



# **BUNDESVERWALTUNGSGERICHT**

**IM NAMEN DES VOLKES**

## **URTEIL**

BVerwG 9 C 8.08  
VGH 4 BV 06.2954

Verkündet  
am 13. Mai 2009  
Stowasser  
Justizsekretär  
als Urkundsbeamter der Geschäftsstelle

In der Verwaltungsstreitsache

hat der 9. Senat des Bundesverwaltungsgerichts  
auf die mündliche Verhandlung vom 13. Mai 2009  
durch den Vorsitzenden Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Storost,  
den Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Nolte,  
die Richterin am Bundesverwaltungsgericht Buchberger und  
die Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Christ und Prof. Dr. Korbmacher

für Recht erkannt:

Das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom  
22. Juni 2007 wird aufgehoben.

Die Berufung der Beklagten gegen das Urteil des Bayeri-  
schen Verwaltungsgerichts München vom 27. Juli 2006  
wird zurückgewiesen.

Die Beklagte trägt die Kosten des Berufungs- und des Re-  
visionsverfahrens.

#### G r ü n d e :

- 1 Der Kläger wendet sich gegen die Festsetzung von Zweitwohnungsteuern für das Jahr 2005 und die Folgejahre.
- 2 Der Kläger ist Eigentümer einer Wohnung in der Gemeinde Bad W. Er erhielt das Alleineigentum aufgrund einer am 29. Dezember 2000 notariell beurkundeten Teilerbauseinandersetzung, durch die eine bis dahin bestehende Erbengemeinschaft mit seiner Mutter aufgelöst wurde. Ausweislich der Urkunde bleibt der Mutter des Klägers für die Dauer von 10 Jahren ein dinglich gesichertes Nießbrauchsrecht vorbehalten.

- 3 Die Beklagte erhebt eine Zweitwohnungsteuer aufgrund der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer (ZwStS) vom 3. Dezember 2004. Die Satzung lautet auszugsweise:

§ 2 Steuergegenstand

(1) Zweitwohnung ist jede Wohnung im Gemeindegebiet, die eine Person, die in einem anderen Gebäude ihre Hauptwohnung hat, zu ihrer persönlichen Lebensführung oder der ihrer Familienangehörigen innehat. Die vorübergehende Nutzung zu anderen Zwecken, insbesondere zur Überlassung an Dritte, steht der Zweitwohnungseigenschaft nicht entgegen.

(2) ...

§ 3 Steuerpflicht

(1) Steuerpflichtig ist, wer im Gemeindegebiet eine Zweitwohnung i.S.d. § 2 innehat.

(2) Haben mehrere Personen gemeinschaftlich eine Zweitwohnung inne, so sind sie Gesamtschuldner nach § 44 der Abgabenordnung.

- 4 Mit Steuererklärung vom 28. April 2005 gab der Kläger an, sein Hauptwohnsitz befinde sich in Tüßling. Die Wohnung in Bad W sei nicht Zweitwohnung oder Nebenwohnung i.S.d. Bayerischen Meldegesetzes. Sie werde derzeit und bis auf weiteres nicht von ihm genutzt. Seine Mutter sei pflegebedürftig und er selbst beruflich stark beansprucht, so dass die Wohnung weder zu Urlaubs- noch zu Wohnzwecken benutzt werden könne, sondern ausschließlich als Wertanlage gehalten werde.
- 5 Mit Bescheid vom 5. September 2005 setzte die Beklagte gegen den Kläger Zweitwohnungsteuern für das Jahr 2005 und die Folgejahre i.H.v. 900 € pro Jahr auf der Grundlage einer jährlichen Nettokaltmiete von 6 273 € für die ca. 70 m<sup>2</sup> große Wohnung fest. In seinem Widerspruch erklärte der Kläger, aufgrund der Pflegebedürftigkeit seiner Mutter, deren „per Generalvollmacht gerichtlich bestellter Betreuer“ er sei, sowie der übrigen geschilderten Umstände sei von einem Maximalaufenthalt von weniger als drei Tagen im Jahr in der

Wohnung auszugehen. Der Widerspruch wurde mit Bescheid vom 16. November 2005 zurückgewiesen.

