfachbereich zu wenden.

Dieser Bitte kam die Klägerin mit Schreiben vom 17. April 2021 nach und äußerte Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit der Zweitwohnungssteuersatzung. Insbesondere bezweifelte sie, ob im Rückwirkungszeitraum 2020 ein neutrales Gesamtsteueraufkommen erzielt worden sei, und sie beanstandete, dass der neue Steuermaßstab nicht den finanziellen Aufwand, sondern den Wert der Immobilie erfasse. Die Beklagte nahm vorgerichtlich zu den Einwendungen der Klägerin Stellung und äußerte in einem Schreiben vom 3. Mai 2021 die Rechtsauffassung, dass der gewählte Flächenmaßstab der einzig mögliche gewesen sei, da kein repräsentativer und qualifizierter Mietspiegel existiere. Der Steuermaßstab weise im Übrigen den geforderten hinreichenden Bezug zu dem finanziellen Aufwand für das Vorhalten einer Zweitwohnung auf.

Am 4. Mai 2021 hat die Klägerin Klage erhoben. Zu deren Begründung führt sie aus:

Es liege ein Verstoß gegen das Schlechterstellungsverbot aus § 2 Abs. 2 Satz 4 Niedersächsisches Kommunalabgabengesetz (NKAG) vor, weil zweifelhaft sei, ob die Rückwirkung der Satzung nicht zu einer Schlechterstellung der Gesamtheit der von der Zweitwohnungssteuer Betroffenen führe. Allein bei ihr sei durch den Wechsel des Steuermaßstabes eine Steuererhöhung von rund 42 % gegenüber dem Veranlagungsjahr 2019, berechnet auf Grundlage der alten, nun ersetzten Satzung, zu verzeichnen, und es sei unwahrscheinlich, dass das Gesamtsteueraufkommen für das Steuerjahr 2020 insgesamt neutral sei. Der Bescheid enthalte auch keine entsprechenden Nachweise hierzu.

Die Klägerin ist ferner der Ansicht, der Wechsel des Steuermaßstabes unter Aufgabe der Bezugnahme zum Mietaufwand führe dazu, dass die Zweitwohnungssteuer einer kommunalen Grundsteuer nahekomme. Es werde nicht der finanzielle Aufwand für das Vorhalten einer Zweitwohnung besteuert, sondern ausschließlich der Wert der Wohnung. Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass der Steuermaßstab verschiedene Sachwertkriterien miteinander multipliziere und folglich einen Sachwert zum Ergebnis habe, auf den sodann der Steuersatz angewendet werde. Ein solcher Steuermaßstab sei ungeeignet, den Belastungsgrund in Gestalt der Einkommensverwendung auf die Zweitwohnung zu ermitteln. Somit sei die Zweitwohnungssteuer eine faktische Objektsteuer, für die die Beklagte mangels Kompetenz nicht zuständig sei.

Die Klägerin beantragt wörtlich,

den Bescheid der Beklagten vom 1. April 2021 über die Festsetzung der Zweitwohnungssteuer für das Jahr 2020 aufzuheben,

hilfsweise die Berufung zuzulassen.

Die Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Sie verteidigt den angefochtenen Bescheid sowie die neue Zweitwohnungssteuersatzung und erwidert:

Die Zweitwohnungssteuersatzung stehe im Einklang mit höherrangigem Recht. Ein Verstoß gegen das Schlechterstellungsverbot aus § 2 Abs. 2 Satz 4 NKAG liege nicht vor, weil eine Schlechterstellung der Gesamtsteuerpflichtigen durch eine vorgenommene Vergleichsberechnung verhindert worden sei. So habe sie - die Beklagte - im Vorfeld zu dem Satzungsbeschluss im Dezember 2020 alle für den Erhebungszeitraum 2020 bekannten Zweitwohnungssteuerpflichtigen kontaktiert und die für die Bemessung notwendigen Daten abgefragt. In den Fällen, in denen die Steuerpflichtigen keine oder nur unvollständige Angaben gemacht hätten, habe sie die Bemessungsdaten selbst ermittelt. Diese seien dann mit dem Steueraufkommen auf Basis der alten Satzung verglichen worden, wobei sich hierbei ein Steuersatz von 11,90 % als aufkommensneutral erwiesen habe. Konkret habe sich für das Steuerjahr 2020 unter Anwendung der alten Satzungsregelung ein Steueraufkommen in Höhe von 722.299,54 EUR ergeben, wohingegen sich bei Anwendung der neuen Zweitwohnungssteuersatzung ein geringeres Gesamtsteueraufkommen von 719.868,42 EUR ergebe. Diesbezüglich verweist die Beklagte auf die zu den Gerichtsakten gereichten Vergleichsberechnungen.

Auch der neue Steuermaßstab aus § 3 Abs. 1 ZwStS sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Da der

Belastungsgrund für die Zweitwohnungssteuer kaum mit einem Wirklichkeitsmaßstab erfasst werden könne, sei ein geeigneter Ersatzmaßstab zu suchen, wobei die Zweitwohnungssteuer auch nach der Flächengröße bestimmt werden könne. Der in der Satzung gewählte Steuermaßstab berücksichtige die heterogene Lage hinsichtlich der Wertverhältnisse im Stadtgebiet, weil er neben der Lage auch weitere Wertmerkmale erfasse. Die Bemessungsfaktoren seien nicht willkürlich gewählt. Die Anknüpfung an die Wohnfläche als objektiv messbarer Wert rechtfertige sich daraus, dass sich der finanzielle Aufwand auch nach der Wohnfläche bestimme. Der Lagewert in Gestalt des Bodenrichtwertes sei ein wesentlicher Indikator für die Wertigkeit der Lage eines Objektes und werde von Fachleuten unter Berücksichtigung wesentlicher, den Wert beeinflussender Merkmale ermittelt. Die Anknüpfung an die durch sachverständige Dritte ermittelten Werte biete zudem besondere Vorteile im Rahmen der Verwaltungsvereinfachung. Auch Baujahr und Gebäudeart stünden in Bezug zu dem zu steuernden Aufwand. So sei der Baujahresfaktor, der als Tausendstel des Zahlenwertes des Baujahres ausgedrückt werde, geeignet, die unterschiedlichen Wohnwerte aufgrund des Baujahres abzubilden. Der Gebäudeartfaktor berücksichtige, dass der Wohnwert von der Gebäudeart abhängig sei. Hierbei sei Einfamilienhäusern regelmäßig der höchste Wohnwert zuzusprechen, weshalb die Satzung hierfür den höchsten Gebäudeartfaktor vorsehe. Ob es sich im Einzelfall um ein kleines Holzhaus als Einfamilienhaus handele, sei praktisch schwer feststellbar und daher aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität nicht näher zu erforschen. Im Übrigen würden sich erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben, wenn die Subkategorie der Einfamilienhäuser noch weiter intern untergliedert werden würde.

Wegen weiterer Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und des beigezogenen Verwaltungsvorgangs der Beklagten sowie auf die Niederschrift der öffentlichen Sitzung vom 21. Juni 2023 Bezug genommen.

## Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage, über die die Kammer auch ohne Anwesenheit der Klägerin in der mündlichen Verhandlung wegen des in der Ladung hierauf enthaltenen Hinweises entscheiden kann (§ 102 Abs. 2 VwGO), ist begründet.

I. Der Zweitwohnungssteuerbescheid vom 1. April 2021 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO). Er kann nicht auf eine wirksame Zweitwohnungssteuersatzung gestützt werden.

Als Rechtsgrundlage des Zweitwohnungssteuerbescheides kommen nur Art. 105 Abs. 2a GG, §§ 2 Abs. 1 Satz 1, 3 Abs. 1 Satz 1 Niedersächsisches Kommunalabgabengesetz (NKAG) i. V. m. §§ 2 ff. Satzung der Berg- und Universitätsstadt Clausthal-Zellerfeld über die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer (Zweitwohnungssteuersatzung - ZwStS) in Betracht. Gemäß Art. 105 Abs. 2a GG steht den Ländern die Befugnis zur Gesetzgebung über örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern zu, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Gemäß §§ 2 Abs. 1 Satz 1, 3 Abs. 1 Satz 1 NKAG dürfen Steuern als Unterfall der kommunalen Abgaben (§ 1 Abs. 1 NKAG) nur auf Grundlage einer Satzung erhoben werden.

Von dieser Ermächtigung hat die Beklagte mit der Zweitwohnungssteuersatzung Gebrauch gemacht. Allerdings trägt diese Satzung den hier streitbefangenen Zweitwohnungssteuerbescheid nicht, da sie gegen höherrangiges Recht verstößt. Sie ist zwar formell rechtmäßig, jedoch materiell rechtswidrig und daher insgesamt nichtig.

1. Die Zweitwohnungssteuersatzung ist zunächst formell rechtmäßig.

a) Die Beklagte war für den Erlass der Zweitwohnungssteuersatzung gemäß Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, § 3 Abs. 1 Satz 1 NKAG zuständig. Art. 105 Abs. 2a GG erlaubt es den Ländern, örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern einzuführen, untersagt ihnen aber zugleich, in den Bereichen gesetzgeberisch tätig zu werden, in denen bereits gleichartige bundesgesetzlich geregelte Steuern bestehen (vgl. BVerfG, Beschluss vom 18. Mai 1971 - 1 BvL 7/69 -, juris Rn. 24). Das Land Niedersachsen hat den Gemeinden und Landkreisen diese Befugnis in § 3 Abs. 1 Satz 1 NKAG übertragen (vgl. Nds. OVG, Urteil vom 20. Juni 2018 - 9 LB

124/17 -, juris Rn. 57). Bei der Zweitwohnungssteuer handelt es sich um eine örtliche Aufwandsteuer, die zudem nicht zu der bundesrechtlich geregelten Grundsteuer gleichartig ist.

