

## VGH Baden-Württemberg Urteil vom 24.6.2013, 2 S 2116/12

Erhebung einer Zweitwohnungssteuer - Höhe durch Schätzung

### Leitsätze

Wenn eine Gemeinde die Einheitswertfeststellung des Finanzamts, die auf der Jahresrohmiere des Jahres 1964 basiert, heranzieht und diese anhand der seither erfolgten Mietpreissteigerungen indexiert, um die Höhe der üblichen Mierte für eine eigengenutzte Zweitwohnung zu schätzen, steht dies nicht in Einklang mit einer Satzungsbestimmung, die regelt, dass diese Schätzung in Anlehnung an die Jahresrohmiere vergleichbarer Räume zu erfolgen hat (anders noch VGH Bad.-Württ., Urteil vom 18.02.1987 - 2 S 543/85 -).

### Tenor

Auf die Berufung der Beklagten wird das Urteil des Verwaltungsgerichts Karlsruhe vom 6. September 2012 - 6 K 777/12 - geändert. Die Klage wird insgesamt abgewiesen.

Die Anschlussberufung der Klägerin wird verworfen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens in beiden Rechtszügen.

Die Revision wird nicht zugelassen.

### Tatbestand

- 1 Die Klägerin hat sich ursprünglich gegen ihre Heranziehung zu einer Zweitwohnungssteuer und einer Kurtaxe gewandt. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist nur noch die Festsetzung der Zweitwohnungssteuer.
- 2 Die Klägerin stammt aus der Russischen Föderation, wo sie auch ihren Hauptwohnsitz hat. Sie ist Eigentümerin einer Wohnung im Gebiet der Beklagten, wo sie sich am 6.4.2009 an- und am 23.1.2012 wieder abmeldete. Sie war mehrmals im Besitz von Schengenvisa, zuletzt ausgestellt am 6.11.2011 durch die Deutsche Botschaft in Moskau mit Gültigkeit bis zum 5.11.2012.
- 3 Die Beklagte erhebt aufgrund ihrer Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer (ZwStS) die Zweitwohnungssteuer. Einschlägig ist hier die Fassung vom 17.12.2008, die u.a. Folgendes regelt:

4 § 3

#### Steuermaßstab

- 5 (1) Die Steuer wird nach dem jährlichen Mietaufwand berechnet.
- 6 (2) Der jährliche Mietaufwand ist das Gesamtentgelt, das der Steuerschuldner für die Benutzung der Wohnung aufgrund vertraglicher Vereinbarungen nach dem Stand im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für ein Jahr zu entrichten hat (Jahresrohmiere).
- 7 (3) Statt des Betrags nach Abs. 2 gilt als jährlicher Mietaufwand die übliche Mierte für solche Wohnungen, die eigengenutzt, ungenutzt, zu vorübergehendem Gebrauch oder unentgeltlich überlassen sind. Die übliche Mierte wird in Anlehnung an die Jahresrohmiere geschätzt, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird.
- 8 (4) Die Vorschriften des § 79 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes i.d.F. vom 26. September 1974 (BGBl. I, S. 2369) finden entsprechende Anwendung.

