

# Urteil vom 09. Oktober 2013, IX R 2/13

## Zur Berücksichtigung von Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung - Mietverträge unter nahe stehenden Personen - Scheingeschäft - Einkünfteerzielungsabsicht

BFH IX. Senat

AO § 41 Abs 2, AO § 42, EStG § 9 Abs 1, EStG § 12, EStG § 21 Abs 1, EStG § 9 Abs 1, EStG § 12, EStG § 21 Abs 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG München, 11. Dezember 2012, Az: 1 K 3645/08

### Leitsätze

1. Wird nur ein auf einem Grundstück gelegenes Gebäude oder ein Gebäudeteil vermietet oder verpachtet, bezieht sich die Einkünfteerzielungsabsicht nur hierauf. Die Prüfung, ob der Steuerpflichtige durch seine Vermietungstätigkeit langfristig einen Einnahmenüberschuss erzielen will, ist jeweils auf das einzelne Mietobjekt bezogen .
2. 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 .
3. 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 .
4. Mietrechtliche Gestaltungen sind insbesondere dann unangemessen i.S. von § 42 AO, wenn derjenige, der einen Gebäudeteil für eigene Zwecke benötigt, einem anderen daran die wirtschaftliche Verfügungsmacht einräumt, um ihn anschließend wieder zurück zu mieten .

### Tatbestand

- I.
  - 1 Die Beteiligten streiten über die Berücksichtigung von Werbungskostenüberschüssen aus Vermietung und Verpachtung aus den Mietverhältnissen zwischen den Gesellschaftern einer GbR bzw. zwischen einem Gesellschafter und der Lebensgefährtin des anderen Gesellschafters im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre 2000 bis 2002.
  - 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, deren Gegenstand der Erwerb sowie die anschließende Nutzung, Verwaltung und Unterhaltung des Grundbesitzes Flur-Nr. 1525 und 1525/2 ist. An der Gesellschaft waren in den Streitjahren die Gesellschafter Z mit einem Anteil von 60 % sowie A mit einem Anteil von 40 % beteiligt.
  - 3 Das Grundstück ist mit einem Hauptgebäude und zwei Nebengebäuden (Nebengebäude West und Ost) bebaut. Im Hauptgebäude befinden sich u.a. die Hauptwohnung und die Einliegerwohnung West.
  - 4 Die nach dem Gesellschaftsvertrag A zur alleinigen Nutzung zustehende Einliegerwohnung West (177 qm) wird seit 1994 an Z vermietet. Dieser nutzt die Räumlichkeiten im 1. Obergeschoss (77 qm) für seine Steuerberaterkanzlei, diejenigen im Dachgeschoss (100 qm) zu Wohnzwecken. Die Räume konnten erst nach einem von A finanzierten Ausbau nach den Wünschen des Z im Jahr 1997 genutzt werden.
  - 5 Die Hauptwohnung im Hauptgebäude steht nach dem Gesellschaftsvertrag Z zur alleinigen Selbst- oder Fremdnutzung zu und wird seit 1993 an die Lebensgefährtin und spätere Ehefrau des A, R vermietet. Die Wohnfläche im Erdgeschoss und 1. Obergeschoss beträgt 372,28 qm, wovon ca. 80 qm auf einen nicht ausgebauten Raum im Erdgeschoss entfallen. In den Streitjahren bewohnte R die Wohnung zusammen mit A, den beiden

gemeinsamen Kindern und einem weiteren Kind der R. Die finanziellen Mittel der R reichten nicht zur Begleichung des Mietzinses aus, sodass die Zahlungen faktisch durch A erfolgten.

