

vergünstigung (Progressionsmilderung nur bei Aufdeckung aller stillen Reserven des Veräußerers) nicht vorgesehen ist (ebenso: *Wendt*, Stbg 1999, 1, 11). Denn die verfassungskonforme Auslegung findet ihre Grenze dort, wo sie zu dem Wortlaut und dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 26.4.1994 1 BvR 1299/89, 1 BvL 6/90, BVerfGE 90, 263, 274 f., m.w.N.).

d) Die aufgezeigte Entscheidung der vorgelegten Rechtsfrage durch den Großen Senat schließt nach herrschender Meinung allerdings Gestaltungsmöglichkeiten zur Erlangung einer Steuervergünstigung auch für die Aufnahme eines Sozius in ein bisheriges Einzelunternehmen, die sich nach dem sog. Zwei-Stufen-Modell ergeben, nicht aus. Danach soll es möglich sein, dass der bisherige Einzelunternehmer in einem ersten Schritt dem neuen Gesellschafter nur eine Minimalbeteiligung gegen geringe Ausgleichszahlung einräumt und dann in einem zweiten Schritt einen Bruchteil seines durch den ersten Schritt entstandenen Mitunternehmeranteils tarifbegünstigt an den neuen Gesellschafter, veräußert (vgl. *Schmidt/Wacker*, a.a.O., § 16 Rdnr. 565, m.w.N.; *Stuhrmann* in *Kirchhof/Söhn*, a.a.O., § 18 Rdnr. D 27).

Der Große Senat vermag hierin keine rechtliche Begründung dafür zu sehen, die entgeltliche Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen generell nach §§ 16, 18 Abs. 3, 34 EStG steuerlich zu begünstigen. Steuerlich unerwünschte Ergebnisse einer solchen „zweistufigen Gesellschaftsgründung“ werden unter dem Gesichtspunkt eines Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 AO 1977 weitgehend ausgeschlossen werden können (ebenso: *Offerhaus*, a.a.O., S. 499, 512; zweifelnd: *Wendt*, Stbg 1999, 1, 11).

Die entgeltliche Aufnahme eines Sozius in eine Einzelpraxis ist nicht als steuerbegünstigte Veräußerung zu beurteilen.

26. EStG § 10 Abs. 1 Nr. 1 a (*Vermögensübergabe gegen wiederkehrende Leistungen*)

Übertragen Eltern einem Kind einen Vermögensgegenstand (hier: Erbanteil) gegen auf ihre Lebenszeit wiederkehrende Leistungen, die jedenfalls für eine bestimmte Mindestdauer zu zahlen sind (sog. Mindestzeitrente oder verlängerte Leibrente), handelt es sich auch dann nicht um eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, sondern um ein entgeltliches Veräußerungs-/Anschaffungsgeschäft, wenn die Mindestlaufzeit der wiederkehrenden Leistungen kürzer ist als die voraussichtliche durchschnittliche Lebenserwartung der bezugberechtigten Person (Fortführung der Senatsurteile vom 31.8.1994 X R 44/93, BStBl II 1996, 676, und X R 58/92, BStBl II 1996, 672).

BFH, Urteil vom 21.10.1999 – X R 75/97 –

Zum Sachverhalt:

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden für das Streitjahr 1990 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 10.5.1984 übertrug die damals knapp 65 Jahre alte Mutter des Klägers, Frau K., diesem im Wege der Schenkung ihren Erbteil am Nachlass des K.E. Einziges Nachlassvermögen war der hälftige Miteigentumsanteil am Grund-

stück W. Das aufstehende Gebäude enthält drei Wohnungen, von denen die Mutter des Klägers die Erdgeschosswohnung bewohnte. Die Wohnung im ersten Stock und die Dachgeschosswohnung wurden von Angehörigen des Miterben der Frau K. bewohnt.

