

Überkrenzvermietung ist Gestaltungsmissbrauch

Bauen Eltern gemeinsam mit ihrer Tochter ein Zweifamilienhaus und vermieten sie sich gegenseitig die beiden Wohnungen, so handelt es sich um Gestaltungsmissbrauch — mit der Folge, dass die bei der Vermietung entstehenden Verluste nicht vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden dürfen.

Quelle: Wolfgang Büser

Revision; Einkommensteuer; Eheleute; Gemeinsame Veranlagung; Grundstücksgemeinschaft; Bauherrengemeinschaft; Errichtung eines Gebäudes; Büroräume; Vermietung; Außenprüfung; Steuerumgehung; Werbungskosten

Gericht: BFH

Datum: 19.12.2001

Aktenzeichen: X R 41/99

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2001, 12777

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Köln - 13 K 1337/92 vom 11. 03. 1999

Rechtsgrundlagen:

§ 42 S. 2 AO 1977

§ 42 Abs. 2 AO 1977

§ 10e Abs. 1 S. 1 EStG

§ 10e Abs. 1 S. 2 EStG

§ 10e Abs. 1 S. 3 EStG

§ 10e Abs. 6 EStG

§ 21 Abs. 2 S. 2 EStG

§ 21a EStG (a. F.)

§ 118 Abs. 2 FGO

Fundstellen:

BFH/NV 2002, 1286-1287

HFR 2002, 1015-1016

Gründe

- 1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind zusammenveranlagte Eheleute. Sie errichteten in Grundstücksgemeinschaft mit ihrer Tochter ein Gebäude mit zwei Wohnungen (je eine Wohnung im 1. und 2. Obergeschoss) sowie Büroräumen im Erdgeschoss. An der Bauherrengemeinschaft waren die Kläger zu 40 v. H. und die Tochter zu 60 v. H. beteiligt und trugen jeweils im Umfang ihrer Beteiligung die Kosten für die Errichtung des Gebäudes. Mit notariellem Vertrag vom 1. Dezember 1988 wurden das Teileigentum an der Wohnung im 2. Obergeschoss mit 199, 60 m² auf die Kläger und das Teileigentum an der Wohnung im 1. Obergeschoss mit 189, 07 m² sowie an den Büroräumen im Erdgeschoss mit 62, 20 m² auf die Tochter übertragen. Zuvor hatten die Kläger ihre Wohnung im 2. Obergeschoss mit Mietvertrag vom 16. Oktober 1988 an die Tochter für monatlich 1 190 DM und die Tochter ihre Wohnung im 1. Obergeschoss mit Mietvertrag vom selben Tag an die Kläger für monatlich 1 010 DM vermietet. Entsprechend wurden die wechselseitig vermieteten Wohnungen seit dem 16. Oktober 1988 genutzt.
- 2 Nach einer Außenprüfung sah der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die wechselseitige Vermietung als Steuerumgehung i. S. des § 42 der Abgabenordnung (AO 1977) an und versagte bei den Einkommensteuerveranlagungen der Kläger für die Jahre 1988 bis 1994 den hinsichtlich der Werbungskostenüberschüsse aus der Wohnungsvermietung geltend gemachten Verlustausgleich.
- 3 Mit ihrer nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage wandten sich die Kläger gegen die Annahme eines Rechtsmissbrauchs. Auf ihren Antrag, die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 1989 bis 1994 unter Berücksichtigung der erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung aus ihrer Eigentumswohnung, hilfsweise unter Berücksichtigung des Abzugsbetrags nach § 10e des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu berücksichtigen, änderte das Finanzgericht (FG) die angefochtenen Bescheide nur unter Ansatz des Abzugsbetrags nach § 10e EStG und wies die Klage im Übrigen --wegen Annahme rechtsmissbräuchlicher wechselseitiger Mietverhältnisse-- ab. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1999, 951 veröffentlicht.
- 4 Zur Begründung führte das FG aus, die wechselseitige Vermietung habe nach Überzeugung des Senats nur der Steuerersparnis dienen sollen. Die Kläger hätten im Zusammenhang mit der Regelung des § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG den Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen zum Verlustausgleich bringen wollen. Im Hinblick darauf hätten verständige Parteien die Eigentumsverhältnisse bei objektiver Betrachtung so geregelt, dass jeder die von ihm tatsächlich bezogene Eigentumswohnung erworben hätte, so dass eine wechselseitige Vermietung entbehrlich geblieben wäre. Dementsprechend sei die Einkommensteuer der Kläger nach § 42 Satz 2 AO 1977 so entstanden, wie sie entstanden wäre, wenn die Kläger das Eigentum an der von ihnen bewohnten Wohnung erworben hätten. Die Kläger seien einkommensteuerrechtlich so zu behandeln, als ob sie ihre eigene Wohnung im 1. Obergeschoss bewohnt hätten. Folglich hätten sie Anspruch auf die Vergünstigung nach § 10e Abs. 1 und 6 EStG .
- 5 Mit der Revision rügt das FA Verletzung des § 10e Abs. 1 EStG und des § 42 AO 1977.
- 6 Es beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger haben zum Verfahren nicht Stellung genommen.
- 8 II. Die Revision ist begründet.
- 9 Zu Unrecht hat das FG das Vorliegen der Voraussetzungen für den Abzugsbetrag nach § 10e Abs. 1 EStG bejaht.