- 6 Mit der am 16. Dezember 2005 erhobenen Klage hat der Kläger seinen bisherigen Vortrag wiederholt und vertiefend darauf hingewiesen, dass im Abrechnungsjahr 2005 für die Wohnung kein Warm- und Kaltwasser verbraucht worden sei.
- 7 Mit Urteil vom 27. Juli 2006 hat das Verwaltungsgericht den angefochtenen Bescheid und den Widerspruchsbescheid aufgehoben. Der Kläger sei zwar Wohnungsinhaber, da er trotz des Nießbrauchsrechts der Mutter aufgrund der ihm erteilten Generalvollmacht tatsächlich und rechtlich über die Wohnung verfügen könne. Allerdings stelle die Wohnung eine reine Kapitalanlage dar. Der Kläger habe schlüssig und glaubhaft dargetan, dass sie nicht seiner persönlichen Lebensführung oder der seiner Angehörigen diene.
- 8 Mit der vom Verwaltungsgericht zugelassenen Berufung hat die Beklagte geltend gemacht, der Kläger habe keine der in der Rechtsprechung anerkannten Indizien, die für eine Kapitalanlage in Form einer Zweitwohnung sprächen, dargelegt. Der Einwand, die Wohnung werde zurzeit nicht bewohnt, sei nicht ausreichend. Für die Entstehung des Steuertatbestandes komme es weder auf die tatsächliche Nutzung noch die Gründe der Nichtnutzung an. Der Kläger hat dem erneut entgegnet, dass er die Wohnung nur als Kapitalanlage vorhalte.
- 9 Mit Urteil vom 22. Juni 2007 hat der Bayerische Verwaltungsgerichtshof das Urteil des Verwaltungsgerichts aufgehoben und die Klage abgewiesen. Der Kläger sei als Alleineigentümer der Wohnung richtiger Adressat des Steuerbescheides. Das Innehaben einer Zweitwohnung setze die alleinige oder gemeinschaftliche Verfügungsmacht und rechtliche Verfügungsbefugnis über diese Wohnung voraus. Diese stehe dem Kläger zu. Sie werde nicht durch das Nießbrauchsrecht seiner Mutter ausgeschlossen. Das Nießbrauchsrecht, das dem Berechtigten nach § 1036 BGB das Besitzrecht verleihe, sei zugunsten eines Familienangehörigen i.S.d. § 2 Abs. 1 ZwStS bestellt. Damit werde die Wohnung für die persönliche Lebensführung eines Familienangehörigen vorgehal-

ten. Der Kläger sei darüber hinaus Generalbevollmächtigter seiner Mutter und könne daher grundsätzlich auch die Wohnung nutzen. Dass der Kläger selbst hiervon ausgehe, ergebe sich aus seinem Vorbringen hinsichtlich der Gründe, die einer Nutzung durch ihn und seine Familie angeblich entgegen stünden. Auch seien keine Umstände ersichtlich, die die tatsächliche Vermutung, die Wohnung werde zur persönlichen Lebensführung vorgehalten, erschütterten. Die vom Kläger geäußerte Absicht, die Wohnung als Kapitalanlage zu halten, sei nicht durch objektive bzw. durch Dritte überprüfbare Umstände belegt worden.

10 Mit der vom Bundesverwaltungsgericht zugelassenen Revision gegen dieses Urteil vertritt der Kläger die Auffassung, seine Heranziehung zur Zweitwohnungsteuer verstoße gegen Art. 105 Abs. 2a GG. Da die Wohnung als reine Kapitalanlage und gerade nicht für Zwecke der persönlichen Lebensführung vorgehalten werde, liege kein steuerbarer Aufwand im Sinne dieser Vorschrift vor. Außerdem sei seine Mutter als Inhaberin eines dinglichen Nießbrauchsrechts Inhaber der Wohnung im Sinne der Satzung. Auch dies stehe der Steuerfestsetzung ihm gegenüber entgegen.

11 Der Kläger beantragt,

das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom 22. Juni 2007 aufzuheben und die Berufung der Beklagten gegen das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts München vom 27. Juli 2006 zurückzuweisen.

