

# Beschluss vom 21. Oktober 2024, VIII B 99/23

## Verfassungsmäßigkeit des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZwStG

ECLI:DE:BFH:2024:B.211024.VIIIB99.23.0

BFH VIII. Senat

ZwWoStG HA § 2 Abs 5 Buchst c, GG Art 3 Abs 1, GG Art 12 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend FG Hamburg, 10. Oktober 2023, Az: 3 K 83/23

## Leitsätze

1. NV: § 2 Abs. 5 Buchst. c des Hamburgischen Zweitwohnungsteuergesetzes (HmbZwStG) verletzt Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) nicht dadurch, dass die Vorschrift keine Ausnahme von der Steuerpflicht für eine aus beruflichen Gründen unterhaltene Zweitwohnung vorsieht, die ein lediger Steuerpflichtiger innehat, der die wesentlichen familiären Beziehungen am Ort der Hauptwohnung unterhält.
2. NV: Die Belastung mit Zweitwohnungsteuer hat keine objektiv berufsregelnde Tendenz und greift nicht in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG ein.

## Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 10.10.2023 - 3 K 83/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet.
- 2 Die Revision ist nicht zuzulassen. Die Voraussetzungen der geltend gemachten Zulassungsgründe der grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und der erforderlichen Zulassung zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) sind nicht erfüllt.
- 3 1. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) unterhielt in den Streitjahren 2022 bis 2024 aus beruflichen Gründen eine Zweitwohnung in Hamburg und eine Hauptwohnung in Z. Er war nicht verheiratet, lebte nicht in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft und auch nicht in einer nicht-ehelichen beziehungsweise nicht eingetragenen Partnerschaft. Im angefochtenen Urteil hat das Finanzgericht (FG) die Steuerbegünstigung für bestimmte Zweitwohnungen in § 2 Abs. 5 Buchst. c des Hamburgischen Zweitwohnungsteuergesetzes (HmbZwStG) für die Zweitwohnung des Klägers weder unmittelbar noch analog für anwendbar gehalten. Nach dieser Vorschrift ist keine steuerpflichtige Zweitwohnung eine Wohnung, die eine verheiratete oder in Lebenspartnerschaft lebende Person, die nicht dauernd getrennt von ihrem Ehe- oder Lebenspartner lebt, aus überwiegend beruflichen Gründen innehat, wenn die gemeinsame Wohnung die Hauptwohnung ist und außerhalb des Gebietes der Freien und Hansestadt Hamburg belegen ist. Der Kläger sieht Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung darin, ob die fehlende Ausnahme für seine aus beruflichen Gründen unterhaltene Zweitwohnung in § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZwStG gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstößt.
- 4 2. Die vom Kläger aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Rechtsfragen sind nicht von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