9 § 4

#### Steuersatz

- 10 (1) Die Steuer beträgt im Kalenderjahr

- 11 a) für den Anteil des jährlichen Mietaufwands bis 2.500 EURO = 20 %
- 12 b) für den Anteil des jährlichen Mietaufwands über 2.500 EURO bis zu 5.000 EURO = 27,5 %
- 13 c) für den Anteil des jährlichen Mietaufwands über 5.000 EURO = 35 %
- 14 Mit Bescheid vom 20.12.2011 setzte die Beklagte ab dem 1.5.2009 eine Zweitwohnungssteuer von 3.387,90 EUR jährlich fest; am 23.1.2012 sei insgesamt ein Betrag von 9.034,40 EUR fällig. Dabei ging sie von einer Jahresrohmiere von 11.286,87 EUR aus. Diese errechnete die Beklagte aus dem Produkt der Jahresrohmiere des Jahres 1964 in Höhe von 48,-- DM je m<sup>2</sup> und der Wohnungsgröße von 146 m<sup>2</sup> (= 7.008,-- DM). Entsprechend der seither erfolgten Steigerung der Mietpreise sei dieser Betrag um 215 % zu erhöhen.
- 15 Des Weiteren setzte die Beklagte mit Bescheid vom 21.12.2011 - beginnend ab dem 1.1.2012 - eine Kurtaxe in Höhe von 128,00 EUR fest.
- 16 Gegen beide Bescheide erhob die Klägerin Widerspruch. Zur Begründung machte sie geltend, die Zweitwohnungssteuer stelle eine verfassungswidrige Vermögenssteuer dar. Es sei zudem unzulässig, fiktive Einkünfte festzusetzen. Die vorgenommene Schätzung entbehre jeder Grundlage und sei unzutreffend. Darüber hinaus müsse berücksichtigt werden, dass die Bescheide jedenfalls hinsichtlich der Zeiträume 2009 und 2010 unwirksam und verjährt seien. Der Anspruch auf Steuererhebung für das Jahr 2012 bestehe bereits deshalb nicht, weil sie sich endgültig aus Baden-Baden abgemeldet habe. Es liege ferner eine unzulässige Rückwirkung vor, weil die Anmeldung der Zweitwohnung bereits vor dem Inkrafttreten der Satzung erfolgt sei. Die Steuer sei unzutreffend berechnet worden. Aufwendungen und Abschreibungen müssten berücksichtigt werden.
- 17 Mit Widerspruchsbescheid vom 21.3.2012, zugestellt am 23.3.2012, wies die Beklagte den Widerspruch der Klägerin zurück. Zur Begründung führte sie aus, die Zweitwohnungssteuer sei eine örtliche Aufwandsteuer, die bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig sei. Die Zweitwohnungssteuer werde nach dem jährlichen Mietaufwand berechnet. Bei eigengenutzten Wohnungen gelte als jährlicher Mietaufwand die übliche Miete, die in Anlehnung an die Jahresrohmiere geschätzt werde, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt werde. Bei der Schätzung der üblichen Miete dürfe die Gemeinde die vom Finanzamt für die Einheitsbewertung ermittelte Jahresrohmiere zu Grunde legen, die auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld hochzurechnen sei. Die Abmeldung des Wohnsitzes in Baden-Baden sei für die Erhebung der Zweitwohnungssteuer unerheblich. Gegenstand der Steuerpflicht sei gemäß Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer das Innehaben einer Zweitwohnung.
- 18 Am 30.3.2012 hat die Klägerin Klage vor dem Verwaltungsgericht Karlsruhe erhoben. Sie hat ergänzend geltend gemacht, die Zweitwohnungssteuer führe zu einer Doppelbesteuerung, weil sie das bereits besteuerte Einkommen des Betroffenen erneut besteuere. Derjenige, der sein Geld nicht ausbebe, sondern eine Immobilie zur Selbstnutzung erwerbe, werde benachteiligt. Dies gelte, obwohl bereits beim Immobilienerwerb eine Grunderwerbsteuer abzuführen sei und im Fall einer zeitnahen Weiterveräußerung die sog. Spekulationssteuer gezahlt werden müsse. In Form der Spekulationssteuer habe der Gesetzgeber die vorliegende Konstellation (jedenfalls gedanklich) mit geregelt und die Besteuerung des Immobilieneigentümers nur für den Fall einer gewinnbringenden Weiterveräußerung zugelassen. Die Beklagte versuche, das Verhalten des Eigentümers zu lenken und ihn in seinem Eigentumsrecht einzuschränken, indem das Vorhalten einer zweiten Immobilie steuerlich benachteiligt werde. Es sei aufgrund der seit 1997 bestehenden Verfassungswidrigkeit der Vermögenssteuer nicht davon auszugehen, dass das Bundesverfassungsgericht an seiner Rechtsauffassung aus dem Jahr 1983 festhalten werde, wonach es sich bei der Zweitwohnungssteuer um eine zulässige örtliche Aufwandsteuer handle. Schließlich sei die streitgegenständliche Wohnung keine Zweit-, sondern eine Erstwohnung.
- 19 Die Beklagte ist der Klage entgegengetreten. Sie hat sich ergänzend darauf berufen, dass das Bundesverfassungsgericht bereits in seinem Beschluss vom 6.12.1983 - 2 BvR 1275/79 - alle von der Klägerin aufgeführten Argumente, insbesondere bezüglich des Vorwurfes einer verdeckten Vermögenssteuer und einer Doppelbesteuerung, geprüft habe. Die Ausführungen zur Spekulationssteuer seien im vorliegenden Fall irrelevant.

