

**FINANZ- UND STEUERRECHT
IN DEUTSCHLAND UND EUROPA**

Band 4

Christian Johannes Müller

**Einnahmeverzicht
im Einkommensteuerrecht –
insbesondere durch verbilligte
Wohnungsüberlassung
an nahe Angehörige**



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	15
Einleitung	21
1. Teil: Bedeutung eines Einnahmeverzichts im Einkommensteuerrecht	25
A. Ermittlung des Einkommens als Maßstab der Leistungsfähigkeit	25
I. Der Einkommensbegriff im EStG	25
1. Besteuerung des Nettoertrages der wirtschaftlichen Betätigung	25
2. Keine Besteuerung des Erwerbspotentials	26
a) Gründe für die steuerliche Nichterfassung des Erwerbspotentials	26
b) Konsequenzen	28
3. Abzug privat veranlasster Aufwendungen als Ausnahme; Unbeachtlichkeit von Wertschöpfungen in der Privatsphäre	29
II. Notwendiger Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Erwerbstätigkeit	31
1. Gleichgerichtete Auslegung des Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriffs	31
2. Bestimmung des Veranlassungszusammenhangs	33
a) Subjektiver Veranlassungszusammenhang	33
b) Objektiver („kausaler“) Veranlassungszusammenhang	34
c) Subjektiver und objektiver Veranlassungszusammenhang	34
d) Stellungnahme	36
3. Begrenzung des Abzugs auf notwendige, angemessene, zweckmäßige, übliche Aufwendungen?	38
a) Grundsatz: Beurteilungsspielraum des Steuerpflichtigen	38
b) Ausnahme: Private Veranlassung der Aufwendungen	40
B. Auswirkungen eines Einnahmeverzichts auf den Erwerbsaufwandsabzug	43
I. Vorüberlegungen	43
1. Verzicht auf Einnahmen als Fallgruppe im Grenzbereich zwischen privater und erwerbsbezogener Veranlassung	43
2. Aufwandsabzug bei vollständigem Einnahmeverzicht	44
3. Aufwandsabzug bei marktüblicher Gegenleistung (kein Einnahmeverzicht)	45
II. Aufwandsabzug bei teilweisem Einnahmeverzicht	48

1.	Beurteilung eines Einnahmeverzichts; Begriff der Teilentgeltlichkeit _____	49
2.	Konsequenzen eines privat motivierten Einnahmeverzichts für den Aufwandsabzug _____	51
	a) Gesetzliche Regelungen _____	52
	aa) Fälle „gemischter“ Veranlassung nach §§ 4 Abs. 5, 5a, 9 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 EStG; § 21 Abs. 2 EStG _____	52
	bb) Aufteilungs- und Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG _____	57
	b) Aufwandsabzug bei gemischter Veranlassung, insbesondere im Falle eines Einnahmeverzichts _____	62
3.	Besonderheiten bei den Gewinneinkünften _____	64
	a) Auswirkung einer verbilligten Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens _____	64
	b) Auswirkungen einer verbilligt erbrachten Arbeitsleistung _____	66
III.	Feststellung der Motivation eines Einnahmeverzichts _____	67
1.	Grundlagen _____	67
	a) Untersuchungsgrundsatz, Beweiswürdigung, Beweismaß, Beweislast _____	67
	b) Beweisarten im Rahmen der Beweiswürdigung und Heranziehung von Erfahrungssätzen _____	71
	c) Abgrenzung: typisierende Betrachtungsweise; gesetzliche Typisierungen _____	74
2.	Nachweis der erwerbsbezogenen Veranlassung von Aufwendungen bei Angehörigenverträgen _____	78
	a) Entwicklung _____	79
	b) Einzelne Nachweiskriterien _____	83
	c) Beweisrechtliche Einordnung und Rechtfertigung der Rechtsprechungsgrundsätze _____	87
	aa) Beweisrechtliche Einordnung _____	87
	bb) Rechtfertigung der Differenzierung zwischen Angehörigen- und Fremdverträgen _____	88
	d) Insbesondere: Durchführung des Fremdvergleichs in Bezug auf die Angemessenheit der Vergütung („der Höhe nach“) _____	89
	aa) Rechtsgrundlage des Fremdvergleichs _____	90
	bb) Durchführung des Fremdvergleichs: empirischer oder hypothetischer Maßstab _____	90
	cc) Konsequenz bei Abweichung vom Fremdüblichen: Indiz im Rahmen der Beweiswürdigung _____	92
	dd) Beispiele _____	92

