



BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

BVerwG 9 C 6.08
OVG 6 A 11356/07

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 Oberverwaltungsgerichts Rheinland-Pfalz vom
22. April 2008 und das Urteil des Verwaltungsgerichts Mainz
vom 11. Dezember 2007 werden aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

G r ü n d e :

- 1 Die Klägerin wendet sich gegen ihre Heranziehung zur Zweitwohnungssteuer für eine Wohnung, die sie wegen ihres Studiums am Studienort gemietet hat. Die Beklagte erhebt nach der „Satzung über die Erhebung der Zweitwohnungsabgabe in der Stadt Mainz“ (Zweitwohnungsabgabensatzung - ZwAbS -) vom 11. März 2005, geändert durch Satzung vom 8. Dezember 2005, eine Zweitwohnungsabgabe für das Innehaben einer Zweitwohnung im Stadtgebiet (§ 1 ZwAbS). Zu den Grundlagen der Abgabe enthält die Satzung in den §§ 2 und 3 folgende Regelungen:

§ 2 Begriff der Zweitwohnung

(1) Zweitwohnung ist jede Wohnung im Sinne des Abs. 4, die zu Zwecken des persönlichen Lebensbedarfes, insbesondere zu Erholungs-, Berufs- und Ausbildungszwecken

dem Eigentümer oder Hauptmieter als Nebenwohnung im Sinne des Meldegesetzes für Rheinland-Pfalz dient,

der Eigentümer oder Hauptmieter unmittelbar oder mittelbar einem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich überlässt und die diesem als Nebenwohnung im vorgenannten Sinne dient
oder

jemand neben seiner Hauptwohnung zu Zwecken des eigenen persönlichen Lebensbedarfs oder des persönlichen Lebensbedarfs seiner Familie innehat ...

(2) Eine Wohnung dient als Nebenwohnung im Sinne des Meldegesetzes für Rheinland-Pfalz, wenn sie von einer dort mit Nebenwohnung gemeldeten Person bewohnt wird. Wird eine Wohnung von einer Person bewohnt, die mit dieser Wohnung nicht gemeldet ist, dient die Wohnung als Nebenwohnung im Sinne des Meldegesetzes für Rheinland-Pfalz, wenn sich die Person wegen dieser Wohnung mit Nebenwohnung zu melden hätte.

(3) ...

(4) Wohnung im Sinne dieser Satzung ist jeder umschlossene Raum, der zum Wohnen oder Schlafen benutzt wird und von dem aus zumindest die Mitbenutzung einer Küche oder Kochgelegenheit sowie einer Waschgelegenheit und einer Toilette möglich ist ...

(5) ...

(6) ...

(7) Keine Zweitwohnung im Sinne dieser Satzung sind:

Wohnungen, die von freien Trägern der Wohlfahrtspflege aus therapeutischen Gründen entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden.

Wohnungen, die von Trägern der öffentlichen und freien Jugendhilfe entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden und Erziehungszwecken dienen.

§ 3 Persönliche Abgabepflicht

(1) Abgabepflichtig ist, wer im Stadtgebiet eine oder mehrere Zweitwohnungen innehat. Inhaber einer Zweitwohnung ist derjenige, dessen melderechtlichen Verhältnisse die Beurteilung der Wohnung als Zweitwohnung bewirken oder der Inhaber einer Zweitwohnung im Sinne von § 2 ist.

(2) ...

- 2 Während des Revisionsverfahrens hat die Beklagte die Zweitwohnungsabgabensatzung mit Beschluss des Stadtrates vom 18. März 2009 geändert. Mit Rückwirkung zum 1. Juni 2005 ist nachfolgender § 2a neu eingefügt worden:
- „Hauptwohnung im Sinne dieser Satzung ist jede Wohnung, die der Abgabepflichtige faktisch vorwiegend benutzt, was regelmäßig durch die Anmeldung als Hauptwohnung (§ 12 Melderechtsrahmengesetz) dokumentiert wird. Auf ein Innehaben der Hauptwohnung im Sinne einer rechtlichen Verfügungsbefugnis kommt es daneben nicht an.“
- 3 Die Klägerin bewohnt seit Juni 2005 als Studentin ein 16 m² großes Einzimmer-Appartement im Stadtgebiet der Beklagten, für das eine Jahresnettomiete i.H.v. 1 497,60 € aufzuwenden ist. Während ihres studienbedingten Aufenthalts hat sich die Klägerin in Mainz mit Nebenwohnung angemeldet. Ihre Hauptwohnung hat sie in der elterlichen Wohnung in St. Wendel beibehalten, wo ihr ein Zimmer zur Verfügung stand.
- 4 Mit Bescheid vom 14. Dezember 2005 zog die Beklagte die Klägerin zu einer Zweitwohnungsabgabe i.H.v. 87,36 € für die Zeit von Juni bis Dezember 2005 und i.H.v. 149,76 € für die Folgejahre heran. Den Widerspruch der Klägerin wies der Stadtrechtsausschuss der Beklagten mit Widerspruchsbescheid vom 30. März 2007 zurück.
- 5 Auf die dagegen erhobene Klage hat das Verwaltungsgericht den angegriffenen Bescheid und den Widerspruchsbescheid durch Urteil vom 11. Dezember 2007 aufgehoben. Die zugelassene Berufung der Beklagten hat das Oberverwaltungsgericht mit Urteil vom 22. April 2008 zurückgewiesen und die Revision zugelassen. Zur Begründung hat es sinngemäß im Wesentlichen ausgeführt, der angegriffene Bescheid und der Widerspruchsbescheid seien rechtswidrig, weil die den Bescheiden zugrunde liegende Zweitwohnungsabgabensatzung gegen höherrangiges Recht verstoße.
- 6 Die Satzung knüpfe die Steuerpflicht maßgeblich an die melderechtlichen Verhältnisse. Steuerpflichtig seien ohne Weiteres alle Personen, die eine Nebenwohnung angemeldet hätten und dort wohnten. Durch diese melderechtliche Ausgestaltung