In Abschnitt II. („Erbteilschenkungs und Übertragungsvertrag“) verpflichtete sich der Kläger gegenüber seiner Mutter zur Zahlung einer wertgesicherten lebenslänglichen monatlich vor auszahlabaren Rente von 1 100 DM. Die Rente war mindestens bis zum 30.9.1994 zu zahlen. Nach Ableben von Frau K. sollte der Rentenbetrag je hälftig an R.H. (Bruder des Klägers) und S.L. geb. H. (Schwester des Klägers) gezahlt werden, ersatzweise an deren Abkömmlinge nach den Regeln der gesetzlichen Erbfolgeordnung. Dieser bedingte Anspruch auf Zahlung wurde den beiden Geschwistern, ersatzweise deren Abkömmlingen, „im Wege des Vertrags zugunsten eines Dritten zugewandt“. Laut Abschnitt III. („Erbverzichtsvertrag“) verzichtete der Kläger aufgrund des Erbteilschenkungs- und Übertragungsvertrags auf seinen zukünftigen Erbteils- und Pflichtteilsanspruch nach seiner Mutter. Im Hinblick auf die Zuwendung erklärte er sich als abgefunden.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA –) hatte in den Vorjahren und auch im Streitjahr 1990 antragsgemäß die Sonderkehrenden Zahlungen mit ihrem Ertragsanteil zum Abzug als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a des Einkommensteuergesetzes (EStG) zugelassen. Mit dem Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für 1990 beantragten die Kläger den Abzug der Aufwendungen als dauernde Last. Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Mit der hiergegen erhobenen Klage trugen die Kläger vor, der Vertrag vom 10.1.1984 sei seiner Rechtsnatur nach ein Versorgungsvertrag, der nach neuerer Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – (Urteil vom 26.1.1994 X R 141/90, BFH/NV 1994, 845) auch dann zu einer Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen als dauernde Last führe, wenn eine Bezugnahme auf § 323 der Zivilprozessordnung (ZPO) nicht ausdrücklich vereinbart sei. Der übertragene Grundstücksanteil sei eine existenzsichernde Vermögenseinheit. Dies folge auch daraus, dass das gesamte Gebäude derzeit einen Verkehrswert von 2,5 Mio. DM habe. Bei dem Erbteil habe es sich im Wesentlichen um das gesamte Vermögen der Mutter gehandelt, die darüber hinaus nur geringe Renteneinkünfte habe. Auch reichten die Erträge des übergebenen Vermögens zur Bestreitung der Rentenverpflichtung aus. Die nur 93 qm große Dachgeschosswohnung sei nach dem Ableben der Miteigentümerin ohne Modernisierungsaufwand für 1.500 DM monatlich vermietet worden. Nach einem Bankgutachten habe die Erdgeschosswohnung zum 31.12.1985 einen Mietzins von monatlich 1.500 DM erbringen können. Ergänzend sei zu berücksichtigen, dass die Erdgeschosswohnung im Gegensatz zur Dachgeschosswohnung zentral beheizt sei; zu ihr gehöre auch eine große Garage.

Demgegenüber trug das FA u.a. vor: Es handle sich schon deswegen nicht um einen „typischen“ Versorgungsvertrag, weil eine Mindestlaufzeit vereinbart worden und damit die Gleichstellung etwaiger Miterben beabsichtigt gewesen sei. Der hälftige Miteigentumsanteil an dem Grundstück W. sei im Übrigen keine „existenzsichernde Wirtschaftseinheit“ im Sinne der einschlägigen BFH-Rechtsprechung. Selbst wenn man indes von Letzterem ausginge, scheitere ein Abzug der Aufwendungen als dauernde Last daran, dass die Erträge nicht ausreichten, um die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen. Die Mutter des Klägers habe in den drei Jahren vor der Übergabe aus ihrem hälftigen Anteil folgende Erträge erwirtschaftet: 2.962 DM (1981), 5.271 DM (1982), 2.818 DM (1983). Demnach sei kein ausreichend ertragbringendes Vermögen übertragen worden. Vorliegend gehe es daher um einen „Typus 2“ im Sinne des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 23.12.1996 (BStBl I 1996, 1508 [= MittBayNot 1997, 56]), bei welchem keine grundsätzliche Vermutung für eine Abänderbarkeit der Leistungen bestehe. Letztere ergebe sich auch nicht aus dem Vertrag vom 10.5.1984.

Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen.

Die hiergegen eingelegte Revision hatte keinen Erfolg.

Aus den Gründen:

1. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 1 EStG sind Sonderausgaben die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Ren-

ten und dauernde Lasten, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben. Dieser Sonderausgabenabzug setzt grundsätzlich voraus, dass Versorgungsleistungen auf die Lebenszeit des Beziehers gezahlt werden. Hingegen sind die auf eine festbestimmte Zeit zu zahlenden wiederkehrenden Leistungen, die in sachlichem Zusammenhang mit der Übertragung eines Vermögensgegenstandes gezahlt werden, nicht als Rente oder dauernde Last abziehbar, sondern nach den steuerrechtlichen Grundsätzen über entgeltliche Rechtsgeschäfte zu behandeln. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Zahlungen zwar für die Dauer der Lebenszeit einer Bezugsperson, in jedem Fall aber für eine Mindestlaufdauer zu erbringen sind (sog. verlängerte Leibrente oder Mindestzeitrente). Auch eine sog. Mindestzeitrente, wie sie im Streitfall vorliegt, ist nach den Grundsätzen über entgeltliche Gegenleistungsrenten zu beurteilen. Dies gilt ungeachtet dessen, dass die vereinbarte Mindestzeit die statistisch wahrscheinliche Lebenserwartung der Bezugsberechtigten unterschreitet.

a) Beim Vertragstypus „Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“ handelt es sich „um eine besondere Art von Versorgungsleistungen“, die durch die Übergabe des Vermögens notwendig geworden sind, ohne dass deshalb ein steuerrechtlich entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt (vgl. Beschluss des Großen Senats vom 15.7.1991 GrS 1/90, BStBl II 1992, 78 [= MittBayNot 1992, 67]) m.w.N. der Rechtsprechung). Nicht jedwede Übergabe von Vermögen gegen wiederkehrende Leistungen führt zu deren Abzug als Sonderausgabe, sondern nur eine Vertragsgestaltung, die dem vom Großen Senat des BFH als Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen umschriebenen Typus zugeordnet werden kann. Hiernach ist für die als Sonderausgabe abziehbare Versorgungsrente typischerweise vorauszusetzen, dass die wiederkehrenden Versorgungsleistungen grundsätzlich auf die Lebenszeit des Versorgungsberechtigten gezahlt werden. Ausnahmen können sich aus einer Änderung der (mutmaßlichen) Versorgungssituation ergeben, so z. B. im Falle einer Wiederverheiratsklausel oder bei zeitlicher Begrenzung bis zum Eintritt des Versorgungsberechtigten in den Bezug einer Sozialversicherungsrente (vgl. Senatsurteil vom 26.1.1994 X R 54/92, 363 ff., BStBl II 1994, 633). Stets aber endet der Lauf der „typischen“ privaten Versorgungsrente mit dem Tode des Bezugsberechtigten (Senatsurteile in BStBl II 1996, 676; BStBl II 1996, 672).

b) Ein durch eine andere Interessenlage geprägter Vertragstypus liegt vor, wenn wiederkehrende Leistungen, die grundsätzlich auf die Lebenszeit einer Person gezahlt werden, jedenfalls eine Mindestzeitdauer haben. Ist es übereinstimmender Wille der Vertragsschließenden, dass die Zahlungen im Falle eines vorzeitigen Ablebens der zunächst bezugsberechtigten Person an die Erben zu erbringen sind, handelt es sich insoweit jedenfalls nicht ausschließlich um Versorgungsleistungen, sondern zivilrechtlich und wirtschaftlich um einen wertmäßigen Ausgleich für eine empfangene Leistung. Ein solcher Vertrag wird *insgesamt* – auch hinsichtlich des Zeitabschnitts nach Erreichen der Mindestlaufzeit – geprägt durch seine Funktion, eine Gleichstellung von (künftigen) Miterben zu gewährleisten. Dies wird deutlich in dem gedachten Fall, dass der Erbfall unmittelbar nach Vertragsschluss eintritt und dann die wiederkehrenden Leistungen an die (Mit-)Erben als Ausgleich für das vorweg übernommene Vermögen zu erbringen sind. Damit liegt in rechtlicher wie wirtschaftlicher Hinsicht der Vergleich mit anlässlich einer vorweggenommenen Erbfolgeregelung vereinbarten Gleichstellungsgeldern

