Urteil vom 22. Januar 2013, IX R 70/10

Steuerliche Nichtanerkennung eines nicht vertragsgemäß durchgeführten Mietverhältnisses zwischen "nahen Angehörigen" - Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht bei Verzicht auf außerordentliche Kündigung eines notleidenden Mietverhältnisses

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 2, EStG § 12, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, BGB § 543 Abs 2 Nr 3

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 23. Februar 2010, Az: 2 K 894/05

Leitsätze

NV: Im Rahmen der Prüfung, ob ein Mietverhältnis zwischen "nahen Angehörigen" dem steuerlich bedeutsamen (§ 9 Abs. 1 EStG) oder dem privaten Bereich (§ 12 EStG) zuzuordnen war, ist maßgeblich zu berücksichtigen, ob ein den Gleichklang wirtschaftlicher Interessen indizierendes, den Einzelfall bestimmendes Näheverhältnis angenommen werden kann .

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Streitjahr (1997) einen Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erzielt hat.

2 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 3. November 1993 erwarb die Klägerin von ihrem Lebensgefährten das Grundstück X. Nach § 4 Abs. 2 des Kaufvertrages bestand im Zeitpunkt der Veräußerung ein "langfristiges Nutzungsrecht der Eltern des Verkäufers" an dem Grundstück. Aufgrund der von den Kaufvertragsparteien abgegebenen Erklärungen wurde im Grundbuch zugunsten der Klägerin eine Auflassungsvormerkung an dem Grundstück X eingetragen. Eine Eigentumsumschreibung zugunsten der Klägerin erfolgte nicht, da diese die fällige Grunderwerbsteuer nicht entrichtet hat; das zivilrechtliche Eigentum verblieb danach weiterhin bei ihrem Lebensgefährten. Das Grundstück X wurde ab Mai 2000 zwangsverwaltet und im Juli 2003 im Wege der Zwangsversteigerung veräußert.

3 Die Klägerin ließ das Objekt X in den Jahren 1994 und 1995 durch die Anfang Januar 1994 gegründete Z-GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführerin sie war, sanieren; der Sanierungsaufwand belief sich auf 447.825 DM (1994: 380.652 DM; 1995: 67.173 DM). Der Betrieb der GmbH wurde zum 29. Dezember 1997 wieder aufgegeben.

4 Unter dem 1. Januar 1995 schloss die Klägerin --als Vermieterin-- mit der durch Gesellschaftsvertrag vom 23. November 1994 gegründeten A-GmbH --als Mieterin-- einen befristeten Mietvertrag über die Anmietung des Objekts X für die Zeit vom 1. Februar 1995 bis zum 1. Januar 2005. Gesellschafter der A-GmbH waren die Eltern des Lebensgefährten der Klägerin und zivilrechtlichen (Noch-)Eigentümers des Grundstücks. Die A-GmbH beantragte am 1. November 1996 die Eröffnung des Gesamtvollstreckungsverfahrens über ihr Vermögen. Der Antrag wurde mangels Masse im Frühjahr 1997 abgelehnt.

5 Die A-GmbH entrichtete die Miete für Februar 1995 am 27. Januar 1995. Die Miete für März 1995 wurde verspätet --nämlich am 24. März 1995-- geleistet; die Miete für April 1995 hat die A-GmbH unter dem 28. April und dem 22. Mai 1995 in zwei Teilzahlungen entrichtet. Die Miete für Mai 1995 ging am 26. Juni 1995, die Miete für Juni 1995 als Bareinzahlung ohne Herkunftsangabe am 31. August 1995 auf dem Konto der Klägerin ein. Die Miete für Juli 1995 überwies die A-GmbH unter dem 27. September 1995. Danach gingen überhaupt keine Mietzahlungen der A-GmbH bei der Klägerin mehr ein. Unter dem 9. Oktober 1997 und dem 15. März 1998 forderte die Klägerin die A-GmbH auf, offene Mietforderungen zu begleichen; rechtliche Schritte zur Einziehung der offenen Mietforderungen hat die Klägerin indes nicht unternommen. Das Mietverhältnis wurde auch nicht gekündigt.

