

Urteil vom 12. Juli 2016, IX R 56/13

Einnahme i.S. des § 8 Abs. 1 EStG - Mietzuschuss - Fehlen konstitutiver Merkmale eines Gelddarlehens

ECLI:DE:BFH:2016:U.120716.IXR56.13.0

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 8 Abs 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 5 Abs 2a, BGB § 1922, BGB § 1936 Abs 1 S 1, BGB § 1964

vorgehend FG Köln, 14. Oktober 2013, Az: 3 K 3169/03

Leitsätze

Ist die Rückzahlungsverpflichtung vom Eintritt einer Bedingung dergestalt abhängig, dass nicht nur der Zeitpunkt der Rückzahlung ungewiss ist, sondern auch, ob die Verpflichtung zur Rückgewähr unbedingt entsteht, und trägt hierfür der Darlehensgeber das wirtschaftliche Risiko, führt die Hingabe des Geldes beim Empfänger zu einer Einnahme .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 15. Oktober 2013 3 K 3169/03 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob eine im Streitjahr 1995 von einem Dritten an die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) geleistete Zuwendung als ergebnisneutrale Darlehensgewährung oder als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung anzusehen ist.
- 2** Die am ... 1989 gegründete Klägerin ist eine vermögensverwaltende Kommanditgesellschaft, deren Gesellschaftszweck der Betrieb und die Verwertung von gewerblichen Immobilien, Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, insbesondere die Verwaltung und Vermietung von Büro- und Geschäftshäusern sowie sonstiger gewerblicher Immobilien ist. Sie erzielte im Streitjahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die sie im Wege einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte.
- 3** Am 25. August 1992 erwarb die Klägerin in D ein Grundstück zu dem Zweck, hierauf ein ...zentrum zu errichten. Im September 1992 schloss die Klägerin mit der B-GmbH einen Generalübernehmervertrag, mit dem der B-GmbH die schlüsselfertige Erstellung des ...zentrums einschließlich aller erforderlichen Planungsleistungen übertragen wurde. Die B-GmbH erhielt zudem den Auftrag zur Erstvermietung des Gebäudes und übernahm eine Zinsgarantie. In der Zeit zwischen November 1992 und November 1994 wurde das ...zentrum mit Büroflächen von ... qm und ... Tiefgaragenstellplätzen (Bürogebäude Z) errichtet.
- 4** Mit Schreiben vom 15. November 1994 teilte die B-GmbH der Klägerin mit:

"Das Bürohaus ..., Z, wird im Dezember diesen Jahres bezugsfertig. Nach jetziger Einschätzung der Vermietungssituation in D gehen wir als mit der Erstvermietung beauftragte Gesellschaft davon aus, dass erst im Laufe des kommenden Jahres eine Vollvermietung des Fondsobjektes erreicht werden kann. B-GmbH stellt ohne Anerkennung einer Rechtspflicht für das Jahr 1995 eine Ausschüttung in Höhe von 2,5% - dies sind 50% der prospektierten Ausschüttung - durch Gewährung eines Mietzuschusses sicher, verbunden mit folgendem Besserungsschein: Sofern und soweit in späteren Jahren Mieteinnahmen entstehen, die die Fonds-Prognose-Rechnung übersteigen, stehen diese bis zur Höhe des gewährten Mietzuschusses uns zu. Für die Berechnung der Mehreinnahmen ist die eingetretene reale Inflationsentwicklung maßgeblich. Die Zahlung des Mietzuschusses für 1995 erfolgt am 31.12.1995. Ihr Einverständnis mit dieser Regelung bitten wir uns zu bestätigen ...".