**aa)** Aufwandsteuern im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG sind Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Maßgebend für den Charakter einer Steuer als Aufwandsteuer ist, dass die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit getroffen werden soll (vgl. BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 - juris Rn. 69). Diese Absicht ist zugleich das wesentliche Merkmal einer Aufwandsteuer. Ausschlaggebendes Kriterium ist der Konsum in Form eines äußerlich erkennbaren Zustandes, für den finanzielle Mittel verwendet werden, weil sich gerade im Konsum regelmäßig die Leistungsfähigkeit äußert (vgl. BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 - juris Rn. 73). Die Zweitwohnungssteuersatzung der Beklagten erfüllt diese Kriterien, um als Aufwandsteuer klassifiziert zu werden. Gemäß § 2 Abs. 1 ZwStS besteuert die Beklagte das Innehaben einer Zweitwohnung in ihrem Stadtgebiet. Das Innehaben einer weiteren Wohnung für den persönlichen Lebensbedarf (Zweitwohnung) neben der Hauptwohnung ist ein Zustand, der gewöhnlich die Verwendung von finanziellen Mitteln erfordert und in der Regel wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt (vgl. BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 -, juris Rn. 75).

**bb)** Die Zweitwohnungssteuer ist der bundesrechtlich geregelten Grundsteuer nicht gleichartig. Das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG hat gegenüber dem entsprechenden traditionellen steuerrechtlichen Begriff weniger strenge Voraussetzungen als im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung (Art. 72 Abs. 1 GG), weil andernfalls die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis der Länder für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern leerliefe (vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Juni 1975 - 2 BvR 824/74 -, juris Rn. 16 unter Hinweis auf BTDrucks. VI/2861, S. 95, zu Art. 105 a. E.). Ausgangspunkt für die Prüfung der Gleichartigkeit im traditionellen Sinn ist daher der Vergleich der steuerbegründenden Tatbestände. Dabei ist insbesondere darauf abzustellen, ob die Aufwandsteuer denselben Steuergegenstand, Steuermaßstab, Steuerschuldner und dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpft wie die bundesrechtlich geregelte Steuer. Ausgehend von diesen Maßgaben sind Zweitwohnungssteuer und Grundsteuer nicht gleichartig (vgl. hierzu BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 - juris Rn. 87 f., Nds. OVG, Urteil vom 20. Juni 2018 - 9 LB 124/17 -, juris Rn. 57).

Zunächst sind die Steuergegenstände verschieden, weil die Grundsteuer die Ertragsfähigkeit des Grundbesitzes als dessen Wert erfasst, wohingegen die Zweitwohnungssteuer das Innehaben einer zusätzlichen Wohnung als besondere Form der Einkommensverwendung besteuert. Weiter werden unterschiedliche Quellen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausgeschöpft. Die Grundsteuer zielt als Objektsteuer auf die durch den Besitz sogenannten fundierten Einkommens vermittelte Leistungskraft ab, wohingegen die Zweitwohnungssteuer die Leistungsfähigkeit erfasst, die in der Verwendung von Einkommen für das Vorhalten einer zweiten Wohnung zum Ausdruck kommt. Überdies ist der Kreis der Steuerschuldner verschieden, weil die Grundsteuer Grundbesitz im Sinne des Bewertungsgesetzes voraussetzt, die Zweitwohnungssteuer aber den Inhaber, Eigentümer, Mieter oder sonstigen Nutzungsberechtigten trifft (vgl. BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 - juris Rn. 88).

**cc)** Anders als die Klägerin meint, betrifft die Frage, ob der von der Beklagten gewählte Steuermaßstab geeignet ist, den Belastungsgrund zu erfassen, nicht die Kompetenz aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, §§ 2 Abs. 1, 3 Abs. 1 Satz 1 NKAG. Es handelt sich hierbei um einen Aspekt der materiellen Rechtmäßigkeit, also ob die Beklagte von ihrer aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, §§ 2 Abs. 1, 3 Abs. 1 Satz 1 NKAG resultierenden Satzungscompetenz im Einklang mit der Verfassung - konkret dem Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG - Gebrauch gemacht hat (so auch VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 154/21 -, juris Rn. 26). Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts, dass Fragen der materiellen Verfassungsmäßigkeit der Steuer, insbesondere ihrer Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz, ohne Einfluss auf die Beurteilung der Gesetzgebungskompetenz sind, weil die Kompetenznormen des Grundgesetzes grundsätzlich keine Aussage zu diesen materiellen Fragen enthalten (vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 -, juris Rn. 51; BVerwG, Urteil vom 14. Oktober 2015 - 9 C 22/14 -, juris Rn. 11 m. w. N.).

b) Verfahrens- oder Formfehler beim Erlass der am 10. Dezember 2020 beschlossenen Zweitwohnungssteuersatzung sind weder substantiiert dargetan noch sonst ersichtlich. Insbesondere wurde die Satzung am 15. Dezember 2020 ordnungsgemäß in der Gos-larschen Zeitung (Ausgaben Clausthal-Zellerfeld/Sankt Andreasberg und Bad Harzburg/Braunlage) gemäß § 11 Abs. 1 Niedersächsisches Kommunalverfassungsgesetz (NKomVG) verkündet.

2. Die Zweitwohnungssteuersatzung der Beklagten ist allerdings materiell rechtswidrig.

Zwar durfte sie nach § 2 Abs. 2 Satz 2 NKAG rückwirkend in Kraft gesetzt werden, und sie beachtet das Schlechterstellungsverbot aus § 2 Abs. 2 Satz 4 NKAG. Sie verstößt jedoch gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Belastungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG, wobei dieser Verstoß die Gesamtnichtigkeit der Satzung zur Folge hat.

a) Die Beklagte durfte die Zweitwohnungssteuersatzung - wie in § 12 Abs. 1 ZwStS geschehen - rückwirkend in Kraft setzen. Die diesbezüglichen Rechtmäßigkeitsanforderungen richten sich nach § 2 Abs. 2 Satz 2 NKAG, der die verfassungsrechtlichen Grenzen zur Rückwirkung beachtet (vgl. Freese, in: Rosenzweig/Freese/von Waldhausen, NKAG, Stand Januar 2022, § 2 Rn. 73). Danach ist eine rückwirkende Inkraftsetzung möglich, wenn die Satzung eine gleichartige Abgabe ausdrücklich ersetzt. Nach § 12 Abs. 1 ZwStS tritt die Änderung rückwirkend zum 1. Januar 2017 in Kraft und ersetzt ab diesem Zeitpunkt die vormals geltende Zweitwohnungssteuersatzung vom 17. Dezember 2015. Die sich hieraus ergebenden Rechtsfolgen sind verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. So gibt es keinen Vertrauensschutz dahin, dass ein Abgabepflichtiger wegen der Unwirksamkeit vorangegangener Abgabensatzungen von der Abgabe insgesamt verschont bleibt (vgl. Nds. OVG, Beschluss vom 19. Dezember 2018 - 9 LA 48/18 -, juris Rn. 13 [zu Abgaben mit Gegenleistungscharakter]). Aus diesem Grundsatz folgt, dass kein Inhaber einer Zweitwohnung schutzwürdig darauf vertrauen kann, wegen der Unwirksamkeit der ursprünglichen, für die Zeit des getätigten Aufwandes vermeintlich geltenden Satzung von einer Steuerpflicht gänzlich verschont zu bleiben (vgl. hierzu VG Schleswig, Beschluss vom 31. März 2021 - 4 B 1/21 -, juris Rn. 31 [unter Hinweis auf die bundesverfassungsrechtliche Rechtsprechung zur Rückwirkung bei der Unwirksamkeit kommunaler Sammlungen zu öffentlichen Einrichtungen: BVerfG, Beschluss vom 24. Juli 1957 - 1 BvL 23/52]).

b) Die Beklagte hat auch das Schlechterstellungsverbot aus § 2 Abs. 2 Satz 4 NKAG beachtet. Danach darf durch die rückwirkend erlassene Satzung die Gesamtheit der Abgabepflichtigen nicht ungünstiger gestellt werden als nach der ersetzten Satzung. Diese Anforderungen wahrt die Zweitwohnungssteuersatzung in jeder Hinsicht.

Soweit es formal erforderlich sein sollte, dass in der Satzung selbst ausdrücklich die Wahrung des Schlechterstellungsverbots niedergeschrieben wird (so Schleswig-Holst. OVG, Urteil vom 20. März 2002 - 2 K 4/00 -, juris Rn. 16), wird die Satzung diesem Erfordernis mit § 12 Abs. 3 ZwStS gerecht, in welchem es heißt: "Durch die Rückwirkung dieser Satzung wird (...) die Gesamtheit der Steuerpflichtigen im Erhebungszeitraum 2020 nicht ungünstiger gestellt als nach der bisher gültigen Zweitwohnungssteuersatzung vom 17. Dezember 2015."

In materieller Hinsicht wird das Schlechterstellungsverbot durch einen Vergleich der erzielbaren Einnahmen der Gemeinde aus der (gegebenenfalls rechtswidrigen) ersetzten Satzung mit denen aufgrund der ersetzten Satzung (vgl. Hess. VGH, Beschluss vom 31. Januar 2013 - 5 C 1850/10.N -, juris Rn. 32) beachtet. Die Wahrung des Schlechterstellungsverbots muss durch präzise Berechnungen nachgewiesen werden (vgl. Nds. OVG, Urteil vom 11. Juni 1991 - 9 L 186/89 -, juris Rn. 6), wobei eine konkrete Berechnung anhand des verfügbaren Zahlenmaterials vorgelegt werden muss (vgl. Nds. OVG, Urteil vom 26. Januar 2015 - 9 KN 309/13 -, juris Rn. 25). Nicht erforderlich ist, dass dem einzelnen Veranlagungsbescheid die Wahrung des Schlechterstellungsverbot zu entnehmen ist. Diesen Anforderungen ist die Beklagte nachgekommen. Sie hat mit Schriftsatz vom 23. Mai 2023 eine umfassende und anonymisierte Vergleichsberechnung unter Einbezug aller berechnungsrelevanten Faktoren vorgelegt. Aus dieser ergibt sich, dass unter Anwendung der ersetzten Satzung ein Zweitwohnungssteueraufkommen in Höhe von 722.299,54 EUR angefallen wäre, wohingegen bei Anwendung der neuen hier streitbefangenen Satzung mit dem Steuersatz von 11,90 % ein Steueraufkommen in Höhe von 719.868,42 EUR anfällt, mithin ein niedrigerer Betrag.

