

Urteil vom 16. Februar 2016, IX R 28/15

Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung an nahe stehende Person - Fremdvergleich - "Verrechnung" des Mietzinsanspruches mit Unterhaltsansprüchen bei Eltern-Kind-Mietverhältnis

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 12 Nr 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, FGO § 118 Abs 2, FGO § 96 Abs 1, EStG VZ 2012

vorgehend FG Düsseldorf, 19. Mai 2015, Az: 7 K 1077/14 E

Leitsätze

1. NV: Die Feststellung, ob der Steuerpflichtige beabsichtigte, langfristig Einkünfte aus einem Immobilienobjekt zu erzielen, hat das FG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu treffen. Diese Feststellung ist als Frage der Tatsachen- und Beweiswürdigung vom Revisionsgericht nur daraufhin zu prüfen, ob sie gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Die Schlussfolgerungen des FG haben schon dann Bestand und sind bindend, wenn sie möglich sind .
2. NV: Im Rahmen der Prüfung, ob ein Mietverhältnis zwischen nahe stehenden Personen dem steuerlich bedeutsamen oder dem privaten Bereich zuzuordnen ist, ist maßgeblich zu berücksichtigen, ob ein den Gleichklang wirtschaftlicher Interessen indizierendes, den Einzelfall bestimmendes Näheverhältnis angenommen werden kann. Maßgebend ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 20. Mai 2015 7 K 1077/14 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eigentümer eines Zweifamilienhauses. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2012) erklärten sie Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung aus der im Erdgeschoss belegenen Wohnung (65 qm) in Höhe von 8.107 € sowie --auf das gesamte Zweifamilienhaus entfallende-- Werbungskosten von 18.450 €, mithin einen Werbungskostenüberschuss von 10.343 €. Auf entsprechende Nachfrage des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) erklärten die Kläger mit Schreiben vom 20. August 2013, die Wohnung im Obergeschoss (54 qm) sei an ihre 1993 geborene Tochter vermietet worden. Nach dem zwischen den Beteiligten geschlossenen Wohnungsmietvertrag vom 23. November 2011 schuldet die Tochter --als Mieterin-- eine Kaltmiete in Höhe von 350 €, die sie zusammen mit einer monatlichen Nebenkostenvorauszahlung in Höhe von 125 € auf ein in § 3 Nr. 3 des Mietvertrages näher bezeichnetes Konto der Vermieter einzuzahlen hat. Nach Angabe der Kläger habe die Tochter, die bis zum 1. Juli 2012 das Gymnasium besuchte und ab dem 1. Oktober 2012 einem Hochschulstudium nachging, jedoch keine Miete gezahlt, da sie nur einer geringfügigen Beschäftigung nachgehe und von ihrem Lohn im Wesentlichen ihren Unterhalt bestreite. Auch eine Beteiligung der Tochter an den Nebenkosten habe nicht stattgefunden.
- 2 Das FA ging im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 9. August 2013 davon aus, dass die Kläger hinsichtlich der an ihre Tochter vermieteten Wohnung nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hätten, und berücksichtigte die geltend gemachten Werbungskosten nur anteilig in Höhe von 53,78 %. Hiernach ermittelte das FA einen Werbungskostenüberschuss der Kläger aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.031 €.