6 Die Klägerin machte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr bei den Einkünften aus der Vermietung des Objekts X einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 284.745 DM geltend, der sich im Wesentlichen aus Schuldzinsen (in Höhe von 46.235 DM) und Absetzungen für Abnutzung (13.540 DM) sowie Sonderabschreibungen nach § 4 des Fördergebietsgesetzes (223.913 DM) zusammensetzte. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 6. Oktober 2003 die Einkommensteuer für das Streitjahr auf 0 € fest. Dabei ließ das FA die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung u.a. hinsichtlich des Objekts X wegen Fehlens einer Einkünfteerzielungsabsicht unberücksichtigt. Zugleich erließ das FA wegen anderweitig erzielter negativer Einkünfte einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 1997. Der gegen diesen Bescheid gerichtete Einspruch der Klägerin, mit dem sie eine Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung begehrte, hatte keinen Erfolg.

7 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen gerichtete Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 974 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Das FG vertrat die Auffassung, hinsichtlich des Objekts X sei keine Einkünfteerzielungsabsicht festzustellen. Zwar sei das Objekt vermietet gewesen, jedoch habe die Klägerin den Entschluss zur Einkünfteerzielung aufgegeben, nachdem die Mieterin bereits im Sommer 1995 die laufenden Mietzahlungen eingestellt habe und sie, die Klägerin, daraufhin keine ernsthaften Bemühungen unternommen habe, diesen Zustand zu beenden. Insbesondere habe die Klägerin nur deshalb nicht von dem ihr zustehenden Kündigungsrecht Gebrauch gemacht, weil es sich bei den Gesellschaftern der Mieterin um die Eltern ihres Lebensgefährten gehandelt habe. Auch habe sich die Klägerin nicht ernsthaft und nachhaltig bemüht, einen anderen, solventen Mieter zu finden.

8 Mit ihrer hiergegen gerichteten Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren nach Berücksichtigung des geltend gemachten Werbungskostenüberschusses hinsichtlich des Objekts X weiter. Sie vertritt die Auffassung, ihre mit Abschluss des Mietvertrages begründete Einkünfteerzielungsabsicht sei nicht durch den Verzicht auf dessen Kündigung entfallen. Denn die Mieterin habe --trotz Nichterfüllung der Hauptleistung-- weiterhin die Mietnebenkosten und die Kosten anfallender Reparaturen getragen. Damit seien zumindest Teile der Mietzinsforderung erfüllt worden. Von dem die A-GmbH betreffenden Gesamtvollstreckungsverfahren habe sie, die Klägerin, nichts erfahren. Insgesamt sei es daher wirtschaftlich sinnvoll gewesen, bis zum Finden eines geeigneten Nachmieters für die auf die Belange der A-GmbH zugeschnittene Immobilie noch keine Kündigung auszusprechen. Auf diese Weise seien wenigstens die Nebenkosten der Immobilie sowie die Reparaturkosten getragen worden. Zwar habe die A-GmbH ab Mitte 1995 keine Miete mehr gezahlt, jedoch hätte eine Kündigungs- und Räumungsklage im gleichen Zeitraum zwischen Mitte 1995 und dem Ende des Streitjahres angesichts der Verfahrensdauer bei Gericht wohl nicht erfolgreich durchgeführt werden können. Da sie, die Klägerin, von dem Gesamtvollstreckungsverfahren gegen die A-GmbH keine Kenntnis gehabt habe, sei dieser Umstand für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht ohnehin nicht von Bedeutung.

9 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil des FG vom 24. Februar 2010 aufzuheben sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 1997 vom 6. Oktober 2003 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 20. Mai 2005 dahin zu ändern, dass der hinsichtlich des Objekts X geltend gemachte Werbungskostenüberschuss in Höhe von 285.745 DM berücksichtigt wird.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Es vertritt die Auffassung, dass das Festhalten der Klägerin an dem notleidenden Mietverhältnis mit der A-GmbH sowie die fehlende Suche nach einem geeigneten Nachmieter vom FG zu Recht als Indiz für eine fehlende Einkünfteerzielungsabsicht gewertet wurden.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der von der Klägerin im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich des Objekts X geltend gemachte Werbungskostenüberschuss nicht zu berücksichtigen ist.

13 1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1

Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch sie veranlasst sind. Die Berücksichtigung von Aufwand als Werbungskosten bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung setzt danach voraus, dass der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen hat, aus dem Objekt durch Vermieten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen und diese Entscheidung später nicht aufgegeben hat.

14 2. Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob, wovon das FG ausgeht, im Einzelfall eine durch Aufnahme der Vermietungstätigkeit begründete Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen bereits dann entfallen kann, wenn dieser ein notleidendes Mietverhältnis nicht unverzüglich durch außerordentliche Kündigung (§ 543 Abs. 2 Nr. 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) beendet. Denn im Streitfall ist der geltend gemachte Werbungskostenüberschuss schon deshalb nicht zu berücksichtigen, weil das gesamte Mietverhältnis der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden kann.