	(1) Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften _____	92
	(2) Angemessenheit von Gehaltszahlungen _____	94
	(3) Angemessenheit von Darlehenszinsen _____	96
	(4) Angemessenheit von Miete/Pacht _____	98
	ee) Zwischenergebnis: Feststellung des angemessenen Preises _____	99
C.	Verzicht auf Einnahmen und Frage der Einkunftserzielungsabsicht _____	101
I.	Grundlagen: Einkunftserzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal _____	102
	1. Einkunftserzielungsabsicht als subjektives Merkmal aller Einkunftsarten _____	102
	2. Rechtfertigung des Merkmals der Einkunftserzielungsabsicht _____	105
II.	Feststellung der Einkunftserzielungsabsicht _____	107
	1. Grundsatz: Zweistufige Prüfung _____	108
	a) Erste Stufe: Totalerfolgsprognose _____	108
	b) Zweite Stufe: Umfassende Beweiswürdigung _____	111
	2. Verzicht auf zweistufige Prüfung _____	112
	a) Feststellung durch Anscheinsbeweis _____	112
	b) Prüfungsverzicht bei dauerhafter Immobilienvermietung _____	114
	aa) Vermutung der Überschusserzielungsabsicht bei der Vermietung auf Dauer _____	114
	bb) Kritik am Prüfungsverzicht _____	116
	(1) Unwiderlegbare Vermutung der Überschusserzielungsabsicht als Ergebnis der Normauslegung? _____	116
	(2) § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG als Steuervergünstigung? _____	120
	(a) Überblick über Lenkungsnormen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung _____	121
	(b) Zulässiger Rückschluss auf generelle Verlustakzeptanz des Gesetzgebers? _____	124
	cc) Ausnahmsweise Prüfung der Überschusserzielungsabsicht _____	124
2. Teil:	Die Regelung des § 21 Abs. 2 EStG _____	129
A.	Einleitung _____	129
I.	Grundsätzliche Rechtsfolgen bei teilentgeltlicher Nutzungsüberlassung und deren abweichende Behandlung durch § 21 Abs. 2 EStG _____	129
II.	Regelungszweck des § 21 Abs. 2 EStG _____	130

B.	Rechtsentwicklung	131
I.	Nutzungswertbesteuerung nach §§ 21 Abs. 2, 21a EStG a.F.	131
	1. Steuersystematische Einordnung und Rechtfertigung der Nutzungswertbesteuerung nach §§ 21 Abs. 2, 21a EStG a.F.	131
	2. Die Ermittlung des Nutzungswerts der eigenen Wohnung	134
	a) Pauschalierung des Nutzungswerts, § 21a EStG	135
	b) Ermittlung des Nutzungswerts als Überschuss des Mietwerts über die Werbungskosten	136
	3. Ganz oder teilweise unentgeltliche Überlassung der Wohnung an einen Dritten (§ 21 Abs. 2, 2. Alt. EStG a.F.)	138
	4. Nur ausnahmsweise Prüfung der Überschusserzielungsabsicht	139
	5. Wegfall der Nutzungswertbesteuerung und Übergangsregelungen	140
II.	Einfügung der Aufteilungsregelung zur verbilligten Vermietung; Entwicklung der Aufteilungsgrenze	142
C.	Tatbestand des § 21 Abs. 2 EStG	144
I.	Überblick zu Inhalt und Regelungszweck	144
II.	Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken	145
III.	Entgelt weniger als 56% der ortsüblichen Marktmiete	146
IV.	Begriff und Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete	146
	1. Grundsätzliches	146
	2. Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete	147
	a) Vergleichsmerkmale	147
	b) Der Mietspiegel als Anhaltspunkt für die ortsübliche Marktmiete	149
	aa) Übersicht über die ortsübliche Vergleichsmiete	149
	bb) Datenerhebung und -auswertung	151
	c) Weitere Möglichkeiten zur Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete	153
V.	Bedeutung der Überschusserzielungsabsicht	155
VI.	Folgerungen für den Fremdvergleich	156
D.	Rechtsfolgen des § 21 Abs. 2 EStG	158
I.	Aufteilungsgebot bei Vermietung zu weniger als 56% der ortsüblichen Marktmiete	158
	1. Regelungsgehalt des § 21 Abs. 2 EStG bei Vermietung zu weniger als 56% der ortsüblichen Miete	158
	2. Vollständiger Werbungskostenabzug bei fehlender privater Veranlassung des Einnahmeverzichts?	160
II.	Aufteilungsverbot bei Vermietung zu mindestens 56% der ortsüblichen Marktmiete?	162
	1. Vollständiger Aufwandsabzug („Aufteilungsverbot“) als Ergebnis der Normauslegung	162

