Urteil vom 04. Oktober 2016, IX R 8/16

Fremdvergleich bei Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen

ECLI:DE:BFH:2016:U.041016.IXR8.16.0

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 12, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, BGB § 530, BGB § 535, BGB § 558, BGB § 566a, BGB § 573c, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , AO § 85, AO § 88, FGO § 76 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 30. September 2015, Az: 7 K 7216/13

Leitsätze

Ein Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen entspricht nicht den Kriterien des Fremdvergleichs, wenn es in zahlreichen Punkten von den zwischen fremden Dritten üblichen Vertragsinhalten abweicht .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 1. Oktober 2015 7 K 7216/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um die steuerliche Anerkennung eines Mietverhältnisses zwischen nahen Angehörigen.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war in den Streitjahren 2006 und 2007 Eigentümer einer Doppelhaushälfte. Das Haus bewohnte der Kläger zunächst selbst. Im Juni 2002 schloss der Kläger mit seiner Mutter eine privatschriftliche Schenkungsvereinbarung. Danach schenkte die Mutter dem Kläger einen Betrag in Höhe von 115.000 €. Weiter war vereinbart, dass die Mutter des Klägers die Schenkung jährlich bis zu einem Betrag in Höhe von 10.000 € durch schriftliche Erklärung bis zur ersten Dezemberwoche des jeweiligen Jahres widerrufen durfte, ohne dass eine Begründung erforderlich wäre.

3 Der Kläger schloss mit seiner Mutter am 10. Oktober 2002 einen schriftlichen Mietvertrag über das Haus. Darin war vereinbart, dass der Mietzins von 400 € zum dritten Werktag eines Monats auf das Konto des Klägers zu zahlen sei. Ferner waren Nebenkosten nach einer einmal jährlich zu erstellenden Abrechnung zu zahlen. Eine Vorauszahlung von Nebenkosten war nicht vereinbart. Die Kündigungsfrist betrug zwölf Monate. Eine Anpassung der Kaltmiete an die ortsübliche Vergleichsmiete durch den Vermieter war jederzeit mit einer Frist von einem Monat möglich.

4 Am 6. Dezember 2002 erfolgte ein Nachtrag zum Mietvertrag. Darin war abweichend von der Zahlungsbestimmung im Mietvertrag vereinbart, die Miete und die Nebenkosten einmal jährlich durch Widerruf der Schenkung und Aufrechnung zu leisten. Dies sollte gelten, solange noch Schenkungsbeträge vorhanden seien.

5 Ab Januar 2004 wurde die Miete auf 470 € und ab Januar 2005 auf 550 € erhöht. Die Mutter des Klägers erklärte dazu, dass sie die Mieterhöhung ab Januar 2005 zunächst einbehalte, bis eine Reihe von Mängeln beseitigt sei.

6 Die Nebenkosten wurden 2004 bis 2008 wie folgt abgerechnet:

Datum	Zeitraum	Nachzahlung
30. Mai 2005	1. Mai 2004-30. April 2005	3.133,66 €
30. Mai 2006	1. Mai 2005-30. April 2006	2.950,98 €
30. Mai 2007	1. Mai 2006-30. April 2007	4.555,14 €
30. Mai 2008	1. Mai 2007-30. April 2008	2.064,79 €

7 In den Jahren 2004 bis 2008 lagen --einschließlich der Nachentrichtung von zunächst wegen einer Mietminderung einbehaltener Beträge-- folgende Mietzahlungen und Schenkungswiderrufe vor:

Datum	Miete	Nebenkostennachzahlung	Schenkungswiderruf
6. Dezember 2005	5.640,00 €	3.133,66 €	8.773,66 €
6. Dezember 2006	5.640,00 €	2.950,98 €	8.590,98 €
6. Dezember 2007	5.640,00 €	4.555,14 €	10.195,14 €
6. Dezember 2008	5.640,00 €	2.064,79 €	7.704,00 €
7. Dezember 2008	4.640,00 €		4.640,00 €

8 In seiner Einkommensteuererklärung 2006 erklärte der Kläger negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Doppelhaushälfte in Höhe von ./. 15.618 €; er wurde vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zunächst mit geringen Abweichungen mit einem Betrag in Höhe von ./. 15.152 € veranlagt. In seiner Einkommensteuererklärung 2007 erklärte der Kläger hinsichtlich des Objekts negative Einkünfte in Höhe von ./. 7.364 €, die ebenfalls erklärungsgemäß berücksichtigt wurden.

