

Einleitung

„Eine Einkunftsart, in der Verluste die Regel sind, sollte im Einkommensteuergesetz keinen Platz haben.“ – so die Forderung von *Trzaskalik*.¹

Auch wenn dieses Urteil sonst nur selten gefällt wird,² ist unbestritten, dass die Besteuerung der Vermietungseinkünfte insgesamt so ausgestaltet ist, dass Verluste des Steuerpflichtigen nicht die Ausnahme, sondern eher die Regel sind.³ Das Steueraufkommen war hier in der Vergangenheit häufig negativ oder sehr gering.⁴ Damit sinkt auch das Gesamtsteueraufkommen, denn grundsätzlich können Steuerpflichtige ihre Verluste aus dieser Einkunftsart mit Gewinnen/Überschüssen aus anderen Einkunftsarten verrechnen.⁵ Auf den ersten Blick mag es verwunderlich erscheinen, dass der Gesetzgeber dies „sehenden Auges“⁶ hinnimmt. Hauptgrund dafür dürfte aber sein, dass über die Ausgestaltung der Einkunftsart der Vermietung und Verpachtung vielfach wirtschafts- und wohnungsbaupolitische Ziele verfolgt werden oder worden sind.⁷ Der Erfolg dieser Maßnahmen ist indes nicht selten zweifelhaft, oftmals bewirken sie volkswirtschaftlich unsinnige Ergebnisse. Beispielhaft zu nennen sind die Sonderabschreibungsmöglichkeiten für Immobilien in den ostdeutschen Bundesländern, die unter anderem dazu geführt haben, dass dort ein erheblicher Teil der Wohnungen leer steht.⁸

Als gezielte steuerliche Vergünstigung zum Zwecke der Verhaltenslenkung könnte möglicherweise auch § 21 Abs. 2 EStG einzuordnen sein, wengleich der Gesetzgeber selbst als Regelungszweck ursprünglich Vereinfachungs-

1 *Trzaskalik*, in: K/S/M, § 21 Rn. A 45.

2 Ebenso aber *Stein*, DStZ 2002, 828 (830).

3 *Kulosa*, in: H/H/R, § 21 Rn. 6; *Trzaskalik*, in: K/S/M, § 21 Rn. A 45.

4 Nach den zuletzt verfügbaren Zahlen scheint eine gewisse Stabilisierung eingetreten zu sein. Das Aufkommen aus den Vermietungseinkünften lag 2003 bei 2,6 Mrd. Euro, siehe Statistisches Jahrbuch 2008, S. 599 f.; 2002: 384 Millionen Euro, siehe Statistisches Jahrbuch 2007, S. 604; 2001: minus 1,9 Mrd. Euro, siehe Statistisches Jahrbuch 2006, S. 606; 1998: minus 10,5 Mrd. Euro, siehe Statistisches Jahrbuch 2004, S. 690 f.

5 Die Möglichkeit der Verlustverrechnung bei sog. „Steuerstundungsmodellen“ durch Beteiligung an Immobilieninvestmentfonds wird allerdings seit 2005 durch die entsprechende Anwendbarkeit des § 15b EStG (§ 21 Abs. 1 Satz 2 EStG) eingeschränkt.

6 Vgl. *Pezzer*, in: GS *Trzaskalik*, 239 (248).

7 *Kulosa*, in: H/H/R, § 21 Rn. 6.

8 Vgl. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung, S. 44 f.

gesichtspunkte nannte.⁹ Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 56% der ortsüblichen Marktmiete, ist die Nutzungsüberlassung gem. § 21 Abs. 2 EStG in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen.¹⁰ In diesem Fall sind auch durch die Vermietung veranlasste Aufwendungen nur anteilig als Werbungskosten abziehbar. Im Umkehrschluss folgt daraus aber, dass bei einer Vermietung zu mindestens 56% der ortsüblichen Miete die durch die Vermietungstätigkeit veranlassten Aufwendungen *in voller Höhe* abgezogen werden können. Gäbe es die Regelung nicht, müsste in jedem Einzelfall festgestellt werden, ob und aus welchen Gründen auf einen Teil der erzielbaren Mieteinnahmen verzichtet wurde. Eine private Motivation des Verzichts hätte dann – wegen anteilig privater Veranlassung – eine Begrenzung des Werbungskostenabzugs zur Folge (vgl. § 9 Abs. 1 Satz 1, § 12 Hs. 1 EStG).¹¹

Beispiel: Vater V vermietet an seinen Sohn S eine Eigentumswohnung. Die ortsübliche (Brutto-) Marktmiete beträgt 1.000 €, die vereinbarte Miete nur 600 € monatlich. Die Aufwendungen belaufen sich auf 20.000 € im Jahr. Eine private Motivation des Einnahmeverzichts wurde festgestellt.

Wird § 21 Abs. 2 EStG nicht angewandt, ergeben sich folgende steuerliche Konsequenzen: V hat als Einnahmen die tatsächlich vereinnahmte Miete anzusetzen (12 X 600 € = 7.200 €), als Werbungskosten kann er 60% von 20.000 €, also 12.000 €, abziehen. Die Einkünfte belaufen sich auf ./ 4.800 €.