- 3 Hiergegen richtete sich der Einspruch der Kläger, mit dem u.a. vorgetragen wurde, die Tochter habe den im Streitjahr geschuldeten Mietzins in Höhe von 4.200 € sowie weitere Nebenkosten in Höhe von 114,98 € aus dem ihr von den Klägern zur Verfügung gestellten (verrechneten) Barunterhalt bestritten. Im Einspruchsverfahren übersandten die Kläger eine neue Anlage V zur Einkommensteuererklärung, in der sie nunmehr für das gesamte Immobilienobjekt Mieteinnahmen in Höhe von 10.618 €, Einnahmen aus Umlagen in Höhe von 3.085 € sowie Werbungskosten in Höhe von 18.139 € und mithin einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 4.436 € erklärten. Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 26. Februar 2014 als unbegründet zurück. Die Kläger hätten die tatsächliche Durchführung des Mietvertrags, insbesondere die behauptete Verrechnung von Barunterhalt und Mietzahlung, nicht glaubhaft gemacht.
- 4 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat die Auffassung, ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis zwischen den Klägern und ihrer Tochter liege nicht vor. Vielmehr stelle sich die Überlassung der Wohnung an die Tochter als Gewährung von Naturalunterhalt dar. Die Kläger hätten mit ihrer Tochter eine unbare Zahlung der monatlichen Miete durch Überweisung auf ein Konto der Kläger vereinbart. Tatsächlich sei aber zu keiner Zeit Geld von einem Konto der Tochter auf das der Kläger geflossen. Zwar sei eine Verrechnung gegenseitiger und fälliger Ansprüche grundsätzlich auch bei Verträgen zwischen Angehörigen zulässig. Eine solche müsse aber, um steuerlich anerkannt zu werden, tatsächlich zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen nachweisbar durchgeführt worden sein. Hieran fehle es im Streitfall. Denn schon die Höhe des Unterhaltsanspruchs der Tochter sei zwischen den Beteiligten nicht festgelegt worden. Ebenso wenig sei vereinbart und abgerechnet worden, welche weiteren Barunterhaltsleistungen die Kläger an die Tochter monatlich zu erbringen hatten und tatsächlich geleistet haben. Auch aus den weiteren Umständen des Streitfalles ergebe sich, dass es den Klägern nicht um die entgeltliche Vermietung einer Wohnung, sondern um die Gewährung von Naturalunterhalt in Form der Gestellung von Wohnraum gegangen sei. Denn die zu diesem Zeitpunkt gerade volljährig gewordene Tochter habe die vormals von ihrer Urgroßmutter bewohnte Wohnung, welche ursprünglich noch an einen fremden Dritten vermietet werden sollte, aufgrund beengter Wohnverhältnisse in der elterlichen Wohnung "schrittchenweise" bezogen und erst nachträglich einen Mietvertrag mit ihren Eltern abgeschlossen. Zu diesem Zeitpunkt habe sie indes noch die Schule besucht und in der Wohnung der Eltern die Mahlzeiten eingenommen.
- 5 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger. Die Kläger vertreten die Auffassung, dass das mit ihrer Tochter geschlossene Mietverhältnis wie unter Fremden eindeutig begründet und durchgeführt worden sei. Eine Verrechnung des Barunterhalts mit der Miete sei nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung zulässig. Soweit die Beteiligten mit gegenseitigen Forderungen aufgerechnet hätten, sei dies zwar nicht schriftlich niedergelegt worden; die Einhaltung der Schriftform sei zivilrechtlich jedoch nicht erforderlich. Die Nichtanerkennung der mietvertraglichen Vereinbarungen verstoße gegen Art. 6 des Grundgesetzes (GG).
- 6 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG vom 20. Mai 2015 7 K 1077/14 E aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 9. August 2013, zuletzt geändert unter dem 10. Dezember 2013, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Februar 2014 mit der Maßgabe zu ändern, dass der Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung mit 4.436 € festgesetzt wird, sowie die Zuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren und finanzgerichtlichen Verfahren für notwendig zu erklären.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das FA vertritt die Auffassung, dass die mietvertraglichen Vereinbarungen hinsichtlich einer unbaren Entrichtung der Miete auf ein Konto der Kläger im Streitfall nicht tatsächlich durchgeführt worden seien. Darüber hinaus hielten auch die behaupteten regelmäßigen Aufrechnungen von Barunterhaltsforderung und Mietzinsforderung einem Fremdvergleich nicht stand.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG den Werbungskostenüberschuss aus der Vermietung der Wohnung im Obergeschoss an die Tochter bei den Einkünften der Kläger aus Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigt.
- 10 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) erzielt, wer ein Grundstück, Gebäude oder Gebäudeteil in der Absicht vermietet,

daraus auf Dauer ein positives Ergebnis zu erreichen. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist für jede vermietete Immobilie gesondert, d.h. objektbezogen, zu prüfen; maßgeblich ist das einzelne Mietverhältnis (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. April 2009 IX R 39/08, BFHE 224, 538, BStBl II 2009, 776; vom 9. Oktober 2013 IX R 2/13, BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527).

