# Urteil vom 13. April 2011, II R 67/08

**Regelungsinhalt und Verfassungsmäßigkeit des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG**

BFH II. Senat

ZwWoStG HA § 1, ZwWoStG HA § 2, MRRG § 12, MeldeG HA § 15 Abs 2 S 3, MeldeG HA § 16 Abs 2 S 3, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 30. September 2008, Az: 7 K 245/07

## Leitsätze

1. Die in § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG unter bestimmten Voraussetzungen für Zweitwohnungen von Ehegatten oder Lebenspartnern vorgesehene Steuerbefreiung ist auf Zweitwohnungen Alleinerziehender nicht entsprechend anwendbar .

2. § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG .

## Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist unverheiratet und Mutter einer am 28. Januar 1989 geborenen Tochter, für welche sie bis zu deren Volljährigkeit alleine sorgeberechtigt war. Bereits vor 2007 bewohnte sie mit ihrer Tochter eine Wohnung in X, die sie als Hauptwohnung anmeldete und in den Streitjahren 2007 und 2008 beibehielt. In X hielt sich die Klägerin überwiegend auf; ihre Tochter besuchte dort ein Gymnasium. Da die Klägerin in Hamburg arbeitete, mietete sie dort eine weitere Wohnung, welche sie ab dem 15. Dezember 2006 als Nebenwohnung anmeldete und am 16. Dezember 2006 bezog.

2 Mit Bescheid vom 8. Juni 2007 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Blick auf die in Hamburg angemietete Wohnung Zweitwohnungsteuer für 2007 bis 2009 in Höhe von jährlich 300 € gegen die Klägerin fest. Der Einspruch blieb erfolglos.

3 Die Klage begründete die Klägerin im Wesentlichen damit, dass § 2 Abs. 5 Buchst. c des Hamburgischen Zweitwohnungsteuergesetzes (HmbZWStG) auf den Streitfall analog anzuwenden sei. Dies ergebe sich letztlich aus Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).

4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 298 veröffentlichten Urteil ab. Zur Begründung führte es aus, § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG erfasse seinem Wortlaut nach nur Verheiratete, welche eine Zweitwohnung aus überwiegend beruflichen Gründen innehätten und deren gemeinsame Wohnung die Hauptwohnung und außerhalb Hamburgs belegen sei. Eine erweiternde Auslegung bzw. analoge Anwendung sei schon wegen des eindeutigen Gesetzeswortlauts ausgeschlossen. Es liege auch kein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG vor, weil jedenfalls eine Privilegierung im Streitfall spätestens mit der Volljährigkeit des Kindes Ende Januar 2007 nicht mehr geboten und die Festsetzung der Steuer gegen die Klägerin im Übrigen schon ab dem Beginn des Monats Januar von den melderechtlichen Verhältnissen der Tochter unabhängig gewesen sei.

5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung des Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG. Nichtverheiratete mit Kindern würden durch § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG gegenüber Verheirateten mit Kindern unzulässig benachteiligt. Das FG hätte daher die Norm entweder erweiternd auslegen oder aber den Streitfall dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) vorlegen müssen.

6 Nachdem die Klägerin dem FA mitgeteilt hatte, dass sie ihre Hamburger Wohnung zum Ende des Jahres 2008 aufgegeben habe, setzte das FA die für 2009 festgesetzte Steuer auf 0 € herab. Die Beteiligten haben insoweit

inzwischen den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt.

7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie den Zweitwohnungsteuerbescheid des FA vom 8. Juni 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. November 2007 aufzuheben, soweit sie die Zweitwohnungsteuer für 2007 und 2008 betreffen.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Durch Beschluss vom 16. Dezember 2009 (BFHE 228, 480, BStBl II 2010, 522) hat der Bundesfinanzhof (BFH) den Senator für Finanzen der Freien und Hansestadt Hamburg nach § 122 Abs. 2 Sätze 2 und 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Verfahrensbeitritt aufgefordert. Der Senator für Finanzen ist dem Verfahren durch Schriftsatz vom 15. März 2010 beigetreten.

## Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht sowohl eine analoge Anwendung des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG auf die Klägerin abgelehnt, als auch einen Verstoß dieser Norm gegen Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG verneint.

