VGH München, Beschluss v. 16.08.2023 – 4 ZB 23.114

Titel:

Zweitwohnungssteuer bei Eigennutzung durch Wohnungseigentümer

Normenketten:

GG Art. 3 Abs. 1, Art. 11 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2a
KAG Art. 3, Art. 11 Abs. 1
ZwStS § 2, § 5 Abs. 2, § 6 Abs. 2 S. 2, Abs. 3

Leitsätze:

1. Die in § 5 Abs. 2 ZwStS normierte prinzipielle Zweitwohnungssteuerpflicht in den Fällen, in denen eine als „Zweitwohnung“ anzusehende Wohnung infolge vertraglicher Bindung nur zeitlich begrenzt für Zwecke der persönlichen Lebensführung verfügbar ist, verletzt nicht das Verbot des Art. 105 Abs. 2a GG. (Rn. 12) (redaktioneller Leitsatz)
2. Der Charakter der Zweitwohnungssteuer als Aufwandsteuer zwingt die steuererhebende Gemeinde somit nicht, den vom Steuerpflichtigen getätigten Aufwand in jedem einzelnen Fall konkret zu ermitteln; sie ist in der Wahl der Maßstabsgröße vielmehr frei, sofern diese den betriebenen Aufwand der Zweitwohnungsnutzung hinreichend realitätsnah abbildet (BVerwG BeckRS 2003, 30303815). (Rn. 13) (redaktioneller Leitsatz)
3. Von einer Steuerlast, die lediglich ein Fünftel des jährlicherlichen Mietaufwands für die jeweilige Zweitwohnung ausmacht, geht noch keine erdrosselnde Wirkung dahingehend aus, dass der Steuerpflichtige faktisch am weiteren Innehaben der Wohnung gehindert wäre. (Rn. 19) (redaktioneller Leitsatz)
4. Eine Zweitwohnungssteuer der hier in Rede stehenden Größenordnung entfaltet keine eingriffsgleiche Wirkung in den Schutzbereich des Freizügigkeitsgrundrechts nach Art. 11 Abs. 1 GG, zumal die Steuer im Einzelfall schon bei geringfügigen Verlagerungen der Aufenthaltsdauer zwischen Haupt- und Zweitwohnsitz entfallen kann, also keineswegs notwendig von der völligen Aufgabe des Hauptwohnsitzes abhängt (BayVGH BeckRS 2013, 49687 m.w.N.). (Rn. 22) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Zweitwohnungssteuer, Gleichartigkeitsverbot, Eigennutzung durch Wohnungseigentümer, Bemessung des Aufwands, ortsübliche Nettokaltmiete als Bemessungsgrundlage, steuerliche Belastungsgleichheit, Erhöhung des Steuersatzes auf 20%, Verfolgung nichtfiskalischer Nebenzwecke, Freizügigkeit, Aufwandsteuer, erdrosselnde Wirkung, Wahl des Wohnorts, Schutzbereich der Freizügigkeit, Haupt- und Zweitwohnsitz, jährlicherlicher Mietaufwand, ortsübliche Nettokaltmiete

Vorinstanz:

VG München, Urteil vom 24.11.2022 – M 10 K 20.6523

Tenor

I. Der Antrag auf Zulassung der Berufung wird abgelehnt.

II. Die Klägerin trägt die Kosten des Zulassungsverfahrens.

III. Der Streitwert für das Zulassungsverfahren wird auf 1.535,04 Euro festgesetzt.

Gründe

I.

1
Die Klägerin, der eine im Gemeindegebiet der Beklagten gelegene Zweitwohnung gehört, wendet sich gegen einen Zweitwohnungssteuerbescheid für das Jahr 2020.

