
Datum: 21.10.2004
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 2425/02 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2004:1021.11K2425.02E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Streitig ist, ob negative Einkünfte des Klägers aus der Vermietung eines aufwendigen Zweifamilienhauses mit Anschaffungs- und Herstellungskosten i. H. v. ca. 5,6 Millionen DM an seinen Sohn und seine Schwiegertochter sowie an ein fremdes Ehepaar bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen sind.

2

Der 1921 geborene Kläger erwarb das ursprünglich mit einem Einfamilienhaus bebaute 5440 m² große Grundstück, in im Mai 1996 für 837.900 DM zuzüglich 11.294,43 DM Zinsen. Nachdem der Kläger ursprünglich nur eine Baugenehmigung für eine Dachstuhlerneuerung und einen Wohnhausumbau beantragt hatte, beantragte er den Umbau des bestehenden Schwimmbadtraktes in eine Einliegerwohnung, die Dachstuhlanpassung der Garagen und die Errichtung einer Einfriedung. Nach Abschluss der genehmigten Bauarbeiten enthält das Gebäude eine 366 m² große und eine 205 m² große Wohnung.

3

Da der Kläger im Juni 1999 noch keine Einkommensteuererklärung für 1996 abgegeben hatte, schätzte der Beklagte die Einkünfte des Klägers und setzte die Einkommensteuer durch Bescheid vom 02.06.1999 auf 81.964 DM unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Der Kläger legte gegen diesen Bescheid fristgerecht Einspruch ein. Durch

4

Einspruchsentscheidung vom 04.04.2002 wurde die Einkommensteuer für 1996 auf 69.144 DM (35.337,43 EUR) festgesetzt und der Einspruch im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen. Negative Einkünfte aus dem bebauten Grundstück in wurden bei der Steuerfestsetzung nicht berücksichtigt.

Da der Kläger im Februar 2000 noch keine Einkommensteuererklärung für 1998 eingereicht hatte, schätzte der Beklagte die Einkünfte des Klägers und setzte die Einkommensteuer durch Bescheid vom 16.02.2000 auf 19.038 DM fest. Der Kläger legte gegen diesen Bescheid fristgerecht Einspruch ein. Durch Einspruchsentscheidung vom 04.04.2002 wurde die Einkommensteuer für 1998 auf 123.087,90 EUR (270.739 DM) festgesetzt und der Einspruch im Übrigen als unbegründet zurückgewiesen. Bei der Steuerberechnung wurden geschätzte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Grundstücks in i. H. v. 20.000 DM berücksichtigt.

Der Kläger hat sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid für 1996 als auch gegen den Bescheid über die Einkommensteuer für 1998 am 06.05.2002 Klage erhoben. Durch Beschluss vom 27.09.2002 wurden die Klagen miteinander verbunden.

Zur Begründung der Klagen reichte der Kläger Einkommensteuererklärungen für beide Streitjahre ein.

In seiner Einkommensteuererklärung für 1996 erklärte der Kläger negative Einkünfte aus dem Grundstück in i. H. v. 11.295 DM. Die negativen Einkünfte beruhen darauf, dass die im Rahmen des Zwangsversteigerungsverfahrens zu zahlenden Zinsen vom Kläger als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Für das Jahr 1998 machte der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. H. v. 86.753 DM für das bebaute Grundstück in geltend. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus Finanzierungsaufwendungen, Grundsteuer und Versicherungsaufwendungen. Diesen Betrag erhöhte er um ein bisher nicht berücksichtigtes Disagio auf 151.753 DM.

Ergänzend trug der Kläger vor, dass ihm von seiner Hausbank empfohlen worden sei, die Aufwendungen für das Zweifamilienhaus in teilweise zu finanzieren, weil mit dem vorhandenen Barvermögen an der Börse und dem übrigen Kapitalmarkt bessere Möglichkeiten der Einkommens- und Vermögensmehrung vorhanden gewesen seien, als die Zinslast für die aufgenommenen Kredite ausgemacht hätte. Da er in erheblichem Umfang über Kapitalvermögen verfügt habe, sei es ihm jederzeit möglich gewesen, die Kredite durch Eigenkapital abzulösen.