- 6 Im Nebengebäude West befinden sich neben vier Garagen, von welchen aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung in den Streitjahren jeweils zwei dem A und dem Z zustehen, ein Lagerraum im Erdgeschoss und Nutzräume im 1. Obergeschoss, welche dem Z zustehen. Z vermietete eine der Garagen, den Lagerraum sowie die Nutzräume an R.
- 7 Für das Nebengebäude Ost, das in den Streitjahren lt. Gesellschaftsvertrag ausschließlich dem A zugewiesen ist, besteht seit 1993 ein Mietvertrag mit R zur Nutzung als Stallungen, Heu- und Holzlager, wobei sich R mit der Nutzung des Raumes im Erdgeschoss und der Fläche im Obergeschoss im nördlichen Teil des Gebäudes durch A insoweit einverstanden erklärte, als ihre Rechte aus dem Mietverhältnis nicht beeinträchtigt werden. Der Mietzins betrug in den Streitjahren 1.200 DM/Jahr. Ein Nutzraum (ca. 20 qm) wird seit 1998 zur Nutzung als Garage an Z vermietet.
- 8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Mietverhältnisse für die Streitjahre in den unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Feststellungsbescheiden zunächst erklärungsgemäß an.
- 9 Nach der für die Streitjahre durchgeführten Betriebsprüfung erließ das FA am 27. Oktober 2008 geänderte Feststellungsbescheide, in welchen die (negativen) Einkünfte aus den Vermietungen nur in Höhe des dem Gesellschaftsanteil entsprechenden Teils berücksichtigt wurden.
- 10 Die Vermietung des Nebengebäudes Ost an R wurde nicht anerkannt, da es sich um Eigennutzung des A handele. Bei der Vermietung des Nutzraumes im Nebengebäude Ost an Z fehle die Überschusserzielungsabsicht.
- 11 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen gerichtete Sprungklage, der das FA zugestimmt hat, ab. Nach § 42 der Abgabenordnung (AO) sei nur eine eingeschränkte Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung möglich. Es lägen keine außersteuerlichen Gründe vor, die die gewählte, unangemessene Gestaltung rechtfertigten. Bei den Mietvereinbarungen handele es sich bei objektiver Betrachtung in großen Teilen um Scheingeschäfte. Die Aufteilung der Räume bzw. Anteile erweise sich nicht als zwingend, sondern hätte aus wirtschaftlichen Gründen entsprechend der Nutzungsbedürfnisse der Gesellschafter erfolgen müssen. Die behaupteten eingeschränkten Finanzierungsmöglichkeiten des A seien nur vorgeschoben. Die finanziellen Mittel der R reichten nicht aus, um die Miete der Wohnung zu begleichen, sodass die Mietzahlungen faktisch durch A erfolgten. Hinsichtlich der Überlassung der Stallungen an R fehlte bei A zudem die Einkünfteerzielungsabsicht.
- 12 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts (§ 42 AO) rügt. Die Vermietungsverhältnisse seien vollumfänglich zu berücksichtigen. Nur die gewählte Gestaltung habe den Finanzierungsmöglichkeiten des A und dem Platzbedarf der R und ihrer Familie Rechnung getragen. Die Begründung wirtschaftlichen Eigentums, wie sie durch die Regelungen im Gesellschaftsvertrag erfolgt sei, stelle keinen Missbrauch dar, auch wenn dadurch die zivilrechtliche Eigentümerstellung nicht berücksichtigt werde. Die Vereinbarungen zu Aufteilung und Nutzung der Gebäude seien beachtet worden. Die Mietverträge entsprächen außerdem dem unter Fremden Üblichen.
- 13 Die Vermietung des Nebengebäudes Ost an R sei in vollem Umfang anzuerkennen, da die Räumlichkeiten unzweifelhaft durch R, nicht durch A, genutzt würden und die Einnahmen aus dem landwirtschaftlichen Betrieb der R zur Begleichung der vereinbarten Miete ausreichend wären. Die erforderliche Überschusserzielungsabsicht werde wegen der auf Dauer angelegten Vermietung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) typisierend vermutet.
- 14 Die Klägerin beantragt sinngemäß,  
das Urteil des FG aufzuheben und die Feststellungsbescheide vom 27. Oktober 2008 für die Streitjahre dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgesetzt werden,  
für das Jahr 2000 auf -93.288,35 DM, wovon -44.450,73 DM auf Z und -48.937,62 DM auf A entfallen,  
für das Jahr 2001 auf -85.938,76 DM, wovon -40.203,40 DM auf Z und -45.735,36 DM auf A entfallen,  
für das Jahr 2002 auf -45.327,21 €, wovon -21.653,48 € auf Z und -23.673,73 € auf A entfallen.
- 15 Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16 Vermietungseinkünfte der Gesellschafter seien nur für den über den ideellen Gesamthandanteil des anderen

