

Urteil vom 22. Februar 2021, IX R 7/20

Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete i.S. des § 21 Abs. 2 EStG - Vorrang des örtlichen Mietspiegels

ECLI:DE:BFH:2021:U.220221.IXR7.20.0

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1, EStG § 21 Abs 2, BGB § 558, BGB § 558a Abs 2 Nr 2, BGB § 558a Abs 2 Nr 3, BGB § 558a Abs 2 Nr 4, BGB § 558c, BGB § 558d, BetrKV § 2 Nr 4, EStG VZ 2015

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 21. Oktober 2019, Az: 3 K 316/19

Leitsätze

1. Die ortsübliche Marktmiete ist grundsätzlich auf der Basis des Mietspiegels zu bestimmen.
2. Kann ein Mietspiegel nicht zugrunde gelegt werden oder ist er nicht vorhanden, kann die ortsübliche Marktmiete z.B. mit Hilfe eines mit Gründen versehenen Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 3 BGB, durch die Auskunft aus einer Mietdatenbank i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 2 BGB i.V.m. § 558e BGB oder unter Zugrundelegung der Entgelte für zumindest drei vergleichbare Wohnungen i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 4 BGB ermittelt werden; jeder dieser Ermittlungswege ist grundsätzlich gleichrangig.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 22.10.2019 - 3 K 316/19 aufgehoben.

Die Sache wird an das Thüringer Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) vermietete seit dem 01.06.2015 (Streitjahr) eine im Jahre 2011 erworbene, im ersten Obergeschoss des Objektes A-Straße in A-Stadt gelegene Eigentumswohnung (57 qm) mit Einbauküche unbefristet an ihre Tochter zum Mietzins in Höhe von monatlich 300 € zuzüglich einer Nebenkostenpauschale in Höhe von 70 €. Ferner hat die Tochter gegenüber dem Energieversorger den monatlichen Abschlag für Wärme in Höhe von 49 € getragen.
- 2 Im zweiten Obergeschoss desselben Gebäudes vermietete die Klägerin eine ebenfalls mit einer Einbauküche ausgestattete Wohnung (57 qm) an einen Fremdmietler zum Mietzins in Höhe von monatlich 500 € zuzüglich einer Nebenkostenpauschale in Höhe von 78 €.
- 3 Im Einkommensteuerbescheid der Klägerin für 2015 vom 29.06.2017 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die für die Wohnung im ersten Obergeschoss erklärten Werbungskosten in Höhe von insgesamt 3.553 € nur mit einem Anteil von 64,01 % --d.h. in Höhe von insgesamt 2.276 €-- und setzte positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 314 € statt des erklärten Negativbetrags in Höhe von 963 € an. Es führte mit Blick auf § 21 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) zur Begründung an, die zwischen der Klägerin und ihrer Tochter vereinbarte Miete von 370 € betrage nur 64,01 % und damit weniger als 66 % der ortsüblichen Miete von 578 €/Monat. Als Maßstab für die Ortsüblichkeit zog das FA die Miete für die vergleichbar ausgestattete, im selben Haus liegende und durch die Klägerin an einen fremden Dritten vermietete Wohnung gleicher Größe heran.

- 4 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 1058 veröffentlichten Urteil im Wesentlichen aus, das FA habe zu Recht die Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nur mit einem Anteil von 64,01 % steuermindernd berücksichtigt. Bei der Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete i.S. des § 21 Abs. 2 EStG handele es sich um eine Schätzung i.S. des § 162 Abs. 1 der Abgabenordnung, bei der alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen seien. Die ortsübliche Miete sei nicht vorrangig mit Hilfe eines örtlichen Mietspiegels zu ermitteln. Sie könne stattdessen unter Heranziehung der Miete für eine an einen Fremdmietter im selben Haus vermietete Wohnung gleicher Art, Größe und Ausstattung ermittelt werden.
- 5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 21 Abs. 2 EStG). Sie trägt im Wesentlichen vor, die ortsübliche Miete sei grundsätzlich anhand des örtlichen Mietspiegels festzustellen, wobei nicht nur der Mittelwert sondern jeder innerhalb der Preisspanne liegende Mietwert als ortsüblich anzusehen sei. Laut Mietspiegeltabelle gelte als ortsübliche Miete am unteren Rand ein Mietzins von 6,09 €/qm. Beim Vergleich der "Warmmiete" seien die Kosten für die Wärme in Höhe von monatlich 49 € mit einzubeziehen, ansonsten würde man die Kaltmiete vergleichen. Die vereinbarte Miete entspräche demnach 89,89 % der ortsüblichen Miete. Die Werbungskosten seien daher vollständig anzuerkennen.
- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 29.06.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.04.2019 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um 1.277 € auf 682 € gemindert werden.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das FA schließt sich den Ausführungen des FG an. Es verweist zur Begründung insbesondere auf das Urteil des FG Köln vom 28.05.2020 - 13 K 196/18 (EFG 2021, 35, rechtskräftig) und die Anm. von Lutter (EFG 2021, 39 ff.).

