

**Titel:**

**Zugrundlegung eines progressiven (Stufen-) Steuersatzes bei Erhebung der Zweitwohnungsteuer rechtmäßig**

**Normenketten:**

BayKAG § 3 Abs. 1

GG Art. 105 Abs. 2a S. 1

BayGO Art. 26 Abs. 2 S. 1, S. 2

BMG § 21 Abs. 3

**Leitsätze:**

1. Die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer als örtliche Aufwandsteuer ist im Freistaat Bayern grds. zulässig. (Rn. 20) (redaktioneller Leitsatz)
2. Für die Bekanntmachung einer Zweitwohnungsteuersatzung genügt es, wenn diese in den hierfür gesetzlich vorgesehenen Druckwerken oder Medien veröffentlicht wird. (Rn. 22) (redaktioneller Leitsatz)
3. Soweit die Zweitwohnungsteuersatzung rückwirkend in Kraft tritt, liegt eine zulässige unechte Rückwirkung vor, da durch sie in einen laufenden und nicht in einen abgeschlossenen Sachverhalt regelnd eingegriffen wird. (Rn. 24 – 25) (redaktioneller Leitsatz)
4. Die Staffelung des Steuersatzes in drei Stufen abhängig vom Anteil des jährlichen Mietaufwands mit jeweils unterschiedlichen steigenden Steuersätzen verstößt nicht gegen höherrangiges Recht. (Rn. 26 – 39) (redaktioneller Leitsatz)
5. Eine Höhe des Steuersatzes von 25% in der dritten Stufe verstößt in einer Form des Stufentarifs mit verschiedenen, im Übrigen niedriger als 25% liegenden Steuersätzen für unterschiedliche Spannen des Anteils am jährlichen Mietaufwand nicht gegen das steuerliche Verbot der erdrosselnden Wirkung oder ist sonst unzumutbar. (Rn. 40 – 46) (redaktioneller Leitsatz)
6. Der Belastungsgrund der Zweitwohnungsteuer ist nicht in einer Art äquivalenztheoretisch gerechtfertigten Abgabe für bestimmte Infrastrukturleistungen der Gemeinde, wie er etwa für die Grundsteuer diskutiert wird, zu sehen. (Rn. 47 – 48) (redaktioneller Leitsatz)
7. Die Zweitwohnungsteuersatzung kann unabhängig davon erhoben, ob ein Nebenwohnsitz iSd § 21 Abs. 3 BMG begründet worden ist. (Rn. 58 – 62) (redaktioneller Leitsatz)
8. Bei einer Raumhöhe von etwas unter 2,15 m handelt es sich um bewohnbare Räume, die zur Wohnflächenberechnung herangezogen werden können. (Rn. 66) (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagworte:**

Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer (Zweitwohnungsteuersatzung - ZwStS) vom 22. Januar 2019 der Gemeinde Bischofswiesen, Progressiver (Stufen-)Steuersatz, Steuersatz i.H.v. 25%, Erdrosselnde Wirkung verneint, Miteigentum an Zweitwohnung, progressiver (Stufen-) Steuersatz, örtliche Aufwandsteuer, Gleichheitssatz, Nebenwohnsitz

**Fundstelle:**

BeckRS 2023, 21962

**Tenor**

I. Die Klage wird abgewiesen.

II. Der Kläger hat die Kosten des Verfahrens zu tragen.

III. Die Kostenentscheidung ist vorläufig vollstreckbar. Der Kläger darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe von 110% des vollstreckbaren Betrags abwenden, wenn nicht die Beklagte vorher Sicherheit in Höhe von 110% des jeweils zu vollstreckenden Betrags leistet.

**Tatbestand**

Der Kläger wendet sich gegen die Erhebung von Zweitwohnungsteuer für das Jahr 2019 und die Folgejahre.

## 2

Der Kläger ist Arzt für Neurologie und Psychiatrie, betreibt eine Praxis in ... und wohnt in ... Im Gemeindegebiet der Beklagten ist der Kläger Miteigentümer des Anwesens ...stein 29. Das Anwesen steht im Eigentum einer Eigentümergemeinschaft, die aus dem Kläger und seiner Schwester besteht. Der Kläger nutzt die Wohnung im Erdgeschoss, seine Schwester die Wohnung im Obergeschoss.

## 3

Am 20. November 2009 fand eine Ortsbesichtigung des Klägers zusammen mit einem Vertreter der Beklagten statt (Bl. 126 der Behördenakte), bei der Flächen im Beisein des Klägers vermessen oder, soweit eine Vermessung nicht möglich war, auch geschätzt wurden. Dabei wurde auch festgestellt, welche Räume zur Wohnfläche zählen und welche Räume nicht als Wohnflächen zu berücksichtigen sind. Gegen diese Aufstellung hat der Kläger damals keine Einwendungen erhoben.

## 4

Mit Urteil des Verwaltungsgerichts München vom 26. Juli 2012 (Az. M 10 K 11.5081) ist die Klage des Klägers gegen die Festsetzung von Zweitwohnungsteuer von jährlich 600 Euro für die Jahre 2005 bis 2011 sowie für die Folgejahre für sein Anwesen ...stein 29 in ... abgewiesen worden. In diesem Verfahren gingen die Beklagte und das Gericht zuletzt von einer jährlichen Nettokaltmiete für die Wohnung des Klägers in Höhe von 5.786,60 Euro bei einer festgestellten Wohnungsgröße von 86,11 m<sup>2</sup> und einem angemessenen monatlichen Mietzins von 5,60 Euro/m<sup>2</sup> aus.

## 5

Mit Gerichtsbescheid des Verwaltungsgerichts München vom 7. Januar 2015 (Az. M 10 K 14.740) ist die Klage des Klägers gegen die Festsetzung von Zweitwohnungsteuer von jährlich 600 Euro für das Jahr 2014 sowie für die Folgejahre für sein Anwesen ...stein 29 in ... abgewiesen worden. Auch in diesem Verfahren gingen die Beklagte und das Gericht weiterhin von einer festgestellten Wohnungsgröße von 86,11 m<sup>2</sup> aus.

## 6

Die Beklagte erhebt eine Zweitwohnungsteuer als örtliche Aufwandsteuer gemäß ihrer Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer (Zweitwohnungsteuersatzung – ZwStS) vom 22. Januar 2019, gültig ab 1. Januar 2019. Diese Satzung wurde im Amtsblatt für den Landkreis ... und die Städte, Märkte, Gemeinden und kommunalen Zweckverbände im Landkreis, herausgegeben vom Landratsamt ..., Nr. 6 vom 5. Februar 2019, dort Bek. Nr. 6, veröffentlicht. Gleichzeitig trat die Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer vom 24. November 2004, zuletzt geändert durch die Satzung vom 20. Juli 2005, der Beklagten außer Kraft.