- 5 Die Gesellschafterversammlung der Klägerin beschloss im Juli 1995 die Annahme dieses Angebots. Im November 1995 überwies die B-GmbH der Klägerin von dem zugesagten Gesamtbetrag in Höhe von 5.140.293 DM einen Betrag in Höhe von 4.596.278 DM. Der Restbetrag wurde im Jahr 1996 durch Verrechnung mit Forderungen der B-GmbH aus Mieterbeschaffungsgebühren gezahlt. Am 25. Juni 1996 schloss die Klägerin mit der B-GmbH eine Vereinbarung über die vorzeitige Tilgung des Darlehens. Darin einigten sich die Parteien darauf, dass mit der Rückzahlung eines Betrags von 2.699.000 DM das gewährte zinslose Darlehen in Höhe von insgesamt 5.140.000 DM als in vollem Umfang getilgt gelte. Im August 1996 zahlte die Klägerin den vereinbarten Betrag an die B-GmbH.
- 6 Die Klägerin behandelte die im Streitjahr 1995 von der B-GmbH erhaltene Zuwendung im Rahmen ihres Jahresabschlusses als einkommensneutralen Darlehenszufluss und ließ sie im Rahmen ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen unberücksichtigt. Im Anschluss an eine Außenprüfung beurteilte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Zuwendung als steuerpflichtige Garantieleistung für im Streitjahr entgangene Mieteinnahmen. Eine Passivierung der aufschiebend bedingten Rückzahlungsverpflichtung sei im Streitjahr nicht vorzunehmen, sondern erst dann möglich, wenn sie tatsächlich entstehe. Dementsprechend erhöhte das FA im geänderten Feststellungsbescheid für 1995 vom 12. April 2002 die Einnahmen der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung um den erhaltenen Betrag von 4.596.278 DM.
- 7 Einspruch und Klage blieben insoweit ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) folgte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 996 veröffentlichten Urteil der Auffassung des FA und beurteilte den von der B-GmbH gezahlten Betrag als Einnahme aus der Vermietungstätigkeit der Klägerin. Auch wenn es sich hierbei um einen Zuschuss von privater dritter Seite und nicht um eine Gegenleistung für die Überlassung des Vermietungsobjektes gehandelt habe, liege der notwendige sachliche und wirtschaftliche Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit vor. Alleiniger Zweck der Gewährung des "Mietzuschusses" sei die Verbesserung der Einnahmensituation der Klägerin wegen der seinerzeitigen Marktsituation gewesen. Insoweit sei das gewährte "Mietzuschussdarlehen" vergleichbar mit den von der öffentlichen Hand gewährten Zuschüssen, die die Einnahmensituation verbessern und Ertragsnachteile beispielsweise aufgrund einer Mietpreisbindung oder Belegungsrechten ausgleichen sollen.
- 8 Dieser Beurteilung stehe nicht entgegen, dass der Mietzuschuss in Form eines Darlehens gewährt worden sei. Denn die Rückzahlungsverpflichtung sei im Streitfall aufschiebend bedingt so vereinbart worden, dass sie nur dann erfüllt werden müsse, wenn bestimmte künftige Einnahmen oder Überschüsse erzielt werden. Aus der grundsätzlich nur für gewerbliche, durch Betriebsvermögensvergleich zu ermittelnde Einkünfte geltenden Regelung des § 5 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (Steuerbereinigungsgesetz --StBereinG-- 1999, BGBl I 1999, 2601) vom 22. Dezember 1999 (EStG-StBereinG) lasse sich der allgemeine Rechtsgedanke entnehmen, der dem dort normierten Passivierungsverbot entsprechend auch im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung und bei den Überschusseinkünften eine Qualifizierung von Darlehen als Einnahme gebiete, wenn die Rückzahlungsverpflichtung auf einen späteren Zeitpunkt hinausgeschoben werde, von dem weder bekannt ist, ob er überhaupt noch wann er eintritt. Das von der Klägerin als Mietzuschussdarlehen bezeichnete Rechtsgeschäft sei keine klassische Darlehensgewährung, weil die Rückzahlungsverpflichtung der Klägerin davon abhängig gewesen sei, dass sie in späteren Jahren Mieteinnahmen erziele, die die erstellten Prognoseberechnungen überstiegen.
- 9 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG). Zur Begründung führt sie im Wesentlichen an, dass die Zuwendung der B-GmbH keine Gegenleistung im Rahmen eines Pacht- oder Mietverhältnisses gewesen sei, sondern ihre Grundlage in einem Darlehensverhältnis und damit in einem eigenen, anderen Leistungsverhältnis gehabt habe. In diesem Fall aber scheide eine Qualifikation als Einnahme im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus, da dadurch jedenfalls der

notwendige Veranlassungszusammenhang mit der Vermietungstätigkeit unterbrochen werde. Im Übrigen habe das FG weder ein Miet- oder Pachtverhältnis noch die Vereinbarung einer Mietgarantie zwischen der Klägerin und der B-GmbH festgestellt, aus der die B-GmbH zur Darlehensgewährung verpflichtet gewesen wäre. Bei den Einkünften aus privater Vermögensverwaltung finde sowohl der Darlehenszufluss als auch die Rückzahlung auf der nicht steuerbaren Vermögensebene statt. Die Ableitung eines allgemeinen Rechtsgedankens aus der Regelung des § 5 Abs. 2a EStG-StBereing, wie sie das FG vorgenommen habe, sei nicht möglich. Denn diese Vorschrift stelle zum einen eine Sonderregelung für Gewerbetreibende dar, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, und sei zum anderen zeitlich erst ab 1999 und damit ab einem deutlich späteren Veranlagungszeitraum anwendbar.