des Steuertatbestandes werde die Steuerpflicht auf verschiedene Sachverhalte ausgeweitet, die - jeder für sich genommen - keinen nach Art. 105 Abs. 2a GG steuerbaren Aufwand begründeten: Erfasst würden erstens Wohnnutzungen, die nicht - wie verfassungsrechtlich geboten - allein von einem freien Konsumwillen des Steuerpflichtigen getragen seien, sondern aufgrund einer „rechtlichen oder sittlichen Pflicht“ erfolgten. Eine Steuerpflicht bestehe zweitens auch dann, wenn die als Nebenwohnung gemeldete Wohnung tatsächlich nicht als Zweitwohnung, sondern als Hauptwohnung zur Deckung des Grundbedürfnisses „Wohnen“ genutzt werde. Da es allein auf die Anmeldung der Wohnung als Nebenwohnung ankomme, bestehe die Steuerpflicht drittens unabhängig davon, ob diese - wie vom Aufwandsbegriff vorausgesetzt - im Sinne einer rechtlich gesicherten Möglichkeit zur Selbstnutzung „innegehabt“ werde. Dasselbe gelte viertens hinsichtlich des für das Vorliegen eines besonderen Aufwands notwendigen „Innehabens“ der Erstwohnung im Sinne einer rechtlich gesicherten Möglichkeit zur Selbstnutzung.

- 7 Die Zweitwohnungsabgabensatzung sei darüber hinaus aus mehreren Gründen nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, sondern verstoße gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Infolge der melderechtlichen Ausgestaltung des Steuertatbestandes unterlägen auch solche Personengruppen der Steuerpflicht, die wirtschaftlich nicht besonders leistungsfähig seien. Dies gelte typischerweise für Studenten, die - wie die Klägerin - am Studienort zwar eine Nebenwohnung angemeldet hätten, denen jedoch in der Regel keine rechtlich gesicherte Verfügungsmacht an den ihnen in der elterlichen Wohnung überlassenen, als melderechtliche Hauptwohnung beibehaltenen Räumlichkeiten zustehe. Da dieser Sachverhalt bei einer Vielzahl von Personen vorliege, könne ein Verstoß gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit auch nicht mit Blick auf die Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis des Satzungsgebers verneint werden. Schließlich verstoße es gegen Art. 3 Abs. 1 GG, dass nach § 2 Abs. 7 ZwAbS zwar dem therapeutischen Wohnen dienende Nebenwohnungen aus der Besteuerung herausgenommen würden, nicht jedoch studentische Nebenwohnungen. Für eine Differenzierung gebe es keinen sachlichen Grund, weil der Aufwand für die weitere Wohnung in beiden Fällen nicht im freien Belieben des Wohnungsinhabers, sondern im Zusammenhang mit der Erfüllung rechtlicher oder sittlicher Pflichten stehe. Nach allem könne letztlich offen bleiben, ob die Satzung auch deshalb unwirksam sei, weil

sie bezwecke, dass in vielen Fällen melderechtswidrig Nebenwohnungen zu Hauptwohnungen umgemeldet würden, um den gemeindlichen Anteil an der Einkommensteuer und die Transferzahlungen im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs zu steigern.

8 Hiergegen hat die Beklagte Revision eingelegt und zur Begründung ausgeführt, dass es für die Erhebung der Aufwandsteuer allein darauf ankomme, dass für die Zweitwohnung Aufwand betrieben werde, nicht aber, dass der wohnungsspezifische Doppelaufwand das Ergebnis von Konsumfreiheit darstelle. Ebenso wenig sei die Erfüllung einer rechtlichen oder sittlichen Pflicht bei dem Innehaben einer Zweitwohnung zu berücksichtigen. Das Anknüpfen an die Meldepflicht sei nicht zu beanstanden, sondern es sei Sache des Satzungsgebers, den steuerrechtlichen Zweitwohnungsbegriff zu regeln. Unbedenklich sei es, wenn hierdurch im Einzelfall auch Personen erfasst würden, deren frühere Nebenwohnung sich zur Hauptwohnung gewandelt habe. Dies sei im Sinne einer Typisierung im Interesse der Verwaltungspraktikabilität zulässig. Darüber hinaus habe es jeder Zweitwohnungssteuerpflichtige in der Hand, die melderechtlichen Verhältnisse richtigzustellen und auf diese Weise die Zweitwohnungssteuerpflicht zu beseitigen. Schließlich verstoße die Satzung auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Die Herausnahme von aus therapeutischen Gründen oder zu Erziehungszwecken genutzten Wohnungen nach § 2 Abs. 7 ZwAbS folge sozialpolitischen Erwägungen, die die unterschiedliche steuerliche Behandlung solcher Wohnungen und studentischer Nebenwohnungen rechtfertigten. Auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in der Person des Steuerpflichtigen komme es nicht an. Entscheidend sei, dass eine Hauptwohnung, mit der ein elementares Grundbedürfnis menschlichen Lebens gedeckt werde, zur Verfügung stehe. Einer rechtlichen Verfügungsbefugnis über die Hauptwohnung bedürfe es nicht.