9 Anlässlich einer Außenprüfung kam das FA zu dem Ergebnis, dass eine verbilligte Vermietung vorliege und daher die Werbungskosten nur anteilig zu berücksichtigen seien. Am 9. August 2012 erließ das FA entsprechende Änderungsbescheide für die beiden Streitjahre 2006 und 2007. Dagegen legte der Kläger Einspruch ein.

10 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens vertrat das FA die Auffassung, dass die Gestaltung des Mietverhältnisses einem Fremdvergleich nicht standhalte. Zudem fehle es an der Überschusserzielungsabsicht. Es kündigte unter Hinweis auf die damit verbundene Verböserung der Steuerfestsetzung an, keine Verluste aus dem Mietverhältnis mit der Mutter des Klägers zu berücksichtigen. Mit Einspruchsentscheidung vom 1. Juli 2013 wies das FA daher die Einsprüche des Klägers als unbegründet zurück. Zugleich verböserte es die Steuerfestsetzungen 2006 und 2007 und berücksichtigte die Verluste aus der Vermietung der Doppelhaushälfte an die Mutter des Klägers nicht mehr.

11 Die nachfolgend erhobene Klage beim Finanzgericht (FG) hatte Erfolg. Nach Auffassung des FG seien die erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Der Mietvertrag zwischen dem Kläger und seiner Mutter sei steuerlich anzuerkennen. Das Mietverhältnis sei bürgerlich-rechtlich wirksam zustande gekommen. Es halte mit Blick auf die getroffenen Vereinbarungen und in seiner Durchführung einem Fremdvergleich stand. Es bestünden zwar Abweichungen zum Normalfall eines Mietvertrags. Diese seien aber nicht wesentlich. Die nur einmal jährlich gestattete Zahlung durch Aufrechnung mit dem Widerrufsbetrag aus der Schenkung zum Ende des Jahres nehme der Regelung im Mietvertrag nicht die Fremdüblichkeit. Die Abweichung bei der Vereinbarung zu den Nebenkosten, die nur einmal jährlich nach Abrechnung zu entrichten waren, stelle nur eine geringfügige Abweichung zu einem fremdüblichen Vertrag dar. Die Vereinbarung einer Miete, die --jedenfalls zu Anfang des Mietvertrags-- deutlich unter der ortsüblichen Miete gelegen habe, führe im Rahmen des Fremdvergleichs nicht zur Aberkennung des Mietvertrags an sich. Eine zu niedrige Miete sei nicht in die Beurteilung des Fremdvergleichs einzubeziehen. Eine verbilligte Vermietung führe nach § 21 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) allenfalls zu einer teilentgeltlichen Vermietung und damit zu einer anteiligen Kürzung des Werbungskostenabzugs. Hier seien jedoch die Werbungskosten in voller Höhe und nicht nur anteilig abzuziehen. Sowohl die vereinbarte als auch die

tatsächlich gezahlte Miete lägen zwischen 56 % und 75 % der ortsüblichen Vergleichsmiete. Die danach durchzuführende Überschussprognose sei positiv.

12 Mit seiner Revision bringt das FA vor: Das angefochtene Urteil verletze § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sowie § 21 Abs. 2 EStG. Das Mietverhältnis sei steuerlich nicht anzuerkennen. Die aus dem Mietverhältnis resultierenden Mietzahlungen aus Schenkungswiderrufen seien nur aus den Beziehungen zwischen nahen Angehörigen vorstellbar und nicht fremdüblich. Ein fremder Dritter hätte sich auf ein Schenkungsversprechen nicht eingelassen.