- 20 Das Verwaltungsgericht hat die Klage mit Urteil vom 6.9.2012 abgewiesen, soweit diese den Festsetzungsbescheids über eine Kurtaxe zum Gegenstand hatte. In Bezug auf die Festsetzung einer Zweitwohnungssteuer hat es ihr hingegen insoweit stattgegeben, als diese einen Betrag von 2.127,62 EUR übersteigt. In den Entscheidungsgründen wird ausgeführt: Die Satzung der Beklagten über die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer vom 17.12.2008 (ZwStS) sei mit höherrangigem Recht vereinbar. Nach Art. 105 Abs. 2a GG hätten die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig seien. Diese Voraussetzungen seien erfüllt. Die Zweitwohnungssteuer als Aufwandsteuer i.S.v. Art. 105 Abs. 2a GG sei eine Steuer auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die in der Verwendung des Vermögens oder Einkommens für den persönlichen Lebensbedarf sichtbar werde. Das Innehaben einer Zweitwohnung sei ein besonderer Aufwand, der gewöhnlich die Verwendung von finanziellen Mitteln erfordere und in der Regel wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringe. Damit sei die Zweitwohnungssteuer einer Vermögenssteuer nicht gleichartig. Mit beiden Steuern werde auf unterschiedliche Quellen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zugegriffen. Eine Vermögenssteuer ziele auf die im Vermögen liegende potentielle Ertragskraft ab. Dagegen erfasse die Zweitwohnungssteuer die Leistungsfähigkeit, die in der Verwendung von Einkommen für einen Aufwand zum Ausdruck komme. Steuergegenstand sei bei der Vermögenssteuer die potentielle Ertragskraft des Vermögens, bei der Zweitwohnungssteuer dagegen das Innehaben einer Zweitwohnung als Form der Einkommensverwendung. Auch bei Zweitwohnungssteuer und Grundsteuer seien die Steuergegenstände verschieden. Die Grundsteuer ziele als Objektsteuer wirtschaftlich auf die durch den Besitz fundierten Einkommens vermittelte Leistungskraft, während die Zweitwohnungssteuer die Leistungsfähigkeit erfasse, die in der Verwendung von Einkommen für einen Aufwand zum Ausdruck komme. Verschieden sei auch der Kreis der Steuerschuldner. Die Grundsteuer setze Grundbesitz im Sinne des Bewertungsgesetzes voraus. Bei der Zweitwohnungssteuer könne der Inhaber auch Mieter oder sonstiger Nutzungsberechtigter sein.
- 21 Soweit sich die Klägerin auf eine Verletzung ihres Eigentumsgrundrechts aus Art. 14 Abs. 1 GG berufe, erscheine angesichts der Höhe der Zweitwohnungssteuer ein unverhältnismäßiger Eingriff in dieses Grundrecht fernliegend. Es liege auch kein Fall einer unzulässigen Rückwirkung vor. Nach § 7 ZwStS sei die ZwStS am 1.1.2009 in Kraft getreten, nachdem sie am 17.12.2008 beschlossen worden sei.
- 22 Bei der Wohnung der Klägerin handle es sich um eine Zweitwohnung. Nach ihrem eigenen Vortrag verfüge sie neben der Wohnung im Gebiet der Beklagten über eine weitere Wohnung, ausweislich der melderechtlichen Abmeldung in Moskau. Schon aus aufenthaltsrechtlichen Gründen könne die Klägerin die Wohnung im Gebiet der Beklagten nicht vorwiegend nutzen, denn als Staatsangehörige der Russischen Föderation dürfe sie nur mit sog. Schengen-Visa in die Bundesrepublik Deutschland einreisen. Eine vorwiegende Nutzung ihrer Wohnung in Baden-Baden sei ihr daher nicht möglich.
- 23 Die Satzung dürfe eine Schätzungsbefugnis vorsehen. Der Gemeinde stehe es frei, auf die nach Maßgabe des Bewertungsgesetzes ermittelte Jahresrohmiere zurückzugreifen (vgl. § 3 Abs. 3 und 4 ZwStS). Die Beklagte habe im konkreten Fall als Steuermaßstab das Produkt aus der Jahresrohmiere 1964 und der Wohnungsgröße vervielfacht mit einem Zuschlag von 215 % als Ausdruck der jährlichen Teuerungsrate gebildet. Die von ihr angesetzte Jahresrohmiere 1964 in Höhe von 48,- DM je m<sup>2</sup> ergebe sich aus dem zum Hauptfeststellungszeitpunkt am 1.1.1964 festgestellten Einheitswert. Die Indexierung der errechneten Jahresrohmiere anhand einer jährlichen Teuerungsrate finde in der Satzung jedoch keine Stütze. Weder § 3 ZwStS noch die übrigen Bestimmungen der ZwStS enthielten einen Verweis auf einen Maßstab oder eine Bezugsgröße, um die Teuerungsrate, die auf die errechnete Jahresrohmiere 1964 angewendet werde, bestimmen zu können. Selbst wenn aus der allgemeinen Schätzungsbefugnis, die § 3 Abs. 3 ZwStS der Beklagten einräume, die Heranziehung des Verbraucherpreisindex für Baden- Württemberg seit 1968 für möglich erachtet würde, lasse sich der von der Beklagten angewandte „Zuschlag 215 % (letzte Anpassung 2001)“ nicht nachvollziehen. Wenn die Indexierung auf Grundlage des Jahres 1968 errechnet werde, ergebe sich für das Jahr 2001 eine Preissteigerung der Wohnungsmieten von ca. 218,29 %. Auf dieser Grundlage sei die von der Beklagten angewandte Preissteigerung von 215 % nicht nachvollziehbar. Im Übrigen bestünden an der Anwendbarkeit des genannten Verbraucherpreisindexes auch insoweit Zweifel, als er die Preisentwicklung der Wohnungsmieten erst ab dem Jahr 1968 abbilde. Die Steigerung der Mieten in den Jahren 1964 bis 1967 bleibe außer Betracht, obwohl die Beklagte ihre Schätzung auf die Jahresrohmiere 1964 stütze. Unerklärlich bleibe schließlich, weshalb die Beklagte bei der Indexierung auf die „letzte Anpassung 2001“ abstelle und nicht auf die Jahre, in denen die Steuerschuld entstanden sei.