ebenso nahe wie mit im Rahmen einer Erbauseinandersetzung übernommenen Ausgleichszahlungen. Gleichstellungsgelder führen zu Anschaffungskosten (Beschluss des Großen Senats vom 5.7.1990 GrS 4-6/89, BStBl II 1990, 847). So weit im Rahmen einer Auseinandersetzung über Nachlassvermögen einem Erben das Alleineigentum an einem Gegenstand zugewiesen wird, erhält er mehr als seiner Erbquote entspricht; in Höhe der an die Miterben fließenden Ausgleichszahlungen hat der übernehmende Miterbe Anschaffungskosten (Beschluss des Großen Senats vom 5.7.1990 GrS 2/89, BStBl II 1990, 837).

Diese zivil- und steuerrechtliche Wertung wird im Streitfall zusätzlich bestätigt durch die Erwägung, dass nach den Feststellungen des FG, das sich insoweit auf einen Gestaltungshinweis des beurkundenden Notars bezogen hat, bei der Bemessung der wiederkehrenden Leistungen die „Gleichstellung der beiden Geschwister“ eine maßgebliche Rolle gespielt hat. Dies kann im vorliegenden Zusammenhang nur bedeuten, dass es der Mutter darum ging, einen Gegenwert zu erhalten, damit der später zu verteilende Nachlass nicht zu Lasten der Geschwister gemindert sein würde.

c) Bei dieser Beurteilung ist es grundsätzlich unerheblich, in welchem Verhältnis die Mindestlaufzeit zur voraussichtlichen Lebenserwartung der Bezugsberechtigten steht (vgl. Senatsurteil in BStBl II 1996, 672, unter 6.). Eine Gegenleistungsrente ist auch dann anzunehmen, wenn die Mindestlaufzeit deutlich kürzer ist als die durchschnittliche Lebenserwartung der bezugsberechtigten Person. Der von den Klägern befürwortete Rückschluss aus Tz. 51 des BMF-Schreibens in BStBl 1996, 1508 ist nicht zwingend. Das BMF sieht Mindestzeitrenten unter der Voraussetzung als wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung an, dass die Mindestlaufzeit die nach Anhang 4 Tabelle 6 VStR 1995 („Sterbetafel für die Bundesrepublik Deutschland 1986/88“) zu bemessende Lebenserwartung übersteigt. Es bezieht sich hierbei auf das Senatsurteil in BStBl II 1996, 672. Diese Entscheidung betraf den Fall, dass einer im Zeitpunkt der Vermögensübergabe 69 Jahre alten Bezugsberechtigten eine an sie oder ihre Erben zu zahlende Rente mit einer Mindestlaufzeit von 13 Jahren zugesagt wurde. Die mittlere Lebenserwartung der Berechtigten betrug nach der Sterbetafel 12 Jahre.