Gesellschafters hinausgehenden Teil anzuerkennen. Hinsichtlich der Vermietung des Nebengebäudes Ost liege keine Überschusserzielungsabsicht vor. Diese werde, da es sich nicht um die Vermietung einer Wohnung handele, nicht vermutet, sondern müsse positiv festgestellt werden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG die Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung des Hauptgebäudes und des Nebengebäudes West bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Gesellschafter nur teilweise und diejenigen aus der Vermietung des Nebengebäudes Ost in vollem Umfang nicht berücksichtigt.
- 18** 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG), wer sein Grundstück, Gebäude oder Gebäudeteil in der Absicht vermietet, daraus auf Dauer ein positives Ergebnis zu erreichen.
- 19** a) Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit 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, wenn besondere Umstände gegen das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht sprechen (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. April 2005 IX R 15/04, BFHE 210, 24, BStBl II 2005, 754, m.w.N., insbesondere zu Ausnahmefällen; vom 10. Mai 2007 IX R 7/07, BFHE 218, 160, BStBl II 2007, 873).
- 20** Diese Grundsätze gelten jedoch nur für die Vermietung von Wohnungen. Bei Gewerbeimmobilien hat das FG im Einzelfall festzustellen, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt (hat), auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007 IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300, m.w.N.). Dabei sind Gewerbeimmobilien --in Abgrenzung zu einer Wohnung-- alle diejenigen Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen (Blümich/Heuermann, § 21 EStG Rz 226). Die Art und Weise der Nutzung durch den Mieter ist nicht entscheidend (BFH-Urteil vom 1. April 2009 IX R 39/08, BFHE 224, 538, BStBl II 2009, 776).
- 21** b) Die Einkünfteerzielungsabsicht ist für jede vermietete Immobilie gesondert, d.h. objektbezogen, zu prüfen (BFH-Urteil in BFHE 224, 538, BStBl II 2009, 776). Sie ist nur dann auf das gesamte Grundstück zu beziehen, wenn sich auch die Vermietungstätigkeit auf das gesamte Grundstück richtet (vgl. zur Abgrenzung BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007 IX R 50/07, BFH/NV 2008, 1111, m.w.N.). Wird nur ein auf einem Grundstück gelegenes Gebäude oder ein Gebäudeteil vermietet oder verpachtet, bezieht sich die Einkünfteerzielungsabsicht nur hierauf (BFH-Urteil in BFHE 224, 538, BStBl II 2009, 776). Die Maßgeblichkeit des einzelnen Mietverhältnisses folgt schon daraus, dass nach ständiger Rechtsprechung nur derjenige Einkünfte aus Vermietung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielen kann, der Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis ist (BFH-Urteil vom 4. September 2000 IX R 22/97, BFHE 193, 112, BStBl II 2001, 785, m.w.N.). Mithin ist auch die Prüfung, ob der Steuerpflichtige durch seine Vermietungstätigkeit langfristig einen Einnahmenüberschuss erzielen will, jeweils auf das einzelne Mietverhältnis bezogen (BFH-Beschluss vom 31. Oktober 2003 IX B 97/03, BFH/NV 2004, 196).
- 22** c) 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 Bestand und sind daher bindend, wenn sie möglich sind.
- 23** d) 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. Was unter "nahe stehenden Personen" zu verstehen ist, ist gesetzlich nicht definiert. Im Rahmen der Prüfung, ob ein Mietverhältnis 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 (BFH-Beschlüsse vom 25. Mai 2012 IX B 20/12, BFH/NV 2012, 1308; vom 10. Februar 2010 IX B 163/09, BFH/NV 2010, 887; Blümich/ Heuermann, § 21 EStG Rz 126). 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).