Unerheblich ist, dass es im Einzelfall der Klägerin zu einer (erheblichen) Erhöhung der Zweitwohnungssteuer im Vergleich zu der Veranlagung auf Grundlage der ersetzten Satzung gekommen ist. Das Schlechterstellungsverbot ist nicht betroffen, wenn Einzelne durch andere Verteilungsregelungen höher belastet werden (vgl. Nds. OVG, Urteil vom 26. Januar 2015 - 9 KN 309/13 -, juris Rn. 24). Der verfassungsrechtlich gewährte Vertrauensschutz bezieht sich zudem nicht auf die Berechnungsfaktoren (vgl. Freese, in: Rosenzweig/Freese/von Waldhausen, NKAG, Stand April 2023, § 2 Rn. 96), sodass die Klägerin auch keinen Anspruch auf Beibehaltung des ursprünglichen, an den Mietaufwand anknüpfenden Steuermaßstabes hat. Mit Blick auf die umfangreichen und präzisen Berechnungen der Beklagten ist der Einwand der Klägerin, angesichts der bei ihr erfolgten deutlichen Steuererhöhung sei die Wahrung des Schlechterstellungsverbotes zweifelhaft, widerlegt.

c) Der in § 3 Abs. 1 ZwStS gewählte Maßstab zur Bemessung der Zweitwohnungssteuer verstößt jedoch in seiner konkreten Ausgestaltung gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Belastungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG.

aa) Die verfassungsrechtlichen Anforderungen, denen eine kommunale Aufwandsteuer gerecht werden muss, um das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der steuerlichen Belastungsgleichheit zu wahren, sind inzwischen höchstrichterlich geklärt.

Art. 3 Abs. 1 GG verlangt stets eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage einer Steuer. Die Bemessungsgrundlage muss, um die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen zu gewährleisten, so gewählt und ihre Erfassung so ausgestaltet sein, dass sie den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abbildet. Dies gilt besonders, wenn die Steuer nach einem einheitlichen Steuersatz erhoben wird, da aus der Bemessung resultierende Ungleichheiten dann nicht mehr auf einer späteren Ebene der Steuererhebung korrigiert oder kompensiert werden können. Um beurteilen zu können, ob die Bemessungsregelungen eine in der Relation realitätsgerechte Bewertung der erfassten Güter und damit die Vergleichbarkeit der Bewertungsergebnisse im Einzelfall sicherstellen, muss das Gesetz bzw. die Satzung das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen (vgl. BVerfG, Urteil vom 10. April 2018 - 1 BvL 11/14 -, juris Rn. 97).

Bei der Ausgestaltung von Regelungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage einer Steuer verfügt der Satzungsgeber über einen weiten Spielraum. Dabei darf er sich in erheblichem Umfang auch von Praktikabilitätsabwägungen mit dem Ziel der Einfachheit der Steuerfestsetzung und ihrer Erhebung leiten lassen. Dies gilt in besonderem Maße bei steuerlichen Massenverfahren. Bei der Ausgestaltung des Systems zur Erfassung der Bemessungsgrundlage kann der Gesetzgeber - bzw. hier im Falle kommunaler Steuern der Satzungsgeber - Praktikabilitätsabwägungen Vorrang vor Gesichtspunkten der Ermittlungsgenauigkeit einräumen und dabei auch beträchtliche Bewertungs- sowie Ermittlungsunschärfen in Kauf nehmen, um die Festsetzung und Erhebung der Steuer handhabbar zu halten. Begrenzt wird sein Spielraum dadurch, dass die von ihm geschaffenen Bemessungsregeln grundsätzlich in der Lage sein müssen, den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation realitätsgerecht abzubilden (vgl. BVerfG, Urteil vom 10. April 2018 - 1 BvL 11/14 -, juris Rn. 131).

Unter Anwendung der vorgenannten Maßstäbe gilt für die kommunale Zweitwohnungssteuer Folgendes:

Der Belastungsgrund einer kommunalen Zweitwohnungssteuer ist der finanzielle Aufwand des einzelnen Zweitwohnungsinhabers für das Innehaben der Zweitwohnung. Denn die Zweitwohnungssteuer knüpft als örtliche Aufwandsteuer an das Innehaben einer Zweitwohnung im Gebiet der betreffenden Kommune an. Mit ihr soll die in der Einkommens- und Vermögensverwendung für das Innehaben der Zweitwohnung zum Ausdruck kommende besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zweitwohnungsinhabers erfasst werden (vgl. BVerfG, Beschluss vom 15. Januar 2014 - 1 BvR 1656/09 -, juris Rn. 61; Nds. OVG, Urteil vom 20. Juni 2018 - 9 LB 124/17 -, juris Rn. 77).

Hiervon ausgehend wäre zwar der tatsächliche Aufwand des einzelnen Zweitwohnungsinhabers für das Innehaben einer Zweitwohnung in der betreffenden Kommune der wirklichkeitsnächste Maßstab für die Bemessung der Zweitwohnungssteuer. Er ist aber kaum oder nur mit erheblichem Aufwand zuverlässig fest-

stellbar. So fallen neben dem Kaufpreis für den Erwerb der Zweitwohnung einschließlich der damit verbundenen Nebenkosten oder dem Mietzins für eine gemietete Zweitwohnung als weitere finanzielle Aufwendungen für das Innehaben einer Zweitwohnung z. B. von den individuellen Umständen abhängige Nebenkosten sowie Kosten für die Anschaffung von Mobiliar und Haushaltszubehör an (vgl. BVerwG, Urteil vom 29. Januar 2003 - 9 C 3/02 -, juris Rn. 28).

Lässt sich der individuelle, wirkliche Aufwand nicht oder - wie hier - kaum zuverlässig erfassen und steht damit kein praktikabler Wirklichkeitsmaßstab zur Verfügung, so darf der Satzungsgeber zur Bemessung einer Aufwandsteuer auf einen Ersatzmaßstab zurückgreifen (vgl. BVerwG, Urteil vom 29. Juni 2017 - 9 C 7/16 -, juris Rn. 54). Er darf sich bei der Festlegung und Ausgestaltung des Ersatzmaßstabs von Praktikabilitätsabwägungen 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. Der gewählte Ersatzmaßstab muss also dennoch einen zumindest lockeren Bezug zu dem zu erfassenden Aufwand aufweisen und die Erfassung des Aufwands wenigstens wahrscheinlich machen (vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 - juris Rn. 59; BVerwG, Beschluss vom 19. Mai 2021 - 9 C 2.20 - juris Rn. 10; Nds. OVG, Urteil vom 20. Juni 2018 - 9 LB 124/17 -, juris Rn. 77). Dies folgt aus der Erwägung, dass der Ersatzmaßstab dem Normgeber in Bezug auf die Realitätsnähe der Steuerbemessung einen gewissen Spielraum einräumt, dieser Spielraum ihn aber nicht von der notwendigen inhaltlichen Ausrichtung der Steuer am Belastungsgrund entbindet (vgl. VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 154/21 -, juris Rn. 42).

**bb)** Ausgehend von diesen Maßgaben stehen den steuererhebungsberechtigten Kommunen verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung, wie sie den Belastungsgrund für die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer wahrscheinlichkeitsnah erfassen (vgl. hierzu Freese, in: Rosenzweig/Freese/von Waldthausen, NKAG, Stand April 2023, § 3 Rn. 326 ff. m. w. N.). Angesichts der Vielzahl an Möglichkeiten haben sich in der kommunalen Praxis auch zahlreiche "Arten" für die Bemessung der Zweitwohnungssteuer herausgebildet (vgl. den Überblick bei Burth/Eggert, KStZ 2022, 106, 107).

In Betracht kommt zum einen die Anknüpfung an den Mietaufwand. Dabei kann entweder an die tatsächlichen Verhältnisse, also den von dem Mieter einer Zweitwohnung geschuldeten Mietzins oder bei Eigentümern von Zweitwohnungen an den geschätzten ortsüblichen Mietzins für Räume gleicher Art, Lage und Ausstattung angeknüpft werden (vgl. Schleswig-Holst. OVG, Urteil vom 30. Januar 2019 - 2 LB 90/18 -, juris Rn. 104). Da für selbstgenutzte Eigentumswohnungen keine Miete zu zahlen ist, liegt der für das Innehaben einer solchen Wohnung anfallende Aufwand im Verzicht auf die dadurch erzielbaren Mieteinnahmen. Mangels einer für das konkrete Objekt bestehenden Mietvereinbarung stellt in solchen Fällen die Schätzung der Nettokaltmiete in der ortsüblichen Höhe eine geradezu zwingende Ermittlungsmethode dar. Sofern kein Mietspiegel existiert, der als Schätzungsgrundlage in Betracht käme, können auch sonstige Informationen über das Mietzinsniveau im Gemeindegebiet herangezogen werden, um den auf dem örtlichen Mietmarkt erzielbaren Mietzins zu bestimmen (vgl. Nds. OVG, Beschluss vom 20. Oktober 2021 - 9 ME 146/21 -, juris Rn. 32). Der Mietwert könnte grundsätzlich auch nach den vom Gutachterausschuss ermittelten üblichen Entgelten unter Berücksichtigung der Art, Größe, Ausstattung, Beschaffenheit und Lage anhand des zuletzt aktualisierten und verfügbaren Mietwertkalkulators bestimmt werden (so VG Gießen, Urteile vom 12. April 2022 - 8 K 2420/21.GI -, juris Rn. 38 ff.; und 7. März 2023 - 8 K 1172/22.GI -, juris Rn. 56 ff.).