- 10** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG im Umfang des Unterliegens aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1995 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Mai 2003 dahingehend zu ändern, dass die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung um den Betrag in Höhe von 4.596.278 DM (2.350.039,63 €) gemindert und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dementsprechend niedriger festgestellt werden.
- 11** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12** Die Beigeladenen zu 1. bis 13. haben keinen Antrag gestellt.
- 13** Das Bundesland X (Beigeladener zu 3.) ist Erbe des am ... 2013 verstorbenen Beigeladenen H. Das FA hat das unterbrochene Verfahren aufgenommen. Rechtsnachfolgerin des am ... 2016 verstorbenen Beigeladenen, T, ist seine Alleinerbin, ..., die das Verfahren aufgenommen hat.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die zulässige Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die von der B-GmbH geleistete Zuwendung in Höhe von 4.596.278 DM im Ergebnis zu Recht als Einnahme der Klägerin im Rahmen ihrer Vermietungstätigkeit erfasst.
- 15** 1. Die Revision ist zulässig. Anders als der Beigeladene zu 3. meint, handelt es sich nicht insoweit um einen unzulässigen Insichprozess, als der Fiskus Erbe des verstorbenen Beigeladenen H ist.
- 16** Der Beigeladene zu 3. ist gemäß §§ 1922, 1936 Abs. 1 Satz 1, 1964 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) gesetzlicher Erbe und damit Gesamtrechtsnachfolger des H geworden. Damit sind die Forderungen und Schulden aus dem Schuldverhältnis des H auf den Fiskus übergegangen und dieser ist als Gesamtrechtsnachfolger materiell und verfahrensrechtlich in die abgabenrechtliche Stellung des H eingetreten. Dies gilt auch dann, wenn der Fiskus Erbe ist (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Oktober 1985 II R 204/83, BFHE 145, 109, BStBl II 1986, 148, und vom 18. November 2004 V R 66/03, BFH/NV 2005, 710). Der Fiskus ist in diesem Fall Steuerpflichtiger bzw. Feststellungsbeteiligter und der Steuerrechtsordnung unterworfen.
- 17** Es ist zudem unerheblich, inwieweit Steuerforderung und Steuerschuld durch Konfusion erlöschen (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 710). Im Streitfall geht es um die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, die von einer eventuellen Konfusion der Zahlungsansprüche nicht beeinflusst wird.
- 18** 2. In der Sache ist die Revision unbegründet.
- 19** a) Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung i.S. von § 8 Abs. 1 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sind alle Güter in Geld oder Geldeswert, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Vermietungstätigkeit als Gegenleistung für die zeitliche Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung von unbeweglichem Vermögen zufließen. Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören nicht nur die Miet- oder Pachtzinsen, sondern auch alle sonstigen Entgelte, die in einem objektiven wirtschaftlichen oder tatsächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsart stehen und damit durch sie veranlasst sind (BFH-Urteile vom 8. März 2006 IX R 34/04, BFH/NV 2006, 1280, und vom 2. Dezember 2014 IX R 1/14, BFHE 248, 165, BStBl II 2015, 493).