- 10** 1. Nach § 10e Abs. 1 Satz 2 EStG kann der Steuerpflichtige den Abzugsbetrag nach § 10e Abs. 1 Satz 1 EStG für die Herstellungskosten einer im Inland belegenen Eigentumswohnung --unter weiteren Voraussetzungen-- geltend machen, wenn er die Wohnung im Abzugszeitraum "zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat". Eine solche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken kann auch vorliegen, wenn Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken an andere überlassen werden (§ 10e Abs. 1 Satz 3 EStG).
- 11** "Eigenen" Wohnzwecken dient die betreffende Wohnung dann, wenn sie vom Steuerpflichtigen selbst --als Eigentümer der Wohnung-- und ggf. von den mit ihm in einer Haushaltsgemeinschaft lebenden Familienangehörigen als Wohnung genutzt wird (vgl. Senatsurteile vom 26. Januar 1994 X R 94/91 , BFHE 173, 345, BStBl II 1994, 544, und vom 14. Dezember 1994 X R 74/91 , BFHE 176, 117, BStBl II 1995, 259, unter II. 2. der Gründe). Nach Maßgabe des § 10e Abs. 1 Satz 3 EStG ist der Tatbestand der Selbstnutzung auch dann erfüllt, wenn der Eigentümer andere Personen in seine Wohnung aufnimmt und die Wohnung mit diesen zusammen gemeinsam nutzt. Voraussetzung dabei ist jedoch, dass der Steuerpflichtige die Räume --ebenfalls wie im Fall der Familiengemeinschaft-- selbst mitbenutzt oder dass die Räume ihm ständig zur Verfügung stehen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. August 1990 IX R 122/86 , BFHE 162, 244, BStBl II 1991, 171, und in BFHE 173, 345, BStBl II 1994, 544). Überlässt der Steuerpflichtige dagegen --wie im Streitfall-- nicht nur abgegrenzte Teile, sondern die ganze Wohnung einer anderen Person zur ausschließlichen Nutzung, so liegt --abgesehen vom Fall der Wohnungsüberlassung im Rahmen der Unterhaltsgewährung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 173, 345, BStBl II 1994, 544)-- keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vor. Vielmehr wird dann die Wohnung von der anderen Person aus eigenem Recht und damit aus der Sicht des überlassenden Eigentümers zu fremden Wohnzwecken genutzt (Senatsurteil vom 23. Juli 1997 X R 143/94, BFH/NV 1998, 160).
- 12** 2. Nach diesen Grundsätzen können die Kläger weder für ihre an die Tochter vermietete Eigentumswohnung noch für die dieser gehörende Eigentumswohnung den Abzugsbetrag nach § 10e EStG geltend machen.
- 13** a) Als bürgerlich-rechtlichen Eigentümern der an die Tochter vermieteten Eigentumswohnung steht ihnen der Abzugsbetrag nicht zu, weil diese Wohnung nach den bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) von dieser zu Wohnzwecken genutzt wird. Deren Wohnzwecke sind nicht zugleich Wohnzwecke der Kläger, da die Wohnung weder im Rahmen der Unterhaltsgewährung an die Tochter überlassen noch i. S. des § 10e Abs. 1 Satz 3 EStG teilweise von den Klägern mitbewohnt wird.
- 14** b) Für die von ihnen angemietete und zu ihren eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung steht den Klägern der Abzugsbetrag nach § 10e Abs. 1 EStG nicht zu, weil sie weder bürgerlich-rechtliche noch wirtschaftliche Eigentümer dieser Wohnung sind (vgl. BFH-Urteile vom 18. Juli 2001 X R 23/99 , BFHE 196, 145 [BFH 18.07.2001 - X R 23/99] , BFH/NV 2002, 100 [BFH 18.07.2001 - X R 23/01] , und X R 15/01, BFHE 196, 151, BFH/NV 2002, 95 [BFH 18.07.2001 - X R 15/01]). Für wirtschaftliches Eigentum bestehen im Streitfall keine Anhaltspunkte, weil die Kläger hinsichtlich der angemieteten Wohnung keine Rechtsstellung inne haben, die über diejenige eines Mieters hinausgeht.
- 15** 3. Entgegen der Auffassung des FG steht den Klägern der Abzugsbetrag nach § 10e Abs. 1 EStG nicht deshalb zu, weil die zwischen ihnen und ihrer Tochter wechselseitig vereinbarten Mietverhältnisse als Steuerumgehung bewertet worden sind und deshalb nach § 42 Satz 2 AO 1977 der Steueranspruch so entsteht, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen entsprechenden Gestaltung entsteht. Die Rechtsmissbräuchlichkeit wechselseitig eingegangener Mietverhältnisse kann nicht dazu führen, dass die Kläger so zu behandeln wären, als ob sie die der Tochter gehörende Wohnung als ihre eigene bewohnt hätten.
- 16** a) Die --auch von den Klägern nicht angegriffene-- Auffassung des FG, die im Streitfall zwischen ihnen und der Tochter vorgenommene wechselseitige Vermietung der Eigentumswohnungen sei als Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO 1977 anzusehen, fußt auf der Rechtsprechung des BFH,