Zum anderen ist es denkbar und wird auch so tatsächlich - unter anderem von der Beklagten - praktiziert, dass der Wohnwert (so die Bezeichnung bei Burth/Eggert, KStZ 2022, 106, 107) als Anknüpfungspunkt gewählt wird. Damit ist ein sogenannter Flächenmaßstab gemeint. Dieser setzt zur Ermittlung des Wohnwertes primär bei der Wohnfläche an. Ihm liegt die Idee zugrunde, dass die Wohnfläche jedenfalls im Ansatz auch den finanziellen Aufwand für das Innehaben einer Zweitwohnung erfassen kann. So sind beispielsweise Anschaffungskosten und Wohnwert (auch) von der Wohnfläche abhängig. Wird ein Flächenmaßstab gewählt, ist es aber erforderlich, dass die Verhältnisse hinsichtlich des Wohnwerts in der Gemeinde entweder hinreichend homogen sind oder bei fehlender Homogenität der Maßstab durch den Satzungsgeber entsprechend differenziert wird (vgl. BVerwG, Urteil vom 29. Januar 2003 - 9 C 3.02 - juris Rn. 22). Denn eine Satzungsbestimmung, nach der sich die Bemessungsgrundlage alleine nach der Wohnfläche richten soll, würde sich zu weit von dem zu steuernden Aufwand für das Innehaben einer Zweitwohnung lösen. Die

Wohnfläche allein ist lediglich ein Maßstab für die Größe der Wohnung und weist keinen Bezug zur der Wohnungsausstattung und der Lage auf. Eine auf dieser Grundlage errechnete Zweitwohnungssteuer würde sich grundsätzlich verdoppeln, wenn bei gleichbleibender Lage und Ausstattung der Wohnung die Wohnfläche doppelt so groß ist; umgekehrt würde die Zweitwohnungssteuer bei Wohnungen mit gleicher Wohnfläche ungeachtet großer Unterschiede bei Lage und Wohnungsausstattung in gleicher Höhe erhoben. Durch derartige Verzerrungen wird eine gleichheitsgerechte Erhebung der Zweitwohnungssteuer verhindert. Diese Erwägungen beruhen auf der bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung zur unzulässigen alleinigen Bemessung der Zweitwohnungssteuer anhand des Bodenwertes - gemeint ist damit die Grundstücksfläche - (BVerwG, Beschluss vom 19. Mai 2021 - 9 C 2/20 -, juris Rn. 11 f.), die sich nach Ansicht der erkennenden Kammer auch auf die alleinige Bemessung der Zweitwohnungssteuer anhand der Wohnfläche übertragen lässt.

Um ausgehend von der Wohnfläche eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung und Erhebung der Zweitwohnungssteuer zu ermöglichen, ist daher eine weitere Differenzierung erforderlich. Satzungsbestimmungen, die die Wohnfläche als einen von mehreren Faktoren für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage heranziehen, sind eher geeignet, zu einer gleichheitsgerechten Erhebung beizutragen (vgl. BVerwG, Beschluss vom 19. Mai 2021 - 9 C 2/20 -, juris Rn. 12). Eine solche Differenzierung kann dem Grunde nach auch anhand der Gebäudeart, des Baujahres und der Lage vorgenommen werden (vgl. Schleswig-Holst. OVG, Urteil vom 30. Januar 2019 - 2 LB 90/18 -, juris Rn. 106). Diesen Kriterien kann eine grundsätzliche Eignung zur Erfassung des Belastungsgrundes nicht abgesprochen werden, da typischerweise eine Wohnung in einem Mehrfamilienhaus älteren Baujahres in Stadtrandlage mit einem anderen finanziellen Aufwand verbunden ist als ein Einfamilienhaus neueren Baujahres mit Wasser- oder Bergblick (vgl. VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 154/21 -, juris Rn. 44). Somit wird auch dem aus dem allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip) Rechnung getragen.

cc) Der von der Beklagten in § 3 Abs. 1 ZwStS gewählt Maßstab wird allerdings in seiner konkreten Ausgestaltung den verfassungsrechtlichen Anforderungen zur Erfassung des Belastungsgrundes nicht gerecht.

Zwar ist ausgehend von den obenstehenden Ausführungen grundsätzlich rechtlich nichts dagegen zu erinnern, wenn sich die Zweitwohnungssteuer an dem Wohnwert orientiert und nach einem sogenannten Flächenmaßstab bemessen wird, soweit neben der Wohnfläche mehrere differenzierende Faktoren zur Ermittlung einer Bemessungsgrundlage führen. Die erkennende Kammer hält insofern neben der Wohnfläche die Heranziehung eines Baujahresfaktors und Gebäudeartfaktors für zulässig. Auch ein Lagewert darf, soweit er dazu dienen soll, den besonderen Lagevorteil der Zweitwohnung zu erfassen, dem Grunde nach ein Bemessungsfaktor sein. Allerdings darf der die Lage abbildende Faktor nach Ansicht der Kammer nicht lediglich der "reine" Bodenrichtwert, ausgedrückt in EUR/m<sup>2</sup>, sein. Denn wird er so - wie auch von der Beklagten in § 3 Abs. 2 ZwStS - definiert, fehlt ihm der erforderliche hinreichende, zumindest lockere Bezug zum Besteuerungsgrund in Gestalt der Einkommensverwendung. Vielmehr wird damit der Objektwert in Ansatz gebracht. Weil der Lagewert zudem prägenden Einfluss auf die Bemessungsgrundlage in § 3 Abs. 1 ZwStS und die im Ergebnis zu zahlende Steuer hat, führt die Einbeziehung des so definierten Lagewertes dazu, dass faktisch eine primär am Objektwert orientierte (Objekt-)Steuer erhoben wird, die insgesamt nicht den Belastungsgrund erfasst und daher wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig ist.

(1) Zunächst ist im Ausgangspunkt festzuhalten, dass allen "Faktoren" (im rechtlichen Sinn) bzw. Multiplikatoren (im mathematischen Sinn) aus der Bemessungsgrundlage in § 3 Abs. 1 ZwStS prägender Einfluss zukommt. Dabei handelt es sich um eine mathematisch logische Notwendigkeit. Denn die Beklagte errechnet die Bemessungsgrundlage in § 3 Abs. 1 ZwStS, indem sie vier Werte miteinander multipliziert. Verändert man einen der vier Werte, so verändert sich stets auch das Produkt der vier Werte um die (prozentuale) verhältnismäßige Veränderung des jeweiligen Multiplikators. Dies verdeutlichen die nachfolgenden Beispielrechnungen, wobei die veränderten Werte und ihr Niederschlag in der Bemessungsgrundlage jeweils hervorgehoben sind:

Veränderung Wohnflächenfaktor (WF)		0,00%	0,00%	0,00%	<b>9,89%</b>
Veränderung Baujahresfaktor (BJ)		0,00%	0,00%	<b>1,51%</b>	0,00%
Veränderung Gebäudeartfaktor (GA)		0,00%	<b>9,09%</b>	0,00%	0,00%
Veränderung Bodenrichtwert (BRW)		<b>13,64%</b>	0,00%	0,00%	0,00%
Verhältnis Bemessungsgrundlage (BG)		<b>13,64%</b>	<b>9,09%</b>	<b>1,51%</b>	<b>9,89%</b>

Jede Veränderung von einem der vier Faktoren bzw. Multiplikatoren findet ihre verhältnismäßige Entsprechung in der Bemessungsgrundlage und damit in der im Ergebnis zu zahlenden Steuer. Damit kommt letztlich jedem Multiplikator (im mathematischen Sinn) bzw. Faktor (im rechtlichen Sinn) maßstabsprägende und dominierende Wirkung zu (insoweit ungenau: VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 154/21 -, juris Rn. 48, das bei einer identischen Satzungsbestimmung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage lediglich dem Lagewert maßstabsprägende Wirkung zuspricht und den übrigen Faktoren ihren Einfluss auf die Bemessungsgrundlage abspricht).

Definiert man mit der Beklagten die Steuerbemessungsgrundlage so, dass jedem Faktor prägende Wirkung

	<b>Ausgangswerte</b>	<b>Beispiel 1</b>	<b>Beispiel 2</b>	<b>Beispiel 3</b>	<b>Beispiel 3</b>
Wohnflächenfaktor (WF)	<b>68,25</b>	68,25	68,25	68,25	<b>75,00</b>
Baujahresfaktor (BJ)	<b>1,981</b>	1,981	1,981	<b>2,011</b>	1,981
Gebäudeartfaktor (GA)	<b>1,10</b>	1,10	<b>1,20</b>	1,10	1,10
Bodenrichtwert (BRW)	<b>44,00 EUR</b>	<b>50,00 EUR</b>	44,00 EUR	44,00 EUR	44,00 EUR
Lagewert (LW)	44,00 EUR	50,00 EUR	44,00 EUR	44,00 EUR	44,00 EUR
Bemessungsgrundlage (BG)	6.543,84 EUR	7.436,18 EUR	7.138,73 EUR	6.642,94 EUR	7.191,03 EUR
Steuersatz	12,10%	12,10%	12,10%	12,10%	12,10%
Zu zahlende Steuer	791,80 EUR	899,78 EUR	863,79 EUR	803,80 EUR	870,11 EUR

zukommt, weil sich alle Veränderungen einzelner Faktoren prozentual identisch in der im Ergebnis zu zahlenden Steuer niederschlagen, müssen sich auch alle Faktoren an den verfassungsrechtlichen Maßstäben zur Wahrung des Gebots der Belastungsgleichheit messen lassen. Jeder Faktor muss folglich für sich gesehen geeignet sein, den Belastungsgrund hinreichend zu erfassen, also den geforderten zumindest lockeren Bezug zu ihm aufweisen. Diesen Anforderungen werden aber nur die Faktoren Wohnfläche, Gebäudeart und Baujahr gerechnet, nicht hingegen der Lagewert, wie ihn die Beklagte in § 3 Abs. 2 ZwStS ausgestaltet hat. Hierzu im Einzelnen:

(2) Ausgehend von den bereits dargelegten Gründen, die für die grundsätzliche Zulässigkeit eines Wohnflächenmaßstabes sprechen, ist es nicht zu beanstanden, dass der Ausgangspunkt der Steuerbemessung die Wohnfläche ist. Hierbei handelt es sich um einen objektiv messbaren Wert, der anhand der tatsächlichen Umstände ermittelt wird. Die Beklagte ermittelt die Wohnfläche gemäß § 3 Abs. 4 ZwStS nach den Maßgaben der Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche (WoFIV). Damit beruht die Berechnung auf einer veröffentlichten und jedermann zugänglichen bundesgesetzlichen Rechtsgrundlage, die zudem nach objektiven und gleichen Maßstäben definiert, welche Flächen und Räumlichkeiten zur Wohnfläche gehören und wie die Grundfläche zu ermitteln ist (so auch VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 178/21 -, juris Rn. 45).

