

Urteil vom 22. Juli 2025, VIII R 23/23

Anerkennung eines Ehegatten-Mietverhältnisses bei Einlagen des Vermieter-Ehegatten in den Betrieb des Mieter-Ehegatten

ECLI:DE:BFH:2025:U.220725.VIIIR23.23.0

BFH VIII. Senat

AO § 41 Abs 2 S 1, AO § 41 Abs 2 S 2, AO § 42 Abs 1, EStG § 4 Abs 4, EStG § 12 Nr 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, EStG § 21 Abs 1, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, EStG VZ 2015, GG Art 3 Abs 1, BGB § 535

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 08. Juli 2021, Az: 2 K 195/19

Leitsätze

1. NV: Ein Mietvertrag ist grundsätzlich kein steuerlich unbeachtliches Scheingeschäft, wenn der Mieter-Ehegatte die Miete von seinem betrieblichen Konto auf ein dem Vermieter-Ehegatten allein zuzurechnendes Mietkonto überweist und zuvor oder anschließend Einlagen von einem Konto mit den gemeinschaftlich erwirtschafteten Einnahmen und Ersparnissen der Ehegatten auf das betriebliche Konto des Mieter-Ehegatten geleistet werden.
2. NV: Die Mittelverwendung des Vermieter-Ehegatten für Einlagen in den Betrieb des Mieter-Ehegatten stellt die fremdübliche Durchführung des Mietverhältnisses für sich betrachtet nicht in Frage.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 08.07.2021 - 2 K 195/19 aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten für die Jahre 2011 bis 2015 (Streitjahre) noch über die Anerkennung eines Ehegatten-Mietverhältnisses und die Höhe der daraus resultierenden Einkünfte der Kläger und Revisionskläger (Kläger).
- 2 Die Kläger sind verheiratet und werden für die Streitjahre zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 3 Der Kläger war in den Streitjahren von Beruf Rechtsanwalt und auch Notar. Seit dem Jahr 1995 befand sich der Kanzleisitz in der F-Straße in A. Der Kläger führte zunächst mit Rechtsanwalt B eine Anwaltssozietät. Im Jahr 2002 trennten sich die Gesellschafter und der Kläger betrieb die Kanzlei als Einzelpraxis weiter. In der Folgezeit hatte er verschiedene Rechtsanwälte angestellt. Seit dem Jahr 2005 wurden die Personalkosten vom Kläger immer weiter reduziert. Ab dem Februar des Streitjahres 2012 hatte er keine Fachangestellten mehr. Im April des Streitjahres 2014 stellte der Kläger seine Notariatstätigkeit ein. Im Jahr 2018 stellte er auch seine Rechtsanwaltsstätigkeit ein. Die Klägerin war in den Streitjahren als ... tätig.
- 4 Das Gebäude in der F-Straße stand zunächst im Miteigentum der Klägerin und der Ehefrau des B. Nach dem Ausscheiden des B aus der Kanzlei erwarb die Klägerin den Miteigentumsanteil der Ehefrau des B. Sie vermietete die Kanzleiräume nach dem Erwerb als alleinige Vermieterin an den Kläger.