- 20** aa) Unerheblich ist dabei, ob der Mieter selbst oder ein Dritter die Gegenleistung erbringt. Die Leistung eines Dritten muss jedoch in unmittelbarem rechtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung stehen (vgl. BFH-Urteile vom 14. Oktober 2003 IX R 60/02, BFHE 203, 382, BStBl II 2004, 14, und vom 14. Juli 2009 IX R 7/08, BFHE 226, 289, BStBl II 2010, 34). Ein derartiger Zusammenhang ist insbesondere gegeben, wenn ein Dritter die Leistung erbringt, um dem Steuerpflichtigen i.S. einer Gegenleistung die laufenden finanziellen Nachteile auszugleichen, die ihm aufgrund einer eingeschränkten Verwendungsmöglichkeit --wie z.B. bei einer Mietpreisbindung oder einem Belegungsrecht-- entstehen würden (BFH-Urteil vom 7. Dezember 2010 IX R 46/09, BFHE 236, 87, BStBl II 2012, 310).
- 21** bb) Entsprechendes gilt, wenn die Leistung des Dritten ähnlich einer Mietausfallversicherung oder einer Mieteinnahmengarantie erbracht wird, um dem Steuerpflichtigen entgangene oder entgehende Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu ersetzen (vgl. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG; zur Versicherungsleistung als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung s. BFH-Urteil vom 1. Dezember 1992 IX R 36/86, BFH/NV 1993, 472). Denn auch dieser Vorteil ist durch die Vermietungstätigkeit veranlasst. Ohne Bedeutung ist insoweit, dass die Leistung des Dritten aufgrund eines selbständigen Rechtsverhältnisses erbracht wird. Entscheidend ist, dass die dem Steuerpflichtigen zugeflossene Leistung gerade dem Zweck dient, entgangene oder entgehende Mieteinnahmen zu ersetzen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1993, 472).
- 22** cc) Für die Beurteilung, ob die Zuwendung des Dritten als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu werten ist, ist maßgebend auf den wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarung/en abzustellen, wie er sich nach dem Gesamtbild der gestalteten Verhältnisse des Einzelfalls unter Berücksichtigung des wirklichen Willens der Vertragsparteien ergibt (z.B. BFH-Urteile vom 20. September 2006 IX R 17/04, BFHE 215, 139, BStBl II 2007, 112, und vom 11. Februar 2014 IX R 25/13, BFHE 244, 555, BStBl II 2014, 566).
- 23** Jedenfalls in Fällen, in denen es an den typischen Merkmalen eines Darlehens fehlt, ist die Zuwendung bei Vorliegen der zuvor genannten Voraussetzungen im Zeitpunkt ihres Zuflusses (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG) als steuerpflichtige Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.
- 24** dd) Konstitutives Merkmal eines Gelddarlehens ist die Überlassung der Valuta auf Zeit (vgl. dazu R. Freitag in Staudinger, § 488 BGB, Rz 1). Hieran fehlt es, wenn die Pflicht zur Rückgewähr der Zuwendung vom Eintritt einer Bedingung dergestalt abhängig ist, dass nicht nur der Zeitpunkt der Rückzahlung ungewiss ist, sondern auch, ob die Verpflichtung zur Rückgewähr unbedingt entsteht. Dies gilt umso mehr, wenn der Zuwendungsgeber neben dem Bonitätsrisiko, dem Wesen eines Darlehensvertrags widersprechend (vgl. § 607 Abs. 1 BGB a.F., § 488 Abs. 1 Satz 2 BGB n.F.), auch das wirtschaftliche Risiko für das Entstehen der Rückgewährschuld übernimmt, weil der Eintritt der Rückzahlungsverpflichtung von Umständen abhängt, die der Zuwendungsempfänger maßgeblich beeinflussen kann.
- 25** Denn in einem solchen Fall ist die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen tatsächlich erhöht, weil der erhaltenen Zuwendung keine wirtschaftlich gleichwertige Rückzahlungsverpflichtung gegenübersteht. Eine wirtschaftliche Saldierung mit einer solchen, lediglich latenten, Rückzahlungsverpflichtung ist nicht möglich. Erhält der Steuerpflichtige diese Zuwendung anstelle entgangener oder entgehender Mieteinnahmen, ist sie durch die Vermietungstätigkeit veranlasst.
- 26** b) Nach diesen Grundsätzen ist das FG im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die von der B-GmbH geleistete Zuwendung in Höhe von 4.596.278 DM als Einnahme der Klägerin im Rahmen ihrer Vermietungstätigkeit zu erfassen ist. Zutreffend hat das FG auf der Grundlage der von ihm festgestellten und nicht weiter mit Verfahrensrügen angegriffenen Tatsachen angenommen, dass die Zuwendung der B-GmbH dem Zweck diene, die auf der Grundlage der Fonds-Prognose-Rechnung entgangenen Mieteinnahmen dauerhaft zu ersetzen, und sich insoweit als Surrogat für die im Vergleich zu der Prognoseberechnung entgangenen Mieteinnahmen darstellt.
- 27** Nach den bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) des FG sollte der Klägerin ein Mietzuschuss gewährt werden, um eine Ausschüttung in Höhe von 2,5 %, mithin 50 % der prospektierten Ausschüttung, sicherzustellen. Die Rückzahlung sollte im Streitfall erst dann erfolgen, wenn in den Folgejahren Überschüsse aus Mieteinnahmen erzielt werden, die die prospektierten Überschüsse übersteigen. Folglich war nicht nur der Zeitpunkt der Rückzahlung ungewiss. Ob die Pflicht zur Rückgewähr überhaupt entstehen würde, hing darüber hinaus von Umständen ab, die die Klägerin wesentlich beeinflussen konnte. Die Zuwendung der B-GmbH führte somit zu einer effektiven Steigerung der Leistungsfähigkeit der Klägerin, die jedenfalls nicht durch eine gleichwertige Rückzahlungsverpflichtung neutralisiert wurde. Im Streitfall kommt hinzu, dass die Klägerin für die als "Mietzuschussdarlehen" bezeichnete Zuwendung --zumindest nicht wie unter Fremden üblich-- Sicherheiten stellen oder Zinsen zahlen musste.

28 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Diese haben keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de