§ 21 Abs. 2 EStG geht hier typisierend von einer nicht-privaten Motivation des Einnahmeverzichts aus.¹² Daraus ergibt sich eine Begünstigung vor allem von Steuerpflichtigen, die eine Wohnung verbilligt an nahe Angehörige vermieten. Ein Verzicht auf nahezu die Hälfte der ortsüblichen Mieteinnahmen dürfte hier mangels eines Interessengegensatzes in der Regel privat motiviert sein. Die Rechtsfolgen der Vorschrift verdeutlicht die Fortführung des Beispiels unter Einbeziehung des § 21 Abs. 2 EStG:

V kann trotz des privat motivierten Mietverzichts seine Aufwendungen in Höhe von 20.000 € nach § 21 Abs. 2 EStG vollständig von seinen Einnahmen in Höhe von 7.200 € als

9 Siehe Gesetzentwurf der BReg. zum WohneigFG v. 8.7.1985 zu § 21 Abs. 2, BT-Drs. 10/3633, S. 20; Bericht des Finanzausschusses zum Gesetzentwurf der BReg. v. 17.3.1986, BT-Drs. 10/5208, S. 41.

10 § 21 Abs. 2 EStG i.d.F. des HBeglG 2004 v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076. Bis VZ 2003 war die Aufteilung bei einem Entgelt von weniger als 50% der ortsüblichen Marktmiete vorzunehmen, § 21 Abs. 2 i.d.F. des StBereinG v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2601; zuvor fand sich die Regelung in § 21 Abs. 2 S. 2 i.d.F. des WohneigFG v. 15.5.1986, BGBl. I 1986, 730.

11 Ausführlich unten, S. 51 ff.

12 Vgl. *Kohlhaas*, DStR 1998, 1039 (1040).

Werbungskosten abziehen.¹³ Die Einkünfte belaufen sich damit auf ./ 12.800 €. Insgesamt kann V seine Bemessungsgrundlage damit, trotz privater Veranlassung, um zusätzlich 8.000 € mindern.¹⁴ Bei einem Durchschnittssteuersatz von z.B. 40% ergäbe sich gegenüber dem Ausgangsbeispiel eine Steuerersparnis in Höhe von 3.200 €.

Die Arbeit behandelt die sich aus § 21 Abs. 2 EStG ergebenden Besonderheiten bei einer verbilligten Vermietung zwischen nahen Angehörigen und versucht, die Regelung in die allgemeine einkommensteuerrechtliche Systematik einzuordnen. Im ersten Teil wird untersucht, wie sich ein Einnahmeverzicht normalerweise auf den Abzug von Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben/Werbungskosten) auswirkt. Drei Bereiche sind berührt: der Begriff des Einkommens als Anknüpfungspunkt der Besteuerung (dazu Abschnitt A.), die Systematik des Abzugs von Erwerbsaufwendungen im EStG (dazu Abschnitt B.) und schließlich das Merkmal der Einkunftserzielungsabsicht, bei deren Fehlen eine Tätigkeit insgesamt steuerlich unbeachtlich ist (dazu Abschnitt C.).¹⁵

Im zweiten Teil der Arbeit wird § 21 Abs. 2 EStG untersucht. Eingegangen wird auf Entwicklung, Tatbestand und Rechtsfolgen sowie die einschränkende Auslegung der Vorschrift durch die Rechtsprechung. Geprüft wird schließlich die Verfassungsmäßigkeit der Regelung, vor allem im Hinblick auf die angesprochene Begünstigung bei einer Vermietung zu mindestens 56% der ortsüblichen Marktmiete.

-
- 13 Zur Begünstigungswirkung der Vorschrift siehe auch *Paus*, EStB 2000, 433 (436); *ders.*, DStZ 1996, 656 (657); *Stein*, ZfIR 2000, 847 (852).
 - 14 Dabei wird unterstellt, dass die Einkunftserzielungsabsicht gegeben ist; zu deren Prüfung innerhalb des Anwendungsbereichs des § 21 Abs. 2 EStG siehe unten, S. 169 ff. Im Übrigen handelt es sich um keine missbräuchliche Gestaltung i.S.d. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO, wenn der Sohn als Mieter der Wohnung die Miete aus dem ihm vom Vater gewährten Barunterhalt entrichtet oder unmittelbar mit diesem verrechnet wird, BFH v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224 (226); v. 17.12.2002 – IX R 35/99, BFH/NV 2003, 611 (612); v. 17.12.2002 – IX R 58/00, BFH/NV 2003, 750 (751). Auch eine verbilligte Vermietung zu mindestens 56% der ortsüblichen Marktmiete (vollständiger Werbungskostenabzug nach § 21 Abs. 2 EStG) an einen Unterhaltsberechtigten stellt keinen Gestaltungsmissbrauch dar, *Paus*, NWB 2000, Fach 3, 11228 (11230); *Thürmer*, DB 2003, 1012 (1015). Krit. *Brockmeyer*, in: Klein, § 42 Rn. 47.
 - 15 Da es sich um den subjektiven Tatbestand der jeweiligen Einkunftsart handelt (§ 2 Abs. 1 EStG), ist die Einkunftserzielungsabsicht systematisch vorrangig vor Abzug der Erwerbsaufwendungen zu prüfen, auf den sich erst § 2 Abs. 2 EStG bezieht, vgl. auch BFH v. 25.1.1994 – IX R 139/92, BFH/NV 1995, 11 (12); *Pezzer*, StBj 2000/2001, 61 (77); *von Groll*, in: FS Raupach, 128 (134 f.). Trotzdem soll im Rahmen dieser Arbeit zunächst auf den Erwerbsaufwandsabzug und dann auf die Einkunftserzielungsabsicht eingegangen werden. Denn typischerweise wird die Einkunftserzielungsabsicht nur bei einer stark verbilligten Leistung/Nutzungsüberlassung fehlen.