2

Die Beklagte erhebt eine Zweitwohnungssteuer nach ihrer Zweitwohnungssteuersatzung (ZwStS) vom 14. Februar 2020, die rückwirkend zum 1. Januar 2010 in Kraft getreten ist. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 ZwStS wird die Steuer nach dem jährlichen Mietaufwand berechnet. Der jährliche Mietaufwand ist die Nettokaltmiete, die der Steuerpflichtige für die Benutzung der Wohnung aufgrund vertraglicher Vereinbarungen nach dem Stand im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht für ein Jahr zu entrichten hätte (§ 4 Abs. 1 Satz 2 ZwStS). Für Wohnungen, die im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen oder ihm unentgeltlich oder zu einem Entgelt unterhalb der ortsüblichen Miete überlassen sind, ist die Nettokaltmiete in der ortsüblichen Höhe anzusetzen (§ 4 Abs. 3 Satz 1 ZwStS); sie wird von der Beklagten in Anlehnung an die Nettokaltmiete geschätzt, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird (§ 4 Abs. 3 Satz 2 ZwStS). Die Steuer beträgt jährlich 20% der Bemessungsgrundlage (§ 5 Abs. 1 ZwStS); ist die Verfügbarkeit der Wohnung für Zwecke der persönlichen Lebensführung aufgrund eines Vertrags mit einer Vermietungsagentur, einem Hotelbetrieb oder einem vergleichbaren Betreiber zwecks Weitervermietung zeitlich begrenzt, beträgt die Steuerschuld bei einer tatsächlichen Verfügbarkeit im Veranlagungszeitraum von bis zu zwei Wochen 25 v.H., bis zu einem Monat 50 v. H. und bis zu zwei Monaten 75 v. H. der Sätze nach Absatz 1 (§ 5 Abs. 2 ZwStS).

3
Mit Bescheid vom 6. August 2020 wurde die Klägerin zu einer Zweitwohnungssteuer in Höhe von 1.535,04 Euro für das Jahr 2020 herangezogen, wobei der Berechnung eine Jahresnettokaltmiete von 7.675,20 Euro (8,20 Euro/m²) zugrunde gelegt wurde.

4
Die Klägerin erhob dagegen nach erfolglosem Widerspruchsverfahren Klage zum Verwaltungsgericht, die mit Urteil vom 24. November 2022 abgewiesen wurde.

5
Gegen dieses Urteil wendet sich die Klägerin mit ihrem Antrag auf Zulassung der Berufung.

6
Die Beklagte tritt dem Antrag entgegen.

7
Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Gerichts- und Behördenakten verwiesen.

II.

8
1. Der Antrag auf Zulassung der Berufung hat keinen Erfolg, da die geltend gemachten Zulassungsgründe nicht vorliegen.

9
a) Es bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit des verwaltungsgerichtlichen Urteils (§ 124 Abs. 2 Nr. 1 VwGO). Die Kläger haben keinen einzelnen tragenden Rechtssatz und keine erhebliche Tatsachenfeststellung des Verwaltungsgerichts mit schlüssigen Gegenargumenten in Frage gestellt (zu diesem Maßstab BVerfG, B.v. 18.6.2019 – 1 BvR 587/17 – BVerfGE 151, 173 Rn. 32 m.w.N.).

10
aa) Die Klägerin trägt vor, § 5 Abs. 2 ZwStS verletze das Verbot der Gleichartigkeit nach Art. 105 Abs. 2a GG. Vermiete der Eigentümer seine Zweitwohnung in Eigenregie an Feriengäste und nutze er sie außerhalb der Vermietungszeit nicht selbst, werde der gesamte Mietwert der Wohnung der Zweitwohnungssteuer unterworfen; Leerstandszeiten würden ihm wegen seiner Verfügungsbefugnis zugerechnet. Andererseits unterlägen die Einkünfte aus der Vermietung der Einkommensteuer. Die gleiche Einkunftsquelle werde damit doppelt besteuert; Einkunftsquelle sei hier der Besitz einer Zweitwohnung und deren Nutzung. Die Nichtigkeit des § 5 Abs. 2 ZwStS führe zur Nichtigkeit der gesamten Satzung. Dass die ortsübliche Nettokaltmiete bei einer vom Eigentümer selbst genutzten Zweitwohnung ein zulässiger Steuermaßstab sein könne, sei höchstrichterlich nicht geklärt; das Bundesverfassungsgericht habe vielmehr entschieden, dass die Besteuerung nach dem individuellen Wirklichkeitsmaßstab zu erfolgen habe. Besteuert werden könne daher bei selbstgenutzten Zweitwohnungen nur der tatsächliche Unterhaltungsaufwand; ein Ersatzmaßstab komme nur in Betracht, wenn der reale Aufwand nicht ermittelbar sei. Die als Steuermaßstab verwendete ortsübliche Nettokaltmiete stelle daher eine unzulässige Typisierung dar. § 4