11 1. Nach § 1 HmbZWStG unterliegt das Innehaben einer Zweitwohnung in der Freien und Hansestadt Hamburg der Zweitwohnungsteuer, wobei nach § 2 Abs. 1 Satz 1 HmbZWStG als Zweitwohnung jede Wohnung i.S. des Abs. 3 der Vorschrift aufzufassen ist, die dem Eigentümer oder Hauptmieter als Nebenwohnung im Sinne des Hamburgischen Meldegesetzes (HmbMG) dient. Nach § 2 Abs. 4 Satz 1 HmbZWStG dient eine Wohnung als Nebenwohnung im Sinne des HmbMG, wenn sie von einer dort mit Nebenwohnung gemeldeten Person bewohnt wird. § 2 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 HmbZWStG knüpfen damit --ohne dass sich hieraus verfassungsrechtliche Bedenken ergäben (vgl. BFH-Urteil vom 5. März 1997 II R 41/95, BFHE 182, 249; auch BFH-Beschluss vom 1. Oktober 2008 II B 16/08, BFH/NV 2009, 53)-- nicht an die melderechtlichen Voraussetzungen einer Nebenwohnung, sondern an die Meldung als solche an, wobei zusätzliche Voraussetzung ist, dass die betroffene Person die Wohnung tatsächlich bewohnt.

12 Diese Voraussetzungen erfüllte die Klägerin in den Jahren 2007 und 2008. Sie hatte seit dem 16. Dezember 2006 in Hamburg eine Zweitwohnung i.S. des § 1 HmbZWStG inne, weil sie ihre Hamburger Wohnung ab dem 15. Dezember 2006 als Nebenwohnung gemeldet und diese ab dem Folgetag tatsächlich bewohnt hat.

13 2. Die Anwendung des § 2 Abs. 1 HmbZWStG ist nicht nach dessen Abs. 5 Buchst. c ausgeschlossen. Die Vorschrift ist --wie der Senat bereits in seinem Beschluss in BFHE 228, 480, BStBl II 2010, 522 ausgeführt hat-- weder unmittelbar noch analog auf den Streitfall anwendbar.

14 a) Nach § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG gelten die Abs. 1 und 2 der Vorschrift nicht für Wohnungen, 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 und außerhalb des Gebietes der Freien und Hansestadt Hamburg belegen ist. Da die Klägerin nicht verheiratet ist bzw. in einer Lebenspartnerschaft lebt, ist eine unmittelbare Anwendung des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG auf sie bereits aus diesem Grund ausgeschlossen.

15 b) Angesichts des klaren und eindeutigen Wortlauts des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG und mangels einer erkennbaren Gesetzeslücke scheidet auch eine analoge Anwendung der Norm auf die Klägerin aus. Die Vorschrift enthält keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass außer dem dort ausdrücklich genannten Personenkreis weitere Personen dadurch begünstigt werden sollten, dass unter den weiteren in der Vorschrift bestimmten Voraussetzungen von der Erhebung einer Zweitwohnungsteuer abzusehen wäre. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift, durch welche die Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg lediglich die Vorgaben des BVerfG in dessen Beschluss vom 11. Oktober 2005 1 BvR 1232/00, 1 BvR 2627/03 (BVerfGE 114, 316) umsetzen wollte (vgl. Bürgerschafts-Drucksache 18/3627, Begründung zu 2.). Zwar ist die Bürgerschaft unter anderem durch die Aufnahme von Lebenspartnerschaften in das Gesetz weiter gegangen, als sich dies aus dem lediglich verheiratete Personen betreffenden BVerfG-Beschluss in BVerfGE 114, 316 ableiten lässt; daraus ergibt sich aber nicht, dass es sich in § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG um eine offene Aufzählung der möglichen Begünstigten handeln würde. Einer Ausweitung des Anwendungsbereichs der Vorschrift steht daher die Gesetzesbindung der

Steuerverwaltung und der Rechtsprechung entgegen (Art. 20 Abs. 3 GG und für die Gerichte ergänzend Art. 97 Abs. 1 GG).

16 3. Ein Verstoß des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) wegen ungleicher Behandlung der Kleinfamilie Mutter/Kind gegenüber Ehegatten bzw. Lebenspartnerschaften scheidet schon deshalb aus, weil das FA Ehegatten bzw. Lebenspartnern ausweislich seiner Dienstanweisung vom 4. August 2006 (G 2100 1/06 - S VII, unter IV. "Gelegentliche beruflich veranlasste Nutzung") und der Einlassungen des Senators für Finanzen der Freien und Hansestadt Hamburg die Befreiung von der Zweitwohnungsteuer nur gewährt, wenn die aus beruflichem Anlass genutzte Nebenwohnung aufgrund der tatsächlichen Lebensumstände der Ehe- oder Lebenspartner von einem der Partner überwiegend genutzt wird. Der Senat hält zwar daran fest, dass diese Einschränkung im Wortlaut des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG keinen Anhalt findet. Er braucht aber nicht darüber zu entscheiden, ob eine entsprechende teleologische Reduktion der Norm geboten ist, denn er hat keinen Grund daran zu zweifeln, dass das FA Ehegatten bzw. Lebenspartnern die Steuerbefreiung tatsächlich verwehrt, wenn ein Partner die aus beruflichen Gründen in Hamburg unterhaltene Nebenwohnung --so wie auch die Klägerin-- nicht überwiegend nutzt.