12 Die Beklagte beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

13 Sie verteidigt die Auffassung des Berufungsgerichts.

II

- 14 Die Revision des Klägers ist zulässig und begründet. Das angegriffene Urteil verletzt Bundesrecht (§ 137 Abs. 1 Nr. 1 VwGO). Der Kläger ist nicht Inhaber einer Zweitwohnung im aufwandsteuerrechtlichen Sinne (Art. 105 Abs. 2a GG) und kann mithin auch nicht zur Zweitwohnungsteuer herangezogen werden. Deshalb ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Berufung der Beklagten gegen das erstinstanzliche Urteil zurückzuweisen.
- 15 1. Das Berufungsgericht ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Zweitwohnungsteuer nach der Satzung der Beklagten nur erhoben werden darf, wenn der Steuerpflichtige eine Zweitwohnung innehat, und hat weiter angenommen, dass dies eine alleinige oder gemeinschaftliche Verfügungsmacht und rechtliche Verfügungsbefugnis an der Wohnung für einen bestimmten Zeitraum voraussetzt. Das Berufungsgericht meint jedoch darüber hinaus, die notwendige Verfügungsbefugnis des Klägers werde durch das Nießbrauchsrecht seiner Mutter nicht ausgeschlossen, weil damit die Wohnung für die persönliche Lebensführung eines Familienangehörigen i.S.d. § 2 Abs. 1 ZwStS vorgehalten werde. Diese entscheidungstragende Auffassung verletzt Bundesrecht. Das Berufungsgericht verkennt den Begriff des „Innehabens“, den die Erhebung der Zweitwohnungsteuer nach Art. 105 Abs. 2a GG voraussetzt.
- 16 a) Die Zweitwohnungsteuer ist als Aufwandsteuer i.S.v. Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG eine Steuer auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die in der Verwendung des Einkommens für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommt (BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 - BVerfGE 65, 325 <346>). In dem Innehaben einer weiteren Wohnung für den persönlichen Lebensbedarf liegt ein besonderer Aufwand, der gewöhnlich die Verwendung von finanziellen Mitteln erfordert und in der Regel wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt. Es handelt sich dabei um einen Sachverhalt, der sich von der Inanspruchnahme einer Erstwohnung unterscheidet, die gerade keinen besonderen, über die Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfs hinausgehenden Aufwand gemäß Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG erfordert

(vgl. Urteil vom 29. November 1991 - BVerwG 8 C 107.89 - Buchholz 11 Art. 105 GG Nr. 17 S. 5). Das nach dem Aufwandsbegriff i.S.d. Art. 105 Abs. 2a GG gebotene Innehaben einer weiteren Wohnung für die persönliche Lebensführung setzt eine dahin gehende Bestimmung des Verwendungszweckes der Zweitwohnung voraus (Urteil vom 10. Oktober 1995 - BVerwG 8 C 40.93 - BVerwGE 99, 303 <305>). Eine solche Festlegung kann nur derjenige treffen, der für eine gewisse Dauer rechtlich gesichert über die Nutzung der Wohnung verfügen kann. Er muss also entsprechend seinen Vorstellungen zur persönlichen Lebensführung selbst bestimmen können, ob, wann und wie er diese nutzt, ob und wann er sich selbst darin aufhalten oder sie anderen zur Verfügung stellen will. Das Bundesverfassungsgericht stellt deshalb ausdrücklich darauf ab, dass Inhaber einer steuerpflichtigen Zweitwohnung nur der Eigentümer, Mieter oder sonst Nutzungsberechtigte sein kann (BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 a.a.O. S. 349, 353). In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Übrigen und der des Bundesverwaltungsgerichts wird ein Innehaben der Zweitwohnung in diesem Sinne stets vorausgesetzt (vgl. BVerfG, Beschlüsse vom 6. Dezember 1983 a.a.O. S. 346 f. und vom 11. Oktober 2005 - 1 BvR 1232/00, 2627/03 - BVerfGE 114, 316 <334>; BVerwG, Urteile vom 10. Oktober 1995 a.a.O., vom 6. Dezember 1996 - BVerwG 8 C 49.95 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 12 S. 16, vom 27. Oktober 2004 - BVerwG 10 C 2.04 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 21 S. 29 und vom 17. September 2008 - BVerwG 9 C 17.07 - juris Rn. 15, 16; Beschlüsse vom 12. Januar 1989 - BVerwG 8 B 86.88 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 4 S. 5, vom 2. Juni 1997 - BVerwG 8 B 113.97 - juris und vom 20. April 1998 - BVerwG 8 B 25.98 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 15 S. 27).