9 Die Beklagte beantragt,

das Urteil des Oberverwaltungsgerichts Rheinland-Pfalz vom 22. April 2008 aufzuheben und unter entsprechender Änderung des Urteils des Verwaltungsgerichts Mainz vom 11. Dezember 2007 die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

11 Sie verteidigt das angefochtene Urteil.

II

12 Die Revision der Beklagten ist zulässig und begründet. Die angefochtene Entscheidung beruht auf der Verletzung von Bundesrecht (§ 137 Abs. 1 Nr. 1 VwGO). Entgegen der Auffassung des Berufungsgerichts sind die angefochtenen Bescheide rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO). Das Revisionsgericht kann in der Sache selbst entscheiden (§ 144 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1), weil der Sachverhalt geklärt ist.

13 Das angefochtene Urteil beruht auf der Erwägung, dass die Zweitwohnungsabgabensatzung keine taugliche Ermächtigungsgrundlage für die Heranziehung zur Zweitwohnungsabgabe sei, weil sie in mehrfacher Hinsicht gegen Art. 105 Abs. 2a GG und Art. 3 Abs. 1 GG verstoße. Das trifft nicht zu. Die jeweils selbständig tragenden Erwägungen des Oberverwaltungsgerichts stehen durchweg entweder nicht in Einklang mit dem Aufwandsbegriff nach Art. 105 Abs. 2a GG oder gehen hinsichtlich der Anforderungen, die Art. 3 Abs. 1 GG an die Steuergerechtigkeit stellt, von falschen Voraussetzungen aus; außerdem hat das Oberverwaltungsgericht die im Grundgesetz wurzelnde Pflicht zur verfassungskonformen Auslegung von Rechtsnormen verkannt (1.). Die angefochtene Entscheidung stellt sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig dar (§ 144 Abs. 4 VwGO; unten 2.).

14 1. Entgegen der Auffassung des Oberverwaltungsgerichts hält sich die Zweitwohnungsabgabensatzung der Beklagten im Rahmen des Aufwandsbegriffs nach Art. 105 Abs. 2a GG und verletzt auch nicht den Grundsatz der Steuergerechtigkeit nach Art. 3 Abs. 1 GG.

15 Zutreffend ist das Berufungsgericht davon ausgegangen, dass die Bezeichnung der in Rede stehenden Abgabe als Zweitwohnungsabgabe in der Satzung der Be-

klagen am Steuercharakter der Abgabe nichts ändert. Denn die Abgabe dient ersichtlich der Erzielung von Einnahmen, ohne dass sie eine Gegenleistung für besondere Leistungen darstellt (vgl. § 3 Abs. 1 AO). Die Zweitwohnungssteuer ist als Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a 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>). Das Innehaben einer weiteren Wohnung für den persönlichen Lebensbedarf (Zweitwohnung) neben der Erstwohnung ist 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 einerseits von der Inanspruchnahme einer Erstwohnung unterscheidet, die keinen besonderen, über die Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfs hinausgehenden Aufwand gemäß Art. 105 Abs. 2a GG darstellt (vgl. Urteil vom 29. November 1991 - BVerwG 8 C 107.89 - Buchholz 11 Art. 105 GG Nr. 17 S. 5), andererseits aber keineswegs eine besonders aufwendige oder luxuriöse Einkommensverwendung voraussetzt. Soll zulässigerweise die in dem Aufwand für eine Zweitwohnung zum Ausdruck gebrachte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit getroffen werden, so kommt es schon aus Gründen der Praktikabilität nicht darauf an, dass diese Leistungsfähigkeit in jedem einzelnen Fall konkret festgestellt wird. Ausschlaggebendes Merkmal ist vielmehr der Konsum in Form eines äußerlich erkennbaren Zustandes, für den finanzielle Mittel verwendet werden. Der Aufwand im Sinne von Konsum ist typischerweise Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ohne dass es darauf ankäme, von wem und mit welchen Mitteln dieser finanziert wird und welchen Zwecken er des Näheren dient. Ob der Aufwand im Einzelfall die Leistungsfähigkeit überschreitet, ist für die Steuerpflicht unerheblich (so ausdrücklich BVerfG, Beschlüsse vom 6. Dezember 1983, a.a.O. S. 348 und vom 11. Oktober 2005 - 1 BvR 1232/00, 2627/03 - BVerfGE 114, 316 <334>).