## 7

§ 5 Abs. 1 ZwStS lautet:

„§ 5 Steuersatz

(1) Die Steuer beträgt im Kalenderjahr

für den Anteil des jährlichen Mietaufwands bis 2.500 Euro = 15%

für den Anteil des jährlichen Mietaufwands über 2.500 Euro bis zu 5.000 Euro = 20%

für den Anteil des jährlichen Mietaufwands über 5.000 Euro = 25%“

## 8

Mit Bescheid vom 17. Oktober 2019 änderte die Beklagte für den Kläger als Steuerschuldner für dessen Wohnung ...stein 29 die Zweitwohnungsteuer für das Jahr 2019 und setzte für 2019 und die Folgejahre jährlich 1.071,65 Euro Zweitwohnungsteuer fest. Dem zugrunde lag die Steuerberechnung aufgrund § 5 ZwStS, wonach der Anteil bis 2.500 Euro mit 15% = 375,00 Euro, der Anteil 2.500 bis 5.000 Euro mit 20% = 500,00 Euro und der Anteil darüber mit 25% besteuert wird.

## 9

Mit Schreiben vom 14. November 2019, per Fax bei Gericht am 15. November 2019 eingegangen, hat der Kläger Klage gegen den Bescheid vom 17. Oktober 2019, in dem die Festsetzung der Zweitwohnungsteuer

geändert worden ist, erhoben. Zuletzt beantragt die Bevollmächtigte des Klägers, den Bescheid vom 17. Oktober 2019 aufzuheben.

#### 10

Dies begründet der Kläger wie folgt: Die Satzungsänderung sei erst im Januar 2019 erfolgt und sei ihm als nicht in ... Ortsansässigen nicht bekannt gemacht worden. Der Bescheid entspreche nicht dem Gleichbehandlungsgrundsatz, da nur im unteren Bereich des Mietzinses der Steuersatz nach § 5 ZwStS erhöht worden sei, nämlich bis 2.500 Euro 15%, bis 5.000 Euro 20% und ab 5.001 Euro 25%. Eine differenziertere Steigerung des Steuersatzes wäre sozialverträglicher, zumal es sich nur um eine 3-Stufen-Steuererhöhung ohne eine dynamische Progression handle. Dies gebe es im Finanzrecht so nicht durchgehend. Schließlich sei die zugrunde gelegte Wohnflächenbemessung falsch. Durchgangsräume würden nicht zur Wohnfläche zählen (Haus in hälftigem Eigentum ohne Wohnungsaufteilung): Raum Eins und Zwei würden zum gemeinsamen Heizungskeller führen, Raum Drei habe aber zu den Erdgeschosswohnräumen keine unmittelbare Verbindung, im Erdgeschoss befinde sich somit nur eine Wohnfläche von 55,22 m<sup>2</sup>. Aufgrund der jetzigen neuen Staffelung des Steuersatzes sei die genaue Berechnung entgegen den vorhergehenden Urteilen von Bedeutung.

#### 11

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2019 beantragt die Bevollmächtigte der Beklagten:

Die Klage wird abgewiesen.

#### 12

Mit Schreiben vom 27. März 2023 wird dies wie folgt begründet: Die Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten vom 22. Januar 2019 verstoße nicht gegen höherrangiges Recht. Weder verletze der Tarif nach Stufen in § 5 ZwStS den Gleichheitssatz in seiner Ausprägung als Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit noch führe der gewählte Steuersatz dazu, dass die erhobene Zweitwohnungsteuer der Höhe nach unverhältnismäßig sei. Der Steuersatz verdopple sich beim Übergang von einer Stufe zur nächsten Stufe nicht, sondern erhöhe sich nur um wenige Prozent, sodass der Gleichheitssatz in seiner Ausprägung als Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht verletzt sei. Die progressive Besteuerung in drei Stufen begegne ebenfalls keinen rechtlichen Bedenken. Das Bundesverwaltungsgericht habe in einem ähnlich gelagerten Fall (Zweitwohnungsteuersatzung der Stadt Baden-Baden mit dreistufigem Steuersatz von 20%, 27,5% und 35%) festgestellt, dass es in einem auf Pauschalierungen angewiesenen Besteuerungssystem keinen Grundsatz geben könne, der ein stets gleichbleibendes prozentuales Verhältnis von Zweitwohnungsteuer zum Mietwert der besteuerten Wohnung erfordere. Auch soweit die Beklagte den (weiteren) Lenkungszweck verfolge, größere Wohnungen, für die ein erheblicher finanzieller Aufwand betrieben werde, stärker als kleinere Wohnungen zu besteuern, um diese benötigten Familienwohnungen dem Wohnungsmarkt wieder zuzuführen, begegne dies keinen rechtlichen Bedenken. Die Kammer des Verwaltungsgerichts München und der Bayerische Verwaltungsgerichtshof hätten bislang jedenfalls die steuerliche Belastung von bis zu 20% des Mietaufwands für zulässig erachtet, da insofern keine erdrosselnde Wirkung vorliege. Der Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg habe explizit auch Steuersätze in Höhe von 20%, 27,5% und 35% für rechtmäßig erachtet. Der Steuersatz in Höhe von 25% nach § 5 ZwStS habe keine erdrosselnde Wirkung. Hinsichtlich der Höhe des Steuersatzes habe der Satzungsgeber einen relativ großen Spielraum. Wann eine erdrosselnde Wirkung vorliege, sei anhand der Verhältnisse der konkreten Gemeinde zu beurteilen. Abzustellen sei nicht auf den individuellen, sondern auf den durchschnittlichen Steuerpflichtigen im Gemeindegebiet. Das Bundesverfassungsgericht lasse es im Rahmen des verfolgten Lenkungszwecks auch zu, dass der Satzungsgeber bei der Festlegung des Steuersatzes berücksichtige, dass es in seinem Gemeindegebiet in den vergangenen Jahren zu einem Anstieg bei der Anzahl der Zweitwohnungsinhaber gekommen sei und daher der mit der Zweitwohnungsteuer verbundene Lenkungszweck stärker verfolgt werden solle. Dies sei ausweislich der als Anlage B1 vorgelegten Aufstellung bei der Beklagten der Fall. Soweit der Kläger zum wiederholten Male vorbringe, die Wohnfläche sei mit 86,11 m<sup>2</sup> falsch bemessen, so habe die erkennende Kammer bereits mit Gerichtsbescheid vom 7. Januar 2015 (Az. M 10 K 14.740) ausgeführt, dass diese Schätzung nach Durchführung eines entsprechenden Ortstermins vom 20. November 2009 so rechtmäßig erfolgt sei. Der Kläger habe bis heute weder etwas Anderes substantiiert vorgetragen noch belegen können.