- 24 Die Beklagte könne sich insoweit auch nicht auf eine fehlende Rechtsverletzung der Klägerin berufen. Durch die Indexierung der Jahresrohmiete 1964 anhand des Verbraucherpreisindexes für Baden-Württemberg seit 1968 ziehe sie einen Bezugsmaßstab heran, auf den ihre Satzung nicht verweise. Die objektive Rechtswidrigkeit des Zweitwohnungssteuerbescheids fuße demnach nicht auf einer unterbliebenen oder fälschlichen Schätzung, sondern auf einer Regelungslücke im in der Satzung festzulegenden Steuermaßstab. Daher dürfe die Beklagten lediglich eine Zweitwohnungssteuer in folgender Höhe erheben:
- |    |                    |                     |
|----|--------------------|---------------------|
| 25 | 2009 (ab 1.5.2009) | 531,90 EUR          |
|    | 2010               | 797,86 EUR          |
|    | 2011               | 797,86 EUR          |
|    | <b>Gesamt</b>      | <b>2.127,62 EUR</b> |
- 26 Die weiteren von der Klägerin geltend gemachten Einwendungen griffen nicht durch. Aufwendungen und Abschreibungen müssten nicht berücksichtigt werden, weil die Zweitwohnungssteuer nicht objektbezogen sei, sondern an das Innehaben einer weiteren Wohnung als einen zusätzlichen Aufwand anknüpfe, der typischerweise eine besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indiziere. Die errechnete Steuerschuld sei auch nicht festsetzungsverjährt. Die Festsetzungsfrist im Sinne des § 169 AO betrage nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c) KAG vier Jahre. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c) KAG i.V.m. § 170 Abs. 1 Var. 1 AO beginne die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden sei. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 ZwStS sei dies grundsätzlich der 1. Januar und nach Satz 2 der erste Tag des auf den Einzug folgenden Kalendermonats. Der Zuzug der Klägerin in das Gebiet der Beklagten sei am 6.4.2009 gewesen, die Steuer sei mithin für das Jahr 2009 am 1.5.2009 entstanden. Die vierjährige Festsetzungsfrist sei demnach noch nicht abgelaufen. Dies gelte erst Recht für die Jahre 2010 und 2011.
- 27 Mit ihrer vom Verwaltungsgericht hinsichtlich der Zweitwohnungssteuer zugelassenen Berufung macht die Beklagte geltend, der Verwaltungsgerichtshof habe die vom Verwaltungsgericht beanstandete Indexierung der Rohmiete des Jahres 1964 bislang als rechtmäßig angesehen. Wenn sie - wie vom Verwaltungsgericht gefordert - von 1964 (statt 1968) bis zum Zeitpunkt des Bescheiderlasses (statt 2005) hochgerechnet hätte, wäre die Klägerin wesentlich stärker finanziell belastet worden. In der Sache profitiere die Klägerin auch sonst von der Schätzungsmethode der Klägerin. Direkt hinter dem streitgegenständlichen Anwesen werde in drei vermieteten Wohnungen in einem Mehrfamilienhaus mit Wohnflächen zwischen 41 m<sup>2</sup> und 69 m<sup>2</sup> eine durchschnittliche Kaltmiete von 7,64 EUR/m<sup>2</sup> erhoben. Auch in weiteren zwölf vergleichbaren größeren Wohnungen mit Wohnflächen zwischen 112,5 m<sup>2</sup> und 143 m<sup>2</sup> betrage die Kaltmiete durchschnittlich 7,61 EUR/m<sup>2</sup> bei einer Spanne von 6,84 EUR/m<sup>2</sup> bis 9,15 EUR/m<sup>2</sup>. Demgegenüber werde bei der in der gleichen Wohngegend befindlichen Wohnung der Klägerin nur von einer geschätzten Kaltmiete von 6,44 EUR/m<sup>2</sup> ausgegangen.
- 28 Die Beklagte beantragt,
- 29 das Urteil des Verwaltungsgerichts Karlsruhe vom 6. September 2012 - 6 K 777/12 - zu ändern und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 30 Die Klägerin beantragt,
- 31 die Berufung zurückzuweisen.
- 32 Zur Begründung verweist sie auf ihren Vortrag im Widerspruchsverfahren und im erstinstanzlichen Verfahren. Ergänzend macht sie geltend: Anders als bei Mietern liege beim Wohnungseigentümer eine verfassungswidrige Vermögenssteuer vor, da das Eigentum an der Wohnung im Vordergrund stehe und die Nutzungsmöglichkeit der Wohnung lediglich eine denknotwendige Begleiterscheinung jeglichen Eigentums sei. Bezüglich der von der Beklagten zunächst benannten drei Wohnungen, für die eine durchschnittliche Kaltmiete von 7,64 EUR/m<sup>2</sup> erzielt werde, werde bestritten, dass diese nach Art und Ausstattung mit der Wohnung der Klägerin vergleichbar seien. Zudem weiche die Wohnfläche dieser Wohnungen um mehr als 100 % - in einem Fall sogar um ca. 350 % - von der Wohnfläche der Wohnung der Klägerin ab. Bei der Feststellung der Vergleichbarkeit