- 5 Im Jahr 1995 hatten die Miteigentümerinnen mit dem Kläger und B einen formularmäßigen Mietvertrag über das Grundstück zur Nutzung als Rechtsanwaltskanzlei und Notariat geschlossen. Räumlich bezog sich das Mietverhältnis auf das gesamte Gebäude mit Ausnahme der in der ersten Etage gelegenen Wohnung einer Altenteilerin, die diese Wohnung aufgrund eines Wohnrechts nutzte. Das Erdgeschoss verfügte über eine Nutzfläche von 145,37 m² (Altbau: 66,91 m², Anbau: 78,46 m²). Das Obergeschoss hatte eine Nutzfläche von 64,14 m².
- 6 Das Mietverhältnis zwischen der Eigentümergemeinschaft und den Rechtsanwälten (dem Kläger und B) wurde zunächst auf 30 Jahre abgeschlossen und sollte am 16.06.2025 enden (§ 2 des Mietvertrags). In § 26 des Mietvertrags vereinbarten die Vertragsparteien unter anderem, dass abweichend von § 2 dem Mieter ein jederzeitiges Kündigungsrecht mit einer Frist von sechs Monaten zustehe. Zudem mussten nachträgliche Änderungen und Ergänzungen des Mietvertrags gemäß § 26 Satz 3 des Mietvertrags schriftlich erfolgen.
- 7 Der Mietzins betrug zunächst unter Aussparung der Fläche für die Altenteilerwohnung 4.250 DM zuzüglich 637,50 DM Umsatzsteuer. Neben der Miete waren gemäß § 3 Abs. 2 des Mietvertrags monatliche Vorauszahlungen auf die Betriebskosten zu leisten. Diese betrugen 300 DM zuzüglich 45 DM Umsatzsteuer.
- 8 Ab dem 01.04.1998 nutzten der Kläger und B nach Auflösung der Altenteilerwohnung auch die Räumlichkeiten in der ersten Etage des Gebäudes in vollem Umfang für die Kanzlei. Daraufhin wurde die Miete unter Ansatz des auf 16 % geänderten Umsatzsteuersatzes auf 5.278 DM (einschließlich Umsatzsteuer) erhöht.
- 9 Nach dem Erwerb des Miteigentumsanteils an dem Grundstück und Gebäude in der F-Straße durch die Klägerin wurde der Mietvertrag mit dem Kläger fortgeführt. Er wurde weder zu diesem Zeitpunkt noch danach schriftlich abgeändert.
- 10 In den Streitjahren betrug die Miete nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) einschließlich Umsatzsteuer monatlich jeweils 3.407,24 € (jährlich 40.886,88 € einschließlich Umsatzsteuer).
- 11 Die Miete überwies der Kläger in den Streitjahren von seinem Geschäftskonto auf das Mietkonto der Klägerin. Vom Mietkonto der Klägerin wurden mittels einer Kontovollmacht des Klägers Beträge in Höhe von 7.800 € (2013), 14.700 € (2014) und 35.000 € (2015) auf ein Konto der Klägerin bei der X-Bank überwiesen. Dieses Konto war nach den Feststellungen des FG ein auf den Namen der Klägerin lautendes Konto, für das der Kläger ebenfalls eine Kontovollmacht besaß.
- 12 Nach den Feststellungen des FG flossen von dem Konto der Klägerin bei der X-Bank Beträge auf das Geschäftskonto des Klägers für die Kanzlei bei der Y-Bank in Höhe von 45.286 € (2011), 32.384 € (2012), 44.300 € (2013), 55.000 € (2014) und 51.000 € (2015).
- 13 Den Gewinn aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt und zeitweise auch als Notar ermittelte der Kläger im Rahmen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren jeweils anzuwendenden Fassung (EStG). Die Umsätze der Rechtsanwaltskanzlei betrugen 56.985 € (2011), 62.065 € (2012), 44.039,80 € (2013) 25.172,35 € (2014) und 26.300,37 € (2015). Sie reichten in den Streitjahren 2014 und 2015 nicht mehr aus, um die Miete für die Kanzleiräume zu bestreiten.
- 14 In der ersten Jahreshälfte des Streitjahres 2015 wurden die Räume im Gebäude F-Straße im Obergeschoss umgebaut. Bad und Küche wurden erneuert, die Zwischendecke zum bisherigen Dachboden entfernt und dieser Bereich über eine Innentreppe in die Einheit einbezogen. Die Tochter der Kläger nutzte nach den Feststellungen des FG diese Räume anschließend. Sie hatte vor dem Streitjahr 2015 und vor dem Umbau zunächst den Spitzboden des Gebäudes im Streitjahr 2014 zum Schlafen genutzt und im Obergeschoss ihre privaten Sachen untergestellt.
- 15 Die Kläger gaben in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre für die Klägerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Objekt F-Straße sowie Einkünfte des Klägers aus selbständiger Tätigkeit an. In den Streitjahren waren die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung nach Abzug damit im Zusammenhang stehender Werbungskosten (insbesondere Schuldzinsen, Erhaltungsaufwendungen und Absetzung für Abnutzung) stets positiv. Daneben erklärte der Kläger unter Ansatz der Mietzahlungen als Betriebsausgaben durchgehend Verluste aus der selbständigen anwaltlichen Tätigkeit. Es wurden auf Grundlage der Einkommensteuererklärungen vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) folgende Mieteinkünfte der Klägerin und Verluste des Klägers aus der selbständigen Tätigkeit in den Bescheiden für die Streitjahre berücksichtigt.

	Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung	Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit
2011	12.822 €	./ 37.772 €
2012	12.079 €	./ 20.020 €
2013	10.891 €	./ 32.023 €
2014	1.694 €	./ 43.989 €
2015	10.404 €	./ 39.356 €

- 17** Es ergaben sich aufgrund der Steuerabzugsbeträge (insbesondere der Lohnsteuer bei der Klägerin) in allen Streitjahren Einkommensteuererstattungen.
- 18** Nach einer Betriebsprüfung für die Streitjahre vertrat der Prüfer die Auffassung, dass das Ehegatten-Mietverhältnis zwischen den Klägern in den Streitjahren nicht anzuerkennen sei. Es handele sich um einen Scheinvertrag, da die Miete aufgrund der Geldflüsse umgehend an den Kläger zurückgeflossen und damit nicht endgültig in das Vermögen der Klägerin übergegangen sei. Da der Kläger aufgrund der abnehmenden Umsätze der Kanzlei die Mietzahlungen nicht mehr habe erwirtschaften und nur durch die Einlagen auf das Betriebskonto habe finanzieren können, sei er durch die Mietzahlungen wirtschaftlich nicht belastet worden. Es fehle an der tatsächlichen Durchführung des Mietverhältnisses. Ferner stimmten die tatsächlichen Verhältnisse zur Abwicklung des Mietverhältnisses während der Streitjahre nicht mehr mit dem im Jahr 1995 im formularmäßigen Mietvertrag Vereinbarten überein. Aufgrund des in den Streitjahren nicht mehr anzuerkennenden Mietverhältnisses seien die erklärten Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung keine steuerbaren Einnahmen. Bei den Einkünften des Klägers aus der Rechtsanwaltskanzlei seien die Mietzahlungen nicht mehr als Betriebsausgaben abzugsfähig.
- 19** Das FA schloss sich der Auffassung der Betriebsprüfung an und änderte unter dem 30.01.2018 die Einkommensteuerbescheide der Streitjahre gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO). In den geänderten Bescheiden sind die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr berücksichtigt. Zudem ermittelte das FA die Gewinne des Klägers aus der Rechtsanwaltskanzlei ohne Abzug der Mietzahlungen als Betriebsausgaben. Hieraus ergaben sich in den Streitjahren jeweils Gewinne des Klägers aus selbständiger Arbeit.
- 20** Die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre führten jeweils zu einer höheren Steuerfestsetzung. Zudem hatten die Kläger die in den früheren Bescheiden für die Streitjahre gewährten Erstattungsbeträge zurückzuzahlen.
- 21** Die Kläger erhoben gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide der Streitjahre Einsprüche, die als unbegründet zurückgewiesen wurden.
- 22** Im anschließenden Klageverfahren hatte die Klage wegen anderer, hier nicht mehr streitiger Änderungen nach der Betriebsprüfung teilweise Erfolg. Das FG versagte dem Mietverhältnis zwischen den Klägern für die Streitjahre mangels Fremdüblichkeit die Anerkennung. Die Einzelheiten der Begründung des FG sind in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2024, 915 wiedergegeben.
- 23** Mit der Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Sie rügen die Verletzung materiellen Bundesrechts durch das FG bei der Prüfung, ob das Mietverhältnis steuerrechtlich anzuerkennen sei und rügen Verfahrensmängel.
- 24** Die Kläger beantragen sinngemäß,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 08.07.2021 - 2 K 195/19 und die Einspruchsentscheidungen für die Streitjahre, jeweils vom 02.09.2019, aufzuheben sowie die Einkommensteuerbescheide der Streitjahre, sämtlich vom 30.01.2018, in der Weise zu ändern, dass neben den im FG-Urteil zugestandenen weiteren Betriebsausgaben die Mietzahlungen des Klägers als Betriebsausgaben der Rechtsanwaltskanzlei anerkannt und die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung als steuerbare Einkünfte berücksichtigt werden.
- 25** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