#### 13

Mit Schreiben vom 3. Juli 2023 hat die nunmehrige Bevollmächtigte des Klägers die Klage wie folgt weiter begründet: Der Kläger sei mit seiner Schwester, welche an derselben Adresse des hier in Rede stehenden Hauses wohnhaft sei, hälftiger Miteigentümer des streitgegenständlichen Objekts. Dabei handle es sich um ein Gesamthandseigentum und nicht um ein Wohnungseigentum oder um ein einzelnes Eigentum, über das der Kläger alleine verfügen könne. In der Satzung sei diese Rechtsform nicht zur Besteuerung vorgesehen, was alleine schon zur Begründetheit der Klage führen müsse. Zudem sei der Kläger in ... bzw. ... nicht gemeldet, weder mit seinem Erst- noch mit seinem Zweitwohnsitz. Er unterhalte dort lediglich eine Privatpraxis und nutze die von ihm benutzten Teile des Gesamthandseigentums zu diesem Zweck und dazu, die Erhaltung der Immobilie zu überwachen und zu kontrollieren. Der Kläger habe sich zu diesem Zweck lediglich einige Tage, geschätzt nicht mehr als ca. acht Tage, in der Pandemiezeit noch weniger, vor Ort aufgehalten. Sollten Termine mit Handwerkern anstehen (es sei ein wiederholter Feuchtigkeitsschaden aufgetreten), so sei es für den Kläger objektiv nicht möglich, an einem Tag die rund 800 km hin- und 800 km zurückzufahren. Aus diesem Grund habe der Kläger in der Vergangenheit einige Besichtigungstermine zusammengelegt. Die ärztliche Tätigkeit werde mit Genehmigung der bayerischen Ärztekammer betrieben. Im Übrigen sei die Einrichtung von Wohnungseigentum objektiv nicht möglich, da es sich zum Teil um Durchgangsräume handle und die gemeinschaftlich genutzte Heizungsanlage nur durch vom Kläger genutzte Räume betreten werden könne. Zudem sei die Berechnung der Wohnfläche schlicht falsch. Ein Mitarbeiter der Gemeinde, der diese vorgenommen habe, sei nicht in der Lage, eine objektiv stimmige Wohnflächenberechnung zu erstellen. Vom Kläger sei die Berechnung der Wohnfläche durch den Architekten bei Bau des Hauses vorgelegt worden. Erst im Rahmen der neuen Grundsteuererklärungsabgabe und der damit einhergehenden behördlichen Konkretisierung (z. B. Keller, Abstellräume, etc.) seien die Fehler der durch die Gemeinde geführten Wohnflächenquadratmeterberechnung offensichtlich: Räume ohne Fenster; Räume unter zwei Meter Deckenhöhe würden nur zu 50% als Wohnflächen zählen; wenn ein Haus nicht unterkellert sei, könnten im Gebäude Räume auch reine „Abstellräume“ sein und würden nicht zur Wohnfläche zählen. Insoweit verweist die Bevollmächtigte des Klägers auf den vorgelegten Bescheid vom 30. Juni 2023 des Finanzamts ... über die Grundsteueräquivalenzbeträge, Hauptfeststellung auf den 1. Januar 2022, bzgl. des Grundstücks, auf dem sich die streitbefangene Wohnung befindet.

#### 14

Des Weiteren hat die Bevollmächtigte des Klägers ausgeführt, dass die Anwendung der Zweitwohnungsteuer für den Kläger einen unzulässigen Eingriff in sein Eigentumsrecht darstellen würde, da die Beklagte eine zwischenzeitliche Vermietung, um die Wohnung anschließend tatsächlich als Zweitwohnung zu nutzen, unmöglich mache. Wenn der Kläger seine Tätigkeit als Arzt einstelle, sei es durchaus denkbar, dass er ab diesem Zeitpunkt die Wohnung als Zweitwohnung nutzen wolle. Für diesen Fall habe die Beklagte öffentlich erklärt, dass eine Umwandlung von dem vermieteten Wohnraum in eine Ferienwohnung nicht mehr möglich sei. Schließlich sei die Erhöhung der Zweitwohnungsteuer um 471,65 Euro (= 78,61%) als missbräuchlich einzustufen. Die Zweitwohnungsteuer habe den Zweck, den Gemeinden einen Ausgleich bezüglich Einnahmen bzw. Kosten zu ermöglichen. Am ...stein 29 gäbe es aber weder die Gemeinde belastende Kosten, wie zum Beispiel ÖPNV, noch gebe es Kureinrichtungen, noch sei im Bereich des Gebietes „...“ eine wesentliche Zweitwohnungsnutzung zu verzeichnen. Dieses Gebiet sei vielmehr durch eine bestehende Wohnbebauung mit wenigen Hoteleinrichtungen gekennzeichnet. Somit sei nicht nachvollziehbar, warum so eine massive Erhöhung durchgeführt worden sei. Eine Lenkungsfunktion könne sie nicht haben. Auch sei zu bedenken, dass der Kurort ... nach eigenen Angaben nur 7% Zweitwohnungen habe. Im Gebiet der Beklagten sei von einem deutlich niedrigeren Prozentsatz auszugehen.

#### 15

Mit Schreiben vom 17. Juli 2023 übermittelte die Beklagte Übersichten, zu den ermittelten gezahlten Nettokaltmieten im Gebiet der Beklagten und wie sich der jährliche Mietaufwand in der dritten Stufe verteilt.

#### 16

Im Übrigen wird wegen Einzelheiten des Sach- und Streitstands auf die Gerichtsakte, auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 20. Juli 2023, auf den Tatbestand des Gerichtsbescheids des Verwaltungsgerichts München vom 7. Januar 2015 (Az. M 10 K 14.740) und des Urteils des Verwaltungsgerichts München vom 26. Juli 2012 (Az. M 10 K 11.5081) sowie die vorgelegte Behördenakte Bezug genommen.

## Entscheidungsgründe

**17**

Die zulässige Klage ist unbegründet.

**18**

Der Bescheid der Beklagten vom 17. Oktober 2019 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 Verwaltungsgerichtsordnung – VwGO).

**19**

1. Rechtsgrundlage für die Erhebung der Zweitwohnungsteuer durch den angefochtenen Bescheid ist die Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten vom 22. Januar 2019. Diese Satzung ist wirksam.

**20**

Die Ermächtigungsgrundlage für den Erlass dieser Zweitwohnungsteuersatzung findet sich in Art. 3 Abs. 1 Kommunalabgabengesetz (KAG) i.V.m. Art. 105 Abs. 2a Satz 1 Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG). Nach diesen Vorschriften können Gemeinden örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern erheben, solange und soweit diese nicht bundesrechtlich geregelten Steuern gleichartig sind. Die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer als örtliche Aufwandsteuer ist im Freistaat Bayern damit grundsätzlich zulässig (vgl. ausführlich hierzu: BayVGh, U.v. 4.4.2006 – 4 N 04.2798 – juris).

**21**

a) Die Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten vom 22. Januar 2019 ist formell wirksam. Fehler im Satzungserlassverfahren sind weder vorgetragen noch ersichtlich. Der Erste Bürgermeister fertigte die am 22. Januar 2019 durch den Gemeinderat einstimmig beschlossene Zweitwohnungsteuersatzung am selben Tag gemäß Art. 26 Abs. 2 Satz 1 Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern (GO) aus. Die amtliche Bekanntmachung im Sinne von Art. 26 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 GO erfolgte durch Veröffentlichung im Amtsblatt des Landratsamtes ..., Ausgabe Nr. 6 vom 5. Februar 2019, dort Bek. Nr. 6.