- 11** a) Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben. Ausnahmen von diesem Grundsatz gelten jedoch, wenn besondere Umstände gegen das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht sprechen.
- 12** Die Feststellung, ob der Steuerpflichtige beabsichtigte, langfristig Einkünfte aus dem Objekt zu erzielen, hat das FG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu treffen (BFH-Urteil vom 25. März 2003 IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170). Diese Feststellung ist als Frage der Tatsachen- und Beweiswürdigung vom Revisionsgericht nur daraufhin zu prüfen, ob sie gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt (§ 118 Abs. 2 FGO; BFH-Urteil vom 26. Januar 2000 IX R 77/98, BFH/NV 2000, 1081). Die Schlussfolgerungen des FG haben schon dann Bestand und sind bindend, wenn sie möglich sind.
- 13** b) Mietverträge unter nahe stehenden Personen sind in der Regel der Besteuerung nicht zu Grunde zu legen, wenn die Gestaltung oder die tatsächliche Durchführung nicht dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 7. Mai 1996 IX R 69/94, BFHE 180, 377, BStBl II 1997, 196). Sie sind daraufhin zu überprüfen, ob sie durch die Einkünfteerzielung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) oder den steuerrechtlich unbeachtlichen privaten Bereich (§ 12 EStG) veranlasst sind. Die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Mietverhältnissen unter nahe stehenden Personen verletzt nicht den Schutzbereich des Art. 6 GG; denn nach den Grundsätzen dieser Rechtsprechung werden Mietverträge unter Nahestehenden nicht von der steuerrechtlichen Anerkennung ausgeschlossen, sondern es werden lediglich besondere Anforderungen an den Nachweis gestellt, dass es sich hierbei nicht um Leistungen im privaten oder familiären Bereich handelt (BFH-Urteil vom 26. Juni 2001 IX R 68/97, BFH/NV 2001, 1551).
- 14** Was unter "nahe stehenden Personen" zu verstehen ist, ist gesetzlich nicht definiert. Im Rahmen der Prüfung, ob ein Mietverhältnis unter nahe stehenden Personen dem steuerlich bedeutsamen (§ 9 Abs. 1 EStG) oder dem privaten Bereich (§ 12 EStG) zuzuordnen ist, ist maßgeblich zu berücksichtigen, ob ein den Gleichklang wirtschaftlicher Interessen indizierendes, den Einzelfall bestimmendes Näheverhältnis angenommen werden kann. Maßgebend ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 27. Juli 2004 IX R 73/01, BFH/NV 2005, 192; vom 28. Juni 2002 IX R 68/99, BFHE 199, 380, BStBl II 2002, 699, und in BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527). An den Nachweis der Ernstlichkeit von Vertragsgestaltungen zwischen nahe stehenden Personen sind strenge Anforderungen zu stellen (BFH-Urteil in BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527).
- 15** Auch die Durchführung des Fremdvergleichs obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Die revisionsrechtliche Prüfung beschränkt sich darauf, ob das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist, alle maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Beurteilung einbezogen und dabei nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 192, und in BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527).
- 16** 2. Nach diesen Grundsätzen ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Kläger hinsichtlich der an ihre Tochter überlassenen Wohnung nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben und der zwischen den Beteiligten geschlossene Mietvertrag dem unter Fremden Üblichen nicht entspricht.
- 17** a) Das FG hat seine Würdigung, wonach es den Klägern nicht um die entgeltliche Vermietung der Wohnung im Obergeschoss, sondern um die Gewährung von Naturalunterhalt in Form der Gestellung von Wohnraum an die Tochter ging, auf verschiedene Indizien gestützt. Hierzu zählte nicht nur der Umstand, dass die Wohnverhältnisse in der eigenen Wohnung der Kläger beengt waren, sondern auch, dass die vermietete Wohnung, welche ursprünglich von der Urgroßmutter bewohnt war, zunächst zur anderweitigen Vermietung bestimmt war und erst später der Tochter angeboten und zur Verfügung gestellt wurde. Ferner hat das FG berücksichtigt, dass die Tochter --nach ihren eigenen Angaben in der Zeugenvernehmung durch das FG-- die Wohnung "schrittchenweise" bezogen habe, jedoch weiterhin in der Wohnung ihrer Eltern gepflegt worden sei. Ferner sei der maßgebliche Mietvertrag nicht bei Bezug der Wohnung durch die Tochter, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt abgeschlossen und auch nicht in der vereinbarten Art und Weise tatsächlich vollzogen worden. Soweit das FG aus diesen Beweisanzeichen im Zuge seiner Gesamtwürdigung den Schluss gezogen hat, dass die Kläger vordringlich im Interesse der Versorgung ihrer Tochter gehandelt und nicht, wie erforderlich, die Absicht zur Erzielung von Einkünften hinsichtlich der maßgeblichen Wohnung aufgenommen haben, hält dies einer revisionsrechtlichen Überprüfung stand.