könne aber allenfalls eine Abweichung von 10 % zugelassen werden. Auch die weiteren elf Wohnungen, welche die Beklagte benannt habe, seien nicht mit der Wohnung der Klägerin vergleichbar, zumal es sich bei einer dieser Wohnungen um ein Penthaus handle, während ihre Wohnung im Erdgeschoss liege.

- 33 Nach Zustellung der Berufungsbegründungsschrift am 23.11.2012 hat die Klägerin am 21.1.2013 Anschlussberufung eingelegt, mit der sie beantragt,
- 34 „die Beklagte zu verurteilen, die Kosten des Widerspruchsverfahrens zu tragen.“
- 35 Die Beklagte beantragt,
- 36 die Anschlussberufung zurückzuweisen.
- 37 Sie meint, diese sei bereits unzulässig, weil sie nicht innerhalb der Monatsfrist des § 127 Abs. 2 VwGO eingelegt worden sei.
- 38 Wegen des übrigen Vorbringens der Beteiligten wird auf die gewechselten Schriftsätze, wegen der sonstigen Einzelheiten auf die einschlägigen Akten des Beklagten und die Gerichtsakten des Verwaltungsgerichts Karlsruhe verwiesen.

### Entscheidungsgründe

- 39 Nach §§ 125 Abs. 1 Satz 1, 101 Abs. 2 VwGO entscheidet der Senat mit dem Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.
- I.
- 40 Die Anschlussberufung der Klägerin ist schon deshalb gemäß § 125 Abs. 2 Satz 1 VwGO als unzulässig zu verwerfen, weil sie verspätet eingelegt worden ist. Nach § 127 Abs. 2 Satz 2 VwGO ist eine Anschlussberufung bis zum Ablauf eines Monats nach der Zustellung der Berufungsbegründungsschrift zulässig. Diese Frist hat die Klägerin deutlich überschritten. Die Berufungsbegründungsschrift ist ihr bereits am 23.11.2012 zugestellt worden; ihre Anschlussberufung hat sie erst am 21.1.2013 erhoben.
- II.
- 41 Die Berufung der Beklagten ist zulässig und begründet. Der angefochtene Zweitwohnungssteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO). Daher hat das Verwaltungsgericht der Klage zu Unrecht teilweise stattgegeben.
- 42 1. Bezüglich der grundsätzlichen Zulässigkeit einer Erhebung der Zweitwohnungssteuer, der Zweitwohnungssteuerpflicht der Klägerin sowie der geltend gemachten unzulässigen Rückwirkung und der Frage der Verjährung verweist der Senat auf die insoweit zutreffenden und überzeugenden Ausführungen in dem - ausführlich im Tatbestand wiedergegebenen - angefochtenen verwaltungsgerichtlichen Urteil, zumal die Klägerin insoweit im Berufungsverfahren keine neuen Argumente vorgebracht hat, sondern in erster Linie auf ihren erstinstanzlichen Vortrag verweist. Ihr ergänzendes Vorbringen, anders als bei Mietern liege beim Wohnungseigentümer eine verfassungswidrige Vermögenssteuer vor, da das Eigentum an der Wohnung im Vordergrund stehe und die Nutzungsmöglichkeit der Wohnung lediglich eine denkbare Begleiterscheinung jeglichen Eigentums sei, ändert nichts daran, dass die Zweitwohnungssteuer nicht mit der Vermögenssteuer identisch ist. Abgesehen davon übersieht die Klägerin, dass der Eigentümer einer Wohnung diese nicht nur selbst nutzen, sondern auch an Dritte vermieten kann. Ein Eigentümer, der eine Wohnung fest vermietet, besitzt für diesen Zeitraum aber gerade keine Sachnutzungsmöglichkeit. Es trifft also nicht zu, dass eine solche Nutzungsmöglichkeit eine denkbare Begleiterscheinung jeglichen Eigentums ist.
- 43 2. Die Satzung der Beklagten verstößt nicht etwa deshalb gegen höherrangiges Recht, weil die erhobene Zweitwohnungssteuer der Höhe nach unverhältnismäßig wäre.