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils des FG und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung verletzt § 21 Abs. 2 EStG.
- 10 1. Das FG hat die ortsübliche Miete nicht vorrangig mit Hilfe des Mietspiegels ermittelt, sondern mit Hilfe einer Vergleichsmiete für eine an einen Fremdmietter im selben Haus vermietete Wohnung. Es ging davon aus, vorrangiger Maßstab für die Ortsüblichkeit könne eine vergleichbare, im selben Haus liegende, fremdvermietete Wohnung sein. Dies hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.
- 11 a) Macht der Steuerpflichtige Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) aus der verbilligten --d.h. nicht marktgerechten-- Vermietung von Wohnraum geltend, kann sich mit Blick auf § 21 Abs. 2 EStG eine anteilige Kürzung seiner Werbungskosten ergeben. Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 66 Prozent der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen (§ 21 Abs. 2 Satz 1 EStG). Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich (§ 21 Abs. 2 Satz 2 EStG). Die Typisierung entspricht dem aus der Entstehungsgeschichte zu entnehmenden Gesetzeszweck. Die im Interesse der Steuervereinfachung eingefügte Regelung sollte eine Prüfung erübrigen, aus welchen Gründen die ortsübliche Marktmiete im Einzelfall unterschritten wird (vgl. BTDrucks 10/3633, S. 16, 20, 23). Entgelt ist die vereinbarte Miete (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.01.1997 - IX R 88/94, BFHE 182, 546, BStBl II 1997, 605, unter 1.a, Rz 15).
- 12 b) Maßstab für die Berechnung der Entgeltlichkeitsquote im Rahmen des § 21 Abs. 2 EStG ist die ortsübliche Marktmiete. Darunter ist die ortsübliche Kaltmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung unter Einbeziehung der Spannen des örtlichen Mietspiegels zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung (BetrKV) vom 25.11.2003 (BGBl I 2003, 2346, geändert durch Art. 4 des Gesetzes zur Änderung telekommunikationsrechtlicher Regelungen vom 03.05.2012 [BGBl I 2012, 958]) umlagefähigen Kosten zu

verstehen (ständige Rechtsprechung, s. BFH-Urteile vom 10.05.2016 - IX R 44/15, BFHE 254, 31, BStBl II 2016, 835, Rz 11, und vom 06.02.2018 - IX R 14/17, BFHE 261, 20, BStBl II 2018, 522, Rz 15).