**22**

Der Einwand des Klägers, dass ihm gegenüber als nicht ortsansässige Person keine gesonderte persönliche Bekanntmachung der Zweitwohnungssatzung geschah, ist ohne Relevanz. Als Rechtsnorm genügt es für die Bekanntmachung, wenn diese in den hierfür gesetzlich vorgesehenen Druckwerken oder Medien veröffentlicht wird. Anders als bei einem Verwaltungsakt (vgl. Art. 41 Abs. 1 Bayerisches Verwaltungsverfahrensgesetz – BayVwVfG) ist bei einer Rechtsnorm eine Bekanntmachung gegenüber dem konkreten Adressaten nicht erforderlich, um Rechtswirkungen zu erzeugen.

**23**

b) Die Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten 22. Januar 2019 ist auch materiell wirksam. Die inhaltlichen Regelungen verstoßen nicht gegen höherrangiges Recht; insbesondere ist der Steuersatz in § 5 Abs. 1 ZwStS rechtlich nicht zu beanstanden.

**24**

aa) Unter dem Aspekt der Rückwirkung ist nichts gegen die Zweitwohnungsteuersatzung zu erinnern. Zwar ist die Satzung vom 22. Januar 2019 rückwirkend zum 1. Januar 2019 in Kraft getreten (§ 11 ZwStS). Für den besteuerten Veranlagungszeitraum 2019 liegt somit eine sogenannte unechte Rückwirkung vor, da durch die Zweitwohnungsteuersatzung in einen laufenden und nicht in einen abgeschlossenen Sachverhalt regelnd eingegriffen wird.

**25**

Diese unechte Rückwirkung ist im konkreten Fall zulässig, da das Vertrauen des Bürgers auf die bestehende Rechtslage im Zuge der Güterabwägung mit dem Recht des Staates, seine Gesetzgebung weiterzuentwickeln und neuen Problemlagen anzupassen, nicht den Vorrang verdient (zur grundsätzlichen Zulässigkeit der unechten Rückwirkung: Grzeszick in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 98. EL März 2022, Art. 20 GG Rn. 88 f.). Vorliegend besteht kein schutzwürdiges Vertrauen des Bürgers darauf, dass die Gemeinde ihre Zweitwohnungsteuersatzung nicht für das laufende Steuerjahr ändert. Zum einen betrifft hier die Rückwirkung weniger als einen Monat. Zum anderen geht aus der Niederschrift der Gemeinderatssitzung vom 22. Januar 2019 hervor, dass die Absicht, die Zweitwohnungsteuersatzung zu ändern, dem Gemeinderat bereits in der Sitzung am 11. Dezember 2018 bekannt gegeben worden sei.

Auch im ... Anzeiger sowie auf der Homepage der Beklagten sei diese Absicht entsprechend publiziert worden.

## 26

bb) Die Staffelung des Steuersatzes in drei Stufen abhängig vom Anteil des jährlichen Mietaufwands mit jeweils unterschiedlichen steigenden Steuersätzen verstößt nicht gegen höherrangiges Recht.

## 27

Nach § 5 Abs. 1 ZwStS beträgt der Steuersatz im Kalenderjahr für den Anteil des jährlichen Mietaufwands bis 2.500 Euro 15%, für den Anteil des jährlichen Mietaufwands über 2.500 Euro bis zu 5.000 Euro 20% und für den Anteil des jährlichen Mietaufwands über 5.000 Euro 25%. Damit stellt sich der Steuersatz progressiv über drei Stufen und innerhalb der Stufen jeweils als linear dar.

## 28

Ein solcher progressiv steigender Steuersatz verstößt nicht gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip. Für die Zweitwohnungsteuer findet nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts das Leistungsfähigkeitsprinzip als verfassungsrechtlicher Maßstab Anwendung. Denn die Zweitwohnungsteuer soll als Aufwandsteuer die Leistungsfähigkeit, die in der Verwendung von Einkommen für einen Aufwand zum Ausdruck kommt, erfassen (vgl. BVerfG, B.v. 18.7.2019 – 1 BvR 807/12 – juris Rn. 39; B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 47, 61; B.v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79 – BVerfGE 65, 325, 346, 353).

## 29

Das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit besagt in horizontaler Richtung, dass im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden muss, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern. In vertikaler Richtung muss die Besteuerung der wirtschaftlich Leistungsfähigeren im Vergleich mit der Steuerbelastung wirtschaftlich weniger Leistungsstarker angemessen ausgestaltet sein (BVerfG, B.v. 18.7.2019 – 1 BvR 807/12 – juris Rn. 38; B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 15; BVerwG, U.v. 14.12.2017 – 9 C 11/16 – BVerwGE 161, 119 Rn. 15).

## 30

(1) Hieraus lässt sich zum einen ableiten, dass ein degressiver Steuersatz mit dem Prinzip der Leistungsfähigkeit kollidiert (vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 60 ff.; BVerwG, U.v. 14.12.2017 – 9 C 11/16 – BVerwGE 161, 119 Rn. 16 ff.; Kub, in: Stern/Sodan/Möstl, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, 2. Aufl. 2022, § 54 Rn. 123; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Allgemeines Steuerschuldrecht Rn. 6.47). Um einen solchen degressiven Steuersatz geht es hier jedoch gerade nicht, da der Steuersatz in den verschiedenen, linearen Stufen als Prozentsatz und nicht als fixer Betrag normiert ist.

## 31

Zum anderen fordert das Leistungsfähigkeitsprinzip keinen konkreten Steuertarif. Ob ein progressiver oder linearer Tarif gewählt wird, obliegt vielmehr dem Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers (vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 70; B.v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99 – BVerfGE 115, 97, 117; Waldhoff, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2007, § 116 Rn. 108; Kub, in: Stern/Sodan/Möstl, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, 2. Aufl. 2022, § 54 Rn. 122; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, Rn. 3.42; zum Gestaltungsspielraum siehe BVerfG, U.v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 –, BVerfGE 122, 210, 230).

## 32

Wird wie hier in § 5 Abs. 1 ZwStS ein progressiver Steuersatz gewählt, so verstößt er jedoch nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip (vgl. auch BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 89). Denn der jeweilige Mietaufwand als Bemessungsgröße der Zweitwohnungsteuer spiegelt die in der Einkommensverwendung typischerweise zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit der Wohnungsinhaber wider (BVerfG, B.v. 18.7.2019 – 1 BvR 807/12 – juris Rn. 39; B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 61; BVerwG, U.v. 14.12.2017 – 9 C 11/16 – BVerwGE 161, 119 Rn. 15, 25). Somit kann davon ausgegangen werden, dass bei einem höheren Mietaufwand typischerweise eine

vermutete höhere Leistungsfähigkeit vorliegt (vgl. auch BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 47, 61 f., 66, 89).

### 33

(2) Der Umstand, dass es beim Stufentarif an den Grenzen zu Tarifsprüngen kommt, stellt zwar eine Beeinträchtigung der (vertikalen) Leistungsgerechtigkeit dar, die hier jedoch angemessen und damit gerechtfertigt ist.