26 Die Revision ist begründet.

27 Das FG hat den Betriebsausgabenabzug der Mietzahlungen des Klägers bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu Unrecht für alle Streitjahre endgültig versagt. Auf Grundlage der Feststellungen des FG ist der Mietvertrag zwischen den Klägern weder ein steuerrechtlich unbeachtliches Scheingeschäft im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 1 AO noch ein mangels Fremdüblichkeit steuerrechtlich nicht anzuerkennender Angehörigenvertrag (s. II.1. bis II.3.). Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann nicht abschließend beurteilen, ob und in welcher Höhe der Kläger steuerbare und steuerpflichtige Einkünfte aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt erzielt hat (s. II.4.). Das Urteil des FG wird aufgehoben und der Streitfall zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

28 1. Wie der Bundesfinanzhof (BFH) bereits entschieden hat (Urteil vom 17.12.2002 - IX R 23/00, BFH/NV 2003, 612, unter II.1.), ist bei Angehörigenverträgen für die steuerrechtliche Anerkennung der hieraus geltend gemachten Ausgaben und Einnahmen zunächst zu prüfen, ob es sich um ein Scheingeschäft im Sinne des § 41 Abs. 2 AO handelt. Ist dies nicht der Fall, ist der geschlossene Mietvertrag daraufhin zu untersuchen, ob er dem Inhalt nach fremdüblich ausgestaltet ist und die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen fremden Dritten Üblichen entspricht. Schließlich kann ein fremdüblicher Mietvertrag zwischen Angehörigen zu einem Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 Abs. 1 AO führen und unter diesem Gesichtspunkt nicht anzuerkennen sein.

29 2. Im Ergebnis zu Recht hat das FG dem Betriebsausgabenabzug der Mietzahlungen in den Gewinnermittlungen des Klägers nicht bereits wegen eines steuerrechtlich unbeachtlichen Scheinmietverhältnisses im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 1 AO die Anerkennung versagt.

30 a) Das FG hat bei seiner rechtlichen Würdigung tragend auf die Voraussetzungen des Fremdvergleichs abgestellt und offengelassen, ob der Mietvertrag zwischen den Klägern ein Scheingeschäft im Sinne des § 41 Abs. 2 AO darstellt. Obwohl dieser Gesichtspunkt der Prüfung des Fremdvergleichs vorgelagert ist (s. II.1.), begründet die fehlende Prüfung dieses Gesichtspunkts noch keinen zur Aufhebung der Vorentscheidung führenden Rechtsfehler des FG. Die Voraussetzungen für eine Beurteilung des Mietvertrags als Scheingeschäft sind im Streitfall nicht erfüllt. Da das FG zu den näheren Umständen des Mietverhältnisses ausreichende Feststellungen getroffen hat, kann der Senat den Streitfall insoweit selbst abschließend würdigen.

31 b) Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn die Vertragsparteien offenkundig die notwendigen Folgerungen aus einem Vertrag bewusst nicht gezogen haben, insbesondere wenn der Vermieter dem Mieter in Verwirklichung eines gemeinsam gefassten Gesamtplans die Miete im Vorhinein zur Verfügung stellt oder sie nach dem Eingang auf seinem Konto alsbald wieder an den Mieter zurückzahlt, ohne aus anderen Rechtsgründen zu dieser Rückzahlung verpflichtet zu sein. Ein Beweisanzeichen hierfür kann insbesondere sein, dass der Mieter wirtschaftlich nicht oder nur schwer in der Lage ist, die Miete aufzubringen (BFH-Urteile vom 28.01.1997 - IX R 23/94, BFHE 182, 542, BStBl II 1997, 655, unter 2.a aa; vom 17.12.2002 - IX R 23/00, BFH/NV 2003, 612, unter II.1. [Rz 8]). Bei Rückzahlung der gezahlten Miete durch den Vermieter an den Mieter müssen die Umstände offenkundig darauf schließen lassen, dass mit der Rückzahlung ein gemeinsam gefasster Gesamtplan verwirklicht wird (Heuermann, Der Betrieb 2007, 416 (416)). Kann ein solcher Gesamtplan festgestellt werden, und ist ein Scheingeschäft im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 1 AO zu bejahen, ist für die steuerrechtliche Beurteilung gemäß § 41 Abs. 2 Satz 2 AO das verdeckte Geschäft maßgeblich. Dies wäre im Streitfall eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung der Kanzleiräume durch die Klägerin an den Kläger statt eines entgeltlichen Mietverhältnisses.