15 a) Auf das Mietverhältnis der Klägerin mit der A-GmbH sind die Grundsätze zur steuerrechtlichen Anerkennung von Vertragsverhältnissen zwischen nahestehenden Personen anzuwenden; diese sind u.a. davon abhängig, dass der maßgebliche Vertrag bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden ist und sowohl seine Gestaltung als auch die tatsächliche Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht. Diese Anforderungen gründen auf der Überlegung, dass es zwischen diesen Personen typischerweise an einem Interessengegensatz mangelt und somit zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten steuerrechtlich missbraucht werden können. Im Interesse einer effektiven Missbrauchsbekämpfung ist es daher geboten und zulässig, an den Beweis des Abschlusses und an den Nachweis der Ernstlichkeit von Vertragsgestaltungen zwischen nahe stehenden Personen strenge Anforderungen zu stellen (vgl. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34; vom 20. November 1984 1 BvR 1406/84, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1985, 283; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Juni 2006 IX R 4/04, BFHE 214, 173, BStBl II 2007, 294; vom 31. Juli 2007 IX R 8/07, BFH/NV 2008, 350, m.w.N.).

16 b) 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). Im Streitfall besteht ein solches Näheverhältnis zwischen der Klägerin und der von den Eltern ihres Lebensgefährten beherrschten GmbH aufgrund der persönlichen Lebensbeziehungen der beteiligten Personen (s. hierzu auch BFH-Beschluss vom 22. April 2002 IX B 186/01, BFH/NV 2002, 1155), und zwar unbeschadet der Frage, ob die Klägerin --als bloße wirtschaftliche Eigentümerin des Objektes X-- die Mietvereinbarungen ausschließlich in ihrem eigenen Interesse oder auch im Interesse und/oder mit Billigung ihres Lebensgefährten --als dem zivilrechtlichen Eigentümer der Immobilie-- geschlossen hat.

17 c) Im Streitfall kann das zwischen der Klägerin und der ihr "nahe stehenden" A-GmbH abgeschlossene Mietverhältnis schon deshalb nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, weil es tatsächlich nicht durchgeführt wurde. Die der Mieterin obliegende Vertragshauptpflicht zur Leistung des Mietzinses wurde von der A-GmbH von Vertragsbeginn an nicht entsprechend den getroffenen Vereinbarungen erfüllt; denn schon die Mietzinszahlung für März 1995 ging verspätet bei der Klägerin ein. Auch alle weiteren Mietzahlungen (für April bis August 1995) wurden nicht entsprechend den getroffenen Vereinbarungen geleistet. Die Klägerin hat die Nichterfüllung dieser Vertragspflichten über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr nicht beanstandet und auch im Übrigen keine rechtlichen Maßnahmen zur Beitreibung offener Forderungen unternommen. Die Nichtdurchführung des Mietvertrages hat seine Ursache nicht, wie die Klägerin meint, in einer bloßen Leistungsstörung auf Seiten der Mieterin, sondern beruht auf dem besonderen Verhältnis der Klägerin zu den Gesellschaftern der A-GmbH. Vor diesem Hintergrund führt die Würdigung des Verhaltens der Klägerin zu dem Schluss, dass die Nichterfüllung der geschuldeten Leistungen und die Untätigkeit der Klägerin nicht im Rahmen eines einkommensteuerlich beachtlichen Verhaltens, sondern ausschließlich aus privaten Gründen (§ 12 EStG) zu verstehen ist. Mangels eines tatsächlichen Vollzugs des Vereinbarten muss der Senat auch nicht entscheiden, ob das Mietverhältnis so, wie es die Klägerin vereinbart hat, dem Fremdvergleich entspricht.

18 3. Die Sache ist spruchreif. Aufgrund der nicht angegriffenen Feststellungen des FG steht fest, dass der Mietvertrag tatsächlich nicht wie vereinbart durchgeführt wurde. Der Senat kann die im Streitfall erforderliche Würdigung auf der Grundlage der vom FG hinreichend getroffenen Feststellungen selbst vornehmen (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 2007 III R 89/06, BFH/NV 2008, 351); die Revision ist zurückzuweisen, weil eine Berücksichtigung des

von der Klägerin geltend gemachten Werbungskostenüberschusses mangels eines steuerrechtlich erheblichen Verhaltens unter keinem denkbaren rechtlichen Gesichtspunkt in Betracht kommt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de