- 5** a) Zur Vereinbarkeit der Regelung in § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG erläutert der Kläger nicht, aus welchen Gründen diese Frage nicht schon zu seinen Lasten entschieden sein soll.
- 6** aa) Hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einer früheren Entscheidung begründet, warum er eine Norm nicht für verfassungswidrig hält, muss zur Klärungsbedürftigkeit der aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Frage erläutert werden, warum eine erneute Klärung der Frage geboten sein könnte. Wenn die vom Beschwerdeführer angeführten Gründe bei erneuter Überprüfung durch den BFH eine abweichende Beurteilung nicht rechtfertigen, muss die Nichtzulassungsbeschwerde abschlägig beschieden werden (BFH-Beschlüsse vom 06.03.2019 - VIII B 94/18, BFH/NV 2019, 935, Rz 3, 4; vom 30.09.2021 - VIII B 138/20, BFH/NV 2022, 111, Rz 4).
- 7** bb) Der erkennende Senat (Urteil vom 16.06.2020 - VIII R 37/18, BFHE 269, 480, Rz 20) und der II. Senat des BFH (Urteile vom 13.04.2011 - II R 67/08, BFHE 234, 90, BStBl II 2012, 389, Rz 16 ff.; vom 30.09.2015 - II R 13/14, BFHE 251, 569, Rz 20 ff.) haben die Beschränkung der Steuerbegünstigung des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG auf Zweitwohnungen von steuerpflichtigen, nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten und von Steuerpflichtigen in Lebenspartnerschaften als mit Art. 3 Abs. 1 GG (auch i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG) vereinbar angesehen. Hierzu hat der Senat ausgeführt, § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG sei nicht geschaffen worden, um Wohnungen, die aus beruflichen Gründen neben der Hauptwohnung gehalten werden, generell nicht mit Zweitwohnungsteuer zu belasten. Die Ausnahme von der Steuerpflicht finde ihren Grund in den bestehenden ehelichen und familiären Bindungen und Verpflichtungen und den durch das Auseinanderfallen von Familienwohnort und Beschäftigungsort hervorgerufenen Belastungen (BFH-Urteil vom 16.06.2020 - VIII R 37/18, BFHE 269, 480, Rz 20). Sie führt daher nicht zu einer ungerechtfertigten Begünstigung verheirateter und verpartnerter steuerpflichtiger Inhaber einer aus beruflichen Gründen unterhaltenen Zweitwohnung gegenüber unverheirateten Inhabern einer solchen Zweitwohnung (vgl. auch BFH-Urteil vom 30.09.2015 - II R 13/14, BFHE 251, 569, Rz 20, 24, 29, zur gerechtfertigten Begünstigung nicht vorwiegend genutzter Erwerbszweitwohnungen verheirateter Personen).
- 8** cc) Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat wiederholt entschieden, die Ungleichbehandlung von verheirateten, nicht dauernd getrenntlebenden Personen und Ledigen, die Inhaber einer aus beruflichen Gründen unterhaltenen Zweitwohnung sind, sei durch das Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG gerechtfertigt. Der besondere Schutz, unter den Art. 6 Abs. 1 GG die Ehe als besondere Verantwortungsbeziehung stelle, erlaube es einem Satzungsgeber, bei der Steuererhebung --vorbehaltlich der Vermeidung anderweitiger Verstöße gegen höherrangiges Recht-- nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten im Verhältnis zu ungebundenen Partnerbeziehungen besserzustellen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 31.10.2016 - 1 BvR 871/13, BFH/NV 2017, 255, Rz 38 ff.).
- 9** dd) Nach dieser Rechtsprechung ist es am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt, den Kläger als unverheirateten Inhaber einer aus beruflichen Gründen unterhaltenen Zweitwohnung mit Zweitwohnungsteuer zu belasten. Hierauf hat auch das FG in seiner Begründung abgestellt. Der vom Kläger dargelegte Gesichtspunkt, es müsse wegen einer geänderten (geminderten) gesellschaftlichen Bedeutung der Ehe und Lebenspartnerschaft eine Steuerbefreiung für die aus beruflichen Gründen unterhaltene Zweitwohnung auch vorgesehen werden, wenn der unverheiratete Inhaber einer Zweitwohnung die wesentlichen familiären Beziehungen am Ort der Hauptwohnung unterhalte, gibt keinen Anlass zu einer erneuten höchstrichterlichen Befassung mit der aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Frage. Wie dargelegt, ist wesentlicher Grund für die Ausnahme, der nur von Ehegatten und Lebenspartnern aus beruflichen Gründen unterhaltenen Zweitwohnungen im Zweitwohnungsbegriff des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG, dass nach § 1353 Abs. 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs die Ehegatten einander zur ehelichen Lebensgemeinschaft verpflichtet sind und füreinander Verantwortung tragen. Dieser Rechtspflicht unterliegt eine unverheiratete Person nicht (vgl. auch BFH-Urteil vom 30.09.2015 - II R 13/14, BFHE 251, 569, Rz 29). Es ist nicht ersichtlich und wird vom Kläger auch nicht begründet, warum überwiegende familiäre Beziehungen am Ort der Hauptwohnung, ohne der Ehe und Lebenspartnerschaft vergleichbarer Rechtspflichten, der Situation von Ehegatten und Lebenspartnern gleichzustellen sein könnten.
- 10** b) Auch verdeutlicht der Kläger nicht, dass die Belastung seiner Wohnung in Hamburg mit Zweitwohnungsteuer gegen Art. 12 Abs. 1 GG verstoßen könnte.
- 11** aa) Der Kläger stützt sich im Wesentlichen darauf, dass das Recht Beruf, Arbeitsplatz und Ausbildungsstätte frei wählen zu können, durch die Steuerpflicht für die Zweitwohnung erheblich verletzt werde. Hierdurch entstehe eine zusätzliche finanzielle Last. Personen, die ihren Hauptwohnsitz außerhalb des Orts hätten, an dem sie ihre berufliche Tätigkeit ausüben wollten, müssten bei der Frage, ob eine bestimmte Tätigkeit aufgenommen und ausgeübt werden solle, diese Belastung stets berücksichtigen, sodass die freie Entscheidung des Orts der

Berufsausübung nicht im gleichen Umfang bestehe, wie dies bei Personen der Fall sei, die auf keine Zweitwohnung angewiesen seien.

- 12** bb) Das FG hat zum Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG zutreffend darauf hingewiesen, dass Abgaben erst dann in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG eingreifen, wenn die Abgabepflicht eine objektiv berufsregelnde Tendenz erkennen lässt (BVerfG-Beschluss vom 16.09.2009 - 2 BvR 852/07, BVerfGE 124, 235, unter B.II.1. [Rz 15], m.w.N.). Zur fehlenden objektiv berufsregelnden Tendenz der Zweitwohnungsteuer hat das FG sich auf den BVerfG-Beschluss vom 17.02.2010 - 1 BvR 529/09 (Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts 17, 44, Rz 32, 37) gestützt, nach dem die Zweitwohnungsteuer typisierend den in der Anmietung der Zweitwohnung zum Ausdruck kommenden Konsum für eine private Lebensentscheidung und die damit verbundene Leistungsfähigkeit abschöpfen soll. Der Kläger verdeutlicht nicht, warum die Steuerbelastung eine objektiv berufsregelnde Tendenz erkennen lässt. Wie er selbst vorträgt, beeinträchtigt die Zweitwohnungsteuerpflicht nur die Ausübung des gewählten Berufs an einem bestimmten Ort. Mangels einer Belastung, die den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG verletzen kann, ist die aufgeworfene Rechtsfrage daher nicht klärungsbedürftig.
- 13** Der vom Kläger dargelegte Umstand, dass noch keine Entscheidung des BFH zu dieser Frage vorliegen soll, rechtfertigt die Zulassung der Revision nicht.
- 14** 3. Die Zulassung der Revision ist auch nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zur Fortbildung des Rechts erforderlich. Dieser Zulassungsgrund stellt einen Spezialfall des Zulassungsgrunds der grundsätzlichen Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO dar. Auch dieser Zulassungsgrund setzt voraus, dass der Beschwerdeführer eine klärungsbedürftige und klärbare abstrakte Rechtsfrage darlegt, für die die Rechtsfortbildung geprüft werden soll (ständige Rechtsprechung, BFH-Beschlüsse vom 30.05.2023 - VIII B 15/22, BFH/NV 2023, 964, Rz 11; vom 22.08.2023 - VIII B 76/22, BFH/NV 2023, 1324, Rz 9). An einer solchen Rechtsfrage fehlt es aus den dargelegten Gründen.
- 15** 4. Der Senat sieht von einer Darstellung des Tatbestands und von einer weiteren Begründung gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.
- 16** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)