13 Das FA beantragt,
das Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise das Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

14 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 Das Mietverhältnis halte einem Fremdvergleich stand. Eine Schenkung sei zwar niemals fremdüblich. Sollte aber ein fremder Dritter beschenkt werden, lasse er sich sicherlich auch auf einen Schenkungswiderruf ein. Schenkungsvereinbarung, Widerrufsmöglichkeit und Mietvertrag seien unabhängig voneinander zu beurteilen. Die Möglichkeit des Widerrufs ändere nichts am Vollzug der Schenkung. Allein der Umstand, dass Ansprüche durch Aufrechnung erfüllt würden, stehe einem Fremdvergleich nicht entgegen. Die nach § 42 der Abgabenordnung (AO) vorzunehmende Gesamtbetrachtung führe daher nicht dazu, dass die Schenkung eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung verdecken solle.

16 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist begründet.

18 Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Rahmen einer unvollständigen und unzutreffenden Gesamtwürdigung rechtsfehlerhaft angenommen, dass das streitige Mietverhältnis zwischen dem Kläger und seiner Mutter einem Fremdvergleich standhält und der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen.

19 1. Die steuerliche Anerkennung von Vertragsverhältnissen zwischen nahe stehenden Personen ist u.a. davon abhängig, dass die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind und sowohl die Gestaltung als auch die tatsächliche Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. zuletzt Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. November 2013 IX R 26/12, BFH/NV 2014, 529, unter II.1., und 16. Februar 2016 IX R 28/15, BFH/NV 2016, 1006, unter II.1.b, jeweils m.w.N.).

20 Die Anforderungen der Rechtsprechung an die Anerkennung von Verträgen zwischen nahe stehenden Personen gründen auf der Überlegung, dass es innerhalb eines Familienverbundes typischerweise an einem Interessengegensatz mangelt. Es ist daher geboten, an den Beweis des Abschlusses und an den Nachweis der Ernstlichkeit von Vertragsgestaltungen zwischen nahe stehenden Personen strenge Anforderungen zu stellen. Rechtsgrundlage des Fremdvergleichs sind die §§ 85, 88 AO und § 76 Abs. 1 FGO. Er ermöglicht aufgrund einer Würdigung von Beweisanzeichen den Schluss, aus welchen Gründen ein Leistungsaustausch --wie im Streitfall-- unter Angehörigen stattgefunden hat, ob aufgrund eines den Tatbestand einer Einkunftsart erfüllenden Vertrags oder aus privaten, familiären Gründen. Erst das Ergebnis dieser der Tatsachenfeststellung zuzuordnenden Indizienwürdigung ermöglicht die nachfolgende rechtliche Subsumtion, ob es sich bei den Aufwendungen des Steuerpflichtigen um nicht abziehbare Privatausgaben oder aber um Werbungskosten oder Betriebsausgaben handelt (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 529, unter II.1., m.w.N.).

21 Die revisionsrechtliche Überprüfung der (hierfür notwendigen) Gesamtwürdigung des FG durch den BFH beschränkt sich darauf, ob das FG von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist, alle maßgeblichen Beweisanzeichen (Indizien) einbezogen und dabei nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen hat (vgl. BFH-Urteile

vom 1. August 2012 IX R 18/11, juris, unter II.1.; in BFH/NV 2014, 529, unter II.1., und in BFH/NV 2016, 1006, unter II.1.b, jeweils m.w.N.). Maßgebliche Beweisanzeichen bei der im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu treffenden Entscheidung, ob die streitigen Aufwendungen in einem sachlichen Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen oder dem nicht steuerbaren privaten Bereich (§ 12 des EStG) zugehörig sind, bilden insbesondere die Kriterien des Fremdvergleichs. Jedenfalls die Hauptpflichten der Vertragsparteien müssen klar und eindeutig vereinbart worden sein und entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 529, unter II.1., m.w.N.).