- 16 a) Davon ist auch das Berufungsgericht ausgegangen, sieht aber als „ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal“, dass der Aufwand allein vom Konsumwillen des Steuerpflichtigen veranlasst sein müsse. Daran fehle es, wenn der Aufwand in Erfüllung einer rechtlichen oder sittlichen Pflicht betrieben werde. Diese Auffassung ist mit Art. 105 Abs. 2a GG nicht zu vereinbaren. Nach den Ausführungen

des Urteils müsste ein steuerbarer Aufwand für eine weitere Wohnung auf einer Entscheidung beruhen, die der Wohnungsinhaber in völlig freiem, von keinerlei Sachzwängen eingeschränktem Belieben getroffen hat. Das Recht der Aufwandsteuer kennt jedoch kein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal eines „allein vom Konsumwillen des Steuerpflichtigen“ veranlassten Aufwands. Die Aufwandsteuer kennzeichnet das Anknüpfen an den Aufwand, der der persönlichen Lebensführung dient und über das hinausgeht, was zur gewöhnlichen Lebensführung erforderlich ist. Die Motivation hierfür bleibt außer Betracht. Zu Unrecht begründet das Berufungsgericht seine Auffassung mit Bezug auf die Entscheidung des 10. Senats des Bundesverwaltungsgerichts vom 16. Mai 2007 (BVerwG 10 C 1.07 - Buchholz 401.65 Hundesteuer Nr. 12). Dort wird nicht darauf abgestellt, ob der Steuerpflichtige den Aufwand für das Halten eines Diensthundes aus freiem Willen betreibt. Entscheidend war vielmehr, dass die Haltung eines Diensthundes deshalb keinen steuerbaren Aufwand darstellte, weil sie gerade nicht der persönlichen Lebensführung diene, sondern eine Dienstpflicht erfüllt wurde. Begründet wurde dies mit Umständen, auf die der Steuerpflichtige keinen oder nur einen begrenzten Einfluss hatte. Die Entscheidung, an einem Studienort eine Wohnung als Zweitwohnung vorzuhalten, ist demgegenüber dem Bereich der persönlichen Lebensführung zuzurechnen.

- 17 b) Das Berufungsgericht hält die Satzung weiterhin deshalb mit Art. 105 Abs. 2a GG und dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit für nicht vereinbar, weil wegen der Anknüpfung des Zweitwohnungsbegriffs an die melderechtlich qualifizierte Nebenwohnung einerseits auch solche Wohnungen der Steuerpflicht unterlägen, die tatsächlich als Hauptwohnung (Erstwohnung) zur Deckung des Grundbedürfnisses „Wohnen“ genutzt würden, andererseits jedoch tatsächlich als Nebenwohnung genutzte Wohnungen von der Steuer verschont blieben, die fälschlich als Hauptwohnung angemeldet seien. Dem kann nicht gefolgt werden.
- 18 Im Interesse der Verwaltungsvereinfachung darf der Satzungsgeber die Zweitwohnungssteuerpflicht auch ohne Rücksicht auf die einzelnen Umstände der Wohnungsnutzung von den melderechtlichen Erklärungen des Steuerpflichtigen abhängig machen. Denn es ist davon auszugehen, dass das allgemeine Wohnbedürfnis in der Regel in der als Hauptwohnung gemeldeten Wohnung gedeckt wird

und die Innehabung der als Nebenwohnung gemeldeten Wohnung daher einen zusätzlichen Aufwand darstellt. Bundesrecht ist nur dann verletzt, wenn selbst nachweislich unrichtige melderechtliche Verhältnisse für die Steuerpflicht maßgebend sind. So darf mangels eines tatsächlichen Aufwands etwa der Einwand nicht irrelevant sein, die als Nebenwohnung gemeldete Wohnung sei tatsächlich aufgegeben worden oder werde als Hauptwohnung genutzt. Es muss also im Einzelfall bei nachweislich unrichtigen Meldeverhältnissen auf die tatsächliche Wohnsituation ankommen. Umgekehrt kann mit Blick auf den aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Grundsatz der Besteuerungsgleichheit die Steuerpflicht nicht allein wegen nachweislich falscher Anmeldung einer Nebenwohnung als Hauptwohnung verneint werden (vgl. dazu Urteile vom 17. September 2008 - BVerwG 9 C 17.07 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 24, BVerwG 9 C 13.07 - juris, BVerwG 9 C 14.07 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 25 und BVerwG 9 C 15.07 - juris).