- 13** aa) Die maßgebliche ortsübliche Marktmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung ist vom FG als Tatsacheninstanz zu ermitteln. Sie ergibt sich grundsätzlich aus dem örtlichen Mietspiegel (vgl. BFH-Urteile vom 17.08.2005 - IX R 10/05, BFHE 211, 151, BStBl II 2006, 71, unter II.1.b, Rz 15, für § 8 Abs. 2 EStG; in BFHE 261, 20, BStBl II 2018, 522, Rz 18; vom 17.02.1999 - II R 48/97, BFH/NV 1999, 1452, Rz 16, für § 22 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes; BFH-Beschlüsse vom 11.09.2007 - IX B 4/07, BFH/NV 2007, 2291, Leitsatz (NV); vom 27.12.2010 - IX B 107/10, juris, Rz 7; FG Berlin-Brandenburg-Urteil vom 08.11.2017 - 7 K 7252/15, juris, Rz 35, rechtskräftig), der gemäß des Gesetzeswortlauts im Sinne einer "Marktmiete" ein breites Spektrum von Wohnungen aus der Gemeinde berücksichtigt. Hierzu gehören sowohl der einfache Mietspiegel nach § 558c des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) als auch der qualifizierte Mietspiegel nach § 558d BGB. Dabei ist denkgesetzlich jeder der Mietwerte --nicht nur der Mittelwert-- als ortsüblich anzusehen, den der Mietspiegel im Rahmen einer Spanne zwischen mehreren Mietwerten für vergleichbare Wohnungen ausweist (BFH-Urteil in BFHE 211, 151, BStBl II 2006, 71, Rz 18; BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 2291, Rz 4). Erst die Über- oder Unterschreitung der jeweiligen Grenzwerte führt zur Unüblichkeit. Dies ergibt sich bereits aus dem allgemeinen Sprachgebrauch, der als "üblich" dasjenige zu bezeichnen pflegt, das sich "im Rahmen des Üblichen", also innerhalb einer gewissen Spanne bewegt (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2019 - II R 41/16, BFHE 267, 275, BStBl II 2020, 741, Rz 15).
- 14** Die Ableitung der ortsüblichen Marktmiete aus dem örtlichen Mietspiegel entspricht zudem dessen Zweck. Er gehört zu den Informationsquellen, die eine leichte und schnelle Ermittlung der ortsüblichen Miete auf der Grundlage eines breiten Spektrums ermöglichen. Diesem Zweck liefe es zuwider, wenn bei einer Miete innerhalb der vom Mietspiegel vorgesehenen Spanne gleichwohl im Einzelfall ermittelt werden müsste, ob nicht ein anderer Wert innerhalb der Spanne der angemessenere wäre. Ein Mietspiegel trägt mit dem Ansatz einer Mietpreisspanne der Tatsache Rechnung, dass für in jeder Hinsicht vergleichbare Wohnungen örtlich eine gewisse Bandbreite von zu zahlenden Mieten typisch ist. Deshalb lässt die sachgerechte Erfassung einer solchen Schwankungsbreite im Mietspiegel die Feststellung zu, dass jeder Mietzins innerhalb der berücksichtigten Spanne die ortsübliche Marktmiete i.S. des § 21 Abs. 2 EStG darstellt. Insoweit gilt für die ortsübliche Marktmiete (gleichermaßen wie für die zivilrechtlich bedeutsame "ortsübliche Vergleichsmiete" i.S. des § 558 BGB), dass sie keine punktgenaue Einzelmiete ist, sondern selbst bei unterschiedlichen Miethöhen innerhalb einer gewissen örtlich bedingten Bandbreite liegen kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 211, 151, BStBl II 2006, 71, unter II.2.b, Rz 22).
- 15** bb) Der örtliche Mietspiegel kann allerdings ausnahmsweise nicht zugrunde gelegt werden, wenn er nicht regelmäßig an die Marktentwicklung angepasst wird oder an substantiellen Defiziten in der Datenerhebung leidet oder aus sonstigen substantiierten Gründen einen mangelhaften Erkenntniswert hat und daher im Einzelfall kein realitäts- und sachgerechtes Bild über die ortsübliche Marktmiete vergleichbarer Wohnungen wiedergibt. Entsprechendes gilt bei Sonderobjekten, die nicht dem im Mietspiegel definierten Anwendungsbereich unterfallen. Gibt ein Mietspiegel nur Richtwerte für das Mietniveau von Wohnungen in Mehrfamilienhäusern an, weist das zu beurteilende vermietete Einfamilienhaus aber im Hinblick auf Größe und Ausstattung im Vergleich zu einer Mietwohnung keine Besonderheiten auf, so kann der Vergleichswert des Mietspiegels gleichwohl einen Anhaltspunkt für den Mietwert eines vergleichbaren Einfamilienhauses geben, der durch einen Zuschlag für die gesteigerte Wohnqualität beim Bewohnen eines Einfamilienhauses anzupassen ist (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 17.09.2008 - VIII ZR 58/08, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht, beginnend unter II.1.b, Rz 11 ff.; FG Berlin-Brandenburg-Urteil vom 18.02.2016 - 5 K 4220/12, EFG 2016, 1858, m.w.N.: Zuschlag von 10 % auf den Mittelwert des einschlägigen Mietspiegelfeldes; FG Berlin-Brandenburg-Urteil vom 08.11.2017 - 7 K 7252/15, juris, Rz 35, rechtskräftig).
- 16** Kann ein örtlicher Mietspiegel nicht zugrunde gelegt werden oder ist er nicht vorhanden, kann die Tatsacheninstanz z.B. auf ein mit Gründen versehenes Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 3 BGB, die Auskunft aus einer Mietdatenbank i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 2 BGB i.V.m. § 558e BGB oder die Entgelte für einzelne vergleichbare Wohnungen i.S. des § 558a Abs. 2 Nr. 4 BGB zurückgreifen. Bei letzterer Alternative müssen zumindest drei Wohnungen nach Adresse, Lage und Stockwerk benannt werden (vgl. BGH-Rechtsentscheid vom 20.09.1982 - VIII ARZ 1/82, BGHZ 84, 392; Heilmann in Herberger/Martinek/Rüßmann/Weth/Würdinger, jurisPK-BGB, 9. Aufl., § 558a BGB Rz 29). Jeder der genannten Ermittlungswege ist grundsätzlich gleichrangig.
- 17** c) Die ortsübliche Marktmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung sowie gegebenenfalls der marktübliche Gebrauchswert der überlassenen Möblierung sind vom FG als Tatsacheninstanz festzustellen (vgl.