22 2. Nach diesen Grundsätzen ist das FG im Rahmen einer unvollständigen und unzutreffenden Gesamtwürdigung der objektiven Umstände zu Unrecht davon ausgegangen, die vorliegende Gestaltung sei fremdüblich und werde wie vereinbart durchgeführt.

23 a) Das FG hat die bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen gebotene Gesamtbetrachtung unvollständig durchgeführt. Im Rahmen der bei der Prüfung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nötigen Gesamtwürdigung aller Umstände (vgl. BFH-Urteil vom 1. August 2012 IX R 18/11, juris) hat es die in zeitlichem Zusammenhang mit dem Mietvertrag abgeschlossene Schenkungsabrede nicht ausreichend in seine Betrachtung einbezogen, sondern fehlerhaft allein auf den abgeschlossenen Mietvertrag abgestellt und dessen tatsächliche Durchführung überprüft. Das FG hat nicht gewürdigt, dass die wirtschaftliche und rechtliche Verbindung zwischen Schenkungsvertrag und Mietvertrag, wie sie mit dem Nachtrag zum Mietvertrag vom 6. Dezember 2002 erfolgt war, bereits nicht fremdüblich ist. Insoweit hat es den Umstand verkannt, dass ein fremder Mieter sich auf ein derartiges Vertragsgeflecht nicht eingelassen hätte. Ein fremder Mieter wird im Hinblick auf den Abschluss eines Mietverhältnisses dem Vermieter in zeitlichem Zusammenhang mit der beabsichtigten Nutzung der Immobilie gewöhnlich keinen Geldbetrag unter Widerrufsvorbehalt schenken. Eine derartige Kombination aus Mietvertrag und Schenkungsversprechen wird allenfalls zwischen Angehörigen vereinbart und umgesetzt. Sie ist Ausdruck eines den Gleichklang wirtschaftlicher Interessen indizierenden Näheverhältnisses und dokumentiert die private Veranlassung der gewählten Vertragsgestaltung (vgl. BFH-Urteil vom 1. August 2012 IX R 18/11, juris).

24 Weiter hat das FG auch den Inhalt der abgeschlossenen Schenkungsabrede nur unvollständig in seine rechtliche Würdigung einbezogen. Das FG hat den Schenkungsvertrag weder am Inhalt fremdüblicher Schenkungsvereinbarungen noch an den einschlägigen Regelungen des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) gemessen. Danach sind Schenkungen regelmäßig nicht widerruflich ausgestattet. Zudem wird der Widerruf nach § 530 Abs. 1 BGB grundsätzlich von bestimmten Voraussetzungen abhängig gemacht. Der Kläger hatte hingegen mit seiner Mutter einen voraussetzungslosen Widerruf vereinbart, was bereits ein erhebliches Indiz gegen die Ernsthaftigkeit und Fremdüblichkeit der getroffenen Schenkungsvereinbarung darstellt.

25 b) Das FG hat auch rechtsfehlerhaft die zahlreichen Abweichungen im abgeschlossenen Mietvertrag von den zwischen fremden Dritten üblichen Vereinbarungen nicht als Indiz gegen eine ernsthafte und damit fremdübliche Vereinbarung eingeordnet.