- 19 Dem wird die Satzung der Beklagten jedenfalls mit den am 18. März 2009 beschlossenen Änderungen gerecht. Der nach Erlass des Berufungsurteils mit Rückwirkung zum 1. Juni 2005 in Kraft getretene § 2a ZwAbS ist im Revisionsverfahren zu berücksichtigen. Er wäre auch vom Berufungsgericht zu beachten, entschiede es anstelle des Bundesverwaltungsgerichts. Maßgeblich sind die im Zeitpunkt der Entscheidung für die Beurteilung des Klagebegehrens geltenden Rechtsvorschriften unabhängig von der Klageart (Urteil vom 3. November 1994 - BVerwG 3 C 17.92 - BVerwGE 97, 79 <81 f.>). Der erkennende Senat ist auch nicht in der Auslegung und Anwendung der erst während des Revisionsverfahrens neu eingefügten Vorschrift beschränkt. Zwar ist das Bundesverwaltungsgericht bei der Anwendung von Landesrecht, dessen Verletzung sich nach § 137 Abs. 1 VwGO mit der Revision nicht rügen lässt, grundsätzlich an die im Berufungsurteil zum Ausdruck gelangte Beurteilung des nichtrevisiblen Rechts gebunden; denn nach § 173 VwGO i.V.m. § 560 ZPO ist die Entscheidung des Berufungsgerichts über das Bestehen und den Inhalt von Gesetzen, auf deren Verletzung die Revision nicht gestützt werden kann, für die auf die Revision ergehende Entscheidung maßgebend (vgl. Urteile vom 22. Mai 1980 - BVerwG 7 C 73.78 - Buchholz 415.1 AllgKommR Nr. 32 und vom 20. August 1992 - BVerwG 4 C 54.89 - Buchholz 406.12 § 8 BauNVO Nr. 11). Das Obergericht konnte aber den nach-

träglich erlassenen § 2a ZwAbS noch nicht anwenden, so dass auch keine Bindung des Senats eingetreten ist. Da auch der Sachverhalt geklärt ist, steht einer Auslegung und Anwendung dieser Vorschrift durch den erkennenden Senat nichts entgegen.

- 20 § 2a ZwAbS bestimmt als Hauptwohnung die faktisch vorwiegend benutzte Wohnung, was regelmäßig durch die Anmeldung als Hauptwohnung dokumentiert werde. Das Wort „regelmäßig“ verweist darauf, dass dies ausnahmsweise nicht gilt, wenn die melderechtlichen Verhältnisse die Wirklichkeit nicht zutreffend widerspiegeln. Das könnte etwa der Fall sein, wenn die als Hauptwohnung angemeldete Wohnung faktisch nicht vorwiegend benutzt wird und deshalb tatsächlich die Nebenwohnung ist. Umgekehrt ist nach dieser Vorschrift eine als Nebenwohnung angemeldete Wohnung dann Hauptwohnung im Sinne der Zweitwohnungsabgabensatzung, wenn sie faktisch vorwiegend benutzt wird. Damit ist der sich aus dem verfassungsrechtlich vorgegebenen Aufwandsbegriff und dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit ergebenden Notwendigkeit Rechnung getragen, dass nachweislich unrichtige melderechtliche Verhältnisse keinen Einfluss auf die Zweitwohnungssteuerpflicht haben dürfen.
- 21 Die rückwirkend in Kraft getretene Vorschrift des § 2a ZwAbS ist auch nicht ihrerseits wegen Verstoßes gegen das im Rechtsstaatsprinzip verankerte Gebot des Vertrauensschutzes unwirksam. Dabei kann unterstellt werden, dass die Satzung vor ihrer Änderung die Steuerpflicht entsprechend der Auslegung durch das Oberverwaltungsgericht allein an die formale Anmeldung einer Wohnung als Nebenwohnung geknüpft hat. Soweit nach § 2a ZwAbS als Hauptwohnungen angemeldete Wohnungen nunmehr in den Fällen als steuerbare Zweitwohnungen gelten, in denen sie nachweislich nicht vorwiegend benutzt werden, hat der Satzungsgeber dann zwar den Steuertatbestand rückwirkend erweitert. Die davon betroffenen Wohnungsinhaber können sich jedoch deshalb nicht auf ein schutzwürdiges Vertrauen auf die Fortgeltung der für sie günstigen Anknüpfung der Steuerpflicht an das formale Melderecht berufen, weil sie danach nur aufgrund eigenen rechtswidrigen Verhaltens - Unterlassen der melderechtlich gebotenen Ummeldung der Wohnung als Nebenwohnung - steuerfrei gewesen wären.