- 44 In der Rechtsprechung wird es z.T. - allerdings ohne nähere Begründung - für problematisch gehalten, wenn die steuerliche Belastung mehr als 20 % des Mietaufwands beträgt (vgl. Bay. VGH, Urteil vom 14.4.2011 - 4 B 10.2557 - KStZ 2011, 159; OVG Lüneburg, Beschluss vom 22.11.2010 - 9 ME 76/10 - NVwZ-RR 2011, 248 jeweils m.w. Nachw.). Dieser Satz wird hier überschritten. Nach der Regelung in § 4 Abs. 1 lit. a ZwStS beträgt der Steuersatz schon bei einem jährlichen Mietaufwand von bis zu 2.500 EUR 20 %; für den Anteil des diesen Betrag übersteigenden Mietaufwands werden sogar bis zu 35 % „abgeschöpft“. Im Falle der Klägerin führt dies beispielsweise dazu, dass sie bei einem geschätzten jährlichen Mietaufwand von 11.286,87 EUR eine jährliche Zweitwohnungssteuer von 3.387,90 EUR zu entrichten hat (also ca. 30 %).
- 45 Diese Bedenken teilt der Senat - im Anschluss an seine frühere Rechtsprechung (Urteil vom 28.12.1992 - 2 S 1557/90 - VBIBW 1993, 180 m.w. Nachw.) - nicht. Entscheidend für die verfassungsrechtliche Beurteilung ist nicht, ob ein bestimmter - mehr oder weniger willkürlich bestimmter - Steuersatz überschritten wird. Der Blick ist vielmehr auf die konkreten Auswirkungen der Steuererhebung zu richten. Eine unzulässige Prohibitivsteuer liegt hiernach erst dann vor, wenn das besteuerte Verhalten durch seine Belastung mit unbezahlbaren Abgabepflichten vollständig unterbunden werden soll. Außerfiskalische Nebenzwecke dürfen jedoch grundsätzlich (mit-) verfolgt werden. Im Falle der Zweitwohnungssteuer ist es daher z.B. zulässig, wenn sie auch den Zweck verfolgt, das Halten von Zweitwohnungen einzudämmen, um dadurch das Wohnungsangebot für die einheimische Bevölkerung zu erhöhen. Die Grenze der zulässigen Steuerregelung ist erst dann überschritten, wenn infolge der Höhe der Besteuerung das Innehaben einer Zweitwohnung wirtschaftlich unmöglich gemacht wird.
- 46 Das ist hier jedoch nicht der Fall. Die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer mit einem Steuersatz von 20 % und mehr hat nicht zur Folge, dass im Stadtgebiet der Beklagten allgemein keine Zweitwohnungen mehr gehalten werden können. Die Beklagte hat unter dem 27.3.2013 - unwidersprochen - mitgeteilt, dass es seit dem Inkrafttreten der Satzung vom 17.12.2008 im Jahre 2009 durchgängig mehr als 260 Zweitwohnungssteuerfälle pro Jahr gegeben hat. Auch eine abnehmende Tendenz ist nicht feststellbar. Im Gegenteil gab es im Jahr 2012 einen Höchststand von 342 Fällen, der 2013 bis zum 26.3.2013 mit 336 Fällen nur ganz geringfügig unterschritten wurde.
- 47 3. Der in der Satzung vorgesehene Steuermaßstab ist jedenfalls im Laufe des Berufungsverfahrens in rechtlich nicht zu beanstandender Weise angewandt worden.
- 48 a) Ihre Rechtsgrundlage findet die Festsetzung der Zweitwohnungssteuer in §§ 2 Abs. 1, 9 Abs. 4 KAG i.V.m. der Satzung der Beklagten über die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer vom 17.12.2008 (ZwStS). Die Steuermaßstab wird gemäß § 3 Abs. 1 ZwStS nach dem jährlichen Mietaufwand berechnet, der nach § 3 Abs. 2 ZwStS als das Gesamtentgelt definiert wird, das der Steuerschuldner für die Benutzung der Wohnung auf Grund vertraglicher Vereinbarungen nach dem Stand im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für ein Jahr zu entrichten hat (Jahresrohmiete). Wird eine Wohnung wie hier durch den Eigentümer selbst genutzt, gilt nach § 3 Abs. 3 Satz 1 ZwStS als jährlicher Mietaufwand die übliche Miete für solche Wohnungen. Gemäß § 3 Abs. 3 Satz 2 wird die Üblichkeit der Miete in Anlehnung an die Jahresrohmiete, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird, geschätzt. Nach § 3 Abs. 4 ZwStS findet hierbei die Vorschrift des § 79 Absatz 1 des Bewertungsgesetzes i.d.F. vom 26.9.1974 (BGBl. I, S. 2369) entsprechende Anwendung.
- 49 b) Nach diesen Bestimmungen ist die Üblichkeit der Miete in Anlehnung an die Jahresrohmiete, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird, zu schätzen. Stattdessen hat die Beklagte im Verwaltungsverfahren die Einheitswertfeststellung des Finanzamts, die auf der Jahresrohmiete des Jahres 1964 basiert, herangezogen, und diese anhand der seither erfolgten Mietpreisssteigerungen indexiert. Damit hat sie eine Schätzungsmethode gewählt, die in ihrer Satzung nicht vorgesehen ist. Soweit der Senat diese Vorgehensweise in seiner früheren Rechtsprechung (vgl. insbes. Urteil vom 18.2.1987 - 2 S 543/85 -) gebilligt hatte, wird daran nicht mehr festgehalten, da sie mit dem Wortlaut der einschlägigen Satzungsbestimmung nicht in Einklang zu bringen ist.
- 50 Hieran ändert auch der in § 3 Abs. 4 ZwStS enthaltene Verweis auf § 79 Abs. 1 BewG nichts. Die Bedeutung dieses Verweises liegt in der in § 79 Abs. 1 BewG enthaltenen Definition dessen, was Maßstab und Bestandteil der Jahresrohmiete ist. Nach Satz 1 der Vorschrift ist die Jahresrohmiete hiernach das Gesamtentgelt, das die