- 24** 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 (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 192, m.w.N.).
- 25** 2. Nach § 42 AO in den Fassungen der Streitjahre kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.
- 26** a) Ein Gestaltungsmissbrauch ist gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Urteile vom 22. Januar 2013 IX R 18/12, BFH/NV 2013, 1094, unter II.2.a; vom 21. August 2012 VIII R 32/09, BFHE 239, 31, BStBl II 2013, 16, unter II.2.a aa; vom 12. Juli 2012 I R 23/11, BFHE 238, 344, unter II.2.b bb).
- 27** b) Eine Rechtsgestaltung ist unangemessen, wenn verständige Parteien in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung nicht in der gewählten Weise verfahren wären. Entscheidend ist, ob der Steuerpflichtige, dessen Steuerschuld zu beurteilen ist, die vom Gesetzgeber bei seiner Regelung vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele nicht gebraucht und hierfür keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe vorliegen, oder ob er vielmehr auf einem ungewöhnlichen Weg einen Erfolg zu erreichen versucht, der nach den Wertungen des Gesetzgebers auf diesem Weg nicht erreicht werden soll. Maßgebend sind die gesamten Umstände des Einzelfalls (BFH-Urteil vom 1. April 1993 V R 85/91, V R 86/91, BFH/NV 1994, 64).
- 28** Mietrechtliche Gestaltungen sind insbesondere dann unangemessen, wenn derjenige, der einen Gebäudeteil für eigene Zwecke benötigt, einem anderen daran die wirtschaftliche Verfügungsmacht einräumt, um ihn anschließend wieder zurück zu mieten (BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 1094; in BFH/NV 1994, 64 zum Sondereigentum; vom 18. Oktober 1990 IV R 36/90, BFHE 162, 321, BStBl II 1991, 205 zum Nießbrauch).
- 29** c) Darüber hinaus sind gemäß § 41 Abs. 2 AO Scheingeschäfte und Scheinhandlungen für die Besteuerung unbeachtlich. Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn sich die Vertragsbeteiligten über den Scheincharakter des Rechtsgeschäfts einig sind, was bereits daran offenkundig werden kann, dass sie die notwendigen Folgerungen aus dem Vertrag bewusst nicht gezogen haben (BFH-Urteil vom 28. Januar 1997 IX R 23/94, BFHE 182, 542, BStBl II 1997, 655). Ein Mietverhältnis kann Scheingeschäft sein, wenn der Mieter wirtschaftlich nicht oder nur schwer in der Lage ist, die Miete aufzubringen (BFH-Urteil in BFHE 182, 542, BStBl II 1997, 655).
- 30** 3. Nach den vorgenannten Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin gewählten Gestaltungen und die von ihren Gesellschaftern abgeschlossenen Überkreuzvermietungen einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts darstellen.
- 31** a) Zwar ist die Vermietung der Hauptwohnung an R durch Z nicht als Scheingeschäft zu qualifizieren. Das FG hat zwar --für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend-- festgestellt, dass R wirtschaftlich nicht in der Lage war, die Mietzahlungen zu begleichen und die Hauptlast der Mietzahlungen durch A getragen wurde. Dadurch erbrachte A insbesondere keinen Beitrag zum Familienunterhalt gemäß § 1360 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, da diese Unterhaltungspflicht erst ab der Eheschließung und damit erst nach den Streitjahren bestand. Zu einer etwaigen Unterhaltungspflicht gegenüber den gemeinsamen Kindern, die A entweder als Barunterhalt durch Zahlung einer Geldrente an R oder als Naturalunterhalt erfüllen hätte können, indem er den Kindern Wohnraum zur Verfügung stellt, enthält das Urteil des FG keine Feststellungen.
- 32** Das FG hat jedoch vor allem nicht festgestellt, dass sich die Parteien bei Abschluss des Mietvertrages über den Scheincharakter einig waren, also keine Feststellungen zur subjektiven Voraussetzung des § 41 Abs. 2 AO getroffen.
- 33** b) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist es indes, wenn das FG davon ausgegangen ist, dass der Mietvertrag