(3) Auch das Baujahr weist grundsätzlich einen Sachbezug zu dem zu steuernden Aufwand auf. Welche finanziellen Mittel der Inhaber einer Zweitwohnung auf diese verwenden muss, hängt unter anderem auch von dem Baujahr des Gebäudes ab, weil dieses jedenfalls regelmäßig einen Rückschluss auf die Beschaffenheit des Gebäudes zulässt. Mit dem Baujahr als Faktor wird weiter der unterschiedliche Aufwand für die Nutzung und die Unterhaltung sowie unterschiedliche Anschaffungskosten (Abschreibungen/Zinsbelastung bzw. Kapitalbindung) berücksichtigt (vgl. VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 178/21 -, juris Rn. 59).

Ebenso ist es rechtlich nicht zu beanstanden, dass die Beklagte den Faktor als ein Tausendstel des Baujahres ausgestaltet hat. Denn das Baujahr ist in der Regel nur in geringerem Umfang werterhöhend bzw. wertmindernd. Ergänzend tritt hinzu, dass immer mehr ältere Gebäude durch Sanierungs- und Modernisierungsmaßnahmen wertsteigernd erneuert werden (vgl. Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung im Bundesamt für Bauwesen und Raumordnung, Hinweise zur Erstellung von Mietspiegeln, 3. Auflage 2020, S. 37). Eine realitätsgerechte Abbildung der Relation der einzelnen Wirtschaftsgüter wird dadurch nicht beeinträchtigt. Vor dem Hintergrund der zulässigen Typisierung und Pauschalierung ist es nicht zu beanstanden, diesem Faktor - wie die Beklagte es getan hat - in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander im Gesamtmaßstab kein großes Gewicht beizumessen (so auch VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 178/21 -, juris Rn. 60). Zudem hat die Beklagte nachvollziehbar dargelegt, dass durch einen so gestalteten Baujahresfaktor das Produkt der Faktorenmultiplikation im Ergebnis zu einem Wert führt, der im Erhebungsgebiet der Beklagten in der Gesamtschau dem jährlichen Aufwand für das Innehaben einer Zweitwohnung näherkommt, als es bei Anwendung eines beispielsweise nach Baujahresaltersklassen abgestuften Faktors (im Sinne von: Faktor 1 für Gebäude errichtet ab 2016, Faktor 0,9 für Gebäude errichtet zwischen 2010 und 2015 etc.) der Fall wäre. Denn die Heranziehung eines solchen abgestuften Faktors würde unter Beibehaltung der übrigen Faktoren bei einem fiktiven Beispiel einer 45 m<sup>2</sup> großen Eigentumswohnung aus dem Jahr 1965 mit einem Lagewert von 38 EUR/m<sup>2</sup> zu einer Zweitwohnungssteuer in Höhe von 684,00 EUR führen, was mit Blick auf den jährlichen Aufwand als insgesamt zu gering erscheint. Wenn die Klägerin ausführt, es würde so ein rechnerisch sehr wirkungsmächtiger Faktor eingeführt werden, der fast zu einer Verdoppelung der zu zahlenden Steuer führe, übersieht sie, dass der Steuermaßstab nicht dazu dienen muss, den realen Aufwand des einzelnen Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der Vorhaltung seiner Zweitwohnung auszudrücken. Es soll lediglich eine Bezugsgröße gewonnen werden, die den zu steuernden Aufwand normativ quantifiziert und so die Vergleichbarkeit der im Satzungsgebiet vorhandenen Zweitwohnungen untereinander gewährleistet. Dies ist auch dann der Fall, wenn der Baujahresfaktor nicht als abgestufter Faktor dargestellt wird, sondern als ein Tausendstel des Baujahres, weil die Vergleichbarkeit hiervon nicht betroffen ist.

Zudem hat die Beklagte nachvollziehbar schriftsätzlich dargelegt, dass die Definition des Baujahresfaktors in § 3 Abs. 5 ZwStS zwar nicht einzelne nachträgliche Modernisierungsmaßnahmen berücksichtigt, jedoch aber sehr wohl grundlegende vollumfängliche Sanierungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die zu einem

nahezu neuwertigen Zustand der Bausubstanz führen. Eine solche Pauschalierung und Typisierung ist mit Blick auf den Charakter der Zweitwohnungssteuererhebung als Massenverfahren zulässig. Denn es wäre nur mit erheblichem Verwaltungsaufwand möglich, einzelne über die Jahre hinweg durchgeführte Modernisierungsmaßnahmen zu ermitteln und zu überprüfen, wohingegen grundlegende Sanierungs- und Modernisierungsmaßnahmen leichter zu erkennen sind. Überdies hat die Beklagte nachvollziehbar ausgeführt, dass der nicht erfasste Bereich - also alle Sanierungs- und Modernisierungsarbeiten, die zwischen dem ursprünglichen Baujahr und einer dann erfassten grundlegenden Sanierung liegen - von voraussichtlich zu vernachlässigendem Umfang sind.

(4) Die Berücksichtigung der Gebäudeart zur weiteren Differenzierung des Wohnwertes unterliegt ebenfalls keinen durchgreifenden rechtlichen Bedenken. Die Beklagte nimmt hiermit sachgerecht Bezug zu der Marktsituation. Typischerweise hängt der Wohnwert auch von der Gebäudeart ab. In nachvollziehbarer Weise geht die Beklagte mit ihrer Satzungsregelung in § 3 Abs. 6 ZwStS, wonach ein gestufter Gebäudeartfaktor anzusetzen ist, davon aus, dass der Unterhaltungs- und Anschaffungsaufwand sowie Wohnwert für die Gebäudeart "Einfamilienhaus" höher ist als bei einer Eigentumswohnung oder gemieteten Wohnung in einem Mehrfamilienhaus. Damit ist der Faktor geeignet, den unterschiedlich hohen Aufwand für das Innehaben einer Zweitwohnung abzubilden. Die von der Beklagten vorgenommene Eingruppierung der Gebäudearten sowie die Festlegung eines zugehörigen Faktors ist von dem weiten Gestaltungsspielraum als Satzungsgeber umfasst und rechtfertigt sich aus den im Steuerrecht maßgeblichen Gesichtspunkten der Verwaltungsvereinfachung und Typisierung (vgl. VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 178/21 -, juris Rn. 62). Die gewählten Gebäudearten sind allgemein übliche Gebäudearten bei der Kategorisierung und darüber hinaus für die Beklagte als steuererhebende Kommune vergleichsweise einfach aus den Grundsteuermessbescheiden des Finanzamtes zu entnehmen, womit eine nicht unerhebliche Verwaltungsvereinfachung eintritt. Es wäre zudem nur überaus schwer festzustellen, ob es sich im Einzelfall um ein eher weniger wertvolles Einfamilienhaus - etwa, weil es sich um ein einfaches Holzhaus handelt - oder um eine eher überdurchschnittlich wertvolle Eigentumswohnung - etwa, weil sie über besondere Ausstattungsmerkmale verfügt - handelt. Mögliche Ungenauigkeiten sind daher hinzunehmen und werden im Übrigen durch die weiteren Faktoren angemessen aufgefangen.

Anders als die Klägerin meint, war die Beklagte auch nicht gehalten, einen weiteren Gebäudeartfaktor "Ferienhaus/Holzhaus" speziell für die im Gebiet des sogenannten "G." gelegenen Häuser - unter denen sich auch ihr Hausgrundstück befindet - zu schaffen. Neben den bereits zuvor erwähnten Vollzugsschwierigkeiten, die hier ebenso bestünden, würde sich nämlich auch die Frage stellen, ob wirklich alle Gebäude im "G." unter denselben Gebäudearttyp fallen. Dies wäre mit Blick auf die verfassungsrechtlich geforderte Vergleichbarkeit wiederum bedenklich. Überdies erscheint es der Kammer zweifelhaft, ob ein als "Holzferienhaus" umschriebener Gebäudeartfaktor den zu erfassenden Gebäudearttyp hinreichend klar umreißt und damit dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgrundsatz aus Art. 20 Abs. 3 GG genügen würde.