Mieter für die Benutzung des Grundstücks auf Grund vertraglicher Vereinbarungen nach dem Stand im Feststellungszeitpunkt für ein Jahr zu entrichten haben. In den folgenden Sätzen wird geregelt, inwiefern hierbei Umlagen und sonstige Leistungen des Mieters und Betriebskosten (z. B. Gebühren der Gemeinde) einzubeziehen sind. § 79 Abs. 1 BewG enthält jedoch keine Bezugnahme auf die Feststellung des Einheitswerts durch das Finanzamt oder gar darauf, dass und wie dieser ggf. zu indexieren wäre.

- 51 Die Beklagte kann sich schließlich nicht darauf berufen, dass die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts und anderer Obergerichte eine entsprechende Vorgehensweise grundsätzlich billigt, denn die insoweit einschlägigen Entscheidungen betreffen Satzungsbestimmungen, in denen - anders als hier - die Schätzung anhand des Einheitswerts und dessen Indexierung ausdrücklich vorgesehen ist (vgl. BVerwG, Urteil vom 29.1.2003 - 9 C 3.02 - BVerwGE 117, 345; OVG Lüneburg, Beschluss vom 16.3.2010 - 9 LA 100/09 - juris; Hess. VGH, Urteil vom 23.11.2005 - 5 UE 2557/04 - KStZ 2006, 112). Für den Fall, dass die Beklagte beabsichtigen sollte, ihre Satzung in Zukunft entsprechend zu ändern, weist der Senat vorsorglich darauf hin, dass es dann auch rechtlich geboten sein dürfte, eine hinreichend konkrete Regelung über die Art und Weise der vorzunehmenden Indexierung zu treffen.
- 52 c) Dieser Fehler bleibt jedoch im Ergebnis ohne Auswirkungen. Die von der Beklagten im Berufungsverfahren (hilfsweise) vorgetragene Schätzung ergibt, dass sie bei der Bemessung der Zweitwohnungssteuer nicht zu Lasten der Klägerin von einem überhöhten jährlichen Mietaufwand ausgegangen ist. Die von ihr festgesetzte Steuer ist daher auch in ihrer Höhe im Ergebnis rechtlich nicht zu beanstanden.
- 53 Die Schätzung ist ein Verfahren, Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln, wenn eine sichere Feststellung trotz des Bemühens um Aufklärung nicht möglich oder nicht zumutbar ist (BFH, Urteil vom 19.2.1987 - IV R 143/84 - BFHE 149, 121; Cöster in: Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 162, Rn. 1 mwN). Aus dem Wesen der Schätzung folgt, dass der Behörde dabei ein gewisser Schätzungsspielraum zugebilligt werden muss. Im Rahmen der Schätzung können deshalb Tatsachenfeststellungen auch mit einem geringeren Grad an Überzeugung getroffen werden, als dies in der Regel geboten ist. Das gewonnene Schätzungsergebnis muss aber jedenfalls schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (vgl. BFH, Beschlüsse vom 13.10.2003 - IV B 85/02 - BFHE 203, 404 und vom 28.3.2001 - VII B 213/00 - BFH/NV 2001, 1217; Cöster in: Pahlke/Koenig, aaO, § 162 Rn. 4 mwN; s. auch Senatsbeschluss vom 27.2.2012 - 2 S 206/12 -). Fehlerhaft ist eine Schätzung insbesondere dann, wenn sie auf falschen oder offenbar unsachlichen Erwägungen beruht, wenn wesentliche Tatsachen nicht ermittelt oder außer Acht gelassen oder wenn der Schätzung unrichtige Maßstäbe zugrunde gelegt werden (vgl. Senatsurteile vom 29.4.2010 - 2 S 2160/09 - VBIBW 2010, 440 und vom 22.12.2012 - 2 S 2011/11 - NVwZ-RR 2012, 327).