Abs. 3 Satz 1 ZwStS enthalte zudem eine Pauschalierung, weil dem selbstnutzenden Eigentümer die ortsübliche Miete als Steuermaßstab zugerechnet werde, ohne den Nachweis eines niedrigeren Aufwands zuzulassen. Die Annahme des Verwaltungsgerichts, Mieter und Eigentümer von Zweitwohnungen würden unterschiedlich behandelt, weil sich beim Mieter der Steuermaßstab exakt anhand der vertraglich vereinbarten Miete, beim Eigentümer dagegen nach der ortsüblichen Vergleichsmiete bestimme, sei unrichtig, weil auch beim Mieter nach § 4 Abs. 3 Satz 1 ZwStS mindestens die ortsübliche Vergleichsmiete angesetzt werde. Da der dafür maßgebliche Mietspiegel auf den in den letzten drei Jahren vor dem Bewertungsstichtag gezahlten Mieten basiere, die in die Vergleichsrechnung einbezogenen Mietverhältnisse aber häufig viel früher abgeschlossen worden seien, liege die ortsübliche Miete regelmäßig über den mietvertraglich vereinbarten Mieten. Im Ortsbereich der Beklagten existierten rund 300 Zweitwohnungen, von denen maximal 10% von Mietern genutzt würden und mehr als 90% von den Eigentümern. Als Leitbild für den Steuermaßstab würden damit die rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse einer kleinen Personengruppe auf einen viel größeren Personenkreis übertragen. Durch die Bezugnahme auf die ortsübliche Miete ergäben sich für die Beklagte keine wesentlichen Vorteile, die eine solche Typisierung rechtfertigen könnten; vor Erlass der Steuerbescheide würden ohnehin die Besonderheiten der jeweiligen Wohnungen geprüft. Der Ansatz der ortsüblichen Miete bei den selbstnutzenden Eigentümern führe zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Mehrbelastung dieses Personenkreises; so betrage der tatsächliche Aufwand für die Wohnung der Klägerin nur einen Bruchteil der im Steuerbescheid festgesetzten Bemessungsgrundlage. Nicht haltbar sei die Annahme, der vom selbstnutzenden Eigentümer getragene Aufwand bestehe im Verzicht auf die durch eine derartige Wohnung erzielbaren Mieteinnahmen. Eine nicht erzielte Miete sei steuerrechtlich kein Aufwand; auch liege kein Verzicht im Rechtssinne vor. Besteuert werde damit ein mögliches Ergebnis aus einer nicht wahrgenommenen geschäftlichen Chance. Ein wie hier steuererhöhend wirkender Pauschalmaßstab dürfe nach verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung nur angesetzt werden, wenn sich die tatsächlichen Aufwendungen nicht konkret ermitteln ließen. Die mit § 5 Abs. 1 ZwStS bewirkte Verdopplung des bisherigen Steuersatzes von 10% auf 20% verstoße gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, weil damit der angestrebte Zweck einer Einschränkung des Wohnungsleerstands und der dauerhaften Schaffung von Wohnraum für Einheimische nicht erreicht werden könne und zur Zweckerreichung mildere Mittel wie etwa § 22 BauGB bestünden. Die Absicht, die Zweitwohnungsinhaber durch wirtschaftlichen Druck zur Aufgabe zu veranlassen, sei ein ungerechtfertigter Eingriff in das Grundrecht auf Freizügigkeit nach Art. 11 Abs. 1 GG. Mit der unterschiedlichen Behandlung der von der Steuerpflicht freigestellten Inhaber von Gästewohnungen einerseits und der Zweitwohnungsinhaber andererseits werde zudem der Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzt.

11
bb) Diese Ausführungen sind nicht geeignet, ernstliche Zweifel an der Richtigkeit des angegriffenen Urteils zu begründen.