26 Dies gilt zunächst für dem Umstand, dass die Mietzahlungen nur einmal jährlich im Nachhinein geleistet und auch die Nebenkosten ohne Vorauszahlungen nur einmal jährlich abgerechnet und mit erheblicher Verzögerung beglichen werden. Mietzahlungen über Wohnraum werden regelmäßig und üblicherweise --wie § 556b BGB dispositiv vorgibt-- monatlich im Voraus geleistet. Nebenkostenvorauszahlungen werden ebenfalls üblicherweise monatlich im Voraus geleistet. Ein fremder Vermieter würde sich auf eine nur jährliche Zahlung und die damit verbundene erhebliche Vorleistung seinerseits hinsichtlich der Wohnraumüberlassung und der Nebenkosten nicht einlassen. Eine nur einmal jährliche erfolgende Zahlung ist daher als unüblich und damit auch als nicht fremdüblich einzustufen. Dies wird durch den Umstand verstärkt, dass der Kläger die Nebenkosten bereits im Mai des jeweiligen Jahres abgerechnet, eine Begleichung der Forderung aber erst im Dezember des jeweiligen Jahres im Wege der Aufrechnung erfolgte. Entgegen der Auffassung des FG handelt es sich dabei auch nicht um eine geringfügige und damit unbeachtliche Abweichung. Beide Pflichten betreffen die Hauptpflichten aus einem Mietvertrag (§ 535 BGB), nämlich die Zahlung von Miete und Nebenkosten.

27 Zudem betrug nach dem vom FG in seinen Feststellungen in Bezug genommenen Mietvertrag die Kündigungsfrist für die Mieterin zwölf Monate, obwohl es sich bei der Fristenregelung in § 573c BGB um unter den Parteien eines Mietvertrags zwingendes, nicht abdingbares Recht handelt. Eine Anpassung der Kaltmiete an die Vergleichsmiete war nach den getroffenen Vereinbarungen jederzeit mit einer Frist von einem Monat möglich, ohne dass auf die (ebenfalls nicht abdingbaren) Beschränkungen des § 558 BGB Rücksicht genommen wurde. Zudem war --trotz der erheblichen Vorleistungen des Klägers-- eine Mietsicherheit (§ 566a BGB) nicht vereinbart.

28 c) Das FG hat ebenfalls nicht berücksichtigt, dass das Mietverhältnis auch nicht wie zwischen fremden Dritten durchgeführt wurde. Dies zeigt sich daran, dass nach den Feststellungen des FG die Mutter des Klägers Teilbeträge der Miete ab 2005 wegen Mängeln der Wohnung einbehalten hatte und der Kläger zunächst keine Anstalten machte, die Mängel zu beseitigen und wieder die volle Mietzahlung zu erhalten. Vielmehr wird seitens der Mutter im Nachhinein die Miete ohne Erläuterung und ohne rechtliche Verpflichtung nachentrichtet. Unter fremden Dritten hätte sich der Mieter auf Minderansprüche berufen und wegen Mängeln der Mietsache von einer Nachentrichtung der offenen Beträge abgesehen.

29 d) Schließlich hat das FG auch nicht hinreichend gewürdigt, dass die abgeschlossenen Vereinbarungen nicht wie vereinbart tatsächlich durchgeführt worden sind. So war die jährliche Widerrufsmöglichkeit im Schenkungsvertrag auf einen Betrag in Höhe von 10.000 € jährlich begrenzt. Sowohl in 2007 als auch in 2008 wurden jedoch deutlich höhere Widerrufe erklärt, ohne dass dies von den Vertragsparteien beanstandet wurde.

30 3. Die Sache ist spruchreif. Nach den nicht mit Verfahrensrügen und daher bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) steht fest, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse das Mietverhältnis des Klägers mit seiner Mutter nicht den Kriterien des Fremdvergleichs entspricht. Es kann daher in den Streitjahren 2006 und 2007 nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Der Senat kann die im Streitfall erforderliche Würdigung auf der Grundlage der vom FG hinreichend getroffenen Feststellungen selbst vornehmen (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 2013 IX R 70/10, BFH/NV 2013, 1057, unter II.3.).

31 Auf die von den Beteiligten hilfsweise aufgeworfene Frage, ob eine verbilligte Vermietung vorgelegen hat und ob der Kläger mit Überschusserzielungsabsicht gehandelt hat, kommt es daher nicht mehr an.

32 4. Der Senat entscheidet durch Urteil, da die Beteiligten auf eine mündliche Verhandlung verzichtet haben (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

33 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de