Die Immobilie in sei mit drei Darlehen über insgesamt 2.000.000 DM finanziert worden. Ein Darlehen über 500.000 DM mit einer Laufzeit von 5 Jahren sei am 30.09.2002 fällig geworden und mit Eigenmitteln getilgt worden. Zinsen für dieses Darlehen fielen daher ab dem 01.10.2002 nicht mehr an. Ein Darlehen über 1.000.000 DM mit einer Laufzeit von 8 Jahren sei zum 20.06.2003 gekündigt worden. Auch dieses Darlehen sei mit Eigenmitteln getilgt worden. Zinsen fielen seit dem 21.06.2003 nicht mehr an. Ein weiteres Darlehen über 500.000 DM sei im Februar 2002 um 5 Jahre verlängert worden. Dieses Darlehen werde spätestens bei Fälligkeit nicht mehr verlängert und zurückgezahlt. Die jährliche Zinsbelastung ab dem Kalenderjahr 2004 betrage längstens bis zum Kalenderjahr 2007: 5,520 % von 255.600 EUR = 14.109,12 EUR.

Den aus der Immobilie zu erwirtschaftenden Totalgewinn ermittelt der Kläger wie folgt.

derzeitige Mieteinnahme		13
-------------------------	--	----

B	monatlich 3.000 DM	36.000,00 DM	14
U	monatlich 1.500 DM	<u>18.000,00 DM</u>	
insgesamt:		<u>54.000,00 DM</u>	

angewachsene Mieterhöhung		15
---------------------------	--	----

nach fünf Jahren			16
B	+ 5 %	37.800,00 DM	
U	+ 5 %	<u>18.900,00 DM</u>	
insgesamt:		<u>56.700,00 DM</u>	

angewachsene Mieterhöhung		17
---------------------------	--	----

nach zehn Jahren			18
B	+ 5 %	39.690,00 DM	
U	+ 5 %	<u>19.845,00 DM</u>	
insgesamt:		<u>59.535,00 DM</u>	

Unter Berücksichtigung von Mietanpassungen seien im Zeitraum von 100 Jahren voraussichtlich zu erzielen:

19

Mieten	circa	7.000.000,00 DM	20
<u>abzüglich</u>			

Absetzung für Abnutzung Gebäude	<u>5.372.215,00 DM</u>	21
---------------------------------	------------------------	----

= Überschuss	1.627.785,00 DM
--------------	-----------------

sonstige Kosten Reparaturen	<u>200.000,00 DM</u>
-----------------------------	----------------------

23

Totalüberschuss	<u>1.427.785,00 DM</u>
-----------------	------------------------

24

Die Nebenkosten (Grundsteuer, Gebäudeversicherung) trage der Mieter.

25

Mit Schriftsatz vom 29.10.2003 reichte der Kläger folgende Prognoserechnung für einen 100-jährigen Vermietungszeitraum ein:

26

Mieteinnahmen unter Berücksichtigung einer

27

Mieterhöhung nach Ablauf von 5 Jahren

28

01.03.1999 - 28.02.2004	5 Jahre x	56.000,00 DM	270.000,00 DM
01.03.2004 - 28.02.2009	5 Jahre x	56.700,00 DM	283.500,00 DM
01.03.2009 - 28.02.2014	5 Jahre x	59.535,00 DM	297.675,00 DM
01.03.2014 - 28.02.2019	5 Jahre x	62.510,00 DM	312.550,00 DM
01.03.2019 - 28.02.2024	5 Jahre x	65.635,00 DM	328.175,00 DM
01.03.2024 - 28.02.2029	5 Jahre x	68.915,00 DM	344.575,00 DM
01.03.2029 - 28.02.2034	5 Jahre x	72.360,00 DM	361.800,00 DM
01.03.2034 - 28.02.2039	5 Jahre x	75.980,00 DM	379.900,00 DM
01.03.2039 - 28.02.2044	5 Jahre x	79.780,00 DM	398.900,00 DM
01.03.2044 - 28.02.2049	5 Jahre x	83.770,00 DM	418.850,00 DM
01.03.2049 - 28.02.2054	5 Jahre x	87.958,00 DM	439.790,00 DM
01.03.2054 - 28.02.2059	5 Jahre x	92.355,00 DM	461.775,00 DM
01.03.2059 - 28.02.2064	5 Jahre x	96.972,00 DM	484.860,00 DM
01.03.2064 - 28.02.2069	5 Jahre x	101.820,00 DM	509.100,00 DM
01.03.2069 - 28.02.2074	5 Jahre x	106.911,00 DM	534.550,00 DM
01.03.2074 - 28.02.2079	5 Jahre x	112.256,00 DM	561.280,00 DM
01.03.2079 - 28.02.2084	5 Jahre x	117.868,00 DM	589.340,00 DM
01.03.2084 - 28.02.2089	5 Jahre x	123.761,00 DM	618.805,00 DM
01.03.2089 - 28.02.2094	5 Jahre x	129.949,00 DM	649.745,00 DM
01.03.2094 - 28.02.2099	5 Jahre x	136.445,00 DM	<u>682.225,00 DM</u>

29

= Summe der Mieteinnahmen ohne Nebenkosten in 100 Jahren	8.927.395,00 DM	30
--	-----------------	----

Absetzung für Abnutzung	5.372.215,00 DM		31
Zinsaufwendungen bis 2007, wie der Beklagte im Schreiben vom 11.08.2003 errechnet hat	476.612,00 DM		
sonstige Kosten (Reparaturen)	200.000,00 DM		
Summe der Werbungskosten	6.048.827,00 DM	6.048.827,00 DM	

Totalüberschuss in einem 100-jährigen Zeitraum	<u>2.878.568,00 DM</u>	32
--	------------------------	----

Ergänzend trägt der Kläger vor, zu Unrecht gehe der Beklagte davon aus, dass sich im Gebäude eine Schwimmhalle und ein Hobbyraum mit einer Nutzfläche von 105 m² befänden. Auch verkenne der Beklagte, dass sich das Objekt in einem guten baulichen Zustand befinde und mit zwangsläufigen Renovierungskosten nicht zu rechnen sei. 33

Während des Klageverfahrens hat der Beklagte die angefochtenen Einkommensteuerbescheide aus Gründen, die mit dem Klageverfahren nichts zu tun haben, geändert. 34

Im Jahr 2004 veräußerte der Kläger das streitige Grundstück für 1.500.000 EUR an seinen Sohn. Der Kläger hat den Mietspiegel für nicht preisgebundene Wohnungen Stand 01.01.1998 für die Gemeinde eingereicht, auf den Bezug genommen wird. 35

Der Kläger beantragt, 36

1.) den Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 19.08.2003 insoweit zu ändern, als negative Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung des Objektes in i. H. v. 11.295 DM bei der Steuerfestsetzung berücksichtigt werden, 37

2.) den Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 10.09.2004 insoweit zu ändern, als negative Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung des Objektes in i. H. v. 151.753 DM bei der Steuerberechnung berücksichtigt werden. 38

Der Beklagte beantragt, 39

die Klage als unbegründet abzuweisen. 40

Zur Begründung seiner Anträge beruft sich der Beklagte darauf, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten bis zur erstmaligen Vermietung des Zweifamilienhauses in im März 1999 5.622.215 DM betragen hätten, was zu einer jährlichen linearen Abschreibung von 107.444 DM führe (Bemessungsgrundlage 5.282.678 DM). Hierzu kämen erhebliche Finanzierungskosten, die beispielsweise im Jahr 1999 83.558 DM und im Jahr 2000 148.558 DM betragen hätten. Den Aufwendungen stünden Mieteinnahmen i. H. v. jährlich 55.000 DM 41