12
(1) Die in § 5 Abs. 2 ZwStS normierte prinzipielle Zweitwohnungssteuerpflicht in den Fällen, in denen eine (im Sinne von § 2, § 6 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 ZwStS als „Zweitwohnung“ anzusehende) Wohnung infolge vertraglicher Bindung nur zeitlich begrenzt für Zwecke der persönlichen Lebensführung verfügbar ist, verletzt nicht das Verbot des Art. 105 Abs. 2a GG, wonach örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sein dürfen. Der Umstand, dass ein Eigentümer die durch zeitweilige Vermietung seiner Zweitwohnung erzielten Mieteinkünfte als Einkommen versteuern muss, steht der Heranziehung zur Zweitwohnungssteuer nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts auch dann nicht entgegen, wenn er die Wohnung in den Leerstandszeiten tatsächlich nicht nutzt. Gerade der Leerstand der Zweitwohnung trotz rechtlich bestehender Nutzungsmöglichkeit lässt auf die der Besteuerung zugrundeliegende Leistungsfähigkeit des Wohnungsinhabers schließen; für den von der Zweitwohnungssteuer erfassten konsumtiven Aufwand für die persönliche Lebensführung genügt es daher, dass eine zeitweilige Eigennutzung während des Veranlagungszeitraums rechtlich offengehalten wird (BVerwG, U.v. 27.10.2004 – 10 C 2.04 – NVwZ 2005, 828 Rn. 21 m.w.N.). Auch in den Fällen der Mischnutzung, in denen der Zeitwohnungsinhaber die Wohnung sowohl selbst nutzt als auch zur Erzielung von Einkünften vermietet, gilt für die zweitwohnungssteuerrechtliche Bewertung der Leerstandstage nichts Anderes. Steht die Mischnutzung einer Zweitwohnung und damit ihre Nutzung zumindest auch zur persönlichen Lebensführung fest, so sind die Zeiten eines Wohnungsleerstandes, für die eine Eigennutzungsmöglichkeit rechtlich nicht ausgeschlossen worden ist, grundsätzlich den Zeiträumen

zuzurechnen, in denen die Wohnung für Zwecke des persönlichen Lebensbedarfs vorgehalten wird (BVerwG, a.a.O., Rn. 22 m.w.N.). Jede solche Leerstandszeit ist Ausdruck der Einkommensverwendung zur persönlichen Lebenshaltung; der Wohnungsinhaber kann ungeachtet seiner Vermietungsabsicht auf die Wohnung zugreifen und sie selbst nutzen. Dass die Leerstandstage nach der für das Einkommensteuerrecht maßgeblichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als durch die Vermietungsbemühungen veranlasst anzusehen sein können, steht ihrer Berücksichtigung im Rahmen der Zweitwohnungssteuer nicht entgegen (BVerwG, a.a.O., Rn. 25 f.). Darin liegt entgegen der Auffassung der Klägerin keine doppelte Besteuerung der gleichen „Einkunftsquelle“. Besteuert wird im einen Fall der erzielte Gewinn aus der Vermietung, im anderen Fall der für die persönliche Lebensführung getätigte Aufwand für das Innehaben einer Zweitwohnung.

13
(2) Unrichtig ist auch die Darstellung der Klägerin, nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts müsse die Besteuerung des Nutzers einer Zweitwohnung grundsätzlich nach dem individuellen Wirklichkeitsmaßstab erfolgen, so dass ein Ersatzmaßstab anstelle des realen Aufwands nur in Betracht komme, wenn dieser nicht ermittelbar sei. In seiner Grundsatzentscheidung vom 6. Dezember 1983 hat das Gericht vielmehr klargestellt, dass der Steuergesetzgeber durch das Gleichheitsgebot nicht gehindert ist, anstelle eines individuellen Wirklichkeitsmaßstabes für die Besteuerung aus Praktikabilitätsgründen pauschale Maßstäbe zu wählen und sich mit einer „Typengerechtigkeit“ zu begnügen, solange die steuerlichen Vorteile der Typisierung nicht außer Verhältnis zu der damit notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (BVerfG, B.v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79 – BVerfGE 65, 325 juris Rn. 90). Der Charakter der Zweitwohnungssteuer als Aufwandsteuer zwingt die steuererhebende Gemeinde somit nicht, den vom Steuerpflichtigen getätigten Aufwand in jedem einzelnen Fall konkret zu ermitteln; sie ist in der Wahl der Maßstabsgröße vielmehr frei, sofern diese den betriebenen Aufwand der Zweitwohnungsnutzung hinreichend realitätsnah abbildet (BVerwG, U.v. 29.1.2003 – 9 C 3.02 – BVerwGE 117, 345 juris Rn. 22 m.w.N.).