BFH-Urteile in BFHE 211, 151, BStBl II 2006, 71, unter II.1.b, Rz 15, betreffend eine unmöblierte Wohnung; in BFHE 261, 20, BStBl II 2018, 522, Rz 17, für möblierte oder teilmöblierte Wohnungen). Es hat für den jeweiligen Einzelfall die ermittelte ortsübliche Marktmiete substantiiert zu begründen. Die Feststellung ist als Frage der Tatsachen- und Beweiswürdigung vom Revisionsgericht nur daraufhin zu prüfen, 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.

- 18** 2. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen, das Urteil kann daher keinen Bestand haben.
- 19** a) Das FG hat die ortsübliche Marktmiete nicht mit Hilfe des vorhandenen Mietspiegels ermittelt. Es hat den qualifizierten Mietspiegel der Stadt A rechtsfehlerhaft außer Betracht gelassen und stattdessen die ortsübliche Marktmiete nur unter Heranziehung der Miete für eine an einen Fremdmietter im selben Haus vermietete Wohnung gleicher Art, Größe und Ausstattung ermittelt. Das FG hat die ortsübliche Marktmiete daher nicht unter Berücksichtigung eines breiten Spektrums von Vergleichswohnungen aus der Gemeinde ermittelt (a.A. zur Berücksichtigung von Vergleichswohnungen im selben Objekt: FG Köln in EFG 2021, 35, rechtskräftig, mit Anm. Lutter, EFG 2021, 39, 40).
- 20** b) Soweit der Senat im Beschluss vom 19.09.2008 - IX B 102/08 (BFH/NV 2009, 246) für die Sachverhaltsaufklärung eine vergleichbare, im gleichen Haus liegende, fremdvermietete Wohnung als Maßstab für die Ortsüblichkeit als ausreichend angesehen hat, hält er daran nicht fest. Abgesehen davon hatte diese Entscheidung nicht die Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete anhand eines Mietspiegels zum Gegenstand und beinhaltet deshalb keine Aussagen zum Verhältnis von Mietspiegel zu vergleichbaren, im gleichen Haus liegenden, fremdvermieteten Wohnungen. Rechtsfehlerhaft nimmt das FG zudem auf das Urteil des BFH vom 10.10. 2018 - IX R 30/17 (BFHE 263, 6, BStBl II 2019, 200) Bezug, obwohl es in jener Konstellation nicht --wie im Streitfall-- um die entgeltliche Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken, sondern um die Verpachtung von Gewerbeflächen ging, auf die § 21 Abs. 2 EStG nicht anzuwenden ist (so bereits ausdrücklich BFH-Urteil in BFHE 263, 6, BStBl II 2019, 200, Rz 15 am Ende).
- 21** 3. Das Urteil des FG ist aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat die ortsübliche Marktmiete auf der Grundlage des vorhandenen Mietspiegels unter Anwendung der oben unter II.1. aufgezeigten Maßstäbe festzustellen. Dazu hat es die ortsübliche Kaltmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung unter Einbeziehung der Spannen des örtlichen Mietspiegels zuzüglich der nach der BetrKV umlagefähigen Kosten festzustellen. Die von der Mieterin getragenen Kosten für die Wärme sind nach § 2 Nr. 4 BetrKV umlagefähig und daher zu berücksichtigen (sog. abgekürzter Zahlungsweg). Auf dieser Grundlage hat das FG die Entgeltlichkeitsquote und damit die Höhe des Werbungskostenabzugs im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Streitjahr neu zu ermitteln.
- 22** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de