17 4. § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG verstößt auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG.

18 a) Zunächst scheidet ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG unter dem Gesichtspunkt einer "melderechtlichen Zwangslage" aus.

19 aa) Das FA trägt hierzu zu Recht vor, dass § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG ausweislich der bereits angeführten Materialien nicht geschaffen wurde, um Wohnungen, die aus beruflichen Gründen neben der Hauptwohnung gehalten werden, generell nicht mit Zweitwohnungsteuer zu belasten, sondern um zu verhindern, dass Ehegatten aus der sie betreffenden melderechtlichen Sonderregelung für den ehelichen Wohnsitz einen steuerlichen Nachteil erleiden (vgl. zur wortlautidentischen Regelung des § 2 Abs. 7 Satz 1 Nr. 7 des Berliner Zweitwohnungsteuergesetzes BFH-Beschluss vom 19. August 2009 II B 38/09, BFH/NV 2009, 2014). Vielmehr sollte mit § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG die Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 114, 316 umgesetzt werden.

20 bb) Dort hatte das BVerfG mit Blick auf verheiratete Steuerpflichtige ausgeführt, dass zu dem von Art. 6 Abs. 1 GG geschützten ehelichen Zusammenleben auch die Entscheidung der Eheleute zählt, zusammenzuwohnen und die gemeinsame Wohnung selbst bei einer beruflichen Veränderung eines Ehegatten, die mit einem Ortswechsel verbunden ist, zu erhalten, da die Innehabung einer Zweitwohnung die notwendige Konsequenz der Entscheidung zu einer gemeinsamen Ehewohnung an einem anderen Ort ist. Einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG hat das BVerfG deshalb alleine aus dem Umstand abgeleitet, dass nach § 12 Abs. 2 Satz 2 des Melderechtsrahmengesetzes (MRRG) Hauptwohnung eines verheirateten Einwohners, der nicht dauernd getrennt von seinem Ehegatten lebt, die vorwiegend benutzte Wohnung der Eheleute ist. Deshalb ist ein Ehegatte, dessen vorwiegend benutzte Wohnung i.S. des § 12 Abs. 1 Satz 1 MRRG bei ausschließlicher Betrachtung seiner Person diejenige am Beschäftigungsort ist, gezwungen, sich gleichwohl mit Hauptwohnsitz in der ehelichen Wohnung anzumelden (vgl. auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 2014). Eine Regelung, welche unter Anknüpfung an diese melderechtlichen Vorgaben generell die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer für Nebenwohnungen vorsieht, verstößt dementsprechend gegen Art. 6 Abs. 1 GG, weil es für Verheiratete ausgeschlossen ist, die Wohnung am Beschäftigungsort trotz deren vorwiegender Nutzung zum Hauptwohnsitz zu bestimmen und damit der Heranziehung zur Zweitwohnungsteuer zu entgehen, während Personen, die nicht infolge einer ehelichen Bindung von der Verlegung ihres melderechtlichen Hauptwohnsitzes an ihren Beschäftigungsort abgehalten werden, einer steuerlichen Belastung durch Anmeldung ihres Hauptwohnsitzes am Beschäftigungsort entgehen können (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 114, 316).

21 cc) Eine solche melderechtliche Zwangslage bestand in der Person der Klägerin auch im Hinblick auf die Minderjährigkeit ihrer Tochter nicht. Zwar ist nach § 12 Abs. 2 Satz 3 MRRG bzw. § 16 Abs. 2 Satz 3 des Meldegesetzes für das Land Mecklenburg-Vorpommern und § 15 Abs. 2 Satz 3 HmbMG Hauptwohnung eines minderjährigen Einwohners die Wohnung der Personensorgeberechtigten bzw. bei Getrenntleben der Sorgeberechtigten die Wohnung desjenigen Personensorgeberechtigten, die von dem Minderjährigen vorwiegend benutzt wird. Die Klägerin hatte aber bei auf ihre Person beschränkter isolierter Betrachtungsweise ihren Hauptwohnsitz in X inne, weil sie sich dort nach den Feststellungen des FG überwiegend aufhielt. Zu einer zwangsweisen, die Zweitwohnungsteuerpflicht auslösenden Verlagerung des Hauptwohnsitzes aus Hamburg heraus konnte es folglich nicht kommen.

22 b) Auch ansonsten scheidet ein Verstoß des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG gegen Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1

GG aus.