14
Dass die Nettokaltmiete nicht nur bei den angemieteten Wohnungen (§ 4 Abs. 1 und 2 ZwStS), sondern auch bei den im Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden Wohnungen (§ 4 Abs. 3 ZwStS) den Steuermaßstab bildet, ist hiernach rechtlich nicht zu beanstanden. Wie der erkennende Senat bereits in einer früheren Grundsatzentscheidung ausgeführt hat, liegt es im Ermessen der rechtsetzenden Gemeinde, auf welche Weise sie bei selbstgenutzten Eigentumswohnungen den jährlichen Aufwand für das Vorhalten einer Zweitwohnung ermittelt. Da für solche Wohnungen keine Mietausgaben anfallen und damit ein konkret bezifferbarer Anhaltspunkt für die tatsächlich entstehenden Kosten fehlt, stellt die Schätzung der Nettokaltmiete in ortsüblicher Höhe eine geradezu zwingende Ermittlungsmethode dar (BayVGH, U.v. 4.4.2006 – 4 N 04.2798 – BayVBl 2006, 500 juris Rn. 70 f.), deren Zulässigkeit weder in der Rechtsprechung (vgl. OVG RhPf, U.v. 26.4.2002 – 6 A 11634/01 – NVwZ-RR 2003, 62) noch im Schrifttum in irgendeiner Weise in Frage gestellt wird. Der Maßstab des Mietwerts steht in einem hinreichenden sachlichen Bezug zu dem Aufwand, den der Steuerschuldner für die Vorhaltung der Zweitwohnung für seinen persönlichen Bedarf tätigt (BVerwG, B.v. 26.10.1989 – 8 B 36.89 – NVwZ 1990, 568/569).

15
(3) Entgegen dem Vortrag der Klägerin kann und muss bei den im Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden Zweitwohnungen als Steuermaßstab nicht stattdessen auf den regelmäßig (und auch in ihrem Fall) sehr viel geringeren tatsächlichen Unterhaltungsaufwand abgestellt werden. Dies würde in dem Innehaben einer solchen Zweitwohnung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht hinreichend realitätsnah und gleichheitsgerecht abbilden. Nutzt der Steuerpflichtige eine ihm gehörende Wohnung als Zweitwohnung, so wirkt sich diese Entscheidung auf seine Vermögensverhältnisse vor allem dahingehend aus, dass ihm damit zwangsläufig die im Falle einer Vermietung zu erwartenden Mieteinnahmen entgehen (vgl. BayVGH, B.v. 4.3.2021 – 4 ZB 20.246 – KStZ 2021, 138 Rn. 14). Im Verzicht auf diesen möglichen Vermögenszuwachs, dessen Höhe sich anhand der ortsüblichen Miete annähernd beziffern lässt, liegt aus wirtschaftlicher Sicht der eigentliche finanzielle Aufwand für das Innehaben einer solchen Eigentümer-Zweitwohnung, der mit der Zweitwohnungssteuer abgeschöpft werden soll. Der entsprechende Geldbetrag entspricht in etwa dem Aufwand, der nach den örtlichen Verhältnissen einem Mieter entstünde, der dieselbe Wohnung als Zweitwohnung anmieten wollte. Dass sich in beiden Fallkonstellationen die Steuer nach der – tatsächlich gezahlten bzw. nach der Marktlage erzielbaren –

Nettokaltmiete bemisst, rechtfertigt sich daher auch aus dem Gebot der steuerlichen Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG). Soll für Eigentümer und Mieter von Zweitwohnungen – wie hier nach § 5 Abs. 1 ZwStS – der gleiche Steuersatz gelten, so können nicht für diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen völlig unterschiedliche Bemessungsgrundlagen verwendet werden, also für die Eigentümer der tatsächliche Unterhaltungsaufwand und für die Mieter die zu zahlende Nettokaltmiete.