22 c) Ferner leitet das angefochtene Urteil aus Art. 105 Abs. 2a GG ab, dass ein steuerbarer Aufwand erst dann vorliege, wenn der Inhaber der Zweitwohnung (Nebenwohnung) auch verfügungsberechtigter Inhaber der Erstwohnung (Hauptwohnung) ist, und sieht hierin ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der persönlichen Steuerpflicht. Das ist nicht zutreffend. Wie das Bundesverwaltungsgericht in seinen Urteilen vom 17. September 2008 (BVerwG 9 C 17.07 a.a.O., BVerwG 9 C 13.07 a.a.O., BVerwG 9 C 14.07 a.a.O. und BVerwG 9 C 15.07 a.a.O.) entschieden hat, kommt es bundesrechtlich nur darauf an, dass mit der Erstwohnung das Grundbedürfnis Wohnen als Teil des persönlichen Lebensbedarfs abgedeckt wird. Das ist regelmäßig der Fall, wenn ein Steuerpflichtiger die Erstwohnung als Hauptwohnung angemeldet hat. Damit erklärt der Steuerpflichtige, dass er die Erstwohnung vorwiegend benutzt (vgl. § 12 Abs. 2 Satz 1 MRRG). Dies indiziert wiederum, dass dort auch typischerweise das allgemeine Wohnbedürfnis abgedeckt wird. Denn es ist im Allgemeinen nicht davon auszugehen, dass jemand eine Wohnung vorwiegend benutzt, die das allgemeine Wohnbedürfnis nicht befriedigt, und nicht eine ihm zur Verfügung stehende weitere Wohnung, welche die Voraussetzungen dafür bietet. Wird somit das menschliche Grundbedürfnis „Wohnen“ bereits in der als Hauptwohnung angemeldeten Erstwohnung gedeckt, stellt das Innehaben einer weiteren Wohnung einen zusätzlichen Aufwand dar, der typischerweise eine besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indiziert (vgl. Urteil vom 29. November 1991 a.a.O.). Daher ist für die Erfüllung des Aufwandsbegriffs bundesrechtlich unerheblich, ob das Grundbedürfnis Wohnen in einer als Hauptwohnung angemeldeten Erstwohnung dadurch erfüllt wird, dass der Steuerpflichtige über den entsprechenden Wohnraum in rechtlich abgesicherter Weise verfügen darf oder diesen etwa nur als Besitzdiener (§ 855 BGB; vgl. dazu BGH, Beschluss vom 19. März 2008 - I ZB 56/07 - NJW 2008, 1959 f. m.w.N.) nutzt, ob es sich um eine abgeschlossene Wohnung, nur ein Zimmer - wie hier im elterlichen Haus - oder gar nur eine „Mitwohnmöglichkeit“ handelt oder ob Wohnraum in der elterlichen Wohnung lediglich als Teil der Unterhaltsleistungen seitens der Eltern genutzt wird. Entscheidend ist, dass das menschliche Grundbedürfnis Wohnen bereits in der „Erstwohnung“ abgedeckt wird. An diesen Maßstäben wird festgehalten. Die Zweitwohnungssteuer als Aufwandsteuer zielt auf den zusätzlichen Aufwand, der mit einer weiteren Wohnung betrieben wird. Ein solcher

zusätzlicher Aufwand liegt unabhängig davon vor, ob der Steuerpflichtige eine rechtlich gesicherte Verfügungsmacht über die Erstwohnung hat oder nicht.

- 23 d) Die angegriffene Entscheidung beruht ferner auf einer Verletzung des Gebots verfassungskonformer Auslegung von Rechtsnormen. Es verlangt, dass ein Gericht eine Vorschrift nur dann wegen Verstoßes gegen Verfassungsrecht außer Anwendung lassen bzw. für unwirksam erklären darf, wenn keine nach anerkannten Auslegungsgrundsätzen zulässige und mit der Verfassung zu vereinbarende Auslegung möglich ist (vgl. BVerfG, Beschluss vom 9. August 1978 - 2 BvR 831/76 - BVerfGE 49, 148 <157>; BVerwG, Urteil vom 18. Dezember 1987 - BVerwG 4 C 9.86 - BVerwGE 78, 347 <352>). Das Gebot verfassungskonformer Auslegung wurzelt im Grundgesetz (vgl. schon BVerfG, Beschluss vom 7. Mai 1953 - 1BvL 104/52 - BVerfGE 2, 266 <282>). Es dient zum einen der Durchsetzung der Einheit der von der Verfassung geprägten Rechtsordnung und zum anderen dazu, die Autorität des Gesetzgebers zu wahren und damit zugleich die rechtsstaatlichen Prinzipien der Rechtssicherheit und der Bindung der Gerichte an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 GG) zu verwirklichen (Urteil vom 18. Dezember 1987 a.a.O.). Das Revisionsgericht hat deshalb auch zu prüfen, ob das Berufungsgericht dieses Gebot beachtet hat. Das ist hier nicht der Fall. Die Zweitwohnungsabgabensatzung lässt sich verfassungskonform auslegen.
- 24 aa) Zutreffend geht das Berufungsgericht davon aus, dass der Aufwandsbegriff des Art. 105 Abs. 2a GG das Innehaben einer Zweitwohnung im Sinne einer rechtlichen Verfügungsbefugnis und tatsächlichen Verfügungsmacht voraussetzt. Das Innehaben einer Zweitwohnung unterscheidet sich von der Inanspruchnahme einer Erstwohnung, 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 a.a.O. 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. 348 f. und vom 11. Oktober 2005 a.a.O. S. 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 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 24 S.7 f.; 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).