32 c) Die vom FG festgestellten Umstände lassen aber nicht auf einen gemeinsamen Gesamtplan der Kläger schließen, die Rechtsfolgen aus dem Mietvertrag nicht ziehen zu wollen und zu diesem Zweck eine Rückzahlung der Miete von der Klägerin an den Kläger verabredet zu haben.

33 aa) Zwar hält es der Senat für grundsätzlich möglich, dass ein Dauerschuldverhältnis wie ein Mietvertrag auch während seiner Laufzeit zu einem Scheingeschäft werden kann, wenn ab einem bestimmten Zeitpunkt die wirtschaftlichen Folgerungen aus dem Vertrag auf der Grundlage eines Gesamtplans nicht mehr gezogen werden sollen (ebenso FG Düsseldorf, Urteil vom 21.05.2010 - 1 K 292/09 E, EFG 2010, 1415, Rz 30; Wackerbeck, EFG 2024,

915 (919)). Der für die Streitjahre festgestellte Zahlungsablauf, nach dem der Mieter-Ehegatte (Kläger) die Miete von seinem betrieblichen Konto auf ein dem Vermieter-Ehegatten (Klägerin) allein zuzurechnendes Mietkonto überweist und zuvor oder anschließend Einlagen vom Ehegatten-Konto mit den gemeinschaftlich erwirtschafteten Einnahmen und Ersparnissen auf das betriebliche Konto des Mieter-Ehegatten geleistet werden, wird aber im Schrifttum zutreffend nicht als Vorauszahlung oder Rückzahlung der Miete durch den Vermieter-Ehegatten (Klägerin) im Rahmen eines Scheingeschäfts beurteilt, wenn nicht die gezahlte Miete, sondern gemeinschaftlich erwirtschaftetes Geld für die Einlagen verwendet wird (Pfützenreuter, EFG 2010, 1415 (1418)).