Indes hat der erkennende Senat der in Tz. 51 angesprochenen Relation keine Bedeutung beigemessen. Er hat vielmehr darauf hingewiesen, dass in früheren Entscheidungen, in denen der durchschnittlichen Lebenserwartung der bezugsberechtigten Person Bedeutung beigemessen worden war, die Frage entscheidungserheblich war, ob der Zinsanteil eines zeitlich gestreckten Entgelts nach den Grundsätzen über die Leibrente in gleichmäßiger Höhe (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 EStG 1974) oder wie bei Kaufpreislagen jährlich fallend als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen war. Der VIII. Senat des BFH hatte in seinem Urteil in BStBl II 1975, 173 darauf abgestellt, ob die laufenden Zahlungen mehr von den begrifflichen Merkmalen einer Leibrente oder mehr „von denjenigen einer Zeitrente oder Rate“ geprägt werden. Hierzu führte er aus, die Ermittlung des Ertragsanteils der laufenden Zahlungen unter Berücksichtigung der gesetzlichen Ertragswerttabelle entspreche dann den Wertungen des Gesetzgebers, wenn die Laufzeit der Rente von der voraussichtlichen – durchschnittlichen, nicht tatsächlichen – Lebenserwartung einer Person abhängig sei. Bleibe die Dauer dieser Lebenserwartung hinter der festbestimmten Mindestlaufzeit zurück, sei die Verpflichtung wesentlich von der Verpflichtung des Schuldners geprägt, die

Zahlungen an die Erben des Berechtigten zu zahlen. Hierzu hat der Senat im Urteil in BStBl II 1996, 672 darauf hingewiesen, dass es in Fällen wie dem vorliegenden nicht um die Frage gehe, wie der Zinsanteil einer sog. Gegenleistungs-„Rente“ technisch ermittelt werde. Entscheidungserheblich sei vielmehr, ob die wiederkehrenden Leistungen dem Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen oder den wiederkehrenden Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung zuzuordnen seien. Letzteres ist hier wie dargelegt deswegen anzunehmen, weil die steuerrechtliche Rechtsnatur des Vertrags durch die Verpflichtung des Klägers charakterisiert wird, eine (Mindest-)Gegenleistung zu erbringen und deswegen das „Sonderrecht der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“ nicht anwendbar ist.

2. Kommt eine Zuordnung zum Rechtsinstitut der „Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“ nicht in Betracht, gelten die allgemeinen für (teil-)entgeltliche Rechtsgeschäfte geltenden Grundsätze. Außerhalb des Sonderrechts der Vermögensübergabe führt eine Verpflichtung zu wiederkehrenden Leistungen grundsätzlich – unabhängig davon, ob diese als gleich bleibend oder als abänderbar vereinbart sind – mit ihrem Barwert zu Anschaffungskosten i. S. von § 7 EStG; der in den einzelnen Zahlungen enthaltene Zinsanteil ist – ebenso wie die Anschaffungskosten – nur zu berücksichtigen, wenn er entweder als Werbungskosten oder Betriebsausgaben oder sonst ausdrücklich gesetzlich (z.B. § 10e Abs. 1 bzw. 6 a EStG) zum Abzug zugelassen ist (vgl. BFH-Urteile vom 14.12.1994 X R 1-2/90, BStBl II 1996, 680; in BStBl II 1996, 676; vom 25.11.1992 X R 91/89, BStBl II 1996, 666; vom 25.11.1992 X R 34/89, BStBl II 1996, 663, und vom 26.11.1992 X R 187/87, BStBl II 1993, 298).

3. Da das Urteil des FG diesen Grundsätzen entspricht, war die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Etwa erforderliche steuerrechtliche Folgen aus dem entgeltlichen Erwerb von ertragbringendem Vermögen sind im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu ziehen.

27. AO § 42; EStG § 21 Abs. 1; BGB § 1612 Abs. 2 (*Steuerliche Anerkennung eines Eltern-Kind-Mietverhältnisses I*)

Vermieten Eltern ihrem unterhaltsberechtigten Kind eine ihnen gehörende Wohnung, dann ist der Mietvertrag nicht deshalb rechtsmissbräuchlich i.S. des § 42 AO 1977, weil das Kind die Miete aus dem Barunterhalt der Eltern zahlt (Änderung der Rechtsprechung gegenüber BFH-Urteil vom 23.2.1988 IX R 157/84, BStBl II 1988, 604).