- 25 bb) Das Berufungsgericht legt die Satzung der Beklagten so aus, dass diese ein Innehaben der Zweitwohnung im genannten Sinne für das Entstehen der Steuerpflicht nicht verlange. Denn Inhaber einer Zweitwohnung sei nach § 3 Abs. 1 Satz 2 ZwAbS derjenige, dessen melderechtlichen Verhältnisse die Beurteilung der Wohnung als Zweitwohnung bewirkten. Das sei jeder, der eine Nebenwohnung auf sich angemeldet habe und diese benutze unabhängig davon, in welcher Weise die Wohnung ihm in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zugeordnet sei. Damit erweitere die Satzung die Steuerpflicht über den nach dem Aufwandsbegriff des Art. 105 Abs. 2a GG vorgegebenen Rahmen hinaus und sei auch aus diesem Grunde unwirksam. Dabei hat das Oberverwaltungsgericht jedoch unbeachtet gelassen, dass sich die Satzung der Beklagten verfassungskonform dahingehend auslegen lässt, dass „Inhaber einer Zweitwohnung“ nur derjenige ist, der rechtlich gesichert über die Nutzung an der Wohnung verfügen kann. Die vom Oberverwaltungsgericht in Bezug genommene Vorschrift des § 3 Abs. 1 Satz 2 ZwAbS geht über eine Anknüpfung an die „melderechtlichen Verhältnisse“ hinaus und bezeichnet auch denjenigen als „Inhaber einer Zweitwohnung“, der dies im Sinne von § 2

der Satzung ist. Nach § 2 Abs. 1 Alt. 2 ZwAbS ist Zweitwohnung auch jede Wohnung, die der „Eigentümer oder Hauptmieter unmittelbar oder mittelbar einem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich überlässt und die diesem als Nebenwohnung ... dient ...“ Der Begriff des „Überlassens“ kann nach seinem Wortsinn so verstanden werden, dass dem „Dritten“ nicht nur eine tatsächliche, jederzeit widerrufliche „Wohngelegenheit“ geboten, sondern ein Nutzungsrecht an der Wohnung eingeräumt wird. Dass der Begriff des „Innehabens“ nach der Satzung nicht nur ein tatsächliches Bewohnen, sondern ein Nutzungsrecht an der Wohnung voraussetzt, zeigt auch die Regelung des § 2 Abs. 1 Alt. 3 ZwAbS. Danach ist Zweitwohnung u.a. auch jede Wohnung, die „jemand neben seiner Hauptwohnung zu Zwecken ... des persönlichen Lebensbedarfs seiner Familie innehat“. Nach dieser Regelung ist steuerpflichtig nicht das Familienmitglied, das die Wohnung tatsächlich bewohnt, sondern derjenige, der die Wohnung (neben seiner Hauptwohnung) zu diesem Zweck „vorhält“, ohne sie seinem Familienangehörigen im Sinne des § 2 Abs. 1 Alt. 2 ZwAbS zu „überlassen“.

- 26 e) Das Berufungsgericht sieht zudem zu Unrecht die aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsätze der Steuergleichheit sowie des Prinzips der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit verletzt, weil nach der Satzung wirtschaftlich leistungsschwache Personengruppen wie insbesondere Studenten in gleicher Weise der Zweitwohnungssteuer unterlägen wie die typischerweise wirtschaftlich leistungsfähigen Inhaber von Zweitwohnungen zu Erholungszwecken oder von Erwerbszweitwohnungen. Damit stuft das Oberverwaltungsgericht die typische wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verschiedener abgrenzbarer Personengruppen gemessen an deren gesamten Einkommens- und Vermögensverhältnissen als maßgebliches Kriterium zur Beurteilung der Steuergerechtigkeit ein. Das übersieht jedoch, dass sich die Leistungsfähigkeit nach dem jeweiligen Steuergegenstand bestimmt. Gegenstand der Aufwandsteuer nach Art. 105 Abs. 2a GG ist aber gerade nicht erwirtschaftetes Einkommen oder Vermögen, sondern ausschließlich der mit dem Vorhalten einer Zweitwohnung betriebene besondere Aufwand. Der Aufwand für eine Zweitwohnung zeigt für sich genommen typischerweise Leistungsfähigkeit auf (Urteil vom 29. November 1991 a.a.O.). Mit der Aufwandsteuer soll gerade die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit getroffen werden, nicht diejenige, die sich in der Einkommensentstehung

widerspiegelt. Dem entspricht, dass Steuermaßstab nicht das Einkommen oder Vermögen des Steuerpflichtigen ist, sondern der tatsächliche oder fiktive Mietwert der von ihm genutzten Zweitwohnung (vgl. § 5 ZwAbS). Daher kann es auch nicht darauf ankommen, ob die Innehabung der Zweitwohnung im Einzelfall die Leistungsfähigkeit überschreitet und ob der Steuerpflichtige die Mittel hierfür selbst aufbringt oder von anderen erhält (vgl. BVerfG, Beschlüsse vom 11. Oktober 2005 - 1 BvR 1232/00, 2627/03 - BVerfGE 114, 316 <334> und vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 - BVerfGE 65, 325 <347 f., 352>; BVerwG, Urteil vom 17. September 2008 - BVerwG 9 C 14.07 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 25).

