Urteil vom 20. Juni 2023, IX R 8/22

Zuwendungsnießbrauch an minderjährige Kinder

ECLI:DE:BFH:2023:U.200623.IXR8.22.0

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 42 Abs 1 S 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, BGB § 1030, EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 21. März 2022, Az: 16 K 4112/20

Leitsätze

NV: Die zeitlich befristete Übertragung der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung durch unentgeltliche Bestellung eines befristeten Nießbrauchsrechts ist nicht missbräuchlich, wenn dem Zuwendenden, von der Verlagerung der Einkunftsquelle abgesehen, kein weiterer steuerlicher Vorteil entsteht.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 21.03.2022 - 16 K 4112/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die aus den Beigeladenen bestehende Nießbrauchsgemeinschaft. Streitig ist, ob die unentgeltliche Zuwendung des Nießbrauchs an einem vermieteten Grundstück von den Eltern an die im Zeitpunkt der Genehmigung des Vertrags 14 und zehn Jahre alten Beigeladenen steuerrechtlich anzuerkennen ist, mit der Folge, dass die Vermietungseinkünfte den Beigeladenen persönlich zuzurechnen sind.

2 Im Jahr 2015 erwarben die Eltern der Beigeladenen ein bebautes Gewerbegrundstück zu hälftigem Miteigentum. Das Grundstück war zum Teil vermietet an die ... GmbH (im Folgenden: GmbH), im Übrigen an einen weiteren Gewerbebetrieb. Alleingesellschafter und -geschäftsführer der GmbH war im Streitjahr 2016 der Vater der Beigeladenen und im Streitjahr 2017 deren Mutter.

3 Mit Vertrag vom 01.12.2015 vermieteten die Eltern das gesamte Grundstück an die GmbH, die es zu 75 % bis 80 % weitervermietete an den dort ansässigen Gewerbebetrieb. Die mit der GmbH vereinbarte Miete beträgt im Streitjahr 2016 (ohne Umsatzsteuer) 4.000 € pro Monat und ab 2017 4.200 € pro Monat. Durch die Untervermietung erzielte die GmbH Einnahmen von 3.000 € pro Monat. Die ordentliche Kündigung ist vertraglich bis zum 31.12.2023 ausgeschlossen. Dem Vermieter steht die außerordentliche Kündigung bei erheblicher Vertragsverletzung der Mieterin zu, insbesondere bei Zahlungsverzug mit mehr als einer Monatsmiete.

4 Mit notariellem Vertrag vom 29.07.2016 räumten die Eltern den Beigeladenen gemeinschaftlich für die Zeit vom 01.01.2016 bis zum 31.12.2023 den unentgeltlichen Nießbrauch an dem Grundstück ein. Die Vermieterstellung sollte für die Dauer des Nießbrauchs auf den Nießbraucher übergehen und danach an den Eigentümer zurückfallen. Der Vater stimmte für die Mieterin den Vermieterwechseln zu. Der vom Amtsgericht bestellte Ergänzungspfleger

genehmigte am 18.10.2016 die von den Eltern für die Kinder im Vertrag vom 29.07.2016 abgegebenen Erklärungen. Daraufhin wurde der Nießbrauch im Grundbuch eingetragen.

5 Die GmbH entrichtete die Miete für die Monate Januar bis Juni 2016 nachträglich am 30.06.2016 und im Übrigen weitgehend monatlich, seit April 2017 per Dauerauftrag.

6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) rechnete die Vermietungseinkünfte nicht den Beigeladenen, sondern deren Eltern persönlich zu und lehnte deshalb die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gegenüber der Klägerin ab (Ablehnungsbescheid vom 30.07.2019 und Einspruchsentscheidung vom 14.05.2020).