gegenüber. Zwar sei nach der Rechtsprechung des BFH bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich auch dann von einer Einkunftserzielungsabsicht auszugehen, wenn jahrelang Werbungskostenüberschüsse entstünden. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz bestehe jedoch dann, wenn auf Grund besonderer Umstände der Beweis des ersten Anscheins oder Beweisanzeichen gegen das Vorliegen einer Überschusserzielungsabsicht sprächen. Aus dem Umstand, dass die Miete i. H. v. 55.000 DM die lineare AfA i. H. v. 107.444 DM nicht decke und zusätzlich noch erhebliche Finanzierungskosten angefallen bzw. zu erwarten seien, könne selbst bei einer angenommenen Nutzungsdauer von 100 Jahren kein Totalgewinn erzielt werden.

Nach Ansicht des Beklagten beträgt der Verlust bei einem Nutzungszeitraum von 100 Jahren 1.301.827 DM. 42

derzeitige Miete jährlich 54.000 DM	5.400.000 DM	43
Absetzung für Abnutzung	- 5.372.215 DM	
Darlehenszinsen bis 2007	- 476.612 DM	
sonstige Kosten laut Angaben des Klägers	- 200.000 DM	
Wohngebäudeversicherung (laut Aktenlage jährlich ca. 5.500 DM (1999: 6.182,80 DM, 2000: 5.189,00 DM))	- 550.000 DM	
Haftpflichtversicherung (laut Aktenlage jährlich ca. 560 DM (1999: 480,20 DM, 2000: 644,80 DM))	- 56.000 DM	
Grundsteuer (laut Aktenlage jährlich ca. 4.700 DM (2000: 4.708,75 DM))	- 47.000 DM	
Summe:	- 1.301.827 DM	

Ferner ist der Beklagte der Ansicht, dass auch die weit unter der ortsüblichen Miete liegende Miete ein Indiz für das Fehlen der Überschusserzielungsabsicht sei. Zwar betrage die vereinbarte Miete 8,92 DM pro m² bzw. 7,93 DM pro m² und somit ca. 75 % der ortsüblichen Miete gemäß Mietspiegel von 11,90 DM pro m². Diese ortsübliche Miete könne jedoch bei einem sogenannten Luxusobjekt zur Überprüfung der Angemessenheit des vereinbarten Mietzinses nicht zu Grunde gelegt werden. Vielmehr sei im Streitfall von der sogenannten Kostenmiete auszugehen, die durch Ansatz von 6 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes einschließlich der Anschaffungskosten von Grund und Boden zu berechnen sei und im vorliegenden Fall 337.333 DM jährlich betrage. Dann betrage die tatsächlich erzielte Miete i. H. v. jährlich 54.000 DM jedoch nur 16 % der Kostenmiete. 44

Darüber hinaus habe der Kläger bisher den angefochtenen Mietvertrag mit dem Mieter Trägler nicht eingereicht. Der Beklagte könne nicht erkennen, ob es sich bei dem Mieter um einen Angehörigen des Klägers oder eine ihm nahestehende Person handle und somit auch diesbezüglich nicht nur das persönliche Motiv der Steuerersparnis, sondern auch der persönliche Grund der verwandtschaftlichen bzw. freundschaftlichen Beziehung zu einer Inkaufnahme der hohen Werbungskosten geführt habe. 45

Der Senat hat die Einheitswert- und die Bauakte des streitigen Grundstücks zum Rechtsstreit beigezogen. 46

Entscheidungsgründe: 47

Die Klage ist unbegründet. 48

Der Beklagte hat zu Recht die von dem Kläger erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Zweifamilienhauses nicht bei der Steuerfestsetzung berücksichtigt. Denn der Kläger hat keine Einkünfte i. S. d. § 21 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 EStG 1996 erzielt. 49