16
Da aus den vorgenannten Gründen keine Verpflichtung besteht, die Steuer für im Eigentum der Steuerpflichtigen stehende Zweitwohnungen individuell anhand der tatsächlich entstehenden Aufwendungen zu berechnen, liegt in der Bemessung anhand der ortsüblichen Nettokaltmiete keine „steuererhöhende“ Pauschalierung. In Anbetracht der Typisierungsbefugnis des Normgebers bei Massengeschäften muss dem Eigentümer auch nicht gestattet werden, im Einzelfall einen niedrigeren Aufwand für die Erhaltung seiner Wohnung nachzuweisen (vgl. BVerwG, U.v. 29.1.2003 – 9 C 3.02 – BVerwGE 117, 345 juris Rn. 29). Dass die Nettokaltmiete nach § 4 Abs. 3 Satz 1 ZwStS den Steuermaßstab auch bei solchen Wohnungen bildet, die zu einem Entgelt unterhalb der ortsüblichen Miete überlassen sind, bedeutet im Übrigen entgegen der Annahme der Klägerin nicht, dass bei sämtlichen Wohnungen, die zu wirtschaftlich günstigen Konditionen angemietet wurden, mindestens die ortsübliche Miete angesetzt werden dürfte. Die genannte Sondervorschrift zielt erkennbar nur darauf ab, eine unberechtigte Verkürzung der Zweitwohnungssteuer durch die Vorlage von Gefälligkeitsmietverträgen zu unterbinden. Wie der Senat in einer früheren Entscheidung klargestellt hat, kann § 4 Abs. 3 ZwStS daher nur Anwendung finden, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür bestehen, dass nicht von einem „reellen Vertrag“ ausgegangen werden kann (BayVGH, U.v. 14.4.2010 – 4 B 08.3313 – juris Rn. 23 u. 26).

17
(4) Abgesehen von dem vorgenannten Sonderfall wird die Zweitwohnungssteuer bei Mietwohnungen anhand des individuell vereinbarten Mietzinses berechnet, der sowohl über als auch unter der ortsüblichen Nettokaltmiete liegen kann. Die betreffenden Mieter bilden demzufolge entgegen der Annahme der Klägerin weder eine homogene Gruppe noch stellen ihre wirtschaftlichen Verhältnisse das „Leitbild“ für die Besteuerung der Eigennutzer von Zweitwohnungen dar. Um deren Aufwand für das Innehaben einer Zweitwohnung möglichst realitätsnah zu erfassen, hat der Satzungsgeber vielmehr in § 4 Abs. 3 ZwStS auf die statistische Durchschnittsgröße der „Nettokaltmiete in der ortsüblichen Höhe“ zurückgegriffen, die sich aus den regelmäßig gezahlten Mieten für Erst- und Zweitwohnungen gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung ergibt. Dass dieser Ansatz zur Quantifizierung des (hypothetischen) Mietaufwands für die im Eigentum der Steuerpflichtigen stehenden Zweitwohnungen zu sachwidrigen Ergebnissen führen oder im Vergleich zu den angemieteten Zweitwohnungen eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung bewirken würde, ist weder ersichtlich noch von der Klägerin nachvollziehbar dargelegt worden. Bei ihrem Einwand, die ortsübliche Miete liege aufgrund einer aktuelleren Datenbasis regelmäßig über den mietvertraglich vereinbarten Mieten, weil die betreffenden Mietverhältnisse häufig schon Jahre vorher abgeschlossen worden seien, lässt sie außer Betracht, dass sich die Zweitwohnungssteuer bei Mietwohnungen nicht nach der Miethöhe zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bemisst, sondern gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 ZwStS danach, welche Nettokaltmiete der Steuerpflichtige „nach dem Stand im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht“, also grundsätzlich am 1. Januar des jeweiligen Kalenderjahres (§ 6 Abs. 2 ZwStS), zu entrichten hätte.

18
(5) Soweit sich die Klägerin gegen den in der aktuellen Satzung festgelegten Steuersatz in Höhe von 20% der Bemessungsgrundlage wendet, ergeben sich auch daraus keine ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung.

19
Wie das Verwaltungsgericht unter Bezugnahme auf eine Vielzahl obergerichtlicher Entscheidungen dargelegt hat, geht von einer Steuerlast, die lediglich ein Fünftel des jährlichen Mietaufwands für die jeweilige Zweitwohnung ausmacht, noch keine erdrosselnde Wirkung dahingehend aus, dass der Steuerpflichtige faktisch am weiteren Innehaben der Wohnung gehindert wäre. Der Umstand, dass der Steuersatz gegenüber der (auf einem unzulässigen Steuermaßstab beruhenden) vorherigen Zweitwohnungssteuersatzung auf das Doppelte angehoben wurde, hat hierbei keine rechtliche Bedeutung, da die Steuerpflichtigen nicht auf ein Fortgelten des früheren Steuersatzes vertrauen durften.