zwischen A und Z über die Einliegerwohnung West nicht dem unter Fremden Üblichen entspricht. Die Annahmen, fremde Dritte würden nicht nutzbare Räume nicht anmieten und ein Vermieter würde sich einem Fremden gegenüber nicht zur Übernahme der Kosten des Ausbaus nach den Wünschen des Mieters verpflichten, ohne dass der Umfang des Ausbaus näher festgelegt oder beschränkt oder der wirtschaftliche Wert des Ausbaus begrenzt wird, verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze. Denn üblicherweise bestimmt der Vermieter, in welcher Art und Weise und insbesondere in welchem Umfang ihm gehörende Objekte ausgebaut werden, da der Ausbau auch bei Beendigung des Mietverhältnisses bestehen bleibt und er das Risiko der weiteren Vermietbarkeit der Räume trägt. Er würde eine solche Vereinbarung nicht eingehen, ohne den Umfang der auf ihn zukommenden Ausbaukosten abschätzen zu können, um nicht Kosten in ungewisser Höhe ausgesetzt zu sein.

- 34** c) Auch die Würdigung des FG, die Aufteilung der Gesellschaftsanteile und die anschließende Vermietung der Räumlichkeiten des Hauptgebäudes sowie des Nebengebäudes West sei rechtsmissbräuchlich, ist jedenfalls möglich und deshalb revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 35** aa) Die Würdigung, die Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag sei unangemessen, ist möglich, da verständige Parteien, welche Räume zur eigenen Nutzung benötigen, ihr Miteigentum nicht dadurch beschränken würden, dass sie dem anderen Miteigentümer ein alleiniges Nutzungsrecht an den von ihnen benötigten Räumlichkeiten einräumen, um diese im Anschluss gegen Entgelt anzumieten, sondern sich die benötigten Räume im Gesellschaftsvertrag zur alleinigen Nutzung zuweisen lassen würden. Mit der gewählten Gestaltung soll der Werbungskostenabzug für die Finanzierungskosten und die Gebäudeabschreibung erreicht werden, der ausgeschlossen wäre, wenn die Gesellschafter die ihnen gesellschaftsvertraglich zur Eigen- oder Fremdnutzung zugewiesenen Räumlichkeiten selbst nutzen würden.
- 36** bb) Die wirtschaftliche Auslegung des Mietvertrages zwischen Z und R dahingehend, dass Z insbesondere die Hauptwohnung an A überlassen hat und die Gesellschafter dem jeweils anderen Gesellschafter die Nutzungsmöglichkeit an den von ihnen benötigten Räumen eingeräumt haben, erscheint angesichts der gemeinsamen Nutzung der Hauptwohnung durch A, R und die Kinder, sowie der Tatsache, dass A tatsächlich mit den Mietzahlungen belastet ist, jedenfalls möglich. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtung ist der Mieter gemeinsam genutzter Räumlichkeiten derjenige Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft, der über Einkünfte verfügt, die zur Deckung der Miete ausreichen, unabhängig davon, welcher der Lebenspartner formal im Mietvertrag als Mieter benannt ist.
- 37** cc) Die Würdigung des FG, wonach die von den Klägern gewählte Gestaltung nicht durch andere beachtliche, außersteuerliche Gründe zu rechtfertigen sei, hält der revisionsrechtlichen Überprüfung stand.
- 38** Den vorgetragenen fehlenden Finanzierungsmöglichkeiten und dem Wohnraumbedürfnis des A mit R und den Kindern hätte --auch im Hinblick auf die Lage der Wohnung im Erdgeschoss-- durch eine entsprechende Gestaltung der Gesellschaftsanteile begegnet werden können. Hätte A tatsächlich nicht über die finanziellen Mittel verfügt, um sich im Gesellschaftsvertrag das alleinige Nutzungsrecht an den von ihm benötigten Räumen zuweisen zu lassen, wäre diesem Umstand gerade dadurch Rechnung getragen worden, dass A nutzbarer Wohnraum --sei es zur Eigennutzung, sei es zur Vermietung-- zugewiesen worden wäre. Nur durch diese Gestaltung wäre eine Belastung mit Mietzahlungen und Finanzierungskosten vermieden worden. Insbesondere weil ohnehin Aus- bzw. Umbauten notwendig waren, hätten die Wohnungen auch baulich den Bedürfnissen in Größe und Lage sowie den Finanzierungsmöglichkeiten angepasst werden können.
- 39** d) Im Hinblick auf die Vermietung des Nebengebäudes Ost an R hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise die Einkünfteerzielungsabsicht des A verneint und dementsprechend die geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse nicht bei dessen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.
- 40** Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Einkünfteerzielungsabsicht des A originär festzustellen ist, da diese bei Gewerbeimmobilien --wie der Vorliegenden-- nicht typisierend vermutet wird. Das Nebengebäude Ost ist eine Gewerbeimmobilie in diesem Sinne, da sich darin Stallungen und Lagerräume befinden. Es dient also nicht Wohnzwecken und wird auch nicht für solche genutzt. Zutreffend hat das FG im Rahmen der Überschussprognose ausschließlich auf das Mietverhältnis mit R abgestellt und hat nicht das Mietverhältnis mit Z über die Garage in die Prüfung einbezogen. Objekt des Mietvertrages mit R waren bzw. sind die im Nebengebäude Ost befindlichen Stallungen.
- 41** Die vom FG in die Prognoseentscheidung einbezogenen Berechnungsgrundlagen lassen im Ergebnis keinen Rechtsfehler erkennen.

