Urteil vom 22. Januar 2013, IX R 18/12

Verfahrensrechtliche Auswirkungen eines Änderungsbescheids nach mündlicher Verhandlung beim FG - Anforderungen an den Urteilsinhalt - Rechtsmissbräuchliche wechselseitige Vermietung von Wohnungen - "Poolvermietung"

BFH IX. Senat

AO § 42 Abs 1, FGO § 68 Abs 1 S 1, FGO § 76, FGO § 93 Abs 3 S 1, FGO § 96, FGO § 104 Abs 2, FGO § 105 Abs 4, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 105 Abs 2 Nr 5, EStG § 12 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006

vorgehend FG Köln, 21. September 2011, Az: 6 K 2057/08

Leitsätze

1. NV: Ergeht ein Änderungsbescheid nach geschlossener mündlicher Verhandlung, aber vor Verkündung des Urteils (hier durch Zustellung nach § 104 Abs. 2 FGO) durch das FG, so wird dieser Änderungsbescheid Gegenstand des nach wie vor anhängigen finanzgerichtlichen Verfahrens. Übersieht das FG den Änderungsbescheid, liegt seinem Urteil ein nicht (mehr) existierender (Erst-)Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann .

2. NV: Vermieten sich vier einander nahestehende Personen, von denen zwei in Haushaltsgemeinschaft leben und die gemeinsam und planmäßig mehrere in sich abgeschlossene Wohneinheiten errichtet und sich gegenseitig zum Teileigentum übertragen haben, drei dieser Wohnungen wechselseitig zur eigenen Nutzung, so kann darin ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO liegen, der der steuerlichen Berücksichtigung geltend gemachter Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung entgegen steht .

3. NV: Auf die unterschiedlichen Konstellationen der beteiligten Personen auf Vermieterseite und Mieterseite kommt es nicht an. Entscheidend ist vielmehr, dass alle diese Personen auf beiden Seiten beteiligt waren und die betreffenden Wohnungen ausschließlich innerhalb dieses geschlossenen Personenkreises hergestellt und auf Dauer wechselseitig zu jeweils eigenen Wohnzwecken vermietet wurden ("Poolvermietung") .

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob eine rechtsmissbräuchliche wechselseitige Vermietung vorliegt.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) zu 1 und 2 sind Eheleute, die in den Streitjahren (2000 bis 2006) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Mit Notarvertrag vom 10. Juli 1998 erwarben sie zusammen mit ihren Töchtern X und Y --beide volljährig, in Grundstücksgemeinschaft als Klägerin zu 3-- ein Wohngrundstück.

3 Laut Übertragungsvertrag und Teilungsvereinbarung vom 17. Dezember 1999 sollte das auf diesem Grundstück vorhandene Wohnhaus abgerissen und zwei neue Wohnhäuser errichtet werden. Das Sondereigentum an den einzelnen Wohnungen wurde wie folgt aufgeteilt:

Vorderhaus	Whg. Nr. 1 EG links	92,73 qm	Y
	Whg. Nr. 2 EG rechts	76,01 qm	X
	Whg. Nr. 3 OG links	109,68 qm	Kl. zu 1
	Whg. Nr. 4 OG rechts	101,32 qm	Kl. zu 2

Whg. Nr. 5 DG links 87,64 qm Y

Whg. Nr. 6 DG rechts 88,37 qm X

Hinterhaus Whg. Nr. 7 EG 127,15 qm Kl. 1+2

Whg. Nr. 8 OG 98,40 qm Kl. zu 3

6 Während die Erdgeschosswohnungen zur Eigennutzung durch den/die jeweiligen Eigentümer (X bzw. Y bzw. Kläger zu 1 und 2) vorgesehen waren, schlossen die Kläger und ihre Töchter am 6. Januar 2001 untereinander Staffelmietverträge über die Obergeschosswohnungen mit Wirkung zum 1. Juli 2001: Der Kläger zu 1 vermietete die Wohnung Nr. 3 an Y, die Klägerin zu 2 die Wohnung Nr. 4 an X und die Klägerin zu 3 die Wohnung Nr. 8 an die Kläger zu 1 und 2, so dass sowohl Eltern (in Haushaltsgemeinschaft) als auch Töchter die jeweils eigene Erdgeschosswohnung zusammen mit der darüber liegenden, angemieteten Obergeschosswohnung nutzen konnten. Die Mietverhältnisse sollten nach fünf Jahren enden, konnten sich aber bei nicht rechtszeitiger Kündigung auf unbestimmte Dauer verlängern.