20
Entgegen dem Einwand der Klägerin kommt es bei der Prüfung der Angemessenheit der steuerlichen Belastung auch nicht auf die Frage an, ob die Beklagte die mit der Erhöhung der Zweitwohnungssteuer erklärtermaßen (neben dem fiskalischen Zweck der Einnahmeerzielung) verfolgten Nebenzwecke der Einschränkung des Wohnungsleerstands und der Schaffung von Wohnraum für Einheimische erreicht hat und ob es zur Erreichung dieser Ziele andere, weniger belastende Mittel gegeben hätte. Die zulässige Verfolgung solcher Lenkungszwecke, für die es nach höchstrichterlicher Rechtsprechung keiner zur Steuergesetzgebungskompetenz hinzutretenden Sachkompetenz bedarf (BVerfG, U.v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09 – BVerfGE 135, 126 Rn. 49 m.w.N.), kann zwar unter Umständen Ungleichbehandlungen rechtfertigen und damit den Spielraum bei der Ausgestaltung der Steuer erweitern (BVerfG, a.a.O., Rn. 84 ff.). Sie hat aber nicht umgekehrt zur Folge, dass der Satzungsgeber hinsichtlich der Höhe des Steuersatzes zusätzlichen Rechtfertigungsanforderungen unterworfen wäre, die bei einer bloßen Einnahmeerzielungsabsicht nicht bestünden.

21
(6) Mit der angegriffenen Zweitwohnungssteuersatzung wird auch im Übrigen nicht in unzulässiger Weise in Grundrechte eingegriffen.

22
In der vom Satzungsgeber verfolgten Absicht, durch eine erhöhte finanzielle Belastung die Inhaber von Zweitwohnungen zu veranlassen, die Wohnungen aufzugeben, liegt kein Eingriff in die durch Art. 11 Abs. 1 GG garantierte Freizügigkeit. In den Schutzbereich der Norm kann zwar auch durch mittelbare und faktische Beeinträchtigungen der Wahl des Wohnorts eingegriffen werden, wenn diese in ihrer Zielsetzung und Wirkung einem normativen und direkten Eingriff gleichkommen (BVerfG, U.v. 17.3.2004 – 1 BvR 1266/00 – BVerfGE 110, 177/191). Bei der Festsetzung von Abgaben ist aber regelmäßig die Eingriffsqualität zu verneinen, solange damit nicht eine ähnliche Wirkung wie ein striktes Verbot des Nehmens von Aufenthalt oder Wohnsitz verbunden ist. Der Schutzbereich der Freizügigkeit vermittelt keinen Anspruch darauf, dass der Aufenthalt an einem bestimmten Ort nicht mit Konsequenzen verbunden ist, die zu dem Entschluss veranlassen können, von einem Aufenthalt abzusehen (BVerfG, B.v. 17.2.2010 – 1 BvR 529/09 – NVwZ 2010, 1022 Rn. 57 m.w.N.). Danach entfaltet eine Zweitwohnungssteuer der hier in Rede stehenden Größenordnung keine eingriffsgleiche Wirkung in den Schutzbereich des Freizügigkeitsgrundrechts, zumal die Steuer im Einzelfall schon bei geringfügigen Verlagerungen der Aufenthaltsdauer zwischen Haupt- und Zweitwohnsitz entfallen kann, also keineswegs notwendig von der völligen Aufgabe des Hauptwohnsitzes abhängt (BVerfG, a.a.O., Rn. 58; BayVGH, B.v. 27.3.2013 – 4 ZB 12.1477 – BayVBl 2013, 499 Rn. 7 m.w.N.).