- 17 Diese - dem Wesen der Aufwandsteuer geschuldete - Entscheidungsfreiheit besteht nicht bei einer rein tatsächlichen, rechtlich nicht abgesicherten Möglichkeit der Nutzung. Vielmehr muss der Nutzer dann damit rechnen, dass die Nutzung ihm jederzeit entzogen werden kann, er es jedenfalls nicht in der Hand hat, die Wohnung seinem Willen entsprechend tatsächlich in Anspruch zu nehmen. Die verschiedenen Möglichkeiten des Wohnens ohne Nutzungsrecht (etwa Wohngelegenheit in Form vorübergehender Überlassung einer Wohnung

oder Teilen davon) stellen im Übrigen auch keinen fest umrissenen Konsumtatbestand dar, der die Feststellung erlaubt, dass hierfür gewöhnlich nennenswerte finanzielle Mittel aufgewandt werden müssen.

- 18 b) Wird ein Nießbrauch an einer Wohnung bestellt, kann nach dem Vorstehenden nur der Nießbrauchsberechtigte, nicht jedoch der Eigentümer Inhaber einer Zweitwohnung im aufwandsteuerrechtlichen Sinne sein. Denn dem Nießbraucher steht gemäß § 1030 Abs. 1 BGB das Recht zu, alle Nutzungen der Sache zu ziehen, d.h. ihm gebühren alle Vorteile, die der Gebrauch der Sache gewährt. Eigentum und Nutzungsrecht fallen mit der Bestellung des Nießbrauchs auseinander. Dem Eigentümer bleibt zwar das Recht erhalten, über die Wohnung ungeachtet des Nutzungsrechts des Nießbrauchers insoweit zu verfügen, als er sie etwa mit dem Nießbrauchsrecht belastet veräußern könnte. Ein eigenes Nutzungsrecht kann der Eigentümer jedoch für die Dauer der Bestellung des Nießbrauchs gerade nicht beanspruchen.
- 19 Diese zivilrechtliche Situation hat das Berufungsgericht nicht verkannt, wie sein Hinweis auf das Besitzrecht des Nießbrauchers nach § 1036 BGB zeigt. Mit Bundesrecht nicht vereinbar ist jedoch die Annahme, der Wohnungseigentümer bleibe gleichwohl Inhaber einer Zweitwohnung, wenn er das Nießbrauchsrecht zugunsten von Familienangehörigen einräumt, weil er dann die Wohnung für deren persönliche Lebensführung „vorhalte“. Es trifft zwar zu, dass der Steuer tatbestand auch dann erfüllt sein kann, wenn jemand neben seiner Hauptwohnung eine weitere Wohnung nicht für sich selbst, sondern für den persönlichen Lebensbedarf von Familienangehörigen vorhält. Er bleibt jedoch nur dann steuerpflichtiger Inhaber der Wohnung, wenn er sich der Verfügungsmacht über sie nicht begibt, sondern sie den Familienangehörigen nur tatsächlich zur Nutzung überlässt (vgl. BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 a.a.O. S. 349). Das ist hier nicht der Fall. Vielmehr hat sich der Kläger mit der - vom Berufungsgericht festgestellten - Bestellung des Nießbrauchs zugunsten seiner Mutter des Rechtes begeben, über deren Nutzung bestimmen zu können. Rechtlich irrelevant wäre, wenn der Kläger aufgrund der von ihm selbst vorgetragenen Umstände rein tatsächlich Zugang zur Wohnung haben könnte. Die rein tatsächli-



che Nutzungsmöglichkeit vermag nach den vorstehenden Ausführungen keinen steuerbaren Aufwand zu begründen.