7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2022, 1892) und führte zur Begründung unter anderem aus: Zwar sei der Nießbrauch wirksam begründet worden, die Nießbraucher hätten aber keinerlei Raum für eine eigene Verwaltung des Objekts gehabt. Der von ihnen übernommene Mietvertrag sei bis zum Ende des Nießbrauchs unkündbar gewesen. Die Möglichkeit der außerordentlichen Kündigung habe allenfalls theoretische Bedeutung. Den Kindern seien lediglich die zukünftigen Mieteinnahmen übertragen worden. Außerdem liege ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 der Abgabenordnung --AO--) vor. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei ein Zuwendungsnießbrauch zwischen nahen Angehörigen nicht anzuerkennen, wenn er an einem Grundstück begründet werde, welches der Zuwendende selbst benötige und welches er deshalb zurückmieten müsse (BFH-Urteil vom 18.10.1990 - IV R 36/90, BFHE 162, 321, BStBl II 1991, 205). Etwas anderes ergebe sich im Streitfall nicht daraus, dass die Eltern das Grundstück im Rechtssinne nicht für sich benötigten, sondern für eine GmbH, da sie die GmbH wirtschaftlich beherrschten. Dass die GmbH nicht als fremde Dritte angesehen werden könne, zeige sich auch darin, dass der Vater für die GmbH dem Vermieterwechsel "aufgrund der Personenidentität" zugestimmt habe.

8 Mit der Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie rügt die Verletzung von § 21 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

9 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
den Ablehnungsbescheid vom 30.07.2019 und die Einspruchsentscheidung vom 14.05.2020 aufzuheben und das FA zu verpflichten, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2016 zeitanteilig in Höhe von 9.695 € und für 2017 in Höhe von 48.740 € einheitlich und gesondert festzustellen und den Beigeladenen jeweils zur Hälfte persönlich zuzurechnen.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet. Sie führt unter Aufhebung des angefochtenen Urteils zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die streitigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind den Beigeladenen persönlich zuzurechnen und gesondert und einheitlich festzustellen. Es fehlen aber noch Feststellungen zur Höhe der erklärten Einkünfte.

13 1. Den objektiven Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verwirklicht, wer einem anderen eines der in § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter entgeltlich auf Zeit zum Gebrauch oder zur Nutzung überlässt; ihm müssen die Rechte und Pflichten aus einem Miet- oder Pachtvertrag oder einem ähnlichen Vertrag über eine Nutzungsüberlassung --rechtlich oder tatsächlich-- zurechenbar sein (vgl. Senatsurteile vom 19.11.2003 - IX R 54/00, BFH/NV 2004, 1079 und vom 06.09.2006 - IX R 13/05, BFH/NV 2007, 406, unter II.1.).

14 a) Der Nießbraucher der Sache erzielt die Einkünfte aus deren Vermietung, wenn er im Außenverhältnis selbst als Vermieter in Erscheinung tritt. Auch ein (befristetes) schuldrechtliches Nutzungsrecht kann zur Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 EStG führen (vgl. Senatsurteil vom 24.10.2012 - IX R 24/11).

15 b) Bestellen Eltern ihren minderjährigen Kindern den Nießbrauch an einem bebauten Grundstück, können die

Kinder nur dann Einkünfte aus Vermietung im Sinne des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielen, wenn zu ihren Gunsten ein bürgerlich-rechtlich wirksames Nutzungsrecht begründet worden ist (BFH-Urteil vom 13.05.1980 - VIII R 75/79, BFHE 131, 208, BStBl II 1981, 297).

16 c) Nach diesen Grundsätzen haben die Beigeladenen den objektiven Tatbestand der Vermietung erfüllt.

17 aa) Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht streitig, dass der Nießbrauch bürgerlich-rechtlich wirksam begründet worden ist. Der Senat sieht insofern von weiteren Ausführungen ab.

18 bb) Es bedarf im Streitfall auch keiner Entscheidung, ob die Beigeladenen kraft Gesetzes mit der Begründung des Nießbrauchs in die Vermieterstellung eingerückt sind (§§ 565, 566 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) oder ob dafür die Zustimmung des Mieters erforderlich war. Jedenfalls hat die GmbH als Mieterin dem Wechsel des Vermieters wirksam zugestimmt. Auch darüber besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit.

19 cc) Gegen die steuerliche Anerkennung des Mietvertrags bestehen auch unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs keine durchgreifenden Bedenken.

20 Ob zwischen den Eltern der Beigeladenen als Vermieter und der jeweils nur von einem Elternteil beherrschten GmbH überhaupt ein persönliches Näheverhältnis zu bejahen wäre, kann dahinstehen. Weder das FA noch das FG haben Anhaltspunkte dafür festgestellt, dass der Vertrag seinem Inhalt nach einem Fremdvergleich nicht standhält. Auch die Durchführung des Vertrags begegnet bis zur Begründung des Nießbrauchs keinen Bedenken.