7 Die eigengenutzten Einheiten wurden vom jeweiligen Eigentümer ausschließlich eigenfinanziert, wobei jede der Töchter ca. 75.000 € aus einer vorangegangenen Schenkung des Klägers zu 1 mit einbrachte. Die übrigen Einheiten wurden --zumindest anteilig-- fremdfinanziert. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten für die vermieteten Wohnungen beliefen sich auf 565.998 DM für die Wohneinheit Nr. 3, auf 522.863 DM für die Wohneinheit Nr. 4, auf 452.315 DM für die Wohneinheit Nr. 5, auf 455.943 DM für die Wohneinheit Nr. 6 und auf 507.544 DM für die Wohneinheit Nr. 8.

8 Für die selbstgenutzten Erdgeschoss-Einheiten gewährte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Klägern zu 1 und 2 sowie Y und X antragsgemäß Eigenheimzulage unter Ausschöpfung der Höchstbeträge.

9 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machten die Kläger zu 1 und 2 Verluste aus der Vermietung der Wohnungen Nr. 3 und 4 geltend, die das FA wegen rechtsmissbräuchlicher wechselseitiger Vermietung letztlich nicht anerkannte. Gleiches gilt für die Klägerin zu 3, die in ihren Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die gleichen Zeiträume Verluste aus der Vermietung der Wohnung Nr. 8 auswies.

10 Die hiergegen gerichteten Einsprüche und Klagen blieben ohne Erfolg. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1471 veröffentlichten Urteil bestätigte das Finanzgericht (FG) die Rechtsauffassung des FA. Die Kläger zu 1 und 2 und ihre Töchter hätten bereits bei der Planung des Neubauprojekts beabsichtigt, zusätzlich zu den Erdgeschosswohnungen die jeweils darüber liegende Obergeschosswohnung selbst zu nutzen. Ein solches Konzept hätten verständige Steuerpflichtige durch eine an der tatsächlichen Nutzung ausgerichtete Verteilung des Eigentums an den einzelnen --in Größe, Ausstattung und Wertigkeit vergleichbaren-- Wohnungen rechtlich abgesichert. Weil den Eigentümern schon für die Erdgeschosswohnungen jeweils der Höchstbetrag der Förderung nach dem Eigenheimzulagengesetz gewährt worden sei, habe der einzige Sinn der gewählten Gestaltung darin bestanden, die eigene Wohnung darüber hinaus steuerwirksam zu nutzen. Durch die wechselseitigen Mietverhältnisse sei es auf der Nutzungsebene zu einer Neutralisation der abweichenden Zuordnung der Wohneinheiten auf der Vermögensebene gekommen, die insoweit --ausnahmsweise-- in die Missbrauchskontrolle einzubeziehen sei.

11 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Entgegen der Rechtsauffassung des FG sei auf der Vermögensebene ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) nicht zu prüfen. Eine Missbrauchskontrolle sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) in Fällen wechselseitiger Vermietung nur auf der Nutzungsebene zulässig. Insoweit liege wegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe kein Gestaltungsmissbrauch vor. Mit den von den Klägern vorgetragenen Nutzungsvarianten, der durch die gewählte Gestaltung bezweckten Minderung des Vermietungsrisikos für die Töchter einerseits, dem Schaffen (mietrechtlicher) Abhängigkeiten andererseits und den finanziellen sowie erbrechtlichen Beweggründen habe sich das FG nur unzureichend oder im Ergebnis unzutreffend

auseinandergesetzt. Soweit das FG sein Urteil auf den in der mündlichen Verhandlung gewonnenen Eindruck stütze, fehle es an ausreichenden Tatsachenfeststellungen.

12 Zwischen dem Schluss der mündlichen Verhandlung und der Zustellung des Urteils durch das FG erließ das FA am 27. September 2011 zugunsten der Kläger zu 1 und 2 einen weiteren Änderungsbescheid für das Jahr 2004, der den hier streitigen Sachverhalt unberührt lässt.

13 Die Kläger beantragen sinngemäß,
1. das Urteil des FG aufzuheben und
2. die Einkommensteuerbescheide der Kläger zu 1 und 2 für die Jahre 2001, 2002, 2005 und 2006 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 16. September 2011 und für das Jahr 2004 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 27. September 2011 dahingehend zu ändern, dass die bisher nicht berücksichtigten Verluste aus der Vermietung der Wohnungen Nr. 3 und 4 anerkannt werden, sowie
3. die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Klägerin zu 3 für die Jahre 2000, 2002 und 2003 vom 19. Dezember 2006 und für 2006 vom 13. Dezember 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2008 dahingehend zu ändern, dass die bisher nicht berücksichtigten Verluste aus der Vermietung der Wohnung Nr. 8 anerkannt werden.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

15 II. 1. Die Revision ist aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet, soweit das FG über den Einkommensteuerbescheid 2004 der Kläger zu 1 und 2 entschieden hat. Insoweit ist die Vorentscheidung aufzuheben.