Einkünfte i. S. d. § 21 Abs. 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG erzielt, wer ein bebautes Grundstück mit Einkünfteerzielungsabsicht, d. h. der Absicht einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, vermietet oder verpachtet. § 21 Abs. 1 EStG wird nach neuer Rechtsprechung des BFH durch § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 1996 insoweit eingeschränkt, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietung die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist, wenn das Entgelt für die Wohnungsüberlassung weniger als 75 % und mehr als 50 % der ortsüblichen Miete beträgt und eine Einkünfteerzielungsabsicht nicht feststellbar ist. Bezüglich des unentgeltlichen Teils ist die Nutzungsüberlassung dann nicht steuerbar; die anteilig auf den entgeltlichen Teil entfallenden Werbungskosten sind abziehbar (BFH-Urteil vom 5. November 2002 IX R 48/01, BFHE 201, 46, BStBl II 2003, 646; Heuermann, DB 2003, 112, 114). 50

Der Senat teilt nicht die Ansicht des Niedersächsischen Finanzgerichts, dass bei einer Dauervermietung einer Wohnung keine Liebhaberei vorliegen könne, auch wenn die Überschussprognose negativ sei, weil bei einer Dauervermietung von einer unwiderlegbaren Vermutung einer Überschusserzielungsabsicht auszugehen sei (vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 17. Dezember 2003 I K 10692/00, EFG 2004, 728, Rev. eingelegt, Az des BFH: IX R 10/04; Dreseck in Schmidt, EStG, 23. Aufl., § 21 Tz 10 f; a. A.: Hoffmann, EFG 2004, 730; Mellinghoff in Kirchhof, EStG, 4. Aufl., § 21 Tz 16; Weber-Grellet, DB 2002, 2568; FG Münster, Urteile vom 08. Mai 2001 I K 5312/98 E, EFG 2001, 1281; vom 20. Januar 2004 6 K 5226/00 E, EFG 2004, 1213, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 15/04; vgl. auch BFH-Urteil vom 05. November 2002 IX R 18/02, BFHE 200, 556, BStBl. II 2003, 914). Denn bei der Ermittlung der der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte sind nur solche positiven oder negativen Einkünfte anzusetzen, die unter die Einkünfte des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 des EStG fallen. Kennzeichnend für alle Einkünftearten ist, wie der Große Senat des BFH im Beschluss vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 BFHE 141, 405, 435, BStBl. II 1984, 751, 766 ausgeführt hat, dass die ihnen zu Grunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen der Erzielung positiver Einkünfte dienen (vgl. BFH-Urteil BFHE 200, 566, BStBl. II 2003, 914). Tätigkeiten, die nicht auf die Erzielung eines Totalgewinns oder Totalüberschusses angelegt sind (sogenannte Liebhaberei), sind einkommensteuerrechtlich unerheblich. "Liebhaberei" ist eine aus privater Neigung nicht zur Einkünfteerzielung unternommene Tätigkeit; sie ist daher insgesamt - mit ihren Erträgen wie mit ihren Aufwendungen - nicht einkommensteuerbar (vgl. BVerfG, Urteil vom 30. September 1998 2 BVR 1818/91, BVerfGE 99, 88). Einen Erfahrungssatz, dass auf Dauer vermietet Wohnungen nie aus privater Neigung ohne Einkünfteerzielungsabsicht vermietet werden, gibt es nicht. 51

Nach Ansicht des Senats ist § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 1996 zu Gunsten des Steuerpflichtigen nur anzuwenden, wenn er sich normtypisch verhält, d. h. wenn er eine Wohnung vermietet, für die eine erzielbare übliche Marktmiete feststellbar ist, die bei typisierender Betrachtung 52

auf Dauer zu einem Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten führen kann. Nur diese Auslegung des § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 1996 berücksichtigt hinreichend, dass der Gesetzgeber in § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 1996 nur die übliche Marktmiete und nicht auch eine Kostenmiete als Vergleichsmaßstab berücksichtigt hat und dass der Gesetzgeber durch die Aufnahme der Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG klargestellt hat, dass er § 21 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 EStG 1996 nicht als Subventionsnorm ansieht (vgl. auch FG Düsseldorf, Urteil vom 10. April 2003 11 K 678/99 E, DStR 2003, 1153, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 30/03).