- 42 e) Zuletzt ist die Würdigung des FG, das Mietverhältnis zwischen A und R über das Nebengebäude Ost halte einem Fremdvergleich nicht stand, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 43 Die Grundsätze über die Rechtsverhältnisse zwischen nahe stehenden Personen sind auf das Mietverhältnis zwischen A und R anzuwenden, da durch ihre nichteheliche Lebensgemeinschaft, das gemeinsame Bewohnen der Hauptwohnung und die gemeinsamen Kinder ein Näheverhältnis vorliegt, das den Gleichlauf ihrer wirtschaftlichen Interessen indiziert.
- 44 Das FG verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze, wenn es annimmt, fremde Dritte hätten entweder die Räume, die sich A zur Nutzung vorbehalten hat, aus dem Mietvertrag ausgenommen oder zumindest genau festgelegt, welche Räume der Vermieter weiterhin nutzen kann und damit die Hauptleistungspflichten des Vermieters präzise festgelegt. Denn unter mit Interessengegensatz handelnden Dritten ist die klare Bestimmung der Pflichten des Vermieters und der Nutzungsrechte des Mieters und damit die Festlegung der Hauptpflichten der Parteien elementarer Bestandteil des Mietvertrages. Auch die weitere Vermietung der Garage an Z würde ein fremder Mieter, der das gesamte Gebäude gemietet hat und nur dem Vermieter die Nutzung einzelner Teile des Gebäudes gestattet, nicht ohne weiteres dulden.
- 45 f) Es kann dahinstehen, ob aufgrund der gewählten missbräuchlichen Gestaltung der Abzug der Werbungskosten auch vollständig versagt hätte werden können. An einer dahingehenden Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ist der Senat wegen des Verböserungsverbots gehindert, da diese die Rechtsposition der Klägerin verschlechtern würde.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)