

# Urteil vom 16. June 2020, VIII R 37/18

## Zum Begriff der gemeinsamen Hauptwohnung i.S. des HmbZWStG

ECLI:DE:BFH:2020:U.160620.VIIIR37.18.0

BFH VIII. Senat

ZwWoStG HA § 2 Abs 5 Buchst c, BMG § 21, MeldeG HA § 15, BMG § 22

vorgehend FG Hamburg, 08. January 2018, Az: 1 K 196/16

## Leitsätze

Die Befreiungsvorschrift des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG bestimmt die gemeinsame Hauptwohnung von Eheleuten unter Rückgriff auf das Melderecht. Maßgeblich ist, ob die melderechtlichen Voraussetzungen für die Annahme einer gemeinsamen Hauptwohnung vorliegen, nicht aber, ob eine Meldung als Hauptwohnung tatsächlich erfolgt ist.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 09.01.2018 - 1 K 196/16 sowie die Bescheide über die Festsetzung von Zweitwohnungsteuer für den Zeitraum ab September 2011 bis 2016, zuletzt vom 29.05.2017 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob für den Zeitraum September 2011 bis 2016 (Streitzeitraum) Zweitwohnungsteuer festzusetzen ist.
- 2** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitzeitraum mit Hauptwohnung in A gemeldet. Hier bewohnte er ein Einfamilienhaus. Daneben nutzte der Kläger wegen seiner beruflichen Tätigkeit eine 58 qm große Eigentumswohnung in Hamburg, in der er seit dem 01.09.2009 mit Nebenwohnung gemeldet war.
- 3** Der Kläger ist seit dem 15.09.2011 mit B verheiratet. B war nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) im Streitzeitraum nicht in der Bundesrepublik Deutschland gemeldet und besaß als ukrainische Staatsangehörige zwar ein Visum, aber keine dauerhafte Aufenthaltserlaubnis. B war in Osteuropa berufstätig und hatte einen Wohnsitz an ihrem Arbeitsort in der Ukraine.
- 4** Am 20.04.2016 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für den Streitzeitraum Zweitwohnungsteuer für die Wohnung in Hamburg fest (2011: 148 €, 2012 und 2013: je 444 €), weil er die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Zweitwohnungsteuer ab dem 01.09.2011 nicht mehr als gegeben ansah. Ebenfalls mit Bescheid vom 20.04.2016 setzte das FA die Zweitwohnungsteuer für die Jahre 2014 bis 2016 auf jeweils 492 € fest. Der gegen diese Festsetzung der Zweitwohnungsteuer für den Streitzeitraum September 2011 bis 2016 eingelegte Einspruch des Klägers blieb ohne Erfolg.
- 5** Während des nachfolgenden Klageverfahrens setzte das FA die Zweitwohnungsteuer für den Streitzeitraum mit Bescheiden vom 29.05.2017 niedriger fest (140 € für 2011, 420 € für 2012 und 2013, 456 € für 2014 bis 2016).
- 6** Im Klageverfahren hat der Kläger u.a. vorgetragen, er sei mit seiner Ehefrau am gemeinsamen Hauptwohnsitz in A wohnhaft, auch wenn diese dort nicht gemeldet gewesen sei bzw. sich dort nicht ständig oder überwiegend

aufgehalten habe. Ein überwiegender Aufenthalt in A sei weder ihm --dem Kläger-- noch seiner Ehefrau im Hinblick auf ihre jeweilige Berufstätigkeit in Hamburg bzw. in der Ukraine möglich gewesen. Eine Meldung seiner Ehefrau mit Hauptwohnsitz in A sei nicht in Betracht gekommen, weil sie keine dauerhafte Aufenthaltserlaubnis, sondern lediglich ein Visum besessen habe. Seine Ehefrau habe sich im Jahr 2011 ab dem 14.12.2011 bis zum Jahresende, im Jahr 2012 an 79 Tagen, im Jahr 2013 an 103 Tagen, im Jahr 2014 an 84 Tagen, im Jahr 2015 an 69 Tagen und im Jahr 2016 an 58 Tagen am gemeinsamen Familienwohnsitz in A aufgehalten. Seine Äußerungen gegenüber dem Finanzamt C im Schreiben vom 26.09.2014 im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung seien missverständlich gewesen. Hier hatte der Kläger angegeben, nur mit seinem Sohn in dem gemeinsamen Haus in A gewohnt zu haben, nicht aber mit seiner Ehefrau; diese habe ihren Wohnsitz in der Ukraine gehabt und habe sich nur gelegentlich zu "Besuchszwecken" bei ihnen aufgehalten.

- 7 Das FG hat die Klage mit Urteil vom 09.01.2018 - 1 K 196/16 abgewiesen. Die Entscheidung ist nicht veröffentlicht. Die Festsetzung der Zweitwohnungsteuer sei rechtmäßig. Eine Nichterhebung der Zweitwohnungsteuer gemäß § 2 Abs. 5 Buchst. c des Hamburgischen Zweitwohnungsteuergesetzes (HmbZWStG) scheide aus, da es an einer gemeinsamen Hauptwohnung des Klägers und seiner Ehefrau fehle.
- 8 Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Er beantragt sinngemäß,  
das angefochtene FG-Urteil sowie die Bescheide über die Festsetzung von Zweitwohnungsteuer für den Zeitraum September 2011 bis 2016, zuletzt vom 29.05.2017 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Es ist der Meinung, die Entscheidung des FG sei rechtmäßig.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass eine Befreiung von der Zweitwohnungsteuer gemäß § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG ausgeschlossen war, weil es an einer gemeinsamen Hauptwohnung des Klägers und seiner Ehefrau im Sinne dieser Vorschrift fehlte. Das FG-Urteil ist daher aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 Das FG hat zwar zutreffend erkannt, dass der Kläger im Streitzeitraum in Hamburg über eine Zweitwohnung verfügt hat und die Befreiungsnorm des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG zur Bestimmung der gemeinsamen Hauptwohnung von Eheleuten auf das Melderecht zurückgreift. Allerdings stellt das Gesetz insoweit lediglich auf das Vorliegen der melderechtlichen Voraussetzungen, nicht aber auf die tatsächlich erfolgte Meldung ab. Es genügt für die Gewährung der Befreiung, dass das Haus in A die vorwiegend benutzte Wohnung der Eheleute und damit melderechtlich deren Hauptwohnung war.
- 14 1. Der Kläger verfügte über eine Zweitwohnung i.S. der §§ 1, 2 Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 HmbZWStG in der Freien und Hansestadt Hamburg.
- 15 a) Nach § 1 HmbZWStG unterliegt das Innehaben einer Zweitwohnung in der Freien und Hansestadt Hamburg der Zweitwohnungsteuer. Zweitwohnung ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 HmbZWStG jede Wohnung im Sinne des Absatzes 3 der Vorschrift, die dem Eigentümer oder Hauptmieter als Nebenwohnung im Sinne des Hamburgischen Meldegesetzes (HmbMG) bzw. des Bundesmeldegesetzes (BMG) dient. Eine Wohnung dient als Nebenwohnung i.S. des HmbMG bzw. des BMG, wenn sie von einer dort mit Nebenwohnung gemeldeten Person bewohnt wird (§ 2 Abs. 4 Satz 1 HmbZWStG).
- 16 Die Regelungen in § 2 Abs. 1 und Abs. 4 Satz 1 HmbZWStG knüpfen ausdrücklich an die Anmeldung einer Nebenwohnung und an die tatsächliche Nutzung dieser Wohnung durch die angemeldete Person an (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.09.2015 - II R 13/14, BFHE 251, 569, unter Verweis auf BFH-Urteil vom 13.04.2011 - II R 67/08, BFHE 234, 90, BStBl II 2012, 389). Auf das Vorliegen der melderechtlichen Voraussetzungen der Nebenwohnung kommt es hingegen nicht an (vgl. BFH-Urteile vom 05.03.1997 - II R 28/95, BFHE 182, 243, BStBl II 1997, 469, und II R 41/95, BFHE 182, 249; in BFHE 234, 90, BStBl II 2012, 389).

- 17** b) Danach hatte der Kläger in der Freien und Hansestadt Hamburg eine Zweitwohnung inne. Er war in der ihm gehörenden und von ihm bewohnten Wohnung mit Nebenwohnung gemeldet.
- 18** 2. Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass die vom Kläger in Hamburg aus überwiegend beruflichen Gründen genutzte Wohnung nicht gemäß § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG von der Zweitwohnungsteuer befreit war. Es hat die rechtlichen Maßstäbe verkannt, nach denen das Vorliegen einer gemeinsamen Hauptwohnung von Eheleuten im Sinne der Befreiungsregelung zu bestimmen ist.
- 19** a) Gemäß § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG gilt § 2 Abs. 1 HmbZWStG 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. Erfüllt eine Wohnung in Hamburg diese Voraussetzungen, gilt sie nicht als Zweitwohnung, mit der Folge, dass Zweitwohnungsteuer nicht anfällt (BFH-Urteil in BFHE 251, 569).
- 20** § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG gewährt in verfassungsrechtlich zulässiger Weise die Befreiung von der Heranziehung zur Zweitwohnungsteuer wegen der bestehenden ehelichen und familiären Bindungen und Verpflichtungen (vgl. z.B. § 1353 Abs. 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) und der durch das Auseinanderfallen von Familienwohnort und Beschäftigungsort hervorgerufenen Belastungen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 251, 569; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 31.10.2016 - 1 BvR 871/13, 1 BvR 1833/13, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2017, 172).
- 21** b) Die Befreiungsvorschrift des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG bestimmt die gemeinsame Hauptwohnung von Eheleuten unter Rückgriff auf das Melderecht (so im Ergebnis auch BFH-Urteil in BFHE 251, 569). Maßgeblich ist, ob die melderechtlichen Voraussetzungen für die Annahme einer gemeinsamen Hauptwohnung vorliegen, nicht aber, ob eine Meldung als Hauptwohnung tatsächlich erfolgt ist.
- 22** aa) Dies folgt bereits aus dem Wortlaut des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG. Dieser knüpft nicht an eine tatsächliche Meldung, sondern ausdrücklich (nur) an den Familienstand, das nicht dauernd getrennt Leben und an die auswärtige Lage der gemeinsamen Wohnung der Eheleute bzw. der Familie an. Der Gesetzgeber greift insoweit zwar auf den melderechtlichen Begriff der Hauptwohnung zurück, verzichtet dabei jedoch bewusst auf die Anknüpfung an eine tatsächliche Meldung. Bestätigt wird diese Auslegung durch die Tatsache, dass der Gesetzgeber --abweichend hierzu-- bei der Bestimmung der Nebenwohnung (vgl. § 2 Abs. 4 HmbZWStG) ausdrücklich auf eine entsprechende Meldung abstellt. Der Gesetzesbegründung (vgl. Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Drucks 18/3627, S. 2) lässt sich ebenfalls nicht entnehmen, dass es zur Bestimmung der gemeinsamen Hauptwohnung auf die tatsächliche Meldung ankommt. Vielmehr ist auch hier lediglich davon die Rede, dass die außerhalb Hamburgs belegene Ehe- bzw. Familienwohnung melderechtlich die Hauptwohnung ist.
- 23** bb) Ein anderes Normverständnis ergibt sich auch nicht daraus, dass die Gesetzesbegründung auf den BVerfG-Beschluss vom 11.10.2005 - 1 BvR 1232/00, 1 BvR 2627/03 (BVerfGE 114, 316) Bezug nimmt. Denn die Bezugnahme lässt nicht ohne weiteres den Schluss zu, der Gesetzgeber habe die Steuerbefreiung nach § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG ausschließlich auf die vom BVerfG entschiedenen Fallgestaltungen beschränken wollen, zumal das BVerfG in seiner Entscheidung ausdrücklich offen gelassen hat, ob Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes auch in anderen Fallkonstellationen der Zweitwohnungsteuererhebung verletzt sein kann (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 251, 569).
- 24** cc) Dementsprechend kann § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG nicht dahin verstanden werden, dass die Befreiung der Erwerbshausung eines nicht dauernd getrennt lebenden Verheirateten von der Zweitwohnungsteuer eine tatsächliche Meldung (auch) des Ehepartners in der von den Eheleuten gemeinsam genutzten Wohnung voraussetzt. Maßgeblich ist vielmehr, ob die melderechtlichen Voraussetzungen für die Annahme einer Hauptwohnung beider Ehegatten vorliegen. Dabei besteht eine entsprechende Meldepflicht, die durch das Beziehen einer Wohnung ausgelöst wird, unabhängig davon, ob die Person die Wohnung in rechtlich zulässiger Weise bewohnt. Die meldepflichtige Person muss sich daher auch dann fristgerecht anmelden, wenn sie eine etwa erforderliche Aufenthaltserlaubnis nicht besitzt (vgl. Bundesministerium des Innern --BMI--, Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Durchführung des Bundesmeldegesetzes vom 28.10.2015 - V II 2 - 20104/140#12, BAnz AT 30.10.2015 B 2, Tz 17.1.2.; vgl. Süßmuth in Süßmuth, BMG, § 17 Rz 9; Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, BMG § 17 Rz 1; vgl. Verwaltungsgericht Gelsenkirchen, Beschluss vom 28.03.2018 - 17 L 520/18, juris).
- 25** dd) Entgegen der Auffassung des FG setzt die Anwendung des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZWStG auch nicht zwingend

das Vorliegen einer melderechtlichen Zwangslage voraus (vgl. zum Begriff der melderechtlichen Zwangslage z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 114, 316). Dies folgt bereits daraus, dass § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZwStG die aus überwiegend beruflichen Gründen in Hamburg gehaltene Nebenwohnung eines nicht dauernd getrennt lebenden Ehepartners unabhängig vom zeitlichen Umfang der Nutzung der Nebenwohnung von der Zweitwohnungsteuer befreit (vgl. BFH-Urteil in BFHE 251, 569). Damit gewährt die Vorschrift die Befreiung nicht nur dann, wenn der verheiratete Nutzer die Wohnung am Beschäftigungsort trotz deren vorwiegender Nutzung aufgrund der melderechtlichen Bestimmungen (vgl. § 22 Abs. 1 BMG) nicht zum Hauptwohnsitz bestimmen und damit der Zweitwohnungsteuer entgehen kann, sondern auch dann, wenn die Wohnung am Beschäftigungsort nicht vorwiegend genutzt wird und aus diesem Grunde keine melderechtliche Zwangslage besteht (vgl. hierzu im Ergebnis BFH-Urteil in BFHE 251, 569).

- 26 c) Die gemeinsame Hauptwohnung von Eheleuten i.S. des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZwStG bestimmt sich im Streitfall demnach unter Rückgriff auf die Bestimmungen des HmbMG (gültig bis 31.10.2015) bzw. des BMG (gültig ab 01.11.2015) und somit danach, ob die Wohnung die vorwiegend benutzte Wohnung der Familie bzw. Eheleute ist.
- 27 Hat ein Einwohner mehrere Wohnungen im Inland, ist gemäß § 21 Abs. 1 BMG bzw. § 15 Abs. 1 HmbMG eine dieser Wohnungen seine Hauptwohnung. Hauptwohnung ist die vorwiegend benutzte Wohnung des Einwohners (§ 21 Abs. 2 BMG, § 15 Abs. 2 HmbMG), Nebenwohnung ist jede weitere Wohnung des Einwohners im Inland (§ 21 Abs. 3 BMG, § 15 Abs. 3 HmbMG). Hauptwohnung eines verheirateten oder eine Lebenspartnerschaft führenden Einwohners, der nicht dauernd getrennt von seiner Familie oder seinem Lebenspartner lebt, ist die vorwiegend benutzte Wohnung der Familie (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 2 HmbMG, § 22 Abs. 1 BMG; vgl. zur Hauptwohnung bei Verheirateten auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 20.03.2002 - 6 C 12/01, Neue Juristische Wochenschrift 2002, 2579, noch zum Melderechtsrahmengesetz; Allgemeine Verwaltungsvorschrift des BMI in BAnz AT 30.10.2015 B 2, Tz 22.1.; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 251, 569). In Zweifelsfällen ist die vorwiegend benutzte Wohnung dort, wo der Schwerpunkt der Lebensbeziehungen des Einwohners liegt (§ 22 Abs. 3 BMG, § 15 Abs. 2 Satz 5 HmbMG).
- 28 3. Das FG ist bei der Bestimmung der gemeinsamen Hauptwohnung von anderen Grundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift des § 2 Abs. 5 Buchst. c HmbZwStG liegen im Streitfall vor, da die dargelegten melderechtlichen Voraussetzungen für die Annahme einer gemeinsamen Hauptwohnung der Eheleute in A gegeben waren. Der Klage war daher stattzugeben.
- 29 Ausgehend von den Feststellungen des FG war das Haus in A melderechtlich die gemeinsame Hauptwohnung des Klägers und der B.
- 30 Diese Wohnung haben die Eheleute in den Streitjahren gemeinsam genutzt. Die Wohnung in A ist die vorwiegend benutzte Wohnung der Eheleute. Auch wenn die Ehefrau des Klägers nicht durchgehend in A gelebt hat, sondern ihre dortigen Aufenthalte aus beruflichen Gründen zeitlich begrenzt waren, folgt hieraus nicht, dass sie sich dort --anders als dies typischerweise bei Eheleuten der Fall ist-- nur besuchsweise aufgehalten hat.
- 31 Allein der Umstand, dass der Kläger im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung zunächst mitgeteilt hatte, seine Ehefrau habe ihren Wohnsitz in der Ukraine und halte sich nur gelegentlich zu Besuchszwecken bei ihm und seinem Sohn in A auf, steht dem nicht entgegen. Denn hierbei handelt es sich um eine von einem steuerlichen Laien in einem anderen steuerlichen Kontext getätigte Aussage. Ihr ist daher in Bezug auf die hier streitgegenständliche Frage keine entscheidende Bedeutung beizumessen.
- 32 Die Tatsache, dass B in A nicht gemeldet war, steht der Einordnung als eheliche Hauptwohnung i.S. von § 22 Abs. 3 BMG, § 15 Abs. 2 Satz 5 HmbMG --wie dargelegt-- ebenfalls nicht entgegen. Eine Meldepflicht der Ehefrau des Klägers in der ehelichen Hauptwohnung in A bestand, auch wenn diese keine Aufenthaltserlaubnis besaß.
- 33 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.
- 34 5. Der Senat hat es als sachgerecht erachtet, durch Gerichtsbescheid (§ 90a Abs. 1 FGO) zu entscheiden.

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