Im Streitfall ist eine Aufteilung der Nutzungsüberlassung der Wohnungen in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil nicht möglich, weil § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 1996 nicht anwendbar ist und somit § 21 Abs. 1 EStG auch nicht i. S. d. Rechtsprechung des BFH einschränkt. 53

Die vom BFH aufgestellten Voraussetzungen für die Aufteilung sind im Streitfall zwar insoweit erfüllt, als die vereinbarte Miete von 8,20 DM pro m² für die eine Wohnung und 7,32 DM pro m² für die andere Wohnung (Einliegerwohnung) zwischen 75 % und 50 % der Höchstmiete des örtlichen Mietspiegels für typische Mietwohnungen von 11,90 DM pro m² liegt (75 % von 11,90 DM pro m² = 8,92 DM pro m², 50 % von 11,90 DM pro m² = 5,95 DM pro m²). Auch ist es eindeutig, dass bei Zugrundelegung eines Prognosezeitraums von 30 Jahren (vgl. BFH-Urteil vom 04. August 2004 IX R 56/02, BFH/NV 2004, 39) kein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erreichbar ist. Denn allein die jährliche AfA in Höhe von 107.444,00 DM übersteigt die Mieteinnahmen von 54.000,00 DM bei weitem. Selbst wenn man die vom Kläger behauptete Mieterhöhung von 1 % bei der Prognoserechnung berücksichtigt, verringert sich der jährliche Überschuss der AfA über die Mieteinnahmen nur von rd. 50.000,00 DM auf rd. 35.000,00 DM. Dazu kommen noch die bis 2007 anfallenden Zinsaufwendungen in Höhe von 476.612,00 DM und die Aufwendungen für die Instandhaltung des Gebäudes. 54

Aber anders als in den bisher vom BFH entschiedenen Fällen einer auf Dauer angelegten Vermietung ist § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 1996 im Streitfall nicht anwendbar und schränkt somit § 21 Abs. 1 EStG auch nicht i. S. d. Rechtsprechung des BFH ein, da im Streitfall keine ortsübliche Marktmiete i. S. d. § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 1996 ermittelt werden kann. Der örtliche Mietspiegel für ein Dorf am Niederrhein bezieht sich auf typische Qualitätsmerkmale von Mietwohnungen und enthält keine ortsübliche Marktmiete für ein Zweifamilienhaus mit einer 366 m² großen und einer 205 m² großen Wohnung auf einem 5440 m² großen Grundstück und Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in Höhe von 5,6 Mio. DM. 55

Zwar hat der BFH zur früheren Nutzungswertbesteuerung der eigenen Wohnung entschieden, dass der Nutzungswert nach Maßgabe der Kostenmiete zu ermitteln sei, wenn sich die Wohnung in einem besonders aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Zweifamilienhaus befindet und wenn sich eine für vergleichbare Objekte am Wohnungsmarkt erzielbare Miete nicht feststellen lässt oder die Marktmiete den besonderen Wohnwert der Wohnung nicht angemessen widerspiegeln. Die Kostenmiete war nach dieser Rechtsprechung stets anzusetzen bei selbstgenutzten Wohnungen in einem Zweifamilienhaus, die eine privat genutzte Wohnfläche von mehr als 250 m² aufwiesen (vgl. BFH-Urteil vom 22. Oktober 1993 IX R 35/92, BFHE 174, 51, BStBl. II 1995, 98). Da aber § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 1996 ausdrücklich auf die ortsübliche Marktmiete abstellt, ist eine Aufteilung anhand der Kostenmiete, die im Streitfall 337.333,00 DM betragen würde (6 % von 5.622.215,00 DM), nach Ansicht des Senats nicht möglich. 56

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). 57