BFH, Urteil vom 19.10.1999 – IX R 39/99 –

Zum Sachverhalt:

Die in X wohnenden Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind seit 1983 Eigentümer einer Eigentumswohnung in Y, die sie ab diesem Zeitpunkt an fremde Dritte (Studenten) und im Jahre 1993 – zu unveränderten Bedingungen – an ihre nunmehr in Y studierende (volljährige) Tochter vermieteten. Die Miete (einschließlich Nebenkosten) betrug nach dem mit der Tochter formularmäßig geschlossenen Mietvertrag 500 DM monatlich und war auf das Bankkonto der Kläger zu überweisen. Die Kläger zahlten der Tochter – ebenso wie deren Geschwistern – in den Streitjahren (1993 und 1994) jeweils 1 200

DM monatlich als Unterhalt. Die eigenen Einkünfte der Tochter betragen in den Streitjahren 1 152 DM (1993) bzw. 4 142 DM (1994).

In ihrer Einkommensteuererklärung für die Streitjahre machten die Kläger bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Wohnung in Y nach § 21 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelte Werbungskostenüberschüsse (1993: 4 575 DM und 1994: 7 152 DM) geltend, die der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt –FA–) ab dem Zeitpunkt der Vermietung der Wohnung an die Tochter nicht mehr zum Abzug zuließ.

Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG– 1998, 1520). Die von den Klägern eingelegte Revision hatte Erfolg.

Aus den Gründen:

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO). Das FG hat das strittige Mietverhältnis zu Unrecht nicht der Besteuerung zugrunde gelegt. Entgegen der Auffassung des FG stellt das mietweise Überlassen der Wohnung an die unterhaltsberechtigten Tochter der Kläger keine Naturalunterhaltsleistung dar.

1. Aus den Feststellungen des FG ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass die Vereinbarungen zwischen den Klägern und ihrer Tochter nur zum Schein getroffen sein könnten (§ 117 des Bürgerlichen Gesetzbuches –BGB–) und das Mietverhältnis deshalb als Scheingeschäft gemäß § 41 Abs. 2 AO 1977 steuerrechtlich nicht zu berücksichtigen ist (vgl. zur Prüfung, ob ein Scheingeschäft vorliegt, z.B. Senatsurteile vom 19.12.1995 IX R 85/93, BStBl II 1997, 52, und vom 28.1.1957 IX R 23/94, BStBl II 1997, 655).

2. Der Mietvertrag hält auch dem sog. Fremdvergleich stand. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sind Verträge zwischen Angehörigen der Besteuerung nur dann zugrunde zu legen, wenn sie zum einen bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen sind und darüber hinaus sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht. Die neuere Rechtsprechung des Senats setzt dabei zumindest voraus, dass die Hauptpflichten der Vertragsparteien, wie das Überlassen einer bestimmten Mietsache zur Nutzung und die Höhe der zu entrichtenden Miete (vgl. § 535 BGB), klar und eindeutig vereinbart worden sind und entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden (z.B. Senatsurteile vom 20.10.1997 IX R 38/97, BStBl II 1998, 106, und vom 17.2.1998 IX R 30/96, BStBl II 1998, 349).

Nach den bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO), ist dies im Streitfall geschehen. Die Kläger hatten insbesondere die Wohnung zu unveränderten Bedingungen in den Jahren zuvor an fremde Dritte vermietet. Die getroffenen Vereinbarungen wurden tatsächlich durchgeführt.

3. Entgegen der Auffassung des FG ist das Vermieten der den Klägern gehörenden Wohnung an ihre unterhaltsberechtigten unverheirateten Tochter kein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 AO 1977. An der im Urteil vom 23.2.1988 IX R 157/84 BStBl II 1988, 604) und im Beschluss vom 14.6.1988 IX B 157/87 (BFH/NV 1990, 97) vertretenen Rechtsauffassung hält der Senat nicht mehr fest.

a) Ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne dieser Vorschrift ist gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die, gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen ist, der Steuererminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.