(5) Dass in dem angegriffenen Bescheid der Klägerin ein als "Verfügungsgrad: 100 %" angegebener Faktor vorhanden ist, ist im Ergebnis rechtlich unerheblich. Zwar findet ein solcher Verfügbarkeitsfaktor keine ausdrückliche Entsprechung in der Regelung zur Bemessungsgrundlage in § 3 Abs. 1 ZwStS. Allerdings handelt es sich dann, wenn die Beklagte ohne Satzungsgrundlage einen solchen Faktor berücksichtigt, um einen etwaigen Fehler in der Rechtsanwendung der Satzung, der allenfalls zur Rechtswidrigkeit des konkreten Bescheides führen würde und keinen Einfluss auf die materielle Rechtmäßigkeit der Satzung selbst hat. Zudem ist es - wie sich die Kammer für eine zukünftige Satzungsregelung erlaubt anzumerken - so, dass auch wenn der "Verfügungsgrad" nicht in dem Steuermaßstab aus § 3 Abs. 1 ZwStS selbst angegeben ist, er dennoch eine satzungsrechtliche Grundlage hat, nämlich in § 7 ZwStS, der Regelungen zu Teilerlassen trifft. Die Beklagte hat in der mündlichen Verhandlung auf Befragen der Kammer nachvollziehbar erklärt, dass grundsätzlich ein Verfügungsgrad von 100 % angesetzt wird, sofern nicht ein Teilerlass gemäß § 7 ZwStS beantragt und bewilligt worden ist. Da eine zusätzliche Multiplikation der übrigen Bemessungsgrundlage mit 100 % (sprich 1,00) keine rechnerischen Auswirkungen hat, es keinen höheren Verfügungsgrad als 100 % in § 7 ZwStS gibt und folglich auch durch die Berücksichtigung des Verfügungsgrades keine Erhöhung der Bemessungsgrundlage erfolgen kann, ist es aus Sicht der Kammer unschädlich, dass der Faktor "Verfügungsgrad" nicht ausdrücklich in § 3 Abs. 1 ZwStS genannt ist, wenngleich es mit Blick auf das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot aus Art. 20 Abs. 3 GG wünschenswert wäre.

(6) Der in § 3 Abs. 2 und 3 ZwStS definierte Lagewert entspricht hingegen nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben, die an einen Wahrscheinlichkeitsmaßstab zu stellen sind.

Grundsätzlich ist es der Beklagten als steuererhebende Kommune nicht verwehrt, einen Lagewert bzw. Bodenrichtwert als Faktor zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen heranzuziehen. Dabei spricht nichts dagegen, den Lagewert auch aus dem Bodenrichtwert zu ermitteln. So kann das Verhältnis der Bodenrichtwerte zueinander grundsätzlich als ein die Lage abbildender Wertfaktor im Rahmen des Bemessungsmaßstabes der Zweitwohnungssteuer berücksichtigt werden (vgl. Schleswig-Holst. OVG, Urteil vom 30. Januar 2019 - 2 LB 92/18 -, juris Rn. 116; sowie Beschluss vom 4. August 2022 - 5 MB 15/22-1 -, juris Rn. 16), um so im Vergleich untereinander entweder den mit dem Innehaben einer Zweitwohnung verbundenen laufenden Finanzierungsaufwand als einen Ausschnitt der tatsächlich anfallenden Kosten (vgl. hierzu BayVGH, Urteil vom 2. Mai 2016 - 4 BV 15.2777 - juris Rn. 33) oder den Teil des Mietwerts einer solchen Wohnung (vgl. BVerwG, Beschluss vom 19. Mai 2021 - 9 C 2.20 - juris Rn. 11 f.) zu erfassen.

i) So wie die Beklagte jedoch ihren Lagewert in § 3 Abs. 2 und 3 ZwStS ausgestaltet hat, ist er kein die Lage abbildender Wertfaktor, wie er sich aus dem Verhältnis der Bodenrichtwerte in den bestehenden Bodenrichtwertzonen ableiten lassen könnte, sondern ein reiner Bodenrichtwert, ausgedrückt in EUR/m<sup>2</sup>. Als solcher ist er nicht geeignet, den zu besteuern den Aufwand unter Wahrung des Gebotes der Lastengleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG zu erfassen. Denn er weist nicht den erforderlichen hinreichend lockeren Bezug zu dem zu erfassenden Aufwand für das Innehaben einer Zweitwohnung in Gestalt der diesbezüglichen Einkommensverwendung auf.

Der Lagewert wird gemäß § 3 Abs. 2 Satz 1 ZwStS anhand des Bodenrichtwerts ermittelt. Nach § 3 Abs. 2 Satz 2 ZwStS sind als Bodenrichtwerte die von dem zuständigen niedersächsischen Gutachterausschuss ermittelten und veröffentlichten Bodenrichtwerte (zum Stand 31. Dezember des dem Erhebungszeitraums vorangegangenen Jahres) anzusetzen. Bodenrichtwerte sind nach § 196 Abs. 1 Satz 1 BauGB aufgrund der Kaufpreissammlung gemäß § 195 Abs. 1 Satz 1 BauGB flächendeckend ermittelte durchschnittliche Lagewerte für den Boden unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Entwicklungszustands. Der Bodenrichtwert ist gemäß Ziff. 2 der Richtlinie zur Ermittlung von Bodenrichtwerten (Bodenrichtwertlinie) definiert als der durchschnittliche Lagewert des Bodens für eine Mehrheit von Grundstücken innerhalb eines abgegrenzten Gebiets (Bodenrichtwertzone), die nach ihren Grundstücksmerkmalen (§ 4 Abs. 2 ImmoWertV), insbesondere nach Art und Maß der Nutzbarkeit (§ 6 Abs. 1 ImmoWertV) weitgehend übereinstimmen und für die im Wesentlichen gleiche allgemeine Wertverhältnisse (§ 3 Abs. 2 ImmoWertV) vorliegen. Er ist bezogen auf den Quadratmeter Grundstücksfläche eines Grundstücks mit den dargestellten Grundstücksmerkmalen (Bodenrichtwertgrundstück). Der Bodenrichtwert wird von den Gutachterausschüssen jährlich aus den gezahlten Kaufpreisen für Bauland sowie land- und forstwirtschaftliche Nutzflächen ermittelt. Er wird in einem Wertverhältnis von Euro zu Quadratmeter ausgedrückt. Damit bildet er im Wesentlichen den Wert des Grundstücks ab (vgl. Kleiber, in: EZBK, 148. EL Oktober 2022, BauGB § 196 Rn. 21), wobei ihm ein gewisses Element der Zufälligkeit nicht abgesprochen werden kann, weil die in einem Zeitraum stattfindenden Verkäufe von Bau- und Nutzflächen naturgemäß nicht sicher planbar und ex-ante vorhersehbar sind. Mit § 3 Abs. 2 ZwStS bringt die Beklagte somit jährlich wiederkehrend den reinen Bodenwert der Wohnfläche und damit den jeweils erzielbaren Kaufpreis in Ansatz.

Belastungsgrund für die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer ist aber die finanzielle Einkommensverwendung, die sich in dem Innehaben einer Zweitwohnung manifestiert. Besteuert werden soll mit der Zweitwohnungssteuer als örtliche Aufwandsteuer der finanzielle Aufwand, dem ein Wohnungsinhaber das Innehaben einer Zweitwohnung "wert" ist (vgl. BVerfG, Beschluss vom 15. Januar 2014 - 1 BvR 1656/09 -, juris Rn. 61; Nds. OVG, Urteil vom 20. Juni 2018 - 9 LB 124/17 -, juris Rn. 77). Dieser "Wert" entspricht aber nicht dem Objektwert und möglicherweise zu erzielenden Marktwert oder Kaufpreis. Wie viel die Zweitwohnung als Objekt wert ist, spricht welcher Kaufpreis sich für sie erzielen lassen würde, steht nach Ansicht der Kammer zudem nicht zwangsläufig in einer strengen Korrelation mit der Frage, wie viel Einkommen ein Wohnungsinhaber auf seine Zweitwohnung verwenden muss. Weiter bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass sich die jeweils maßgeblichen Bodenrichtwerte verhältnismäßig proportional zu dem finanziellen Aufwand für das Innehaben einer Zweitwohnung im Stadtgebiet entwickeln (so auch VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 154/21 -, juris Rn. 59). Der Bodenrichtwert in einer Bodenrichtwertzone ergibt sich aus den gesammel-

ten Daten über die erzielten Kaufpreise dieser Zone; er erfasst also die vermeintliche oder potentielle Wertigkeit des Objektes in diesem Gebiet. Der Bodenrichtwert kann unter Berücksichtigung aktueller statistischer Daten wegen der derzeit allgemein zu verzeichnenden Preisanstiege für Bauland innerhalb weniger Jahre stark ansteigen (vgl. nur den Landesgrundstücksmarktbericht Niedersachsen 2020, S. 6 f. [stetiger Preisanstieg für Bauland]).

Der Aufwand für das Innehaben einer gegebenenfalls auch bereits länger gehaltenen Zweitwohnung bleibt aber im Kern gleich oder kann jedenfalls gleichbleiben. In Betracht käme es, den (fiktiven) finanziellen Aufwand für das Vorhalten einer Zweitwohnung und dessen Entwicklung eher an dem Verbraucherpreisindex zu orientieren (vgl. VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 154/21 -, juris Rn. 58). Verbraucherpreisindex und Bodenrichtwerte entwickeln sich aber schon alleine aufgrund ihrer unterschiedlichen Ermittlungsgrundlagen und Berechnungsmethoden nicht gleichförmig. Diese nicht inhärente Dynamik führt dazu, dass sich die auf Basis der Bemessungsgrundlage errechnete Zweitwohnungssteuer in ihrem Ergebnis immer weiter von dem tatsächlichen Aufwand zu entfernen droht. Die zu besteuernde Einkommensverwendung kann zwar auch in dem Kaufpreis für den Erwerb der Zweitwohnung liegen, jedoch erfasst der Bodenrichtwert in diesem Fall nicht laufende Abschreibungen und Zinsbelastungen als ebenfalls zu besteuernde Einkommensverwendungen. Wird die Zweitwohnung nur gemietet, so ist der Bodenrichtwert noch weniger geeignet, die Einzelverwendung abzubilden, denn der Mietzins wird hiervon nicht erfasst. In beiden Fällen kann der Bodenrichtwert nicht weitere typischerweise mit dem Innehaben einer Zweitwohnung verbundene Aufwendungen wie zum Beispiel Nebenkosten, Bewirtschaftungskosten, Unterhalt- und Renovierungskosten, Mobiliar und Haushaltsgegenstände sowie Versicherungsbeiträge abbilden.