21 Für die Zeit nach Begründung des Nießbrauchs und Übergang der Vermieterstellung auf die Beigeladenen gilt nichts anderes. Zunächst besteht zwischen den Beigeladenen und der von einem Elternteil allein beherrschten GmbH vordergründig kein persönliches Näheverhältnis mehr. Die Nachzahlung der Miete für Januar bis Juni 2016 am 30.06.2016 in einem Betrag weicht zwar vom schriftlich Vereinbarten ab. Die Klägerin hat dagegen unwidersprochen vorgetragen, dies sei einvernehmlich geschehen. Das FG ist der Frage indes zu Recht nicht weiter nachgegangen, denn durchgreifende Bedenken gegen die Ernstlichkeit der Vereinbarung würden sich allein daraus nicht ergeben. Es ist nicht anzunehmen, dass die Beigeladenen der GmbH etwas zuwenden wollten. Anders als das FA meint, besteht auch kein Erfahrungssatz, dass ein Mietvertrag bei Zahlungsrückstand des Mieters stets sofort gekündigt wird. Entsprechendes kann deshalb auch nicht als fremdüblich zugrunde gelegt werden. Wie die weitere (bekannte) Entwicklung zeigt, ist der Mietvertrag beiderseits vollständig erfüllt worden. Es kommt deshalb auch nicht darauf an, dass die Beigeladenen zivilrechtlich zwar seit dem 01.01.2016 Vermieter waren, die steuerliche Zurechnung aber nicht rückwirkend begründet werden kann und deshalb erst mit der Genehmigung des Vertrags durch den Ergänzungspfleger beginnt, so dass der Zahlungsrückstand und die Nachzahlung steuerlich auch nicht in den Zeitraum fallen, in dem die Einkünfte den Beigeladenen zuzurechnen sind.

22 2. Es liegt schließlich auch kein Gestaltungsmissbrauch vor.

23 a) Nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand der Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO). Anderenfalls entsteht nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 AO so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

24 Ein Missbrauch liegt nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind (§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO).

25 b) Bestellen Eltern (zivilrechtlich wirksam) ihrem (minderjährigen) Kind unentgeltlich einen zeitlich befristeten Nießbrauch an einem Grundstück, welches das Kind anschließend an die Eltern zurückvermietet, stellt eine solche Gestaltung regelmäßig einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO dar (vgl. BFH-Urteil vom 18.10.1990 - IV R 36/90, BFHE 162, 321, BStBl II 1991, 205). Die Unangemessenheit ergibt sich zwar nicht schon aus dem Motiv, Steuern sparen zu wollen. Wer aber ein Gebäude für eigene Zwecke benötigt, bestellt nicht einem anderen ein unentgeltliches Nutzungsrecht daran, um es anschließend entgeltlich zurück zu mieten. Im dort zugrunde liegenden Fall hatte der Vater das Alleineigentum an der als Familienwohnung und Praxis

genutzten Immobilie zunächst unentgeltlich auf seine Frau übertragen. Beide Eltern räumten in derselben Urkunde dem Sohn einen zeitlich befristeten Nießbrauch an dem Grundstück ein, und der Vater mietete das Haus von dem Sohn zurück. Dadurch wollte er den Abzug der Praxismiete als Werbungskosten erreichen; außerdem sollte die Nutzungswertbesteuerung der Wohnung entfallen.

26 c) Ein Gestaltungsmissbrauch liegt dagegen nicht vor, wenn das minderjährige Kind als Nießbraucher die ihm zur Nutzung überlassene Immobilie an fremde Dritte vermietet. Dann sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem Kind zuzurechnen. Es handelt sich nicht um einen Fall des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (Senatsurteil vom 25.04.1995 - IX R 41/92, BFH/NV 1996, 122, unter 1.c, m.w.N.). Nach dieser Rechtsprechung ist die auch nur befristete Übertragung der Einkunftsquelle nicht missbräuchlich, wenn sie beim Übertragenden nicht (zugleich) dazu dient, nicht abziehbare Unterhaltsleistungen in den Einkünftebereich zu verlagern. Unschädlich ist, wenn die Übertragung zugleich der Erfüllung einer Unterhaltspflicht dient. Die Entscheidung der Eltern, ob sie ihren Kindern Barunterhalt leisten oder ihnen (vorübergehend) eine Einkunftsquelle zuwenden, ist steuerlich grundsätzlich zu beachten (zutreffend FG Baden-Württemberg, Urteil vom 13.12.2016 - 11 K 2951/15, EFG 2017, 965). Gleiches gilt, wenn Eltern ihren Kindern einen Vorteil zuwenden wollen, ohne zum Unterhalt in Geld verpflichtet zu sein.