- 18** b) Auch die Würdigung des FG, das Mietverhältnis zwischen den Klägern und ihrer Tochter halte einem Fremdvergleich nicht stand, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 19** aa) Im Streitfall besteht zwischen den Klägern und ihrer Tochter aufgrund der familiären Bindungen ein Näheverhältnis im Sinne der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Anerkennung von Mietverträgen zwischen nahe stehenden Personen.
- 20** bb) Das zwischen den Vertragsbeteiligten abgeschlossene Mietverhältnis kann schon deshalb nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, weil es tatsächlich nicht in der vereinbarten Weise durchgeführt wurde. Die der Mieterin obliegende Vertragshauptpflicht zur unbaren Leistung des Mietzinses wurde von der Mieterin von Vertragsbeginn an nicht entsprechend den getroffenen Vereinbarungen erfüllt; dies wurde von den Klägern gegenüber dem FA ausdrücklich so erklärt und ist unstreitig.
- 21** Das FG verstößt auch nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze, wenn es in diesem Zusammenhang annimmt, dass ein fremder Dritter eine --gegenüber der vereinbarten unbaren Zahlung des Mietzinses ersatzweise vorgenommene-- laufende "Verrechnung" des Mietzinsanspruches mit Gegenansprüchen (im Streitfall den Unterhaltsansprüchen der Tochter) nur dann hingenommen hätte, wenn die --gegebenenfalls auch aufgrund einer Vereinbarung zwischen den Beteiligten festgelegte-- Höhe des Gegenanspruches feststeht und zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen eine Abrechnung der noch offenen (Gegen-)Forderungen vorgenommen wird. Eine dahingehende Abrechnung hat nach den nicht mit Revisionsrügen angegriffenen und damit den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG aber nicht stattgefunden.
- 22** 3. Die Sache ist spruchreif. Aufgrund der revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Gesamtwürdigung des FG steht fest, dass die Kläger nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben und der Mietvertrag einem Fremdvergleich nicht standhält. Die Revision ist daher zurückzuweisen, weil eine Berücksichtigung des von den Klägern geltend gemachten Werbungskostenüberschusses mangels eines steuerrechtlich erheblichen Verhaltens nicht in Betracht kommt.
- 23** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 24** 5. Der Antrag der Kläger, die Hinzuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren. Zuständig ist deshalb das FG als Gericht des ersten Rechtszugs (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 19. Februar 2013 IX R 7/10, BFHE 240, 258, BStBl II 2013, 436, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de