Dabei ist der Kammer bewusst, dass die Bemessungsgrundlage nicht den in Euro ausgedrückten realen Aufwand im Zusammenhang mit dem Vorhalten einer Zweitwohnung erfassen muss (vgl. BVerwG, Urteil vom 29. Juni 2017 - 9 C 7/16 -, juris Rn. 54), und dem Satzungsgeber aus Gründen der Praktikabilität eine weiterreichende Typisierungsbefugnis zukommt (vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 - juris Rn. 59). Die grundsätzliche Zulässigkeit eines Ersatzmaßstabes entbindet den Satzungsgeber aber nicht davon, einen jedenfalls lockeren Bezug zu dem zu steuernden Aufwand als Bezugsgröße herzustellen. Dieser fehlt auch nicht erst dann, wenn gar keine Verknüpfung mehr zu dem Aufwand besteht. Vielmehr folgt aus dem Umstand, dass jeder Steuermaßstab dem Grundsatz der Belastungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG gerecht werden muss, dass sich der Ersatzmaßstab so nah wie möglich an der Wirklichkeit zu orientieren hat (vgl. VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 154/21 -, juris Rn. 56).

Auch das Vorbringen der Beklagten, die Bemessungsgrundlage aus § 3 Abs. 1 ZwStS stünde im Einklang mit den Vorgaben des Schleswig-Holst. OVG aus dem Urteil vom 30. Januar 2019 (2 LB 90/18 - juris Rn. 106), greift nicht durch. Zum einen scheint die Beklagte die dortigen Ausführungen als gesetzesgleiche Vorgaben zu verstehen, obgleich ihnen nur der Charakter eines sog. obiter dictum zukommt. Es handelt sich lediglich um einen obergerichtlichen Hinweis darauf, wie zukünftig ein Flächenmaßstab unter Einbezug des Lagevorteils ausgestaltet werden könnte, ohne dass die obergerichtlichen Darstellungen erschöpfend oder gar für die Satzungsgeber verbindlich wären, was sich bereits aus dem Prinzip des gewaltenteiligen Staates (Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG) ergibt. Zum anderen übersieht die Beklagte, dass sie die als "Vorgaben" empfundenen obergerichtlichen Ausführungen nicht vollständig und präzise umgesetzt hat. So hat das Schleswig-Holst. OVG formuliert, ein die Lage abbildender Wertfaktor könnte aus dem "*Verhältnis der Bodenrichtwerte*" in den bestehenden Bodenrichtwertzonen im Satzungsgebiet abgeleitet werden (vgl. Schleswig-Holst. OVG, Urteil vom 30. Januar 2019 - 2 LB 90/18 -, juris Rn. 106). Die Beklagte definiert den Lagewert aber als "*reinen*" in EUR/m<sup>2</sup> ausgedrückten Bodenrichtwert, ohne diesen - wie vom Schleswig-Holst. OVG vorgeschlagen - in das Verhältnis zu den übrigen Bodenrichtwerten zu setzen. Dies wäre aber aus Sicht der Kammer erforderlich, um den Lagewert verfassungskonform auszugestalten. Ausgehend von dem obiter dictum des Schleswig-Holst. OVG könnte der Lagewert so ermittelt werden, indem beispielsweise alle Bodenrichtwerte im Satzungsgebiet jeweils zu dem höchsten Bodenrichtwert in das Verhältnis gesetzt werden. Dies könnte eher den Anforderungen aus Art. 3 Abs. 1 GG gerecht werden, weil so die Relation der Wirtschaftsgüter und deren Entwicklung zueinander realitätsgerecht abgebildet wird. Damit könnte eine verfassungsrechtlich geforderte Vergleichbarkeit der Grundstücke, auf denen die Zweitwohnungen belegen sind, herbeigeführt werden. Sie würden in ihrer Wertigkeit - dem Lagevorteil - proportional zueinander abgegrenzt. Veränderungen des Bodenrichtwerts hätten damit alleine Auswirkungen auf dieses Verhältnis

der Grundstücke zueinander als Grundlage und Bezugspunkt für einen unterschiedlichen Aufwand bei einer höherwertigen oder niedrigwertigen Lage des Grundstückes. Ein so definierter Lagefaktor könnte neben weiteren Faktoren zur Feindifferenzierung des Flächenmaßstabes herangezogen werden, weil in diesem Fall Veränderungen des Bodenrichtwerts keine im Verhältnis zueinander entsprechende Steuerhöhe hätten (so auch VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 178/21 -, juris Rn. 53 f., 56, welches einen so definierten Lagewert nicht beanstandet hat).

ii) Daneben und insoweit rechtlich selbstständig tragend genügt die Ausgestaltung des Steuermaßstabes in § 3 Abs. 1 ZwStS den verfassungsrechtlichen Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG noch aus einem anderen Aspekt nicht. Der Steuermaßstab ist aufgrund des dominierenden Einflusses des Bodenrichtwertes auf die Bemessungsgrundlage nicht geeignet, den finanziellen Aufwand realitätsnah zu erfassen. Denn Veränderungen des Lagewertes finden nicht nur ihre prozentual verhältnismäßige Entsprechung in damit verbundene Veränderungen der Bemessungsgrundlage und der zu zahlenden Steuer, sondern der so ausgestaltete Lagewert führt zu einem Ungleichgewicht und zu Verzerrungen hinsichtlich des zu erfassenden Aufwandes, der einer gleichheitsgemäßen Erhebung der Zweitwohnungssteuer entgegensteht. Aufgrund der breiten Spanne von Bodenrichtwerten im Erhebungsgebiet der Beklagten kommt es zu einer erheblichen Spannweite an zu zahlenden Zweitwohnungssteuern. Diese Streuung ist so erheblich, dass § 3 Abs. 1 ZwStS insgesamt nicht in der Lage ist, den mit dem Innehaben einer Zweitwohnung verbundenen Aufwand wirklichkeitsnah und gleichheitsgerecht zu erfassen.

In dem Erhebungsgebiet der Beklagten besteht eine erheblich große Spanne zwischen dem niedrigsten Bodenrichtwert in Höhe von 6,00 EUR und dem höchsten Bodenrichtwert in Höhe von 86,00 EUR (jeweils zum Stichtag 31. Dezember 2020), was einem Verhältnis von 1 zu 14,33 entspricht. Dies ist hinsichtlich des Gebotes der Belastungsgleichheit aus Sicht der Kammer problematisch, weil es so zu gleichheitswidrigen Steuererhebungen und -festsetzungen kommt. Ausgehend von der prägenden Wirkung des Bodenrichtwertes auf die Zweitwohnungssteuer führt die Anwendung des Steuermaßstabes aus § 3 Abs. 1 ZwStS zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage dazu, dass der Inhaber einer steuerpflichtigen Zweitwohnung in der Bodenrichtwertzone mit dem höchsten Bodenrichtwert 14,33-mal höher belastet wird, als der Inhaber einer ansonsten mit identischen Merkmalen ausgestatteten Zweitwohnung in der niedrigsten Bodenrichtwertzone. Das ergibt sich aus der folgenden Berechnung:

Höchster Bodenrichtwert 86,00 EUR / niedrigster Bodenrichtwert 6,00 EUR = 14,33.

Demnach müsste auch der finanzielle Aufwand für das Innehaben einer ansonsten mit identischen Merkmalen ausgestatteten Zweitwohnung in einer Zone mit dem höchsten Bodenrichtwert ca. 14-mal höher sein als der finanzielle Aufwand, der für das Innehaben einer Zweitwohnung in der niedrigsten Bodenrichtwertzone entsteht. Dies erscheint aus Sicht der Kammer realitätsfern, weil hierfür keinerlei tatsächliche Anhaltspunkte bestehen. Der finanzielle Aufwand mag sich unterscheiden, weil die Lage wie dargestellt durchaus wertrelevant ist. Eine solche Divergenz, zu der § 3 Abs. 1 und 2 ZwStS führt, entspricht jedoch nicht der Lebenswirklichkeit. Die Beklagte hat auf Vorhalt in der mündlichen Verhandlung auch nicht zur Überzeugung des Gerichts darzulegen vermocht, warum diese Spannweite noch in der Lage sein soll, die unterschiedlichen Wohnwerte hinreichend vergleichbar zu erfassen. Vielmehr verdeutlicht diese Beispielrechnung, dass der so definierte Lagewert nicht dazu geeignet ist, den zu besteuerten Aufwand hinreichend wirklichkeitsnah zu erfassen, weil er zu erheblichen, gleichheitswidrigen und nicht nachvollziehbaren Streuungen führt. Damit erreicht § 3 Abs. 1 ZwStS keine realitätsnahe Abbildung der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander.