- 20 2. Das Berufungsgericht stützt die angegriffene Entscheidung außerdem auf die Erwägung, der Kläger sei Generalbevollmächtigter der Mutter und könne daher grundsätzlich auch die Wohnung nutzen. Dieser Hinweis kann nach dem Zusammenhang, in dem er in der Urteilsbegründung steht (UA S. 6), nur so verstanden werden, dass das Berufungsgericht den Kläger auch deshalb als Inhaber der Zweitwohnung ansieht, weil er als Generalbevollmächtigter („daher“) über ein Nutzungsrecht verfüge. Mit dieser Aussage verstößt das Urteil ebenfalls gegen Bundesrecht, weil die Reichweite der Vollmacht nach § 164 Abs. 1 BGB verkannt wird. Danach wirkt eine Willenserklärung, die jemand innerhalb der ihm zustehenden Vertretungsmacht im Namen des Vertretenen abgibt, unmittelbar für und gegen den Vertretenen. Das bedeutet, dass der Kläger als Generalbevollmächtigter in Bezug auf alle Rechtsgeschäfte, die die in Rede stehende Wohnung betreffen, für seine Mutter handelt, nicht aber für sich selbst. Folglich kann er sich auch nicht aus eigenem Recht ein Nutzungsrecht an der Wohnung einräumen, sondern könnte ein solches nur als Vertreter seiner Mutter mit sich selbst vereinbaren. Für die Wirksamkeit einer derartigen Abrede bedürfte es einer Befreiung von der Beschränkung des Insichgeschäfts nach § 181 BGB. Den Sachverhaltsfeststellungen des Berufungsgerichts lassen sich jedoch keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass der Kläger als Generalbevollmächtigter seiner Mutter sich selbst ein Nutzungsrecht an der Wohnung in Bad W eingeräumt hat und dass ihm hierfür ausdrücklich oder konkludent Befreiung vom Verbot des Insichgeschäfts erteilt wurde. Vielmehr verweist der Kläger ausdrücklich darauf, dass er wegen des seiner Mutter eingeräumten Nießbrauchsrechts nicht Inhaber der Wohnung sei. Das kann nur so verstanden werden, dass ihm jedenfalls auch nicht stillschweigend ein Nutzungsrecht eingeräumt ist.
- 21 Nach allem ist der Kläger mangels rechtlicher Verfügungsbefugnis nicht Inhaber der Zweitwohnung und mithin auch nicht steuerpflichtig.

- 22 3. Auf die Frage, ob ein langjähriger Leerstand einer Wohnung die Vermutung, sie werde zur persönlichen Lebensführung vorgehalten, widerlegt und deshalb der Schluss auf die Vorhaltung als Kapitalanlage gerechtfertigt ist, kommt es danach nicht mehr an.
- 23 4. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 154 Abs. 2 VwGO.

Dr. Storost

Dr. Nolte

Buchberger

Dr. Christ

Prof. Dr. Korbmacher

### B e s c h l u s s

Der Wert des Streitgegenstandes für das Revisionsverfahren wird gemäß § 47 Abs. 1, § 52 Abs. 3 GKG auf 3 150 € festgesetzt.

Dr. Storost

Buchberger

Dr.Christ

Sachgebiet:	BVerwGE:	nein
Steuerrecht	Fachpresse:	ja

Rechtsquellen:

GG	Art. 105 Abs. 2a
VwGO	§ 137 Abs. 1 Nr. 1
BGB	§ 164 Abs. 1, §§ 181, 1030 Abs. 1, 1036

Stichworte:

Aufwandsteuer, Aufwand, Zweitwohnungsteuer, Zweitwohnung, persönlicher Lebensbedarf, Konsumtatbestand, Dispositionsfreiheit, Nießbrauch, Nießbrauchsrecht, Nießbrauchsberechtigter, Verfügungsbefugnis, Verfügungsmacht, Nutzung, Nutzungsrecht, Besitzrecht.

Leitsätze:

1. Ein nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG besteuertbarer Aufwand für eine Zweitwohnung liegt nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige die weitere Wohnung innehat. Dies setzt voraus, dass er für eine gewisse Dauer rechtlich gesichert über deren Nutzung verfügen kann. Die rein tatsächliche Möglichkeit der Nutzung genügt nicht.
2. Bestellt der Eigentümer einer Wohnung an dieser ein Nießbrauchsrecht, ist Inhaber der Wohnung der Nießbrauchsberechtigte.

Urteil des 9. Senats vom 13. Mai 2009 - BVerwG 9 C 8.08

I. VG München vom 27.07.2006 - Az.: VG M 10 K 05.6044 -  
II. VGH München vom 22.06.2007 - Az.: VGH 4 BV 06.2954 -