- 34** So liegt der Streitfall. Teile der Mietzahlungen des Klägers auf das Vermieterkonto der Klägerin wurden auf das Konto der Klägerin bei der X-Bank überwiesen. Nach dem unwidersprochenen Vortrag der Kläger, von dem auch das FG ausgegangen ist und den es wegen der aus seiner Sicht maßgeblichen alleinigen zivilrechtlichen Kontoinhaberschaft der Klägerin aber als nicht relevant angesehen hat, war dieses Konto in der tatsächlichen Handhabung jedoch dasjenige Konto, von dem aus dem gesamten Einkommen der Kläger und den gemeinsamen Ersparnissen der Familienunterhalt bestritten wurde. Von diesem Konto wurden die Einlagen in die Kanzlei geleistet.
- 35** bb) Soweit im Schrifttum eine Rückzahlungsvereinbarung der Ehegatten im Rahmen eines Scheingeschäfts auch bei einem gemeinschaftlich genutzten Ehegatten-Konto anzunehmen sein soll, wenn feststehe, dass das Guthaben auf diesem Konto ausschließlich aus den Mitteln des Vermieter-Ehegatten gespeist werde (Wackerbeck, EFG 2024, 915 (919)), könnte der Senat dem zwar grundsätzlich zustimmen.
- 36** Nach dem unwidersprochenen Vortrag der Kläger und den durch Bezugnahmen auf die Einkommensteuerklärungen der Kläger für die Streitjahre vom FG festgestellten weiteren Umständen stammten die Einlagen in die Rechtsanwaltskanzlei in den Streitjahren jedoch maßgeblich aus gemeinsamen Ersparnissen der Kläger, den Einkünften der Klägerin sowie aus den auf das Konto bei der X-Bank transferierten Mietzahlungen und aus Entnahmen, die der Kläger trotz Rückgangs der Umsätze auch in den Streitjahren immer wieder auf das Konto der Klägerin bei der X-Bank geleistet hatte. Die zwingende Verwendung gemeinsamer Mittel der Kläger vom Konto bei der X-Bank liegt auf der Hand, wenn man neben der Höhe der Einkünfte der Klägerin auch deren Belastung durch die Schuldzinsen aus dem Erwerb des Miteigentumsanteils am Grundstück F-Straße und die getätigten Erhaltungsaufwendungen in den Blick nimmt, die aus den Mietzahlungen von ihr bestritten worden sind, und den Umstand berücksichtigt, dass die Einlagen in die Rechtsanwaltskanzlei die Mietzahlungen zum Teil noch überstiegen.
- 37** Der von der Rechtsprechung für ein Scheingeschäft vorausgesetzte klar erkennbare gemeinsame Gesamtplan der Kläger, die Mieten zurückzuzahlen, um die Rechtsfolgen des Mietvertrags nicht eintreten zu lassen, lässt sich aus den Umständen des Streitfalls daher nicht ableiten. Es bestand vielmehr ein Einvernehmen zwischen den Klägern, den Umsatzrückgang der Rechtsanwaltskanzlei in den Streitjahren durch Einlagen vom Konto bei der X-Bank aufzufangen, damit das Mietverhältnis durchgeführt und die dauerhaft Verluste generierende Rechtsanwaltskanzlei fortbestehen konnte.
- 38** 3. Die die Vorentscheidung tragende Würdigung des FG, dass der Mietvertrag zwischen den Klägern nicht den Anforderungen an den Fremdvergleich genügt habe und deshalb steuerrechtlich nicht anzuerkennen sei, hält der revisionsrechtlichen Nachprüfung nicht stand. Die Vorentscheidung ist aufzuheben.
- 39** a) Das FG hat im Rahmen seiner Gesamtwürdigung zur Fremdüblichkeit des Mietvertrags maßgeblich darauf abgestellt, dass die Nebenkosten, welche nach dem formularmäßigen Mietvertrag als Vorauszahlungen geleistet und abgerechnet werden sollten, in den Streitjahren nicht abgerechnet wurden. Die Kläger hätten auch den Inhalt des Mietvertrags zur Tragung der einzelnen Nebenkosten, insbesondere zu den Müllgebühren nicht darlegen können. Auch weitere relevante Umstände wie der Umfang der gemieteten Fläche, die Höhe der Miete, die teilweise Nutzungsänderung der Kanzleiräume in den Streitjahren 2014 und 2015 durch den Umbau sowie die Nutzung von Teilen der Räume durch die Tochter der Kläger seien nicht schriftlich fixiert worden. Insoweit liege ein Durchführungsmangel vor, weil sich die Vertragsparteien nicht an die von ihnen aufgestellten Regeln gehalten hätten. Der Geldkreislauf, bei dem die Mietzahlungen als Einlagen in die Kanzlei zurückgeflossen seien, widerspreche einer fremdüblichen Durchführung des Mietverhältnisses ebenfalls.
- 40** b) Diese Gesamtwürdigung des FG weist in mehrfacher Hinsicht Rechtsfehler auf.
- 41** aa) Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung eines Mietverhältnisses gemäß § 21 Abs. 1 EStG zwischen nahen Angehörigen ist, dass der Vertrag bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen ist und darüber hinaus sowohl

die Gestaltung dem Inhalt nach als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprechen. Voraussetzung für die Anerkennung ist, dass die Hauptpflichten der Vertragsparteien, wie das Überlassen einer bestimmten Mietsache zur Nutzung und die Höhe der zu entrichtenden Miete, klar und eindeutig vereinbart worden sind und entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden (BFH-Urteil vom 20.10.1997 - IX R 38/97, BFHE 184, 463, BStBl II 1998, 106, unter 1. und 2.).