### 34

(a) Belastungssprünge an den Stufengrenzen sind einem progressiven Stufentarif immanent. Da die Wahl eines progressiven Stufentarifs vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wie eben festgestellt, umfasst ist, sind sie somit grundsätzlich hinzunehmen. Dieser Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers ist erst dann überschritten, wenn die Besteuerung der wirtschaftlich Leistungsfähigeren im Vergleich mit der Steuerbelastung wirtschaftlich weniger Leistungsstarker sich als nicht mehr angemessen darstellt, was nur bei extremen Tarifsprüngen anzunehmen ist (vgl. F. Kirchhof, BB 2017, 662, 666 f.).

### 35

Vorliegend handelt es sich indes nicht um extreme Tarifsprünge, da der Steuersatz zwischen den Stufen nur um 5 Prozentpunkte steigt und er lediglich auf den Anteil der Nettokaltmiete angewendet wird, die über dem Grenzbetrag der jeweiligen Stufe liegt.

### 36

(b) Überdies ist die Ungleichbehandlung auch durch von der Beklagten verfolgte steuerliche Lenkungsziele gerechtfertigt. Lenkungsziele können eine Ungleichbehandlung rechtfertigen. Der Gesetzgeber hat insoweit einen weiten Gestaltungsspielraum (BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 81 ff.).

### 37

Nach dem Vortrag der Beklagtenbevollmächtigten verfolgt der Stufentarif den Zweck, größere Wohnungen, für die ein erheblicher finanzieller Aufwand betrieben werde, stärker als kleinere Wohnungen zu besteuern, um diese benötigten Familienwohnungen dem Wohnungsmarkt wieder zuzuführen. Die Eindämmung von Zweitwohnungen, um Wohnraum für die einheimische Bevölkerung zu erhöhen, ist ein legitimer Lenkungsziel (BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 85).

### 38

Der Lenkungsziel muss allerdings nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (vgl. nur: BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 83 m.w.N.) von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen sein. Dabei genügt es, wenn diese anhand der üblichen Auslegungsmethoden festgestellt werden kann; Lenkungsziele können sich etwa aus den Gesetzesmaterialien ergeben (VG München, U.v. 24.11.2022 – M 10 K 20.6523 – juris Rn. 42).

### 39

Wie aus der Niederschrift zur Gemeinderatssitzung hervorgeht, in der die hier in Rede stehende Zweitwohnungsteuersatzung beschlossen wurde, war die Entscheidung vom Gedanken getragen, die Anzahl der Zweitwohnungen einzudämmen. Auch wenn der Stufentarif von der Beklagten zusätzlich mit dem Gedanken der Leistungsfähigkeit begründet wurde, wie aus den Sitzungsunterlagen hervorgeht, genügt dies, um den Stufentarif auf eine Lenkungsentscheidung des Gesetzgebers zurückzuführen. Denn (auch) ein progressiver Stufentarif ist an sich geeignet, den Lenkungsziel zu erreichen und das Halten von Zweitwohnungen unattraktiver zu machen.

### 40

cc) Die Höhe des Steuersatzes von 25% in der dritten Stufe nach § 5 Abs. 1 ZwStG verstößt in der hier vorliegenden Form des Stufentarifs mit verschiedenen, im Übrigen niedriger als 25% liegenden Steuersätzen für unterschiedliche Spannen des Anteils am jährlichen Mietaufwand nicht gegen das steuerliche Verbot der erdrosselnden Wirkung oder ist sonst unzumutbar.

### 41

Hinsichtlich der Höhe des Steuersatzes hat der Satzungsgeber einen relativ großen Spielraum. Dieser Spielraum wird allerdings dann überschritten, wenn die Steuer erdrosselnde Wirkung hat. Die „Erdrosselungsgrenze“ stellt die äußerste Schranke der Besteuerung dar. Auch insoweit bietet die

Besteuerungskompetenz keine ausreichende Rechtsgrundlage mehr, wenn die – grundsätzlich zulässige – steuerliche Lenkung nach Gewicht und Auswirkung einer verbindlichen Verhaltensregel nahekommt, die Finanzierungsfunktion der Steuer also durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter verdrängt wird. Dies ist der Fall, wenn der steuerpflichtige Vorgang (wirtschaftlich) unmöglich gemacht wird (stRspr, vgl. nur: BVerwG, U.v. 15.10.2014 – 9 C 8.13 – BVerwGE 150, 225 Rn. 23 m.w.N.).

#### 42

Wann eine „erdrosselnde“ Wirkung vorliegt, ist anhand der Umstände des Einzelfalles, insbesondere hinsichtlich der Verhältnisse in der konkreten Gemeinde zu beurteilen. Abzustellen ist nicht auf den individuellen, sondern auf den durchschnittlichen Steuerpflichtigen im Gemeindegebiet (BVerwG, U.v. 15.10.2014 – 9 C 8.13 – BVerwGE 150, 225 Rn. 24). Hierbei kann der Umstand eine indizielle Rolle spielen, dass in einer Gemeinde bereits eine beachtliche Zahl von Zweitwohnungsinhabern zur Zweitwohnungsteuer veranlagt wird und sich diese Zahl in den letzten Jahren noch erhöht hat (vgl. BVerwG, U.v. 15.5.2014 – 9 B 57.13 – NVwZ-RR 1014, 657, 658, m.w.N.; U.v. 15.10.2014 – 9 C 8/13 – BVerwGE 150, 225 Rn. 35; BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 51).

#### 43

Insoweit ist in der Rechtsprechung bislang anerkannt, dass Zweitwohnungsteuersätze in einem Bereich bis zu einschließlich 20% des jährlichen Mietaufwands keine erdrosselnde Wirkung haben und damit keinen rechtlichen Bedenken unterliegen (VG München, U.v. 24.11.2022 – M 10 K 20.6523 – juris Rn. 47 m.w.N. aus der Rspr.). Demgegenüber hat der VGH Baden-Württemberg im Urteil vom 24. Juni 2013 weitergehend entschieden, dass über drei Stufen verteilte Steuersätze von 20%, 27,5% und 35% nicht unter dem Aspekt der Prohibitivsteuer bedenklich seien, da aufgrund dieser Steuersätze keine abnehmende Tendenz an Zweitwohnungsfällen feststellbar gewesen sei (VGH BW, U.v. 24.6.2013 – 2 S 2116/12 – juris Rn. 45 f.; s.a. BVerwG, U.v. 15.5.2014 – 9 B 57.13 – NVwZ-RR 1014, 657, 658). Gleichwohl muss im Hinblick auf die Entscheidung des VGH Baden-Württemberg, die die Stadt Baden-Baden betraf, bedacht werden, dass insofern auch regionale Sonderfaktoren ausschlaggebend gewesen sein können, wie etwa die Nähe zu Frankreich und vor allem der Schweiz sowie die hohe Dichte an Einkommensmillionären (vgl. <https://www.statistik-bw.de/Presse/Pressemitteilungen/2022145>; [https://www.haufe.de/steuern/rechtsprechung/zweitwohnungssteuer-von-338790-eur-pro-jahr-in-baden-baden\\_166\\_195572.html](https://www.haufe.de/steuern/rechtsprechung/zweitwohnungssteuer-von-338790-eur-pro-jahr-in-baden-baden_166_195572.html)).