- 54 Diese Anforderungen sind hier erfüllt. Allerdings ist der Klägerin einzuräumen, dass die von der Beklagten im Berufungsverfahren zunächst benannten drei Wohnungen möglicherweise nicht ohne Weiteres mit ihrer Wohnung vergleichbar sind, da sie insgesamt eine wesentlich kleinere Fläche aufweisen. Diesbezüglich weist die Klägerin zu Recht darauf hin, dass die auf den Quadratmeter bezogene Miete einer kleineren Wohnung unter Umständen höher sein kann als die auf den Quadratmeter bezogene Miete einer größeren Wohnung. Auch soweit die Klägerin die Berücksichtigung einer Penthauswohnung bei der von der Beklagten vorgenommenen Schätzung beanstandet, ist dieser Einwand nicht von vornherein von der Hand zu weisen, denn nach allgemeiner Lebenserfahrung werden für solche Wohnungen typischerweise höhere Mieten erzielt als für andere Wohnungen mit ansonsten vergleichbarer Lage und Ausstattung. Bezüglich der weiteren von der Beklagten benannten elf Wohnungen ist jedoch nicht ersichtlich, weshalb diese nicht mit der Wohnung der Klägerin vergleichbar sein sollten. Es bestehen insbesondere keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass die Schätzung der Beklagten insoweit auf falschen oder offenbar unsachlichen Erwägungen beruht, dass wesentliche Tatsachen nicht ermittelt oder außer Acht gelassen oder dass der Schätzung unrichtige Maßstäbe zugrunde gelegt worden sind. Auch die Klägerin hat keine substantiierten Einwendungen gegen die grundsätzliche Vergleichbarkeit ihrer Wohnung mit diesen elf Wohnungen erhoben. Ferner ist zugunsten der Beklagten zu berücksichtigen, dass im Rahmen einer Schätzung keine „centgenaue“ Ermittlung der Vergleichsmiete verlangt werden kann. Etwas verbleibenden Unsicherheiten hat die Beklagte schließlich dadurch Rechnung getragen, dass sie bei der Bemessung der Zweitwohnungssteuer nur von einer üblichen Jahresrohmieta von 6,44 EUR/m<sup>2</sup> ausgegangen ist, obwohl unter Berücksichtigung der verbleibenden elf vergleichbaren Wohnungen sogar ein Betrag von ca. 7,05 EUR/m<sup>2</sup> angemessen wäre. Jedenfalls unter Berücksichtigung dieses Abschlags ist nach alledem gewährleistet, dass die Klägerin durch die von der

Beklagten vorgenommene Schätzung der Höhe der Vergleichsmiete nicht in ihren subjektiven Rechten verletzt ist.

55 Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 und 2 VwGO. Die in § 132 Abs. 2 VwGO genannten Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision liegen nicht vor.

56 **Beschluss vom 24. Juni 2013**

57 Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 6.906,78 EUR festgesetzt (§ 52 Abs. 3 GKG).

58 Der Beschluss ist unanfechtbar.