23
Ein Verstoß gegen das Gebot der Gleichbehandlung aus Art. 3 Abs. 1 GG liegt entgegen dem Einwand der Klägerin nicht darin, dass die Inhaber von Gästewohnungen von der Steuerpflicht freigestellt sind, während die Inhaber von Zweitwohnungen der Besteuerung unterliegen. Soweit mit der Bezeichnung als „Inhaber von Gästewohnungen“ nur solche Vermieter von Räumlichkeiten gemeint sind, die sich kein eigenes Nutzungsrecht vorbehalten, handelt es sich bei den Wohnungen um Teile ihres Betriebsvermögens und nicht um Gegenstände des privaten Konsums, die einer Aufwandsteuer unterworfen werden könnten. Soweit sich die Vermieter von Gästewohnungen die Möglichkeit der Eigennutzung offenhalten, steht dagegen nach § 2 Satz 2 ZwStS die vorübergehende (auch entgeltliche) Überlassung an Dritte der Zweitwohnungseigenschaft nicht entgegen, so dass auch hier eine Steuerpflicht besteht. Dass die Feriengäste, an die die betreffenden Wohnungen für kurze Aufenthalte vermietet werden, im Unterschied zu den Eigentümern und Dauermietern von Zweitwohnungen nicht ebenfalls zur Zweitwohnungssteuer herangezogen werden, rechtfertigt sich wegen des grundlegend anderen Lebenssachverhalts und verstößt daher nach höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht gegen den Gleichheitssatz (BVerfG, B.v. 12.2.1986 – 2 BvR 36/86 – juris Rn. 3 und 8)

24
b) Die vorliegende Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung (§ 124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO). Dieser Zulassungsgrund liegt vor, wenn es für die Streitentscheidung auf eine über den Einzelfall hinausgehende Rechts- oder Tatsachenfrage ankommt, die im Interesse der Einheit oder der Fortbildung des Rechts der Klärung bedarf (vgl. BVerfG, B.v. 18.6.2019 – 1 BvR 587/17 – BVerfGE 151, 173 Rn. 33 m.w.N.). Daran

fehlt es hier. Im Zulassungsantrag wird keine bisher ungeklärte Grundsatzfrage formuliert, auf deren Beantwortung es im vorliegenden Fall ankommen könnte.

25
c) Die Klägerin hat auch nicht in der gebotenen Weise dargelegt, dass das Urteil des Verwaltungsgerichts in ergebnisrelevanter Weise von einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts oder des Bundesverfassungsgerichts abweicht (§ 124 Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. § 124a Abs. 4 Satz 4 VwGO).

26
Zur Darlegung einer Divergenz gemäß § 124 Abs. 2 Nr. 4 VwGO ist es erforderlich aufzuzeigen, welchem abstrakten Rechtssatz oder verallgemeinerungsfähigen Tatsachensatz der Entscheidung des Divergenzgerichts ein bei der Anwendung derselben Rechtsvorschrift in der angefochtenen Entscheidung aufgestellter Rechts- oder Tatsachensatz widerspricht. Dabei muss zwischen den Gerichten ein prinzipieller Auffassungsunterschied über den Bedeutungsgehalt einer bestimmten Rechtsvorschrift oder eines Rechtsgrundsatzes bestehen; die divergierenden Sätze müssen einander so gegenübergestellt werden, dass die Abweichung erkennbar wird (vgl. BVerwG, B.v. 6.3.2018 – 4 BN 13.17 – BauR 2018, 1086 Rn. 37; BayVGH, B.v. 14.4.2022 – 15 ZB 21.2827 – NVwZ-RR 2022, 567 Rn. 35). Diesen Anforderungen wird die Klägerin nicht gerecht. Ihre Ausführungen beschränken sich im Wesentlichen auf die allgemeine Aussage, das angefochtene Urteil verstoße in mehrfacher Hinsicht gegen die zitierten Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts und Urteile des Bundesverwaltungsgerichts. Soweit sie eine Zulassung der Berufung auch im Hinblick auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 8. Juli 2021 (Az. 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 Tz. 227 ff.) für geboten hält, das sich in der genannten Passage mit den Anforderungen des Art. 19 Abs. 4 GG an die gerichtliche Handhabung des gerichtlichen Rechtsmittelrechts befasst, bleibt unklar, inwiefern sich daraus ein Zulassungsgrund ergeben soll.

27
2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 2 VwGO, die Streitwertfestsetzung beruht auf § 47 Abs. 3, § 52 Abs. 3 Satz 1 GKG.

28
Diese Entscheidung ist unanfechtbar (§ 152 Abs. 1 VwGO). Mit der Ablehnung des Antrags wird die Entscheidung des Verwaltungsgerichts rechtskräftig (§ 124a Abs. 5 Satz 4 VwGO).