#### 44

Unter Anwendung des soeben für die Erdrosselungsgrenze genannten maßgeblichen Maßstabs ist hier die Annahme einer Erdrosselung bzw. Unzumutbarkeit durch den hier gewählten Steuersatz mit den drei Stufen von 15%, 20% und 25% für die Anteile des jährlichen Mietaufwands von 0 bis 2.500,00 Euro, von 2.500,01 bis 5.000 Euro und über 5.000 Euro zu verneinen.

#### 45

Der von der Beklagten vorgelegten Dokumentation der Entwicklung der Zweitwohnungsteuerfälle von 2013 bis 2022 ist zu entnehmen, dass die Zweitwohnungsteuerfälle von 2013 bis 2021, also auch unter Geltung des neuen Steuersatzes der hier in Rede stehenden Zweitwohnungsteuersatzung, gestiegen sind. Zwischen den Jahren 2021 bis 2022 ist ein moderater Rückgang (drei Fälle) zu verzeichnen, der einen sogenannten statistischen Ausreißer darstellen kann.

#### 46

Hinzu kommt, dass nur der Anteil des jährlichen Mietaufwands über 5.000,00 Euro mit 25%, die darunterliegenden Anteile jedoch mit niedrigeren Steuersätzen (hier 15% und 20%) besteuert werden. Diese Kombination von höheren und niedrigeren Steuersätzen für die verschiedenen Mietaufwandsanteile bewirkt, dass die durchschnittliche (Gesamt-)Steuerbelastung niedriger ausfällt als etwa bei einem linearen Steuersatz von 25%. Auch geht aus den vorgelegten Unterlagen der Beklagten hervor, dass der Großteil der Fälle, deren Bemessungsgrundlage in den Steuersatz der Stufe Drei fällt, sich in einer Spanne zwischen 5.000,01 Euro und 8.000,00 Euro bewegt. Vor diesem Hintergrund stellen die typischen absoluten Steuerbeträge, die sich unter Berücksichtigung des Steuersatzes von 15%, 20% und 25% des jährlichen Mietaufwands errechnen, eine Belastung dar, die typischerweise noch im Bereich der im Halten einer Zweitwohnung zum Ausdruck kommenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt (vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 51).

#### 47

dd) Der sinngemäß erhobene Einwand der Klägerbevollmächtigten, dass die Erhöhung der Zweitwohnungsteuer rechtswidrig sei, da sie nicht im Verhältnis zu den der Gemeinde entstehenden Kosten für ihre kommunalen Einrichtungen stünde, die z.B. durch den öffentlichen Personennahverkehr oder Kureinrichtungen hervorgerufen würden, aber die Zweitwohnungsteuer den Zweck habe, den Gemeinden einen Ausgleich der ihnen entstehenden Kosten zu ermöglichen, geht ebenfalls fehl.

#### 48

Der Belastungsgrund der Zweitwohnungsteuer ist nicht in einer Art äquivalenztheoretisch gerechtfertigten Abgabe für bestimmte Infrastrukturleistungen der Gemeinde, wie er etwa für die Grundsteuer diskutiert wird (vgl. G. Kirchhof, DStR 2020, 1073, 1078; ders., DStR 2018, 2661, 2664), zu sehen (vgl. BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 91 f.; B.v. 18.7.2019 – 1 BvR 807/12 – juris Rn. 41). Vielmehr handelt es sich bei der Zweitwohnungsteuer, wie oben bereits festgestellt, um eine kommunale Aufwandsteuer. Aufwandsteuern zielen auf die in der Vermögens- und Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, welche durch den Gebrauch von Gütern, das Halten eines Gegenstandes oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen vermutet wird. Belastet werden soll lediglich der über die Befriedigung der allgemeinen Lebensführung hinausgehende Aufwand, der Teil des persönlichen Lebensbedarfs und der persönlichen Lebensführung ist, und nur die in diesem Konsum zum Ausdruck kommende besondere Leistungsfähigkeit (BVerwG, U.v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11 – BVerwGE 143, 301 Rn. 13 m.w.N.). Auch die Zweitwohnungsteuer soll als Aufwandsteuer die Leistungsfähigkeit, die in der Verwendung von Einkommen für einen Aufwand zum Ausdruck kommt, erfassen (vgl. BVerfG, B.v. 18.7.2019 – 1 BvR 807/12 – juris Rn. 39; B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 47, 61; B.v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79 – BVerfGE 65, 325, 346, 353).

#### 49

ee) Schließlich führt auch der Umstand, dass mit der hier in Rede stehenden Zweitwohnungsteuersatzung eine Steuererhöhung gegenüber der vorherigen Satzung verbunden ist, nicht zu deren Rechtswidrigkeit.

#### 50

Nach dem Vortrag der Klägerbevollmächtigten führt z.B. der neue Steuersatz dazu, dass beim Kläger die Steuer sich um 471,65 Euro, was 78,61% entspreche, erhöht habe.

#### 51

Allerdings gibt es keinen Anspruch, auch nicht unter dem Blickwinkel des Vertrauensschutzes, dass die Zweitwohnungsteuer nicht durch eine neue Satzung erhöht wird, soweit die oben aufgezeigten Grenzen durch den Satzungsgeber gewahrt werden (vgl. VG München, U.v. 24.11.2022 – M 10 K 20.6523 – juris Rn. 50).

#### 52

Der Satzungsgeber darf die Steuer erhöhen, etwa um höhere Einnahmen zu erzielen (VG München, U.v. 24.11.2022 – M 10 K 20.6523 – juris Rn. 49). Ebenso ist anerkannt, dass der Satzungsgeber mit der Steuer Lenkungszwecke verfolgen darf (grundlegend hierzu: BVerfG, U.v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991- 95 u. 2004-95 – NJW 1998, 2341 zur kommunalen Verpackungssteuer; s. auch: BVerfG, B.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 49, 81 ff.), etwa mit der Zweitwohnungsteuer das Halten von Zweitwohnungen einzudämmen, um dadurch das Wohnungsangebot für die einheimische Bevölkerung zu erhöhen.

#### 53

Wie oben erwähnt, ist der Niederschrift zur Gemeinderatssitzung zu entnehmen, dass mit der neuen Satzung die Steuerbelastung insgesamt grundsätzlich erhöht werden sollte zwecks Eindämmung der Zweitwohnungsfälle. Somit ist insoweit nichts zu erinnern.

#### 54

2. Die Beklagte hat die Zweitwohnungsteuersatzung auf den konkreten Fall auch zutreffend angewandt.

#### 55

a) Der Kläger ist gemäß § 3 Abs. 1 i.V.m. § 2 ZwStS zweitwohnungsteuerpflichtig, da er die streitgegenständliche Wohnung zur persönlichen Lebensführung innehat.