27 d) Nach diesen Grundsätzen, an denen unter der Neufassung des § 42 AO festzuhalten ist, liegt ein Gestaltungsmissbrauch nicht vor.

28 aa) Die Begründung des Nießbrauchs bewirkt im Streitfall lediglich eine Übertragung der Einkunftsquelle. Die Vermietungseinkünfte werden nicht mehr vom Eigentümer (den Eltern), sondern von den Nießbrauchern, den Beigeladenen, erzielt. Ergibt sich daraus bei einer Gesamtbetrachtung ein steuerlicher Vorteil, so ist dies die Folge des steuerlich anzuerkennenden Sachverhalts und insofern gesetzlich "vorgesehen" (vgl. auch Senatsurteil vom 23.04.2021 - IX R 8/20, BFHE 272, 328, BStBl II 2021, 743, Rz 27).

29 Ein weiterer steuerlicher Vorteil entsteht nicht. Insbesondere werden nicht steuerlich unbeachtliche Unterhaltsaufwendungen in den Einkünftebereich verlagert. Die GmbH konnte die Geschäftsraummiete auch vor Begründung des Nießbrauchs als Betriebsausgabe abziehen. Durch die Zuwendung der Einkunftsquelle erwächst den Eltern der Beigeladenen, von der Verlagerung der Einkünfte abgesehen, gegenüber der Zuwendung von versteuertem Einkommen kein steuerlicher Vorteil.

30 bb) Vor diesem Hintergrund bedarf die vom FG aufgeworfene Frage keiner Vertiefung, ob die GmbH im Verhältnis zu den Beigeladenen oder den Eltern eine fremde Dritte war. Der Sachverhalt unterscheidet sich auch insoweit maßgeblich von dem im BFH-Urteil vom 18.10.1990 - IV R 36/90 (BFHE 162, 321, BStBl II 1991, 205) zugrunde liegenden Sachverhalt, als die Beigeladenen keinen Mietvertrag abgeschlossen, sondern einen bestehenden Mietvertrag übernommen und erfüllt haben. Soll die Einkunftsquelle Mietvertrag zugewendet werden, ist die Einräumung eines zeitlich befristeten Nießbrauchs der vom Gesetz vorgesehene Weg.

31 cc) Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass die Beigeladenen, wie das FG meint, keine Möglichkeit hatten, das Grundstück aktiv zu verwalten. Darauf kommt es nicht an. Es kann offenbleiben, ob die vom FG zitierte ältere Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 11.03.1976 - IV R 119/72, BFHE 118, 356, BStBl II 1976, 421) im Hinblick auf das Kriterium der "Verwaltung" des Grundstücks durch den Nießbraucher mehr oder anderes zum Ausdruck bringen wollte, als dass der Nießbraucher im Außenverhältnis als Vermieter in Erscheinung treten muss. Wie die Klägerin zu Recht einwendet, kann sich die Verwaltungstätigkeit nur in dem vorgegebenen rechtlichen Rahmen entfalten. Dass die ordentliche Kündigung des Mietvertrags für die Laufzeit des Nießbrauchs ausgeschlossen war, der Nießbraucher also nicht aktiv eine anderweitige Vermietung ins Werk setzen konnte, spricht nicht gegen die steuerliche Anerkennung des Nießbrauchs, sondern gehört zu den rechtlichen Gegebenheiten. Denn der Nießbraucher tritt in das bestehende Mietverhältnis ein und ist daran gebunden. Mehr ist ihm nicht zugewandt worden.

32 3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil kann deshalb keinen Bestand haben. Die Sache ist nicht spruchreif. Obwohl die Klage dem Grunde nach begründet ist, kann der Senat die begehrte Verpflichtung des FA zum Erlass der Feststellungsbescheide nicht aussprechen. Von seinem Standpunkt aus zu Recht hat das FG bisher keine Feststellungen zur Höhe der erklärten Einkünfte getroffen. Dies wird es im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

33 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de