23 aa) Art. 6 Abs. 1 GG stellt neben der Ehe auch die Familie unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung und enthält insoweit einen besonderen Gleichheitssatz, der es verbietet, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen (Diskriminierungsverbot, vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 12. Mai 1987 2 BvR 1226/83, 2 BvR 101/84, 2 BvR 313/84, BVerfGE 76, 1; vom 10. November 1998 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216). Da auch die aus einer alleinerziehenden Mutter und ihrem Kind bestehende Gemeinschaft Art. 6 Abs. 1 GG unterfällt (vgl. BVerfG-Urteil vom 30. Juni 1964 1 BvL 16/62 bis 1 BvL 25/62, BVerfGE 18, 97), kann sich die Klägerin auf den Schutz ihrer Familie berufen, in der ihr vor allem das Recht und die Pflicht zur Pflege und Erziehung ihres Kindes erwächst. Das gilt auch, soweit ihre Tochter im Streitzeitraum schon volljährig war (vgl. BVerfG-Beschluss vom 5. Februar 1981 2 BvR 646/80, BVerfGE 57, 170). Zwar treten die Verantwortlichkeit und das Sorgerecht der Eltern mit wachsender Handlungs- und Entscheidungsfähigkeit des Kindes zurück (BVerfG-Beschluss vom 18. April 1989 2 BvR 1169/84, BVerfGE 80, 81), doch befand sich die Tochter der Klägerin im Streitzeitraum noch in der schulischen Ausbildung, die aus Sicht des Senats noch der familiären Lebens- und Erziehungsgemeinschaft zugehörig ist. Art. 6 Abs. 1 GG berechtigt insoweit die Familienmitglieder, ihre Gemeinschaft nach innen in familiärer Verantwortlichkeit und Rücksicht frei zu gestalten (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. Februar 2010 1 BvR 2664/09, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 651). Davon umfasst ist grundsätzlich auch die Bestimmung des Ortes, an dem das familiäre Zusammenleben stattfindet und die Berufstätigkeit ausgeübt bzw. die Schulausbildung absolviert wird.

24 bb) Allerdings müssen die Auswirkungen familiärer Freiheit nach außen, insbesondere auf das Berufsleben, das Schulwesen, die Eigentumsordnung und das öffentliche Gemeinschaftsleben, mit der verfassungsgemäßen Rechtsordnung übereinstimmen (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 80, 81). Benachteiligungen, die nur in bestimmten Fällen als unbeabsichtigte Nebenfolge einer im Übrigen verfassungsgemäßen Regelung vorkommen, kann insoweit der Eingriffscharakter fehlen, solange sich die Maßnahmen nicht als wirtschaftlich einschneidend darstellen (vgl. BVerfG-Entscheidungen vom 17. Januar 1957 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55; vom 20. März 1963 1 BvL 20/61, BVerfGE 15, 328; vom 3. Dezember 1991 1 BvR 1477/90, Neue Juristische Wochenschrift 1992, 1093).

25 cc) Die Zweitwohnungsteuer greift am Ort der Zweitwohnung nicht in den grundrechtlich geschützten Bereich der Familie ein. Sie belastet zwar den Aufwand für das Innehaben einer nicht vorwiegend benutzten Wohnung eines erwerbsbedingt auswärts tätigen Elternteils, der vorwiegend in einer Erstwohnung bei seinem Kind wohnt; diese Besteuerung des für die Zweitwohnung getätigten Aufwands trifft aber weder typischerweise noch sonst in besonderer Weise Familien, sondern in grundsätzlich gleicher Weise alle Personen, die mehrere Wohnsitze innehaben, gleich aus welchem Grund sie den Zweitwohnsitz wählen (BVerfG-Beschluss in HFR 2010, 651). Dies unterscheidet den Streitfall auch von dem dem Beschluss des BVerfG in BVerfGE 114, 316 zugrunde liegenden Fall, in dem die von der Familie vorwiegend bewohnte Wohnung in Abweichung von den allgemeinen melderechtlichen Vorschriften durch eine melderechtliche Sondervorschrift zur Hauptwohnung bestimmt wird, obwohl einer der erwerbstätigen Ehegatten vorwiegend eine andere Wohnung benutzt, die dann als Reflex der Sonderregelung als Nebenwohnung behandelt wird.

26 dd) Die Zweitwohnungsteuer entfaltet im Streitfall auch keinen direkten Einfluss auf die Entscheidung der Familie über die Gestaltung und insbesondere den Ort ihres Zusammenlebens, sondern vermag lediglich mittelbar durch die zusätzliche finanzielle Belastung für das Innehaben eines auswärtigen Wohnsitzes auf die Entscheidung der Familienmitglieder über ihr Wohnverhalten Einfluss zu nehmen. Solange die Höhe der Zweitwohnungsteuer --wie im Streitfall mit acht Prozent der Kaltmiete-- keine so erhebliche Belastung begründet, dass sie unabhängig vom Einzelfall einen wesentlichen Einfluss auf die Entscheidung über den vorwiegenden Aufenthalt erwarten lässt, entfaltet sie keine eingriffsgleiche Wirkung in Art. 6 Abs. 1 GG (vgl. BVerfG-Beschluss in HFR 2010, 651, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de