Die Beklagte hat zwar eingeräumt, diese Problematik erkannt zu haben. Sie meint aber, dass aufgrund der vorherrschenden tatsächlichen Verhältnisse hieraus kein Verstoß gegen das Gebot der Belastungsgleichheit folge. So lägen von den insgesamt ca. 1.350 steuerpflichtigen Zweitwohnungen nur elf Wohnungen in den Bodenrichtwertzonen mit dem niedrigsten bzw. höchsten Bodenrichtwert. Die übrigen steuerpflichtigen Zweitwohnungen seien in Bodenrichtwertzonen mit Lagewerten zwischen 23,00 EUR und 49,00 EUR (Stand 31. Dezember 2020) belegen. Damit würde für den Großteil der Zweitwohnungen hinsichtlich des Lagevorteils nur in einem Verhältnis von 1 zu 2,13 differenziert (49,00 EUR / 23,00 EUR = 2,13), was wiederum angemessen sei und den zu besteuerten Lagevorteil angemessen erfasse. Diese Argumentation verfängt aus Sicht der Kammer nicht. Damit lässt die Beklagte zum einen das zuvor aufgezeigte Ungleich-

gewicht zwischen der zu zahlenden Steuer für eine Zweitwohnung in der niedrigsten Bodenrichtwertzone zu einer ansonsten identischen Zweitwohnung in der höchsten Bodenrichtwertzone außer Acht. Dies mag gerade noch aus Erwägungen der Pauschalisierung und Typisierung, die im Steuerrecht erhebliche Bedeutung haben und demgegenüber die Einzelfallgerechtigkeit zurückzutreten hat, akzeptabel sein. Allerdings bestehen auch keine belastbaren Anhaltspunkte dafür, dass der finanzielle Aufwand für das Innehaben einer Zweitwohnung mit dem Bodenrichtwert von 23,00 EUR nur etwa halb so groß ist wie bei einer mit identischen Merkmalen ausgestatteten Zweitwohnung mit dem Bodenrichtwert von 49,00 EUR, beziehungsweise andersherum gefasst, dass der Wohnungsinhaber einer Zweitwohnung in der Bodenrichtwertzone mit dem Wert 49,00 EUR mehr als doppelt so viel seines Einkommens auf das Vorhalten dieser Wohnung verwenden muss. Entsprechende Erklärungsansätze mit Überzeugungskraft hat die Beklagte auch auf Vorhalt in der mündlichen Verhandlung nicht benannt. Damit besteht auch eine nicht realitätsnahe Verzerrung innerhalb der (vermeintlich) homogenen Bodenrichtwertzonen, was den zu erfassenden finanziellen Aufwand betrifft, sodass es an der erforderlichen Vergleichbarkeit mangelt.

Zwar muss der Steuermaßstab nicht dazu dienen, den realen Aufwand des einzelnen Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der Vorhaltung seiner Zweitwohnung auszudrücken, sondern er soll lediglich eine Bezugsgröße darstellen, die den zu besteuerten Aufwand normativ quantifiziert (vgl. Schleswig-Holst. OVG, Urteil vom 18. Oktober 2000 - 2 L 67/99 - juris Rn. 34). Allerdings muss er dennoch die Vergleichbarkeit der im Satzungsgebiet vorhandenen Zweitwohnungen untereinander gewährleisten (so auch VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 178/21 -, juris Rn. 49). Nach den vorstehenden Darstellungen fehlt es aber an der erforderlichen Vergleichbarkeit, weil die erheblichen Unterschiede bei den Lagewerten keine Entsprechung in den Unterschieden bei dem auf die Vorhaltung einer Zweitwohnung aufzuwendenden Einkommen finden.

**dd)** Indem die Beklagte mit § 3 Abs. 2 Satz 1 ZwStS den Lagewert anhand des Bodenrichtwerts bestimmt und diesem für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 3 Abs. 1 ZwStS (auch) maßstabsprägende Wirkung zukommt, was zu den oben dargestellten Auswirkungen führt, orientiert sich die Bemessung der Zweitwohnungssteuer nicht mehr an dem zu erfassenden Aufwand in Gestalt der in dem Vorhalten einer Zweitwohnung zum Ausdruck kommenden finanziellen Leistungsfähigkeit, sondern ergibt sich de facto aus dem jeweiligen Bodenwert der Wohnfläche. Eine so gestaltete Zweitwohnungssteuer besteuert nach Ansicht der erkennenden Kammer primär den Objektwert und ist damit im Kern eine Objektsteuer, die dem Gebot der Belastungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG nicht mehr gerecht wird (so im Ergebnis auch [zu einer nahezu identischen Satzungsregelung] VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 154/21 -, juris Rn. 59).

Der Kammer ist bewusst, dass eine grundsätzliche Anknüpfung an den Bodenrichtwert zur Ermittlung eines Lagefaktors zulässig sein kann (vgl. dazu bereits obenstehende Ausführungen) und die Ermittlung eines geeigneten Steuermaßstabes die Kommunen vor nicht unerhebliche Rechtssetzungsschwierigkeiten stellt. Soweit die Beklagte aber - mangels Eignung einer Bemessung anhand des tatsächlichen oder ortsüblichen Mietzinses - einen Flächenmaßstab wählt, müsste dies aus Sicht der Kammer anderweitig erfolgen, als es die Beklagte in ihrer Zweitwohnungssteuersatzung getan hat. Denkbar wäre insoweit, dass ausgehend von dem obiter dictum des Schleswig-Holst. OVG (Urteil vom 30. Januar 2019 - 2 LB 90/18 - juris Rn. 106) der Lagewert nicht als reiner Bodenrichtwert, sondern modifiziert dargestellt wird, indem zum Beispiel alle Bodenrichtwerte im Satzungsgebiet jeweils zu dem höchsten Bodenrichtwert in das Verhältnis gesetzt werden. Ein so definierter Lagewert nimmt Bezug zu der Lage als aufwandsrelevantes Merkmal, verhindert aber, dass sich Veränderungen im Bodenrichtwert prozentual identisch in der zu zahlenden Steuer niederschlagen. Denn würde sich der Bodenrichtwert in einer Zone verändern, würde dies lediglich das Verhältnis der Bodenrichtwerte im Stadtgebiet zueinander verändern (vgl. hierzu VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 178/21 -, juris Rn. 53 f., 56). Gestaltet man den Lagewert auf diese Weise, könnte dies aus Sicht der Kammer eher dem Gebot der Belastungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG genügen.

**d)** Der Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG führt als materieller Fehler zunächst zur Unwirksamkeit der Satzungsregelung aus § 3 Abs. 1 ZwStS (vgl. auch Freese, in: Rosenzweig/Freese/von Waldthausen, NKAG, Stand April 2023, § 2 Rn. 59). Die Nichtigkeit dieser Bestimmung hat weiter zur Folge, dass die Zweitwohnungssteuersatzung der Beklagten insgesamt nichtig ist.

Die Frage, ob die Unwirksamkeit einer einzelnen Satzungsbestimmung zur Gesamtnichtigkeit der Satzung führt, bemisst sich unter Anwendung des Rechtsgedankens aus § 139 BGB danach, ob trotz Nichtigkeit einer Teilregelung die verbleibenden normativen Regelungen ein in ihrer Gesamtheit sinnvolles, anwendbares Regelwerk darstellen und der Satzungsgeber dieses Regelwerk ohne den nichtigen Teil erlassen hätte und auch hätte erlassen können (vgl. BVerwG, Urteil vom 27. März 2014 - 2 C 50/11 -, juris Rn. 11 m. w. N.; Nds. OVG, Urteil vom 26. Mai 2020 - 9 KN 128/18 -, juris Rn. 306). Die Satzung muss noch geeignet sein, eine Veranlagung der jeweiligen Abgabe zu ermöglichen. In der Regel verhält es sich so, dass wenn für die Heranziehung zentrale Teile der Satzung wie die Bestimmung des Abgabentatbestandes nichtig sind, ein Satzungstorso entsteht, der dem Heranziehungsbescheid die Grundlage entzieht (vgl. Freese, in: Rosenzweig/Freese/von Waldthausen, NKAG, Stand April 2023, § 2 Rn. 60, 62). So liegt es auch hier. Wegen der Unwirksamkeit von § 3 Abs. 1 ZwStS fehlt es an einem sinnvollen und anwendbaren Regelwerk. Ohne den Maßstab zur Bemessung der Steuer kann die Zweitwohnungssteuer nicht aus der Satzung ermittelt und berechnet werden. Die Beklagte hätte die Zweitwohnungssteuersatzung ohne diese Bestimmung folglich nicht erlassen (können). Für dieses Ergebnis spricht auch, dass es sich bei dem Abgabenmaßstab gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 NKAG um eine unverzichtbare Satzungsregelung handelt (vgl. Höhne, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Stand März 2023, § 2 Rn. 76; zur vergleichbaren Rechtslage in Schleswig-Holstein: VG Schleswig, Urteil vom 23. März 2022 - 4 A 154/21 -, juris Rn. 60).

Da die Klägerin Adressatin des rechtswidrigen, weil rechtsgrundlosen, Zweitwohnungssteuerbescheides ist, liegt zugleich die von § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO geforderte Verletzung in eigenen Rechten, hier in der allgemeinen Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG, vor.

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO, der Ausspruch zur vorläufigen Vollstreckbarkeit findet seine Grundlage in § 167 Abs. 1 VwGO i. V. m. §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO.

III. Die Streitwertfestsetzung beruht auf § 52 Abs. 3 Satz 2 GKG. Bei dem tenorierten Betrag handelt es sich in Anwendung von Ziff. 3. 1. des Streitwertkataloges für die Verwaltungsgerichtsbarkeit (Fassung 2013) um die dreifache Summe der gegenüber der Klägerin festgesetzten Zweitwohnungssteuer. Die Klägerin macht eine Unwirksamkeit der ihrer Heranziehung zugrundeliegenden Satzung geltend, sodass ihr Klageantrag offensichtlich absehbare Auswirkungen auf ihre künftig zu erwartende Heranziehung zur Zweitwohnungssteuer hat (so auch Nds. OVG, Beschluss vom 14. Oktober 2016 - 9 LA 37/16 -, juris 24 [zum Streitwert bei einer Klage gegen eine für rechtswidrig erachtete Vergnügungssteuersatzung]). Zwar wäre in den Veranlagungsjahren 2021 und 2022 wegen der Erhöhung des Steuersatzes eine höhere Steuer als im Streitjahr 2020 angefallen, allerdings beschränkt hier § 52 Abs. 3 Satz 2, 2. Halbsatz GKG den Streitwert auf den dreifachen Wert des angegriffenen Bescheides.

IV. Die Berufung war gemäß §§ 124a Abs. 1 Satz 1, 124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO zuzulassen. Der Frage, ob der von der Beklagten gewählte Steuermaßstab unter Einbeziehung des reinen Bodenrichtwertes als Lagewert noch in der Lage ist, den mit der Zweitwohnungssteuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abzubilden, kommt grundsätzliche Bedeutung zu.