#### 56

Der Kläger hat die streitgegenständliche Wohnung inne im Sinne von § 3 Abs. 1 ZwStS, da er als Miteigentümer für die Wohnung umfassend nutzungsberechtigt ist. In der Rechtsprechung ist geklärt, nach welchen rechtlichen Kriterien die Frage zu beurteilen ist, wann die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 ZwStS vorliegen, wenn das Eigentum an einer Wohnung mehreren Miteigentümern nach Bruchteilen gemeinschaftlich zusteht (siehe BVerwG, U.v. 11.10.2016 – 9 C 28/15 – NVwZ-RR 2017, 1031 Rn. 19 ff.; BayVGh, U.v. 24.11.2022 – 4 N 20.2783 – juris Rn. 25; B.v. 3.5.2007 – 4 CS 07.642 – juris Rn. 13 f.). In diesem Fall kommt es für deren Steuerpflicht nicht auf die jeweilige Verfügungsmacht der einzelnen Miteigentümer, sondern auf deren gemeinschaftliche Verfügungsmacht an. Danach ist der Kläger hier über die streitgegenständliche Wohnung im Erdgeschoss tatsächlich und rechtlich verfügungsbefugt. Als Miteigentümer des Gebäudes ist der Kläger nämlich zum Gebrauch der Wohnung nach § 743 Abs. 2 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) insoweit befugt, als nicht der Mitgebrauch der übrigen Teilhaber beeinträchtigt wird. Vorliegend nutzt der Kläger die Erdgeschosswohnung des im gemeinsamen Eigentum stehenden Hauses, wohingegen seine Schwester als weitere Miteigentümerin das Obergeschoss bewohnt.

#### **57**

Im Übrigen ordnet § 3 Abs. 2 ZwStS die Gesamtschuld der Steuerpflichten gemäß § 44 Abgabenordnung (AO) an, wenn mehrere Personen eine Zweitwohnung gemeinschaftlich innehaben.

#### **58**

b) Das Innehaben der streitgegenständlichen Wohnung zur persönlichen Lebensführung i.S.v. § 2 Abs. 1 ZwStS entfällt auch nicht deshalb, weil der Kläger dort keine Nebenwohnung gemeldet hat. Dies ist unerheblich, da die Steuer grundsätzlich unabhängig davon erhoben werden kann, ob ein Nebenwohnsitz im Sinne des § 21 Abs. 3 Bundesmeldegesetz begründet wird (vgl. Schieder/Happ, BayKAG, 3. Aufl., Erläuterung 27 b zu Art. 3). Es kommt nicht auf die melderechtlichen, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Zur Überzeugung des Gerichts steht fest, dass der Kläger eine Zweitwohnung im streitgegenständlichen Objekt innehat. Insofern verweist das Gericht auf seine Äußerungen in seinem Urteil vom 26. Juli 2012 (Az. M 10 K 11.5081) zur Zweitwohnung des Klägers und macht sich diese Ausführungen hier zu eigen:

#### **59**

„Die Steuerpflicht entfällt auch nicht deswegen, soweit der Kläger vorträgt, er nutze die Wohnung ausschließlich zu Zwecken des Einkommenserwerbs.“

#### **60**

Zum Einen trägt der Kläger vor, dass ein Teil der Wohnung, nämlich der Anbau, Arztpraxis sei. Die Steuerpflicht entfällt in einem solchen Fall nur, soweit die Nutzung ausschließlich zu Zwecken des Einkommenserwerbs erfolgt (Schieder/Happ, BayKAG, Erläuterung 27 c zu Art. 3). Die räumliche Aufteilung an sich spricht hier schon gegen eine ausschließlich berufliche Nutzung. Der Anbau und die Hauptwohnung sind miteinander verbunden. Zudem lässt sich der Anbau auch zum Wohnen nutzen. Selbst wenn man dies verneinen würde und in dem Anbau lediglich Praxisräume sehen würde, würde dies der Heranziehung des Wohnungsinhabers zur Zweitwohnungssteuer nicht entgegenstehen. Solange nicht ein eklatantes Missverhältnis der eigenen Wohnnutzung zu der anderweitigen Nutzung besteht, ist die anderweitige Nutzung unbeachtlich (BFH vom 05.12.2011 Az. II B 181/101 <juris>). Im vorliegenden Fall würde nur der Anbau als der geringere Teil der Wohnfläche freiberuflich genutzt.

#### **61**

Soweit der Kläger vorträgt, er nutze die Hauptwohnung nur beruflich, da er dort nur wegen seiner Praxistätigkeit übernachtete, lässt auch dies keine andere Sichtweise zu. Jedenfalls nutzt der Kläger die Wohnung nicht nur freiberuflich, sondern auch zum Wohnen. Auch sogenannte Erwerbszweitwohnungen können besteuert werden (BVerwG vom 12.4.2000 BVerwGE 111, 122 ff.; bestätigt durch BVerfG vom 11.10.2005 Az. 1 BvR 1232/00 und 1 BvR 2627/03 BVerfGE 114, 316 ff.). Wenn der Kläger vorträgt, er übernachtete nur aus beruflichen Gründen, so handelt es sich hierbei um einen ferneren Zweck, der dem Aufwand zu Grunde liegt. Die Zweitwohnungssteuer ist Aufwandsteuer. Das Wesen der Aufwandsteuer schließt es aus, für die Steuerpflicht auf eine wertende Berücksichtigung der Absichten und ferneren Zwecke, die dem Aufwand zu Grunde liegen, abzustellen. Maßgeblich darf allein der isolierte Vorgang des Konsums als Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sein (BVerfG vom 6.12.1983 Az. 2 BvR 1275/79 <juris> RdNr. 97).“

#### **62**

Der von der Klägerbevollmächtigten nun vorgetragene Einwand, der Kläger unterhalte nur ein Privatpraxis und nutze den von ihm benutzten Teil des Gesamthandseigentums lediglich zu diesem Zweck und zum Zweck, die Erhaltung der Immobilie zu überwachen und zu kontrollieren, ist nach dem Vorstehenden unbeheflich, das Innehaben einer Zweitwohnung nach § 2 Abs. 1 ZwStS in Abrede zu stellen. Für das Innehaben einer Zweitwohnung kommt es auch nicht darauf an, dass der Kläger diese unter Umständen nur wenige Tage im Jahr zu Wohnzwecken tatsächlich nutzt bzw. genutzt hat, wie die Klägerbevollmächtigte weiter vorträgt. Es genügt, wenn der Kläger die tatsächliche und rechtliche Verfügungsmacht über die Zweitwohnung hat, so dass er die Möglichkeit hatte, die Wohnung zur persönlichen Lebensführung zu nutzen, also entsprechend seinen Vorstellungen zur persönlichen Lebensführung selbst bestimmen kann, ob, wann und wie er diese nutzt, ob und wann er sich selbst darin aufhalten oder sie anderen zur Verfügung stellen will (vgl. OVG Schleswig-Holstein, B.v. 27.6.2022 – 4 B 14/22 – juris Rn. 44; B.v. 19.1.2022 – 4 B 10002/21 – juris Rn. 44). Dies trifft auf den Kläger nach dem oben Festgestellten zu.