nach der solche sog. "Überkreuzvermietungen" regelmäßig rechtsmissbräuchlich sein können, insbesondere wenn wie im Streitfall geringfügig unterschiedliche Wohnungen von zwei Personen angeschafft oder hergestellt werden, um sie sogleich wieder ("über Kreuz") dem anderen in der Weise zu vermieten, dass sich die Vorgänge wirtschaftlich neutralisieren (vgl. BFH-Urteile vom 19. Juni 1991 IX R 134/86 , BFHE 164, 498, BStBl II 1991, 904, m. w. N. ; vom 12. September 1995 IX R 54/93, BFHE 178, 542 [BFH 12.09.1995 - IX R 54/93] , BStBl II 1996, 158; zur Umsatzsteuer BFH-Urteil vom 25. Januar 1994 IX R 97, 98/90 , BFHE 174, 386, BStBl II 1994, 738). Denn eine derartige Überkreuzvermietung ist regelmäßig allein dadurch veranlasst, dass die Beteiligten Schuldzinsen und sonstige Belastungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen können, die andernfalls, bei einer Wohnnutzung der jeweils eigenen Wohnung, nicht steuermindernd anzusetzen wären (BFH-Urteil in BFHE 164, 498, BStBl II 1991, 904).

- 17** b) Die FG-Entscheidung geht davon aus, dass auf der Rechtsgrundlage des § 42 Satz 2 AO 1977 die Einkommensteuer so zu erheben sei, als hätten die Kläger das Eigentum an der von ihnen tatsächlich bewohnten Wohnung erworben. Sie könnten nicht so behandelt werden, als ob sie in ihre eigene Wohnung im 2. Obergeschoss gezogen wären, weil diese Wohnung tatsächlich für die Nutzung durch die Tochter geeigneter gewesen sei. Ebenso könne eine unentgeltliche Überlassung ihrer Wohnung an die Tochter nicht angenommen werden. Denn der Gestaltungsmissbrauch liege "dem Grunde nach nicht in der Vermietung an sich, sondern in dem Erwerb der falschen Wohnung".
- 18** Dieser Anwendung des § 42 Abs. 2 AO 1977 folgt der Senat nicht. Mit der Nichtanerkennung der "Überkreuzvermietung" sind die Folgerungen aus der rechtlichen Bewertung als Steuerumgehung abschließend gezogen.
- 19** aa) Zentrale Aussage des § 42 AO 1977 ist, dass "das Steuergesetz nicht umgangen werden kann". Die damit bezweckte "Rechtsgeltung und die Durchsetzbarkeit des Regelungsinhaltes einer Norm aus eigener Kraft" (vgl. --zur Gesetzesumgehung-- Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 15. Januar 1990 II ZR 164/88 , BGHZ 110, 47, unter Bezugnahme auf A. Teichmann, Die Gesetzesumgehung, 1962, S. 69) wird dadurch erreicht, dass die vom Steuerpflichtigen angestrebte Anwendung des --im Streitfall: ihm günstigen-- Gesetzes verweigert wird. § 42 Satz 2 AO 1977 regelt dies rechtsanwendungstechnisch in der Weise, dass --auf der Sachverhaltsebene-- eine Gestaltung anzunehmen ist, die insofern "den wirtschaftlichen Vorgängen angemessen" ist, als sie die Rechtsgeltung der einschlägigen Norm des Steuerrechts ermöglicht. Die hiernach vorzunehmende Bewertung als "angemessen" bezieht ihre inhaltlichen Maßstäbe ausschließlich aus dem Steuergesetz, dessen Umgehung erfolglos versucht wurde. Der Sache nach geht es um einen analogischen Denkschluss, durch den die Norm in Beziehung gesetzt wird zum Umgehungssachverhalt, der auf diese Weise der für einschlägig erachteten Norm unterworfen wird (zutreffend Sieker, Umgehungsgeschäfte, 2001, S. 29 ff. , 31 ff.). Mit der Anwendung dieses Steuergesetzes auf den tatsächlich verwirklichten (Umgehungs-) Sachverhalt ist auf der Rechtsgrundlage des § 42 AO 1977 der "Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts" verhindert.
- 20** "Umgangen" im Sinne dieser Bestimmung wird "das Steuergesetz", nicht die gesamte Steuerrechtsordnung. Es ist für jede Steuerart zu fragen, welche steuerlichen Vorteile durch die gewählte rechtliche Gestaltung des Sachverhalts erreicht werden sollen. Abzustellen ist immer nur auf den Steueranspruch aus dem konkreten Steuerschuldverhältnis des einzelnen Steuerpflichtigen (BFH-Urteil vom 19. August 1999 I R 77/96 , BFHE 189, 342, BStBl II 2001, 43, m. w. N. der Rechtsprechung). Häufig wird eine bestimmte Gestaltung nur für eine Steuerart zu Vorteilen führen, während sie für andere Steuerrechtsgebiete zu Nachteilen führt oder ohne Auswirkungen bleibt (BFH-Urteile vom 10. Dezember 1992 V R 90/92 , BFHE 170, 299 [BFH 10.12.1992 - V R 90/92] , BStBl II 1993, 700; vom 1. April 1993 V R 85/91 , BFH/NV 1994, 64).
- 21** bb) Bezogen auf den Streitfall ist mit der Anwendung des § 42 AO 1977 der gesetzlichen Wertung Rechnung getragen worden, dass sowohl im Anwendungsbereich der pauschalierten Besteuerung des Nutzungswerts der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Haus (§ 21a EStG a. F.) als auch unter der Geltung der Privatgutlösung --dies bedeutet: keine Steuerbarkeit der Nutzung einer

Wohnung im eigenen Haus-- die Selbstnutzung einer eigenen Wohnung nicht zu einem die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindernden Überschuss von Werbungskosten über die Einnahmen führen kann. Dies aber haben die Kläger mit der "Überkreuzvermietung" bezweckt. Mit der Anwendung des § 42 AO 1977 wurden die nach dem Gesetz "angemessenen" Rechtsfolgen gezogen. Die Kläger wurden so behandelt, als hätten sie ihre Eigentumswohnung im Streitjahr nicht vermietet. Da sie somit keinen der Tatbestände des § 21 EStG erfüllt hatten, waren bei ihrer Einkommensbesteuerung weder Mieteinnahmen noch Werbungskosten anzusetzen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 164, 498, BStBl II 1991, 904).

- 22** cc) Die Anwendung des § 42 Satz 2 AO 1977 führt nicht dazu, dass ein Sachverhalt besteuert würde, den der Steuerpflichtige so nicht verwirklicht hat. Vielmehr werden die Rechtsfolgen für anwendbar erkannten Norm auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt erstreckt (vgl. Sieker, a. a. O. , S. 33 f.). Bei der Entscheidung des Streitfalls bietet die Bestimmung keine Handhabe für die Fiktion, dass die Kläger das Eigentum an der von ihnen tatsächlich genutzten Wohnung erworben hätten. Wie vorstehend dargelegt rechtfertigt es diese Vorschrift nur, durch "Neutralisierung der steuerrechtlichen Wirkungen der Umgehung" den unangemessenen Subsumtionsvorschlag des Steuerpflichtigen zurückzuweisen, nicht aber, Ersatzsachverhalte zu fingieren (im Ergebnis ebenso BFH-Urteile in BFHE 189, 342, BStBl II 2001, 43; vom 23. August 2000 I R 4/97 , BFHE 192, 532 [BFH 23.08.2000 - I R 4/97] , BStBl II 2001, 260; FG des Saarlandes, Urteil vom 7. November 2000 1 K 128/98, EFG 2001, 214; anderer Ansicht Rose/Glorius-Rose, Der Betrieb 2000, 1633, 1637).
- 23** c) Unmittelbare Folge der gewählten Gestaltung (wechselseitige Überlassung der Wohnungen) war und ist nach der zu § 10e EStG ergangenen ständigen Senatsrechtsprechung, dass für keine der beiden Wohnungen der Steuerabzugsbetrag nach Abs. 1 der Vorschrift geltend gemacht werden konnte, weil keiner der Eigentümer "seine" Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzte (Entscheidungen in BFHE 173, 345, BStBl II 1994, 544, und in BFHE 176, 117, BStBl II 1995, 259).

24