16 Das FG hat über den Bescheid 2004 "vom 15. Dezember 2006 ... in Gestalt des Änderungsbescheids vom 16. September 2011" entschieden. Ein Änderungsbescheid für dieses Jahr erging jedoch erst am 27. September 2011 und damit nach (geschlossener) mündlicher Verhandlung vom 22. September 2006 (§ 93 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), aber vor Zustellung des Urteils am 20. Oktober 2011 (§ 104 Abs. 2 FGO). Da dieser Änderungsbescheid damit neuer Gegenstand des nach wie vor anhängigen, finanzgerichtlichen Verfahrens wurde (§ 68 Abs. 1 Satz 1 FGO), liegt dem FG-Urteil ein nicht (mehr) wirksamer Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (vgl. BFH-Urteile vom 31. Mai 2006 II R 32/04, BFH/NV 2006, 2232; vom 26. Januar 2011 IX R 7/09, BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540, unter II.1., m.w.N.).

17 Der Senat entscheidet nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO auf der Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG gleichwohl in der Sache (vgl. BFH-Urteile vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43, unter I.; vom 16. Juni 1999 II R 57/96, BFHE 189, 537, BStBl II 1999, 789, unter II.1.), da der Änderungsbescheid hinsichtlich des streitigen Sachverhalts keine Änderungen enthält und die Sache spruchreif ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540, unter II.1.).

18 2. Die Klage der Kläger zu 1 und zu 2 gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wird abgewiesen. Im Übrigen ist die Revision unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Würdigung des FG, wonach in der wechselseitigen Vermietung der Wohneinheiten Nr. 3, 4 und 8 ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO liege, ist jedenfalls möglich und deshalb revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (§ 118 Abs. 2 FGO).

19 a) Nach § 42 AO in den Fassungen der Streitjahre kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

20 Ein Gestaltungsmissbrauch ist gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 21. August 2012 VIII R 32/09, BFHE 239, 31, BStBl II 2013, 16, unter II.2.a aa; vom 12. Juli 2012 I R 23/11, BFHE 238, 344, unter II.2.b bb). Die Frage, was eine den Gestaltungsmissbrauch kennzeichnende unangemessene

rechtliche Gestaltung ist, entzieht sich einer allgemeinen Definition und lässt sich nur durch Würdigung der gesamten Umstände im Einzelfall feststellen (vgl. BFH-Beschluss vom 4. Mai 2012 VIII B 174/11, BFH/NV 2012, 1330, unter 1.; BFH-Urteil vom 1. April 1993 V R 85/91, V R 86/91, BFH/NV 1994, 64, unter II.). Im Wege einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind dabei mehrere auf einheitlicher Planung beruhende und in engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehende Rechtsgeschäfte für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen Vorgang zusammenzufassen, wenn sie als bloße Teilschritte keine eigenständige Bedeutung haben und vom Steuerpflichtigen sämtlich beherrscht werden (vgl. BFH-Urteile vom 27. Oktober 2005 IX R 76/03, BFHE 212, 360, BStBl II 2006, 359, unter II.1.; vom 9. November 2011 X R 60/09, BFHE 236, 29, BStBl II 2012, 638, unter II.2.d aa mit Anm. Isler, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2012, 538, 539; eingehend auch: Offerhaus in: Steuerrecht und Rechtsstaat --Festschrift für Wolfgang Spindler--, 2011, S. 677; ders., Finanz-Rundschau --FR-- 2011, 878; Spindler, Zeitschrift für die Notarpraxis 2006, 442; ders., Deutsches Steuerrecht 2005, 1; Förster/Schmidtmann, Steuer und Wirtschaft 2003, 114; P. Fischer, FR 2003, 1013; kritisch: Crezelius, FR 2003, 537). Sind mehrere Akteure beteiligt, so kann sich die Beherrschbarkeit der Teilschritte aus vertraglichen, engen gesellschaftlichen oder verwandtschaftlichen Verflechtungen ergeben (vgl. Offerhaus, Festschrift für Spindler, S. 677, 678).

21 b) Ausgehend von diesen Maßstäben ist die Annahme einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung durch das FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