- 27 Ausgehend davon kommt es auf den vom Oberverwaltungsgericht hervorgehobenen Gesichtspunkt einer typischerweise fehlenden besonderen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Studenten nicht an. Dieser Aspekt betrifft gerade die Einkommensentstehung, nämlich das Einkommen, das den Studierenden im Allgemeinen zur Verfügung steht, nicht aber den für die Besteuerung maßgeblichen Umstand, dass besonderer, wenn auch nicht luxuriöser Aufwand betrieben wird. Daher kann es für die Beurteilung der Frage der Steuergerechtigkeit auch nicht darauf ankommen, ob bestimmte abgrenzbare Gruppen wirtschaftlich nach ihrem Einkommen oder Vermögen generell nicht leistungsfähig sind, was im Übrigen nicht nur für Studierende zuträfe, sondern etwa auch für sonstige Auszubildende oder Geringverdiener, die wegen ihrer Berufstätigkeit eine Zweitwohnung vorhalten. Allein das Betreiben des zusätzlichen, nicht für die Befriedigung des elementaren Bedürfnisses Wohnen benötigten Aufwands ist der Steuergegenstand, der selbst Leistungsfähigkeit aufzeigt. Diesen zusätzlichen Aufwand betreiben auch Studierende, die eine Erstwohnung bei den Eltern „kostenlos“ - tatsächlich aber unter Verbrauch von Sachunterhaltsleistungen - nutzen können, erfordert doch die daneben am Studienort vorgehaltene Zweitwohnung einen sonst gerade nicht entstehenden finanziellen Aufwand, und zwar unabhängig davon, wie sich der Aufwand für die sonstige Lebenshaltung einschließlich der Erstwohnung zusammensetzt (so zutreffend VGH München, Beschluss vom 20. März 2007 - 4 CS 07.478 - juris Rn. 9).

- 28 f) Schließlich sieht das Berufungsgericht einen Verstoß gegen das Gebot der Steuergleichheit nach Art. 3 Abs. 1 GG auch darin, dass § 2 Abs. 7 ZwAbS zwar dem therapeutischen Wohnen dienende Nebenwohnungen aus der Besteuerung herausnehme, nicht jedoch studentische Nebenwohnungen, die ebenfalls nicht aus völlig freien Stücken, sondern in Erfüllung rechtlicher oder sittlicher Pflichten genutzt würden. Auch insoweit verstößt das Urteil gegen Bundesrecht. Zwar trifft es zu, dass der Satzungsgeber im Hinblick auf den sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Grundsatz der Steuergerechtigkeit vergleichbare Sachverhalte nur bei Vorliegen eines sachlichen Grundes für eine Differenzierung unterschiedlich behandeln darf. Es ist jedoch offensichtlich, dass die Lebensverhältnisse von Studierenden, die wegen ihres Studiums eine weitere Wohnung unterhalten, und von Personen, die sich - freiwillig oder gezwungenermaßen - einer Therapie unterziehen oder persönliche Hilfe zu ihrer Erziehung benötigen, erhebliche Unterschiede aufweisen. In der sozialpolitischen Zielsetzung, bestimmte hilfebedürftige Personengruppen von der Steuerpflicht auszunehmen, liegt ein zulässiges sachliches Differenzierungskriterium. Davon abgesehen erschließt sich dem Senat nicht, weshalb die Entscheidung, die Wohnung am Studienort als Nebenwohnung und nicht als Hauptwohnung zu nutzen, regelmäßig Ausdruck rechtlicher oder sittlicher Verpflichtungen sein sollte.
- 29 2. Das Urteil des Oberverwaltungsgerichts erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig (§ 144 Abs. 4 VwGO). Insbesondere ist die vom Oberverwaltungsgericht offen gelassene Frage zu verneinen, ob die Satzung deshalb unwirksam ist, weil sie im Interesse der Steigerung des gemeindlichen Anteils an der Einkommensteuer und der Transferzahlungen im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs darauf abziele, dass in vielen Fällen zur Vermeidung der Steuerpflicht melderechtswidrig Neben- zu Hauptwohnungen umgemeldet würden (zur Zulässigkeit des „allgemeinen“ Lenkungszwecks, die Betroffenen zur Verlegung ihres Erstwohnsitzes zu veranlassen, vgl. Urteil vom 17. September 2008 - BVerwG 9 C 17.07 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 24). Denn jedenfalls aufgrund des rückwirkend in Kraft gesetzten § 2a ZwAbS ist gesichert, dass melderechtlich verbotenes Verhalten nicht privilegiert wird, weil - wie dargelegt - nachweislich unrichtige An- oder Ummeldungen steuerrechtlich nicht relevant sind.

- 30 Nach alledem steht die Zweitwohnungsabgabensatzung der Beklagten mit Art. 105 Abs. 2a GG und dem in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Grundsatz der Steuergerechtigkeit im Einklang. Der Sachverhalt ist geklärt, so dass der Senat selbst entscheiden kann. Die angegriffenen Bescheide sind rechtmäßig. Sie stützen sich für die Heranziehung der Klägerin zur Zweitwohnungsabgabe auf eine wirksame Rechtsgrundlage. Die Klägerin hatte im Heranziehungszeitraum als Mieterin eine Zweitwohnung inne. Der festgesetzte Abgabebetrag entspricht den Vorgaben in § 5 ZwAbS.
- 31 3. 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

- 32 Der Wert des Streitgegenstandes für das Revisionsverfahren wird gemäß § 47 Abs. 1, § 52 Abs. 1 GKG auf 524,16 € festgesetzt.

Dr. Storost

Buchberger

Dr. Christ