2.	Einschränkende Auslegung durch den BFH	163
a)	Hintergrund	163
b)	Reichweite des Aufwandsabzugs nach BFH, Urteil vom 5.11.2002 – IX R 48/01	165
aa)	Vermietung zu mindestens 75% der ortsüblichen Marktmiete	165
bb)	Vermietung zu weniger als 56% der ortsüblichen Marktmiete	166
cc)	Vermietung zu mindestens 56% und weniger als 75% der ortsüblichen Marktmiete	167
(1)	Begründung der ausnahmsweise erfolgenden Prüfung der Überschusserzielungsabsicht	167
(2)	Anteiliger Werbungskostenabzug trotz fehlender Überschusserzielungsabsicht	168
c)	Stellungnahme	169
aa)	Modifikation der allgemeinen Grundsätze zur Einkunftszielungsabsicht bei verbilligter Vermietung	169
bb)	Schaffung einer „neuen“ Aufteilungsgrenze	173
d)	„Sonderfall“ Luxuswohnung	174
E.	Analoge Anwendbarkeit des § 21 Abs. 2 EStG im Rahmen anderer Einkunftsarten?	176
F.	Verfassungsmäßigkeit des § 21 Abs. 2 EStG	178
I.	Sonderstellung des § 21 Abs. 2 EStG; verfassungsrechtliche Problematik	178
II.	Verfassungsmäßigkeit des § 21 Abs. 2 EStG bei einer Vermietung zu weniger als 56% der ortsüblichen Marktmiete (Rechtsfolge: anteiliger Aufwandsabzug)	181
III.	Verfassungsmäßigkeit von § 21 Abs. 2 EStG bei einer Vermietung zu mindestens 56% der ortsüblichen Marktmiete (Rechtsfolge: vollständiger Aufwandsabzug)	185
1.	Rechtfertigung der Ungleichbehandlung durch Vereinfachungszweck	186
a)	Geeignetheit	186
b)	Erforderlichkeit	187
c)	Angemessenheit	189
2.	Rechtfertigung der Ungleichbehandlung durch Lenkungszweck	190
a)	Zweck der Ungleichbehandlung	190
aa)	Vom Gesetzgeber verfolgter Lenkungszweck?	190
(1)	Heraufsetzung der Aufteilungsgrenze als „Beitrag zum Subventionsabbau“	191

(2) Erkenntnis über den Vergünstigungseffekt nach Inkrafttreten der Regelung? _____	193
bb) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung durch einen vom Gesetzgeber nicht verfolgten Lenkungszweck? _	194
b) Hypothetische Rechtfertigung durch etwaigen Lenkungszweck des § 21 Abs. 2 EStG _____	195
Zusammenfassung der Ergebnisse _____	199
Literaturverzeichnis _____	203
Stichwortverzeichnis _____	225