22 aa) Wegen des planmäßigen Vorgehens der Kläger durfte das FG deren (vorausgehende) vermögensrechtliche Dispositionen in seine Gesamtbetrachtung zur Beurteilung der Unangemessenheit der gewählten Gestaltung mit einbeziehen. Nach den Feststellungen des FG lässt sich die gewählte Gestaltung so verstehen, dass es den Klägern primär darauf ankam, anfallende Kosten der Wohnungen in den Obergeschossen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten geltend zu machen, was ausgeschlossen wäre, wenn die Beteiligten das Teileigentum an den von ihnen tatsächlich genutzten Wohnungen erworben hätten (vgl. BFH-Urteile vom 25. Januar 1994 IX R 97/90, IX R 98/90, BFHE 174, 386, BStBl II 1994, 738; in BFH/NV 1994, 64; vom 19. Juni 1991 IX R 134/86, BFHE 164, 498, BStBl II 1991, 904). Die Gestaltung bildet demnach eine rein formale Anknüpfung zum Zweck der Minderung der Einkommensteuerbelastung der Kläger (vgl. BFH-Urteil in BFHE 164, 498, BStBl II 1991, 904); eine Vermischung von Vermögens- und Nutzungsebene hat bereits im Tatsächlichen stattgefunden. In seine Gesamtwürdigung hat das FG vertretbar mit einbezogen, dass eine Verteilung des Teileigentums entsprechend den Nutzungsverhältnissen --jedenfalls unter Berücksichtigung der vorausgegangenen Schenkungen-- mit im Wesentlichen unverändertem Kapitaleinsatz der Beteiligten möglich gewesen wäre.

23 bb) Darüber hinaus kommt es auf die unterschiedlichen Konstellationen der beteiligten Personen auf Vermieter- und Mieterseite nicht an. Entscheidend ist vielmehr, dass alle diese Personen auf beiden Seiten beteiligt waren und die betreffenden Wohnungen ausschließlich innerhalb dieses geschlossenen Personenkreises hergestellt und auf Dauer wechselseitig zu jeweils eigenen Wohnzwecken vermietet wurden ("Poolvermietung"). Zwischen den einzelnen Beteiligten ist nur insoweit zu differenzieren, als es um das Ziel der Steuerersparnis geht (vgl. BFH-Urteil vom 19. Dezember 2001 X R 41/99, BFH/NV 2002, 1286, unter II.3.b aa). Durch die geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse findet sich ein solcher Vorteil im Streitfall bei allen Klägern.

24 c) Auch die Würdigung des FG, wonach die von den Klägern gewählte Gestaltung nicht durch andere beachtliche, außersteuerliche Gründe zu rechtfertigen sei, hält der revisionsrechtlichen Überprüfung stand. Sie verstößt nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze und beruht auf revisionsrechtlich nicht mit Erfolg angegriffenen Feststellungen des FG. Soweit sich die Kläger darauf berufen, dass sich das FG nur unzureichend oder im Ergebnis unzutreffend mit anderen wirtschaftlichen und erbrechtlichen Erwägungen auseinandergesetzt habe (zu aa) und es daneben an ausreichenden Tatsachenfeststellungen über den in der mündlichen Verhandlung gewonnenen Eindruck fehle (zu bb), greift ihr Vorbringen nicht durch.

25 aa) Nach § 96 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO sind im Urteil die Gründe anzugeben, die für die richterliche Überzeugung leitend gewesen sind. Eine darüber hinausgehende Verpflichtung, sämtliche vorgebrachten, aber nicht für maßgeblich gehaltenen Argumente abzuhandeln, lässt sich daraus nicht ableiten. Vielmehr genügt es, wenn das Urteil den Gedankengang erkennen lässt, aufgrund dessen das FG zu dem von ihm gefundenen Ergebnis gelangt ist (vgl. BFH-Beschluss vom 9. August 2005 VI B 12/05, BFH/NV 2005, 2005, unter 2.a). Die ausdifferenzierten, über dieses Mindestmaß hinausgehenden Ausführungen des FG im vorliegenden Fall genügen diesen Anforderungen.

26 bb) Den Tatbestand hat das FG in seinem Urteil nach § 105 Abs. 3 Satz 1 FGO "seinem wesentlichen Inhalt nach

gedrängt" darzustellen. Soweit die Kläger unzureichende Feststellungen des FG über den in der mündlichen Verhandlung gewonnenen Eindruck rügen, übersehen sie, dass tatsächliche Feststellungen auch dann als solche zu beurteilen sind, wenn sie zwar nicht im formalen Urteilstatbestand enthalten sind, sich aber --wie hier-- (mittelbar) aus den Entscheidungsgründen ergeben (vgl. BFH-Beschluss vom 13. Januar 2010 I B 83/09, BFH/NV 2010, 913, unter II.1.b).

27 Außerdem haben die Kläger nicht dargelegt, inwiefern sie die Feststellungen im Einzelnen für unzureichend, aber entscheidungserheblich halten. Die pauschale Rüge, das FG habe bei seiner Beurteilung den Sachvortrag der Kläger nicht oder nicht zutreffend gewertet, lässt eine Verletzung der gerichtlichen Pflicht zur Sachaufklärung (§ 76 FGO) und zur Wahrung rechtlichen Gehörs (§ 96 FGO) bei der Feststellung und Würdigung des entscheidungserheblichen Sachverhalts nicht erkennen (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Februar 2007 IX B 161/06, BFH/NV 2007, 1477, unter 2.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de