### 63

c) Die Zweitwohnungsteuer ist auch in der festgesetzten Höhe nicht zu beanstanden. Dem angefochtenen Bescheid legte die Beklagte zuletzt eine jährliche Nettokaltmiete für die Wohnung des Klägers in Höhe von 5.786,60 Euro zu Grunde. Dementsprechend wird nach § 5 Abs. 1 ZwStS der Steuersatz für das Kalenderjahr auf 1.071,65 Euro festgesetzt. Dabei hat die Beklagte auch die Steuer nach den drei Stufen korrekt berechnet: Für den Anteil der Nettokaltmiete, der nach § 5 Abs. 1 ZwStS der Stufe Eins mit dem Steuersatz von 15% unterfällt, wurden zutreffend 375,00 Euro angesetzt, für den Anteil, der Stufe Zwei mit 20% Steuersatz unterfällt, wurden richtig 500,00 Euro angesetzt und für den restlichen Anteil, der Stufe Drei mit 25% Steuersatz unterfällt, wurden zutreffend 196,65 Euro (25% von 786,60 Euro = 196,65 Euro) angesetzt. Somit wurde die Zweitwohnungsteuer korrekt auf insgesamt 1.071,65 Euro festgesetzt.

### 64

Bei der Berechnung der Nettokaltmiete ging die Beklagte von einer Wohnungsgröße von 86,11 m<sup>2</sup> aus und legte als angemessenen monatlichen Mietzins 5,60 Euro pro Quadratmeter zu Grunde. Die Richtigkeit dieses geschätzten Mietzinses hat der Kläger nicht hinreichend substantiiert in Frage gestellt.

### 65

Auch soweit der Kläger in diesem Verfahren erneut den Einwand erhebt, die Wohnungsgröße sei unzutreffend berechnet, dringt er damit nicht durch.

### 66

Die angenommene Wohnungsgröße von 86,11 m<sup>2</sup> geht zurück auf eine Ortsbesichtigung des Klägers zusammen mit einem Vertreter der Beklagten vom 20. November 2009 (Bl. 126 der Behördenakte), bei der Flächen im Beisein des Klägers vermessen oder, soweit eine Vermessung nicht möglich war, auch geschätzt wurden. Dabei wurde auch festgestellt, welche Räume zur Wohnfläche zählen und welche Räume nicht als Wohnflächen zu berücksichtigen sind. Gegen diese Aufstellung hat der Kläger damals keine Einwendungen erhoben. Soweit die Bevollmächtigte des Klägers jetzt vorträgt, Räume unter zwei Meter Deckenhöhe würden nur zu 50% als Wohnfläche zählen, ist dies zu unsubstantiiert. Auch fehlt jeglicher Nachweis hierfür. Im Übrigen hat das Gericht bereits festgestellt, dass es sich auch bei einer Raumhöhe von etwas unter 2,15 m um bewohnbare Räume handelt, die zur Wohnflächenberechnung im Sinne des Zweitwohnungsteuerrechts herangezogen werden können (VG München, Gerichtsbescheid v. 7.1.2015 – M 10 K 14.740 – n.v.). Auch der im Grundrissplan der streitgegenständlichen Wohnung als „Keller“ bezeichnete L-förmige Raum ist als Wohnraum anzusetzen. Dieser ebenerdige und fensterlose Raum kann im Rahmen der Wohnnutzung etwa als Hobby- oder Abstellraum verwendet werden.

### 67

Die von der Klägerbevollmächtigten erhobene Befürchtung, dass ein Gemeindemitarbeiter nicht in der Lage sei, eine objektiv stimmige Wohnflächenberechnung vorzunehmen, teilt das Gericht nicht.

### 68

Auch der vorgelegte Bescheid vom 30. Juni 2023 des Finanzamts ... über die Grundsteueräquivalenzbeträge, Hauptfeststellung auf den 1. Januar 2022, in dem für die Wohnfläche des Einfamilienhauses 114 m<sup>2</sup> zugrunde gelegt werden, ist nicht geeignet, die angenommene Wohnungsgröße der Wohnung des Klägers von 86,11 m<sup>2</sup> substantiiert zu erschüttern.

### 69

Zum einen richtet sich die Berechnung der Gebäudefläche bei Wohnnutzung für die Grundsteuer gemäß Art. 2 Abs. 1 Satz 1 Bayerisches Grundsteuergesetz (BayGrStG) nach der Wohnflächenverordnung. In der ZwStS gibt es keine entsprechende Vorgabe zur Wohnflächenberechnung. Vielmehr besagt § 4 Abs. 3 ZwStS lediglich, dass die Nettokaltmiete von der Beklagten in Anlehnung an die Nettokaltmiete geschätzt wird, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird (zur Schätzungsbefugnis s.a. VGH Baden-Württemberg, U.v. 25.6.2013 – 2 S 2116/12 – juris Rn. 53). Die Wohnflächenberechnung nach den Vorgaben des Grundsteuerrechts müssen demnach nicht identisch sein mit der Wohnflächenberechnung nach dem Zweitwohnungsteuerrecht, da andere rechtliche Parameter maßgeblich sind.

## 70

Vor allem aber ist für das Gericht nicht ersichtlich, dass die im Grundsteuerbescheid erwähnten Wohnflächenzahlen von einer Behörde auf ihre Richtigkeit überprüft worden sind und damit mehr Aussagekraft besitzen als die durch die Ortsbesichtigung am 20. November 2009 festgestellten Zahlen. Vielmehr heißt es im Bescheid, dass dem Bescheid die vom Kläger übermittelten Daten zugrunde liegen. Es ist daher naheliegend, dass der Kläger in seiner Grundsteuererklärung (Art. 6 Abs. 5 BayGrStG, § 228 Bewertungsgesetz, § 149 AO) nur diejenigen Wohnflächen dem Finanzamt übermittelt hat, die nach seiner eigenen Auffassung, die er auch im vorliegenden Verfahren vorträgt, Wohnflächen seien sollen.

## 71

d) Es ist auch nicht ersichtlich, dass der Zweitwohnungsteuerbescheid die Grundrechte des Klägers, etwa das Recht auf Eigentum aus Art. 14 Abs. 1 GG, verletzt. Die Zahlungspflicht aus dem Zweitwohnungsteuerbescheid betrifft keine konkrete Vermögensposition, sondern das Vermögen an sich, das nicht durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützt ist (vgl. Papier/Shirvani, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Werkstand: 99. EL September 2022, Art. 14 Rn. 277). Der Vortrag, wonach die Beklagte einen unzulässigen Eingriff in das Eigentumsrecht vorgenommen habe, da sie eine zwischenzeitliche Vermietung, unmöglich mache – es geht insoweit wohl um die Umwandlung in eine Ferienwohnung –, ist zum einen unsubstantiiert. Zum anderen betrifft dieser Vorwurf nicht – jedenfalls nicht unmittelbar – den streitgegenständlichen Zweitwohnungsteuerbescheid.

## 72

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit der Kostenentscheidung fußt auf § 167 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 VwGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO.