



03.09.2015

Wichtige neue Entscheidung

Kommunalabgabenrecht: Zweitwohnungsteuer bei Mehrpersonenverhältnissen, insbesondere einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR)

Art. 105 Abs. 2a GG, Art. 3 Abs. 1 KAG, § 573 ff., § 598 ff., §§ 709 ff., §§ 741 ff., § 891 Abs. 1, § 899 Satz 1 BGB, § 39 Abs. 2 Nr. 2, § 42 AO

Zweitwohnungsteuer bei Mehrpersonenverhältnissen
Wohnungserwerb durch GbR bzw. Eigentümergemeinschaft
Unentgeltliche Wohnungsüberlassung an Dritte
Gestaltungsmisbrauch durch Gründung einer GbR
Fremdvergleich bei unentgeltlicher Überlassung an Geschwister
Rechtliche und tatsächliche Verfügungsgewalt bei Mitinhaberschaft
Beherrschende Stellung eines Miteigentümers

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Urteil vom 29.07.2015, Az. 4 B 15.877

Leitsätze:

1. Eine GbR kann, da sie mit dem Innehaben einer Wohnung keinen persönlichen Wohnbedarf befriedigt, nicht zur Zweitwohnungsteuer herangezogen werden.
2. Ein GbR-Gesellschafter unterliegt nur dann der Zweitwohnungsteuerpflicht, wenn er innerhalb der GbR eine beherrschende Stellung einnimmt oder wenn ihm ein eigenes (ggf. zeitlich beschränktes) Nutzungsrecht eingeräumt ist.

Hinweis: Diese Entscheidung wird gleichzeitig auf unserer Internetseite eingestellt.

www.landesanwaltschaft.bayern.de

3. Mit der – nicht nur kurzzeitigen – unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung an einen Dritten wird ein Leihverhältnis begründet, das die Verfügungsgewalt des Entleihers zeitweilig ausschließen und damit seiner Zweitwohnungsteuerpflicht entgegenstehen kann.
4. Bei einer Eigentümergemeinschaft ist eine beherrschende Stellung eines Miteigentümers, aus der sich sein alleiniges Verfügungsrecht und damit ein „Innehaben“ im Sinne des Zweitwohnungsteuerrechts ergibt, regelmäßig erst bei einem Miteigentumsanteil von mehr als 50% anzunehmen.

Hinweise:

Das vorliegende Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs (BayVGH) geht – auf der Grundlage der Zweitwohnungsteuersatzung der Landeshauptstadt München – der in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht schwierigen Frage nach, wer im Zweitwohnungsteuerrecht bei Mehrpersonenverhältnissen steuerpflichtiger Wohnungsinhaber ist.

1. Ist Eigentümer einer Wohnung eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) – der nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (Urteil vom 29.01.2001, Az. II ZR 331/00, BGHZ 146, 341/344 f.) Teilrechtsfähigkeit zukommt –, so steht diese rechtliche Zuordnung einer Heranziehung zur Zweitwohnungsteuer prinzipiell entgegen, da es sich bei dieser um eine Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, Art. 3 Abs. 1 KAG handelt, bei der die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit getroffen werden soll, und dieser somit nur natürliche Personen unterliegen (Rn. 33).
2. Die steuererhebende Gemeinde kann in der Regel auch nicht – ersatzweise – auf die einzelnen GbR-Gesellschafter zugreifen, da diese – ungeachtet der Zurechnungsregel des Art. 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG i. V. m § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO – nicht Inhaber der im Gesamthandseigentum stehenden Wohnung sind. Denn das „Innehaben“ im zweitwohnungsteuerrechtlichen Sinne setzt voraus, dass die betreffende Person für eine gewisse Dauer nicht nur rein tatsächlich, sondern auch rechtlich gesichert über die Nut-

zung der Wohnung verfügen kann (BayVGH, Urteil vom 14.02.2007, Az. 4 N 06.367, juris Rn. 60; BVerwG, Urteil vom 13.05.2009, Az. 9 C 8/08, juris Rn. 16). Aus dem eigentumsrechtlich begründeten Verfügungsrecht der GbR über die Wohnung kann aber nicht – jedenfalls nicht ohne Vorliegen besonderer Umstände – auf ein individuelles Verfügungsrecht der einzelnen Gesellschafter geschlossen werden (vgl. BayVGH, Urteil vom 10.12.2008, Az. 4 BV 07.1980, juris Rn. 22; OVG Schleswig, Urteil vom 22.08.2007, Az. 2 LB 23.07 – juris Rn. 23). Auch wenn die Gesellschafter in Wahrnehmung ihrer Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis (§§ 709 ff., § 714 BGB) über die Wohnung bestimmen, geschieht dies lediglich namens und mit Wirkung für die Gesellschaft (Rn. 34).

3. Ein persönliches „Innehaben“ der Wohnung kommt für den Gesellschafter einer GbR allerdings dann in Betracht, wenn er innerhalb seiner Gesellschaft eine beherrschende Stellung einnimmt oder wenn ihm ausdrücklich oder konkludent ein eigenes (wenn auch ggf. zeitlich eingeschränktes) Nutzungsrecht eingeräumt ist (BayVGH a.a.O.; vgl. VG Oldenburg, Urteil vom 25.02.2010, Az. 2 A 866/08, juris Rn. 37 ff.) (Rn. 35).
4. Eine andere rechtliche Beurteilung könnte sich selbst dann nicht ergeben, wenn mit der Gründung der GbR anlässlich des Wohnungskaufs auch oder sogar ausschließlich bezweckt worden wäre, eine im Falle des Eigentumserwerbs durch natürliche Personen möglicherweise entstehende Zweitwohnungsteuerpflicht zu umgehen (Rn. 36 ff.).
5. Wenn dem Miteigentümer einer Wohnung die betreffenden Räumlichkeiten von den übrigen Eigentümern unentgeltlich zur alleinigen Nutzung als Hauptwohnung überlassen werden, so handelt es sich weder – wie es etwa bei einem kurzzeitigen Einquartieren von Gästen der Fall wäre – um ein rechtlich unverbindliches Gefälligkeitsverhältnis noch um ein atypisches Mietverhältnis zu dem (marktunüblichen) Mietzins von null Euro, sondern nach heute allgemeinem Verständnis um ein Leihverhältnis (vgl. OLG Koblenz, Urteil vom 15.09.2010, Az. 1 U 63/10, juris Rn. 23 m.w.N.). Es gelten daher die Bestimmungen der §§ 598 ff. BGB, sofern zwischen den Beteiligten keine anderslautenden Abreden getroffen wurden (Rn. 39 ff.).

6. Eine beherrschende Stellung, aus der sich ein alleiniges Verfügungsrecht über die Räumlichkeiten und damit ein „Innehaben“ im Sinne des Zweitwohnungssteuerrechts ergibt, ist in der Regel erst anzunehmen, wenn ein einzelner Teilhaber über einen Anteil von mehr als 50% verfügt (Rn. 43).
7. Der Senat ließ wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache die Revision zu, weil in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bisher offengeblieben sei, unter welchen Voraussetzungen bei einer im Eigentum einer GbR stehenden Wohnung die einzelnen Gesellschafter als Wohnungsinhaber im Sinne des Zweitwohnungssteuerrechts angesehen werden können. Höchststrichterlich nicht abschließend geklärt sei auch die Frage, ob in den Fällen der (nicht bloß kurzzeitigen) unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung an einen Dritten das aus einem Leihvertrag resultierende Besitzrecht des Entleihers die (Mit-)Inhaberstellung des Verleihers ausschließen kann und ob insoweit im Falle einer Eigentümergemeinschaft nur der eine Anteilsmehrheit besitzende Miteigentümer die für das Innehaben einer Wohnung erforderliche Verfügungsgewalt hat.

Dr. Riedl
Oberlandesanwalt

4 B 15.877
M 10 K 13.5820

*Großes Staats-
wappen*

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

**** *
*****_*****_***. **, *****

- ***** -

*****.
***** *
*****_*****_***. ** *, *****

gegen

Landeshauptstadt München,
vertreten durch den Oberbürgermeister,
Stadtkämmerei, Kassen- und Steueramt
Herzog-Wilhelm-Str. 11, 80331 München,

- Beklagte -

beteiligt:

Landesrechtsanwaltschaft Bayern
als Vertreter des öffentlichen Interesses,
Ludwigstr. 23, 80539 München,

wegen

Zweitwohnungsteuer;
hier: Berufung der Klägerin gegen das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts
München vom 9. Oktober 2014,

erlässt der Bayerische Verwaltungsgerichtshof, 4. Senat,
durch den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgerichtshof Dr. Zöllner,
den Richter am Verwaltungsgerichtshof Dr. Wagner,
den Richter am Verwaltungsgerichtshof Dr. Peitek

aufgrund mündlicher Verhandlung vom 29. Juli 2015

am **29. Juli 2015**

folgendes

Urteil:

I. Das Urteil des Verwaltungsgerichts München vom 9. Oktober 2014 wird aufgehoben. Der Bescheid der Beklagten vom 17. Juni 2013 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 16. Januar 2014 sowie der Widerspruchsbescheid der Regierung von Oberbayern vom 3. Dezember 2013 werden aufgehoben.

II. Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens beider Instanzen.

III. Die Entscheidung ist hinsichtlich der Kosten des Verfahrens vorläufig vollstreckbar. Die Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

IV. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1 Die Klägerin, der zusammen mit zwei Geschwistern eine Wohnung im Stadtgebiet
der Beklagten gehört, wendet sich gegen die Heranziehung zur Zweitwohnungsteuer.

2 Die Wohnung wurde in den vergangenen Jahren wie folgt genutzt:

- 3 • September 2006 bis August 2008: Hauptwohnung des Bruders der Klägerin
- 4 • September 2008 bis August 2009: Nebenwohnung des Bruders der Klägerin
- 5 • September 2009 bis Dezember 2011: Hauptwohnung des Bruders der Klägerin
- 6 • Januar 2012: keine Nutzung
- 7 • Februar 2012 bis Oktober 2013: Hauptwohnung der Schwester der Klägerin
- 8 • Mitte Oktober 2013 bis März 2015: Hauptwohnung der Klägerin

9 Mit Schreiben ihres Bevollmächtigten vom 12. Juli 2010 ließen die Klägerin und ihre
beiden Geschwister erklären, die Wohnung gehöre ihnen gemeinsam; eine schriftli-
che Vereinbarung über die Überlassung bestehe nicht. Mit weiterem Schreiben vom
7. Februar 2011 ließen sie eine „Bestätigung/Vereinbarung“ vom 31. Januar 2011
übersenden, wonach sie die gemeinsame Wohnung bis August 2006 ihrem Vater
(dem Bevollmächtigten) und danach dem Bruder der Klägerin überlassen hätten.

- 10 Für den Zeitraum September 2008 bis August 2009 nahm die Beklagte auf der Grundlage ihrer Zweitwohnungsteuersatzung (ZwStS) den Bruder der Klägerin für den vollen Betrag der Steuer als Gesamtschuldner in Anspruch.
- 11 Mit Bescheid vom 17. Juni 2013, geändert durch Bescheid vom 16. Januar 2014, veranlagte die Beklagte die Klägerin zur Zweitwohnungsteuer für das Jahr 2006 ab 1. September 2006 in Höhe von 263 Euro, für das Jahr 2007 in Höhe von 790 Euro, für das Jahr 2008 bis 31. August 2008 in Höhe von 601 Euro, für das Jahr 2009 ab 1. September 2009 in Höhe von 300 Euro, für die Jahre 2010 und 2011 in Höhe von jeweils 902 Euro, für das Jahr 2012 in Höhe von 940 Euro und für das Jahr 2013 bis zum 31. Oktober 2013 in Höhe von 752 Euro jeweils als Gesamtschuldnerin.
- 12 Die Klägerin legte dagegen Widerspruch ein und trug vor, ein Verfügungsrecht über die Wohnung bestehe jedenfalls dann nicht, wenn die Überlassung an den Miteigentümer mit den für ein Mietverhältnis üblichen Maßgaben erfolgt sei, die dem Nutzer ein ausschließliches Verfügungsrecht einräumten. Dies sei hier der Fall gewesen, da die Wohnung von September 2006 bis Dezember 2011 mit Ausnahme des Zeitraums September 2008 bis August 2009 vom Bruder der Klägerin und seit Januar 2012 von deren Schwester als Hauptwohnung genutzt worden sei. Ein Nutzungsrecht der anderen Geschwister sei dabei ausgeschlossen gewesen. Dem Widerspruchsschreiben beigelegt waren zwei von den drei Geschwistern unterzeichnete Vereinbarungen mit Datum vom 6. September 2009 bzw. 18. Dezember 2011, wonach die Wohnung dem Bruder der Klägerin (ab 1.9.2006) bzw. deren Schwester (ab 1.1.2012) jeweils unentgeltlich zur ausschließlichen Nutzung überlassen wird; im Übrigen sollen danach die Bestimmungen eines gesetzlichen Wohnraummietverhältnisses entsprechend gelten. In § 2 der beiden inhaltsgleichen Vereinbarungen ist geregelt, dass das auf unbestimmte Zeit laufende Nutzungsverhältnis nach den gesetzlichen Bestimmungen für ein Mietverhältnis über Wohnraum gekündigt werden kann.
- 13 Die Regierung von Oberbayern wies den Widerspruch der Klägerin mit Bescheid vom 3. Dezember 2013 zurück. Die vorgelegten Vereinbarungen der drei Geschwister über die Verwendung der Wohnung hätten lediglich eine interne Wirkung bezüglich der Verwaltungs- und Nutzungsverhältnisse, ohne das jeweilige Miteigentumsrecht im Kerngehalt zu verändern. Auch lägen widersprechende Einlassungen der Klägerin vor, die die Tauglichkeit der schriftlichen Vereinbarung als ernst gemeinte verbindliche Regelung erschütterten. Die Widerspruchsbehörde sei nicht zu der Überzeugung gekommen, dass während der Veranlagungszeiträume das Nutzungs- und Verfügungsrecht der Klägerin vergleichbar einem Mietverhältnis zugunsten eines

Dritten ausgeschlossen worden sei.

- 14 Die Klägerin erhob daraufhin Anfechtungsklage mit dem Antrag,
- 15 den Abgabenbescheid vom 17. Juni 2013 in Form des Widerspruchsbescheids der
Regierung von Oberbayern aufzuheben.
- 16 Da die Festsetzungsfrist für Abgabenbescheide vier Jahre betrage, habe im Jahr
2013 keine Steuer mehr für Jahre bis einschließlich 2008 festgesetzt werden dürfen.
Art. 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. cc Spiegelstrich 1 KAG sehe ein Hin-
ausschieben des Anlaufs der Festsetzungsfrist nur in Fällen vor, in denen bei Entste-
hung der Steuer deren Höhe nicht genau zu beziffern sei; auf eine (angebliche) Un-
kenntnis der Beklagten von den anspruchsbegründenden Tatsachen komme es nicht
an. Es sei im Übrigen nicht richtig, dass die Beklagte erst 2010 von den Eigentums-
verhältnissen Kenntnis erlangt habe; diese seien vielmehr bereits 2008 erklärt wor-
den. Mit den von der Klägerin und ihren Geschwistern erst später ausführlicher for-
mulierten Vereinbarungen, die auf den relevanten Zeitpunkt datiert seien, würden nur
die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der Wohnung bestätigt; darin lägen keine
sich widersprechenden Einlassungen. Die Inanspruchnahme von Miteigentümern, die
tatsächlich nicht über die Wohnung verfügen könnten, entspreche nicht dem Zweck
der Zweitwohnungsteuer. Die betroffene Wohnung habe unstreitig nicht mehreren
oder allen Miteigentümern zeitgleich zur Verfügung gestanden. Die drei Miteigen-
tümer hätten zu keinem Zeitpunkt einen gemeinsamen Hausstand gehabt; sie seien
sich über die ausschließliche Nutzung durch einen Miteigentümer einig gewesen.
Von einem Miteigentümer, der rechtlich und tatsächlich gehindert sei, sein Miteigen-
tum selbst zu bewohnen, könne keine Zweitwohnungsteuer erhoben werden. Bei der
wechselseitigen Nutzung hätten die drei Miteigentümer im Ergebnis (abhängig von
ihrer Ausbildungs-, Berufs- und sonstigen Lebenssituation) gleich lange Nutzungs-
zeiträume angestrebt. Es sei daher nicht erforderlich gewesen, sich wechselseitig ein
Entgelt zu bezahlen; die zeitlich begrenzte Überlassung an einen Miteigentümer
werde durch die alleinige Nutzung in anderen Zeiträumen ausgeglichen. Die in der
Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kom-
mende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit müsse abgegrenzt werden von einem Ver-
zicht auf mögliche Einnahmen, worin kein Aufwand liege. Würde die Wohnung einem
Dritten unentgeltlich oder zu einer besonders niedrigen Miete überlassen, rechtfertige
dies zweifelsfrei keine Besteuerung.
- 17 Die Beklagte beantragte, die Klage abzuweisen. Das Merkmal des Innehabens der
Wohnung zur persönlichen Lebensführung oder zur Lebensführung von Familienan-

gehörigen liege bei der Klägerin als Miteigentümerin vor. Die Verträge vom 6. September 2009 und 18. Dezember 2011 hätten ihr Verfügungsrecht zweitwohnungsteuerrechtlich nicht ausgeschlossen. Die vom Bundesfinanzhof im Rahmen der Einkommensbesteuerung festgelegten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen seien, insbesondere bezüglich des Fremdvergleichs, auf die Aufwandsbesteuerung anwendbar. Diesen Anforderungen genügten die vorgelegten Nutzungsvereinbarungen nicht. Die auf den 6. September 2009 bzw. auf den 18. Dezember 2011 datierten und erstmals mit Schreiben vom 1. Juli 2013 vorgelegten Vereinbarungen mit dem Bruder bzw. der Schwester der Klägerin stünden im Widerspruch zu deren vorherigen Ausführungen. Zudem seien die Vereinbarungen inhaltlich insbesondere wegen der Unentgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung im Hinblick auf den Fremdvergleich unüblich. Dass die Wohnung im Besteuerungszeitraum von der Klägerin nicht selbst bewohnt worden sei und sie auch keinen Schlüssel zu dieser Wohnung gehabt habe, führe nicht dazu, dass sie das Verfügungsrecht in einer zweitwohnungsteuerrechtlich erheblichen Weise abgegeben habe. Entscheidend für den Tatbestand des Innehabens sei die Nutzungsmöglichkeit mit dem Recht, über die Verwendung der Wohnung entscheiden zu können. Mit dem auf dem Eigentumsrecht basierenden Verfügungsrecht habe die Klägerin jederzeit die tatsächliche Verfügungsgewalt von den anderen Miteigentümern einfordern und damit weiterhin frei bestimmen können, an wen sie die Wohnung überlasse. Dass die anderen Miteigentümer dort mit Hauptwohnung gemeldet und daher nicht zweitwohnungsteuerpflichtig gewesen seien, habe auf die Steuerpflicht der Klägerin keinen Einfluss. Der Bayerische Verwaltungsgerichtshof habe entschieden, dass ein Mitinhaber auch dann zur Zweitwohnungsteuer herangezogen werden könne, wenn der andere Mitinhaber die Wohnung als Hauptwohnung nutze. Eine Festsetzungsverjährung für die Jahre 2006, 2007 und 2008 sei noch nicht eingetreten. Die Abgabenschuldner seien nach § 8 ZwStS verpflichtet, das Innehaben einer Zweitwohnung der Beklagten anzuzeigen. Wenn dieser Anzeigepflicht nicht genügt werde, beginne die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Beklagte von der Erfüllung des Tatbestands erfahre bzw. ohne besondere Schwierigkeiten den Sachverhalt selbst feststellen könne. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichts München sei dies sogar erst ab Eingang der vollständig ausgefüllten Zweitwohnungsteuererklärung der Fall. Dass die Klägerin Miteigentümerin der Wohnung sei, habe die Beklagte erst im Jahr 2010 erfahren; zuvor sei sie davon ausgegangen, dass der Bruder der Klägerin und deren Vater Miteigentümer seien.

- 18 Mit Urteil vom 9. Oktober 2014 wies das Verwaltungsgericht München die Klage ab. In der Begründung wird unter Bezugnahme auf einen vorangegangenen Beschluss im Eilverfahren (Az.: M 10 S 14.153) ausgeführt, die Klägerin habe von ihrem aus der

Miteigentümerstellung herrührenden Verfügungs- und Nutzungsrecht in der Zeit bis Oktober 2013 in der Weise Gebrauch gemacht, dass sie die Wohnung einem Familienangehörigen zu dessen persönlicher Lebensführung überlassen habe. Die Nutzung durch einen Familienangehörigen sei für das Innehaben einer Wohnung im Sinne von § 2 Abs. 2 Satz 2 ZwStS ausreichend. Andererseits genüge für die Klägerin die bloße Möglichkeit der Nutzung, die aufgrund der vorgelegten Überlassungsverträge der Miteigentümer nicht ausgeschlossen sei. Die von Miteigentümern getroffenen Vereinbarungen, wonach der jeweils in der Wohnung lebende Miteigentümer die Nebenkosten trage, seien intern getroffene Aufwandsabreden; nach außen blieben die Miteigentümer Gesamtschuldner. Grundsätzlich dürften zwar auch Familienangehörige ihre Rechtsverhältnisse untereinander in einer für sie steuerlich möglichst günstigen Weise regeln. Wenn gesichert sei, dass es nicht nur um private Motive gehe, wie beispielsweise die Optimierung des Familieneinkommens, seien Verträge zwischen nahen Familienangehörigen zu berücksichtigen. Problematisch sei, dass es innerhalb eines Familienverbundes typischerweise an dem Interessengegensatz fehle, der unter Fremden üblich sei. Daher könnten zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten aus rein privaten Motiven steuerrechtlich missbraucht werden. Damit dies nicht geschehe, setze die steuerliche Anerkennung von Vertragsvereinbarungen nach der Rechtsprechung eine ernsthafte, klare und eindeutige Vereinbarung voraus, die vor Beginn des Leistungsaustausches rechtswirksam abgeschlossen und vereinbarungsgemäß durchgeführt worden sei. Sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung müssten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Dieser sogenannte Fremdvergleich finde auch bei der Zweitwohnungsteuer Anwendung. Die vorgelegten Vereinbarungen hielten dem nicht stand, da die Überlassung einer Wohnung an einen fremden Dritten ohne Vereinbarung eines Mietzinses unüblich wäre. Der Mietzins sei nach § 535 Abs. 2 BGB die wesentliche Leistungspflicht des Mieters. Im Gegensatz dazu sollten nach der Vorbemerkung der Vereinbarungen die Bestimmungen eines gesetzlichen Wohnraummietverhältnisses entsprechend gelten, sodass die Vermieter alle ihnen dadurch auferlegten Pflichten erfüllen müssten. Derartige Vereinbarungen schlossen daher das Verfügungs- und Nutzungsrecht nicht in zweitwohnungsteuerrechtlich erheblicher Weise aus. Zudem bestünden Zweifel, ob die Vereinbarung vom 6. September 2009 tatsächlich zum angegebenen Datum abgeschlossen worden sei, nachdem mit Schreiben vom 12. Juli 2010 und 7. Februar 2011 zunächst mitgeteilt worden sei, dass die Nutzung durch den Vater und den Bruder der Antragsteller der Klägerin ohne Vereinbarung erfolgt sei. Bei Erlass des angefochtenen Bescheids sei die vierjährige Festsetzungsfrist – auch für die Jahre 2006 bis 2008 – noch nicht abgelaufen gewesen. Nach der Rechtsprechung des Bayerischen Verwaltungsgesichtshofs zu Art. 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. cc Spiegelstrich 1 KAG beginne die Festsetzungsfrist erst mit dem Ende des Kalenderjahres zu laufen, in dem

der Abgabegläubiger von der Erfüllung des Tatbestandes erfahre, spätestens mit dem Ende des Kalenderjahres, in dem er ohne besondere Schwierigkeiten den Sachverhalt selbst feststellen könne. Die Klägerin habe der Beklagten hier entgegen ihrer Verpflichtung aus § 8 Abs. 1 ZwStS nicht angezeigt, dass sie Inhaberin einer Zweitwohnung sei. Die Beklagte habe davon nach Aktenlage erst im Jahr 2010 aufgrund des Schreibens des Vaters der Klägerin vom 12. Juli 2010 erfahren. Eine Kenntnisnahme schon aufgrund des früheren Schreibens vom 18. August 2008 könne nicht angenommen werden, denn darin sei lediglich mitgeteilt worden, dass der Bruder der Klägerin Miteigentümer sei. Auf ein dazu ergangenes Schreiben der Beklagten vom 20. Oktober 2008, wonach diese nunmehr von einer Miteigentümerschaft des Vaters und des Bruders der Klägerin ausgehe, sei keine Klarstellung der wahren Eigentumsverhältnisse erfolgt. Die Beklagte sei auch nicht verpflichtet gewesen, aufgrund der Mitteilung der Miteigentümerstellung des Bruders der Klägerin nachzuforschen, ob es neben den angegebenen noch weitere Miteigentümer gebe. Hierfür hätten keine Anhaltspunkte bestanden; im Übrigen solle gerade die Anzeigepflicht verwaltungsaufwändige Nachforschungen vermeiden.

- 19 Mit der vom Verwaltungsgerichtshof wegen ernstlicher Zweifel an der Richtigkeit des Urteils zugelassenen Berufung verfolgt die Klägerin ihr Rechtsschutzbegehren weiter. Sie beantragt,
- 20 das Urteil des Verwaltungsgerichts München vom 9. Oktober 2014 und den Bescheid der Beklagten vom 14. August 2013 in Form des Änderungsbescheids vom 16. Januar 2014 aufzuheben.
- 21 Die Zweitwohnungsteuersatzung der Beklagten sei offenkundig nichtig. Sie verwende einen nicht näher definierten Begriff über das Innehaben einer Wohnung durch Personen oder ihre Familienangehörigen, der eine ergebnisorientierte Auslegung durch Behörden und Verwaltungsgerichte zulasse und damit eine Besteuerung von Sachverhalten ermögliche, die von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 105 Abs. 2a GG und dem Kommunalabgabengesetz nicht gedeckt sei. Da § 2 ZwStS nur auf das Innehaben der Wohnung abstelle, auch wenn diese aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht benutzbar sei, komme es zu einer willkürlichen Besteuerung. Im konkreten Fall fehle es jedenfalls an einem besteuernswürdigen Aufwand. Wenn die Beklagte bei der Überlassung an einen Miteigentümer zwingend ein Nutzungsentgelt verlange, werde damit eine Einkommenserzielungsverpflichtung aufgestellt, wofür es keine rechtsstaatliche Grundlage gebe.
- 22 Der Beklagte beantragt,

- 23 die Berufung zurückzuweisen.
- 24 Die Rechtmäßigkeit ihrer Zweitwohnungsteuersatzung sei bereits verschiedentlich auch höchstrichterlich bestätigt worden. Entscheidend für den Tatbestand des Innehabens sei die Nutzungsmöglichkeit mit dem Recht, über die Verwendung der Wohnung entscheiden zu können. Dabei sei ausreichend, dass die Wohnung zur Selbstnutzung oder zur Nutzung durch Familienangehörige bereitgehalten werde. Aufgrund des Miteigentums der Klägerin sei eine Verfügungsbefugnis gegeben. Die vorgelegten Vereinbarungen änderten daran nichts, da sie jedenfalls einem Fremdvergleich nicht standhielten. Das Miteigentum von Geschwistern sei insofern nicht anders zu behandeln als das Miteigentum von Ehegatten.
- 25 In einem vom Verwaltungsgerichtshof eingeholten Grundbuchauszug sind als Eigentümer der Wohnung die Klägerin und ihre beiden Geschwister „in Gesellschaft nach dem bürgerlichen Recht“ angegeben (Auflassung vom 18.10.2004, eingetragen am 14.5.2005). Der Bevollmächtigte der Klägerin erklärte dazu in der mündlichen Verhandlung vom 29. Juli 2015, im damaligen Notarvertrag hätten die Erwerber als GbR firmiert; zur tatsächlichen Gründung einer solchen Gesellschaft sei es aber in der Folgezeit nicht gekommen. Die im Termin anwesende Klägerin gab auf Befragen an, sie könne sich nicht daran erinnern, dass anlässlich des Erwerbs der Wohnung zwischen den drei Geschwistern eine schriftliche Vereinbarung getroffen worden sei.
- 26 Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Gerichts- und Behördenakten verwiesen.

Entscheidungsgründe:

- 27 I. Die Berufung der Klägerin gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts München vom 9. Oktober 2014 ist begründet. Der Bescheid der Beklagten vom 17. Juni 2013 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 16. Januar 2014 sowie der Widerspruchsbescheid der Regierung von Oberbayern vom 3. Dezember 2013 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, so dass sie aufzuheben sind (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO). Die Klägerin durfte für die streitgegenständlichen Zeiträume (1.9.2006 bis 31.8.2008 und 1.9.2009 bis 31.10.2013), in denen ihr Bruder bzw. ihre Schwester die – den drei Geschwistern gemeinsam gehörende – Wohnung jeweils als Hauptwohnung allein genutzt haben, nicht zur Zweitwohnungsteuer herangezogen werden, weil sie die betreffende Wohnung nicht als Zweitwohnung innehatte.

- 28 Zweitwohnung im Sinne der Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in der Landeshauptstadt München (ZwStS) ist – neben den melderechtlich als Nebenwohnung erfassten Wohnungen (§ 2 Abs. 2 Satz 1 ZwStS) – jede im Stadtgebiet gelegene Wohnung, die eine Person, die in einem anderen Gebäude ihre Hauptwohnung hat, zu ihrer persönlichen Lebensführung oder der ihrer Familienangehörigen innehat (§ 2 Abs. 2 Satz 2 ZwStS); die vorübergehende Nutzung zu anderen Zwecken, insbesondere zur Überlassung an Dritte, steht der Zweitwohnungseigenschaft nicht entgegen (§ 2 Abs. 2 Satz 3 ZwStS). Diese tatbestandlichen Voraussetzungen, die sich bereits aus der Rechtsnatur der Zweitwohnungsteuer als einer Aufwandsteuer ergeben (Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG), lagen während der maßgeblichen Zeiträume in der Person der Klägerin nicht vor. Dies gilt unabhängig von der Frage, ob die Wohnung im Gesamthandseigentum der drei Geschwister stand (a) oder diesen zu jeweils einem Drittel als Miteigentümer gehörte (b).
- 29 a) Aus den vorgelegten schriftlichen Erklärungen der Klägerin (Bestätigung vom 31.1.2011; Vereinbarungen vom 6.9.2009 und 18.12.2011) und den Äußerungen ihres Bevollmächtigten (Schriftsätze vom 18.8.2008, 22.3.2010, 5.4.2011, 18.7.2012, 1.7.2013 und 25.11.2013 im Verwaltungsverfahren, vom 12.12.2013, 11.6.2014, 18.12.2014 und 26.5.2015 im Gerichtsverfahren) geht hervor, dass sich die Klägerin als eine von drei „Miteigentümern“ der Wohnung versteht, so dass ihr nach § 1008 BGB Bruchteilseigentum zustünde, auf das die Bestimmungen der §§ 741 ff. BGB anzuwenden wären. Diese Selbstzuschreibung steht aber im Widerspruch zu dem vom Senat eingeholten Grundbuchauszug, der die drei Geschwister als Eigentümer „in Gesellschaft nach dem bürgerlichen Recht“ und damit gemäß § 719 Abs. 1 BGB als Gesamthandseigentümer ausweist. Ob diese auf der notariell beurkundeten Auflassungserklärung beruhende Angabe, für deren Richtigkeit die gesetzliche Vermutung nach § 891 Abs. 1, § 899a Satz 1 BGB i. V. m. Art. 229 § 21 EGBGB spricht, durch den Sachvortrag der Klägerseite widerlegt ist, erscheint zumindest fraglich.
- 30 Der Bevollmächtigte der Klägerin hat auf Vorhalt des Senats in der mündlichen Verhandlung erklärt, die drei Erwerber der Wohnung hätten in dem Notarvertrag vom 18. Oktober 2004 zwar als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) firmiert, zur tatsächlichen Gründung einer solchen Gesellschaft sei es aber in der Folgezeit nicht gekommen. Aus dieser Darstellung muss indes nicht zwingend die rechtliche Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Klägerin und ihre beiden Geschwister lediglich Miteigentumsanteile erworben haben. Zur Gründung einer GbR bedarf es keiner ausdrücklichen Vereinbarung; es genügt der konkludente Abschluss eines auf die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks gerichteten Gesellschaftsvertrags (vgl. Ulmer/Schäfer in Münchener Kommentar zum BGB, 6. Auflage 2013, § 705 Rn. 25 ff.). Ein

unter Mitwirkung aller Gesellschafter für eine GbR geschlossener notarieller Kaufvertrag über den Erwerb eines Grundstücks lässt sich daher nicht selten dahingehend auslegen, dass die Gesellschafter damit als gesamthänderische Erwerber zugleich im Innenverhältnis einen nach § 311b Abs. 1 BGB formgültigen Gesellschaftsvertrag abschließen (Ulmer/Schäfer, a.a.O., Rn. 38 m.w.N.). Da es aus Sicht des Veräußers wie auch der an dem Geschäftsvorgang beteiligten öffentlichen Stellen (Notar, Grundbuchamt, Finanzamt) einen erheblichen Unterschied macht, ob das Grundstück insgesamt an eine GbR oder anteilig an eine Mehrzahl von Personen verkauft wird, kann es für das Verständnis der dazu abgegebenen Erklärungen nur auf den objektiven Empfängerhorizont ankommen (§§ 133, 157 BGB); ein nicht erkennbar geäußelter Vorbehalt auf Seiten der Grundstückserwerber ist unbeachtlich (§ 116 Satz 1 BGB).

31 aa) Legt man diese Kriterien bei der Auslegung der notariell beurkundeten Erklärungen zugrunde, so dürften sich die Klägerin und ihre Geschwister mit ihrer im Notarvertrag dokumentierten Angabe, eine „Gesellschaft nach dem bürgerlichen Recht“ zu bilden, rechtswirksam als GbR konstituiert haben, auch wenn sie irrtümlich gemeint haben sollten, dass es dazu noch einer gesonderten Vereinbarung untereinander bedürfe. Die streitgegenständliche Wohnung ist danach gemäß § 925 BGB von dem früheren Eigentümer nicht an die einzelnen Personen als Bruchteilseigentümer, sondern an die von ihnen ad hoc gebildete Grundstücks-GbR übereignet worden. Denn diese besaß nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (U.v. 29.1.2001 – II ZR 331/00 – BGHZ 146, 341/344 f.) im Rahmen ihrer Teilnahme am Rechtsverkehr Teilrechtsfähigkeit und konnte daher – auch bereits vor der Neufassung der grundbuchrechtlichen Bestimmungen (Art. 1 Nr. 10 ERVGBG vom 11.08.2009, BGBl. I S. 2713) – materiell-rechtlich Eigentum an der zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Liegenschaft erwerben (vgl. BGH, U.v. 25.9.2006 – II ZR 218/05 – NJW 2006, 3716 Rn. 10 f.). Der dem Grundbucheintrag vom 14. Mai 2005 beigefügte Zusatz „in Gesellschaft nach dem bürgerlichen Recht“ bringt diese sachenrechtliche Zuordnung nach außen hin hinreichend deutlich zum Ausdruck (vgl. BayVGh B.v. 27.9.2007 – 6 CS 07.608 – juris Rn. 13).

32 Es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die zum Zweck des gemeinschaftlichen Erwerbs und Innehabens der Wohnung konkludent gegründete GbR in der Folgezeit gekündigt und aufgelöst worden wäre, so dass das gesamthänderisch gebundene Eigentum anteilig auf die einzelnen Gesellschafter hätte übertragen werden können. Daher ist davon auszugehen, dass auch während der streitgegenständlichen Zeiträume nicht die drei Geschwister, sondern die weiterhin fortbestehende und im Grundbuch eingetragene GbR als teilrechtsfähige Personenvereinigung Al-

leineigentümerin war.

- 33 Diese rechtliche Zuordnung stand einer Heranziehung zur Zweitwohnungsteuer prinzipiell entgegen. Denn der Zweitwohnungsteuer können, wie auch in § 3 Abs. 1 ZwStS klargestellt ist, nur natürliche Personen unterliegen, da es sich um eine Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, Art. 3 Abs. 1 KAG handelt, bei der die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit getroffen werden soll (vgl. BVerfG, U.v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79 – BVerfGE 65, 325/346 ff.). Da eine GbR mit dem Innehaben einer Wohnung keinen persönlichen Wohnbedarf befriedigt, sondern einen sonstigen (Gesellschafts-) Zweck verfolgt, kann sie – ebenso wie eine juristische Person (BVerwG, U.v. 27.9.2000 – 11 C 4/00 – NVwZ 2001, 439) – nicht zur Zweitwohnungsteuer herangezogen werden (BayVGh, U.v. 10.12.2008 – 4 BV 07.1980 – juris Rn. 21 f.).
- 34 bb) Die steuererhebende Gemeinde kann danach in der Regel auch nicht (ersatzweise) auf die einzelnen GbR-Gesellschafter zugreifen, da diese – ungeachtet der Zurechnungsregel des Art. 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG i. V. m § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO – nicht Inhaber der im Gesamthandseigentum stehenden Wohnung sind. Denn das „Innehaben“ im zweitwohnungsteuerrechtlichen Sinne setzt voraus, dass die betreffende Person für eine gewisse Dauer nicht nur rein tatsächlich, sondern auch rechtlich gesichert über die Nutzung der Wohnung verfügen kann (BayVGh, U.v. 14.2.2007 – 4 N 06.367 – BayVBI 2007, 530; BVerwG, U.v. 13.05.2009 – 9 C 8/08 – NVwZ 2009, 1172/1173). Aus dem eigentumsrechtlich begründeten Verfügungsrecht der GbR über die Wohnung kann aber nicht – jedenfalls nicht ohne Vorliegen besonderer Umstände – auf ein individuelles Verfügungsrecht der einzelnen Gesellschafter geschlossen werden (vgl. BayVGh, U.v. 10.12.2008 – 4 BV 07.1980 – ZKF 2010, 71 Rn. 22; OVG SH, U.v. 22.8.2007 – 2 LB 23.07 – juris Rn. 23). Auch wenn die Gesellschafter in Wahrnehmung ihrer Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis (§§ 709 ff., § 714 BGB) über die Wohnung bestimmen, geschieht dies lediglich namens und mit Wirkung für die Gesellschaft. Allein aus ihrer Gesellschafterstellung heraus unterliegen natürliche Personen, die in einer GbR verbunden sind, demnach nicht der Zweitwohnungsteuer.
- 35 Ein persönliches „Innehaben“ der Wohnung kommt für den Gesellschafter einer GbR allerdings dann in Betracht, wenn er innerhalb seiner Gesellschaft eine beherrschende Stellung einnimmt oder wenn ihm ausdrücklich oder konkludent ein eigenes (wenn auch ggf. zeitlich eingeschränktes) Nutzungsrecht eingeräumt ist (BayVGh a.a.O.; vgl. VG Oldenburg, U.v. 25.2.2010 – 2 A 866/08 – juris Rn. 37 ff.). Von letzterem ist

im vorliegenden Fall zwar insoweit auszugehen, als die im Gesamthandseigentum der GbR stehenden Räume seit September 2006 – mit einer kurzen Unterbrechung (Januar 2012) – nacheinander jedem der drei Geschwister zu Wohnzwecken unter Ausschluss der jeweils anderen Gesellschafter überlassen worden sind. Eine Steuerpflicht konnte sich daraus aber für den einzelnen Nutzer definitionsgemäß nur ergeben, wenn es sich um dessen Zweitwohnung handelte, er also daneben noch eine – überwiegend genutzte – weitere Wohnung innehatte (vgl. Art. 15 Abs. 2 MeldeG; § 2 Abs. 2 ZwStS). Dies war bei der Klägerin schon deshalb nicht der Fall, weil sie während ihrer etwa eineinhalbjährigen Nutzungsphase (Mitte Oktober 2013 bis März 2015) mit ihrer Hauptwohnung dort gemeldet war. Die betreffende Phase lag zudem außerhalb der streitgegenständlichen Besteuerungszeiträume, während derer sie ersichtlich keinen rechtlich gesicherten Zugriff auf die gemeinsame Wohnung besaß.

36 cc) Eine andere rechtliche Beurteilung könnte sich selbst dann nicht ergeben, wenn mit der Gründung der GbR anlässlich des Wohnungskaufs auch oder sogar ausschließlich bezweckt worden wäre, eine im Falle des Eigentumserwerbs durch natürliche Personen möglicherweise entstehende Zweitwohnungsteuerpflicht zu umgehen.

37 Grundsätzlich ist allerdings ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (Art. 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG i. V. m. § 42 AO) dann anzunehmen, wenn für die Zwischenschaltung einer GbR nachvollziehbare wirtschaftliche oder sonstige Gründe fehlen und wenn die im Zuge des Immobilienerwerbs gegründete Gesellschaft ersichtlich keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet bzw. entfalten soll (BayVGH a.a.O., unter Hinweis auf BFH, U.v. 28.1.1992 – VIII R 7.88 – BFHE 167, 273 ff.; vgl. auch OVG SH a.a.O, juris Rn. 24; BVerwG, U.v. 27.9.2000 – 11 C 4/00 – NVwZ 2001, 439; Engelbrecht in Schieder/Happ, Bayerisches Kommunalabgabengesetz, Stand Dez. 2014, Art. 3 Rn. 27a m.w.N.). Letzteres liegt hier deshalb nahe, weil die ins Grundbuch eingetragene Gesellschaft nach außen hin ersichtlich niemals tätig geworden ist. Dass für die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 18. Oktober 2004 laut Grundbuchauszug erst 20 bzw. 22 Jahre alten Geschwister die ungewöhnliche Konstruktion einer Grundstücks-GbR gewählt wurde, ohne dabei einen weitergehenden Gesellschaftszweck festzulegen, könnte durchaus mit der erst kurz zuvor (G.v. 26.7.2004, GVBl S. 272) mit Wirkung zum 1. August 2004 erfolgten Aufhebung des gesetzlichen Verbots einer Zweitwohnungsteuer (Art. 3 Abs. 3 KAG a. F.) im Zusammenhang stehen, da schon aus damaliger Sicht auch für das Stadtgebiet der Beklagten mit dem Erlass einer Zweitwohnungsteuersatzung zu rechnen war, auch wenn diese tatsächlich erst am 1. Februar 2006 in Kraft getreten ist.

38 Ginge man danach von einem Gestaltungsmissbrauch aus, so hätte dies jedoch

nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO lediglich zur Folge, dass für die steuerliche Beurteilung des Falles von einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung auszugehen wäre. Ohne die im Erwerbsvorgang lediglich formell „zwischen-geschaltete“ GbR hätten die drei Geschwister unmittelbar Miteigentum an der Wohnung zu je einem Drittel erworben (§ 1008 i. V. m. §§ 741, 742 BGB), so dass sich ihre Rechtsbeziehungen untereinander mangels abweichender Vereinbarungen nach den Vorschriften der §§ 743 ff. BGB bestimmen würden. Auch bei dieser Sachlage, von der alle Beteiligten bisher – bis zum Bekanntwerden des GbR-Vermerks im Grundbuch – übereinstimmend ausgegangen sind, kann aber die Klägerin nicht zur Zweitwohnungsteuer für die hier streitgegenständlichen Zeiträume herangezogen werden:

- 39 b) Wenn dem Miteigentümer einer Wohnung die betreffenden Räumlichkeiten von den übrigen Eigentümern unentgeltlich zur alleinigen Nutzung als Hauptwohnung überlassen werden, so handelt es sich weder – wie es etwa bei einem kurzzeitigen Einquartieren von Gästen der Fall wäre – um ein rechtlich unverbindliches Gefälligkeitsverhältnis noch um ein atypisches Mietverhältnis zu dem (marktüblichen) Mietzins von Null Euro, sondern nach heute allgemeinem Verständnis um ein Leihverhältnis (vgl. OLG Koblenz, U.v. 15.9.2010 – 1 U 63/10 – juris Rn. 23 m.w.N.). Es gelten daher die Bestimmungen der §§ 598 ff. BGB, sofern zwischen den Beteiligten keine anderslautenden Abreden getroffen wurden.
- 40 aa) Im vorliegenden Fall hat die Klägerin im Widerspruchsverfahren zwei von ihr und ihren Geschwistern unterzeichnete „Vereinbarungen“ mit Datum vom 6. September 2009 bzw. 18. Dezember 2011 vorgelegt, wonach für die unentgeltliche Überlassung der Wohnung an ihren Bruder (ab 1.9.2006) bzw. ihre Schwester (ab 1.1.2012) die Bestimmungen eines Wohnraummietverhältnisses „entsprechend“ gelten sollen; danach war das auf unbestimmte Zeit laufende Nutzungsverhältnis (nur) nach den gesetzlichen Bestimmungen für ein Mietverhältnis über Wohnraum kündbar (jeweils § 2 der Vereinbarung). Sollten diese – nach Angaben des Klägerbevollmächtigten erst im Nachhinein mit Blick auf den vorliegenden Rechtsstreit schriftlich ausformulierten – Abmachungen eine schon zuvor bestehende, mündlich oder konkludent getroffene Nutzungsvereinbarung zutreffend wiedergeben, so hätte sich der jeweilige Nutzer der Wohnung gegenüber einem etwaigen Rückgabeverlangen auf die Kündigungsschutzbestimmungen der §§ 573 ff. BGB berufen können, so dass die anderen Miteigentümer weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht die jederzeitige Verfügungsmacht über die Wohnung hätten ausüben können. Auch bei der Klägerin hätte es demnach während der Zeit, in der ihr Bruder bzw. ihre Schwester die Räume bewohnten, an den für die Heranziehung zur Zweitwohnungsteuer notwendigen Vo-

oraussetzungen für ein „Innehaben“ der Wohnung gefehlt.

- 41 bb) Geht man – entgegen dem klägerischen Sachvortrag – davon aus, dass die drei Miteigentümer während der streitgegenständlichen Nutzungszeiträume (1.9.2006 bis 31.8.2008 und 1.9.2009 bis 31.10.2013) noch keine (formlose bzw. konkludente) Abrede über eine entsprechende Geltung der Vorschriften zum Kündigungsschutz bei Wohnraummietverhältnissen getroffen hatten, so kann die Klägerin ebenfalls nicht als damalige (Mit-)Inhaberin der Wohnung angesehen werden. Denn auch dann hätte sie nicht ohne weiteres von ihrem Bruder bzw. ihrer Schwester die Herausgabe der Wohnräume verlangen oder sonstwie darüber verfügen können.
- 42 Zwar kann ein Entleiher, wenn die Dauer der Leihe weder bestimmt noch aus dem Zweck zu entnehmen ist, die Sache jederzeit zurückfordern (§ 604 Abs. 3 BGB). Handelt es sich aber bei dem Überlassenden – wie hier unterstellt – um eine Gemeinschaft von Miteigentümern (§ 1008 i. V. m. §§ 741 ff. BGB), so steht die Verwaltung den Teilhabern nur gemeinschaftlich zu (§ 744 Abs. 1 BGB), wobei über die Benutzung des gemeinschaftlichen Gegenstands durch Stimmenmehrheit entsprechend der Größe der Miteigentumsanteile zu beschließen ist (§ 745 Abs. 1 BGB). Da bei der Klägerin und ihren beiden Geschwistern mangels gegenteiliger Anhaltspunkte von jeweils gleichen Anteilen auszugehen ist (§ 742 BGB), war jeder der drei beteiligten Personen auf die Zustimmung zumindest eines weiteren Miteigentümers angewiesen, um eine Entscheidung über die Beendigung des bis dahin bestehenden unbefristeten Nutzungsverhältnisses herbeizuführen.
- 43 Eine beherrschende Stellung, aus der sich ein alleiniges Verfügungsrecht über die Räumlichkeiten und damit ein „Innehaben“ im Sinne des Zweitwohnungsteuerrechts ergibt, ist in der Regel erst anzunehmen, wenn ein einzelner Teilhaber über einen Anteil von mehr als 50% verfügt. Da dies bei der Klägerin nicht der Fall war und auch keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass ihr innerhalb der Eigentümergemeinschaft aus sonstigen Gründen das alleinige Bestimmungsrecht zustand, war sie während der maßgeblichen Zeiträume nicht als zweitwohnungsteuerpflichtige Mitinhaberin anzusehen. Ohne Bedeutung ist dabei die von der Beklagten und vom Verwaltungsgericht in den Mittelpunkt gerückte Frage, ob die zwischen den Geschwistern getroffenen Überlassungsvereinbarungen mit dem Verzicht auf ein Nutzungsentgelt einem sog. Fremdvergleich standhalten und insoweit steuerlich anerkannt werden können (dazu BayVGH, U.v. 5.8.2011 – 4 BV 10.1509 – NVwZ-RR 2012, 158 Rn. 21; allgemein BVerfG, B.v. 27.11.2002 – 2 BvR 483/00 – NJW 2003, 1442 m.w.N.). Denn es spricht nichts dafür, dass bei einem gemeinschaftlichen Erwerb der Wohnung durch drei nicht miteinander verwandte Personen ein vorrangiges Belegungs- oder

Verfügungsrecht eines einzelnen Miteigentümers vereinbart worden wäre. Selbst wenn anstelle der unentgeltlichen Leihe ein Mietverhältnis zu marktüblichen Konditionen zwischen dem jeweiligen Wohnungsnutzer und den übrigen Miteigentümern vereinbart worden wäre, hätte dies – wegen der dann unmittelbar anwendbaren Kündigungsschutzvorschriften (§§ 573 ff. BGB) – nichts an der fehlenden Wohnungsinhaberstellung der Klägerin während der streitgegenständlichen Zeiträume geändert.

- 44 Das hier gefundene Ergebnis steht nicht im Widerspruch zu der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 20. Dezember 2012 (Az. 9 B 25/12, juris Rn. 4), wonach auch derjenige, der seine Wohnung einem Angehörigen oder sonstigen Dritten unentgeltlich zur Nutzung überlässt, selbst den für eine Besteuerung nach Art. 105 Abs. 2a GG erforderlichen Aufwand betreibt. Denn dabei wird stets vorausgesetzt, dass sich der Berechtigte nicht der Verfügungsmacht über die Wohnung begibt, sondern sie dem Familienangehörigen oder einer anderen Person lediglich tatsächlich zur Nutzung überlässt (BVerwG a.a.O, unter Hinweis auf BVerwG, U.v. 13.5.2009 – 9 C 8.08 – juris Rn. 16 f.). Besteht in diesem Sinne kein reines Gefälligkeitsverhältnis, sondern wird – wie hier – eine den Überlassenden bindende (Leihe-) Vereinbarung abgeschlossen, die nicht jederzeit einseitig und voraussetzungslos kündbar ist, so besitzt der Eigentümer nicht mehr die volle rechtliche und tatsächliche Verfügungsgewalt über die Wohnung, so dass in dem Halten dieses Vermögensgegenstands kein besonderer Aufwand für die persönliche Lebensführung gesehen werden kann.
- 45 Die vorliegende Fallgestaltung ist im Übrigen nicht vergleichbar mit den Fällen, in denen mehreren Miteigentümern eine Wohnung gehört, ohne dass einem von ihnen ein – durch Leihe oder sonstigen Vertrag begründetes – Recht zur (zeitweilig) ausschließlichen Nutzung zusteht. Denn bei dieser Grundkonstellation üben die dinglich Berechtigten wegen ihrer gleichrangigen Stellung als unmittelbare Mitbesitzer (§ 854 Abs. 1, § 866 BGB) zusammen die tatsächliche Gewalt über die Räumlichkeiten aus, so dass jeder von ihnen nach § 3 Abs. 2 ZwStS als gemeinschaftlicher Inhaber der Wohnung anzusehen ist und – wenn die sonstigen Voraussetzungen vorliegen – gemäß § 44 AO gesamtschuldnerisch zur Zweitwohnungsteuer herangezogen werden kann (vgl. BayVGh, B.v. 3.5.2007 – 4 CS 07.642 – juris Rn. 14).
- 46 II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 2 VwGO, die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus § 167 Abs. 2 VwGO i. V. m. §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO.
- 47 III. Die Revision ist nach § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO zuzulassen. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, weil in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsge-

rechts bisher offengeblieben ist, unter welchen Voraussetzungen bei einer im Eigentum einer GbR stehenden Wohnung die einzelnen Gesellschafter als Wohnungsinhaber im Sinne des Zweitwohnungssteuerrechts angesehen werden können. Höchststrichterlich nicht abschließend geklärt ist auch die Frage, ob in den Fällen der (nicht bloß kurzzeitigen) unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung an einen Dritten das aus einem Leihvertrag resultierende Besitzrecht des Entleihers die (Mit-) Inhaberstellung des Verleihers ausschließen kann und ob insoweit im Falle einer Eigentümergemeinschaft nur der eine Anteilmehrheit besitzende Miteigentümer die für das Innehaben einer Wohnung erforderliche Verfügungsgewalt hat.

Rechtsmittelbelehrung

- 48 Nach § 139 VwGO kann die Revision innerhalb eines Monats nach Zustellung dieser Entscheidung beim Bayerischen Verwaltungsgerichtshof (in München Hausanschrift: Ludwigstraße 23, 80539 München; Postfachanschrift: Postfach 34 01 48, 80098 München; in Ansbach: Montgelasplatz 1, 91522 Ansbach) schriftlich eingelegt werden. Die Revision muss die angefochtene Entscheidung bezeichnen. Sie ist spätestens innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieser Entscheidung zu begründen. Die Begründung ist beim Bundesverwaltungsgericht, Simsonplatz 1, 04107 Leipzig (Postfachanschrift: Postfach 10 08 54, 04008 Leipzig), einzureichen. Die Revisionsbegründung muss einen bestimmten Antrag enthalten, die verletzte Rechtsnorm und, soweit Verfahrensmängel gerügt werden, die Tatsachen angeben, die den Mangel ergeben.
- 49 Vor dem Bundesverwaltungsgericht müssen sich die Beteiligten, außer in Prozesskostenhilfverfahren, durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht eingeleitet wird. Als Prozessbevollmächtigte zugelassen sind neben Rechtsanwälten und Rechtslehrern an den in § 67 Abs. 2 Satz 1 VwGO genannten Hochschulen mit Befähigung zum Richteramt nur die in § 67 Abs. 4 Satz 4 VwGO und in §§ 3, 5 RDGEG bezeichneten Personen. Für die in § 67 Abs. 4 Satz 5 VwGO genannten Angelegenheiten (u.a. Verfahren mit Bezügen zu Dienst- und Arbeitsverhältnissen) sind auch die dort bezeichneten Organisationen und juristischen Personen als Bevollmächtigte zugelassen. Sie müssen in Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht durch Personen mit der Befähigung zum Richteramt handeln.

51

Beschluss:

52 Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 5.450 Euro festgesetzt
(§ 47 Abs. 1 Satz 1, § 52 Abs. 3 Satz 1 GKG).

53 Dr. Zöllner

Dr. Wagner

Dr. Peitek