- 42** Bei der im Rahmen des Fremdvergleichs für die Beurteilung maßgebenden Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten schließt nicht jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen notwendigerweise die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus (BFH-Urteil vom 20.10.1997 - IX R 38/97, BFHE 184, 463, BStBl II 1998, 106, unter 2.). Eine einzelne nicht fremdübliche Klausel ist nicht isoliert, sondern unter Beachtung ihres Zusammenspiels mit anderen Vertragsbestimmungen zu würdigen. Defizite beim Fremdvergleich müssen den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung ohne echten Rechtsbindungswillen der Vertragsparteien zulassen (BFH-Urteil vom 17.07.2013 - X R 31/12, BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, Rz 24). Die fremdübliche Verteilung der Vertragschancen und -risiken zwischen den Vertragsparteien ist von wesentlicher Bedeutung für die Gesamtwürdigung (BFH-Urteil vom 22.10.2013 - X R 26/11, BFHE 242, 516, BStBl II 2014, 374, Rz 35, 39).
- 43** bb) Das FG hat in seiner Gesamtwürdigung die aus seiner Sicht nicht fremdüblichen Umstände nicht gewichtet und auch nicht dargelegt, warum aus diesen Umständen auf einen insgesamt fehlenden Rechtsbindungswillen der Kläger zu schließen sein soll. Zudem hat das FG in seine Fremdvergleichsprüfung auch nicht relevante Umstände zu Lasten der Kläger einbezogen.
- 44** aaa) Das Mietverhältnis ist hinsichtlich der Hauptpflichten fremdüblich durchgeführt worden, da der Kläger alle Mieten gezahlt hat und diese Beträge durch Vereinnahmung auf dem der Klägerin als alleiniger Inhaberin zustehenden Vermieterkonto in deren Verfügungsmacht gelangt sind. Hinsichtlich der seit dem Jahr 1998 praktizierten Nebenkostenvereinbarung, die von der Vorauszahlungs- und Abrechnungsbestimmung des formularmäßigen Mietvertrags aus dem Jahr 1995 abgewichen ist, hat das FG zwar zutreffend ein Defizit zum Inhalt und zur Durchführung eines fremdüblichen Mietvertrags festgestellt. Die Verpflichtung des Mieters zur Zahlung von Nebenabgaben zählt aber grundsätzlich nicht zu den mietvertraglichen Hauptpflichten (BFH-Urteil vom 17.02.1998 - IX R 30/96, BFHE 185, 397, BStBl II 1998, 349, unter 1.). Eine nicht fremdübliche Vereinbarung zur Tragung und Abrechnung der Nebenabgaben ist nach dem unter II.3.b aa Gesagten im Zusammenhang mit sämtlichen weiteren Umständen zu würdigen, die für oder gegen die private Veranlassung des Mietverhältnisses und einen fehlenden Rechtsbindungswillen der Vertragsparteien sprechen können (BFH-Urteil vom 25.07.2000 - IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305, unter II.2.a).
- 45** Die Gesamtwürdigung des FG lässt diese Abwägung und Gewichtung vermissen. Es bleibt offen, warum durch die tatsächlich praktizierte Kostentragung die wechselseitigen Vertragschancen und -risiken der Kläger als Parteien des Mietvertrags wesentlich beeinträchtigt worden sein sollen. Soweit das FG maßgeblich darauf abstellt, die praktizierte Vereinbarung zur Tragung der Nebenkosten sei nicht schriftlich fixiert worden, obwohl fremde Dritte hierzu klare schriftliche Vereinbarungen über die genauen Vertragsabreden getroffen hätten (Niedersächsisches FG, Urteil vom 08.07.2021 - 2 K 195/19, EFG 2024, 915, Rz 92), darf dieser Umstand nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben entgegen der Würdigung des FG nicht überbetont und zu einer "Schriftformklausel" als Fremdüblichkeitskriterium erhoben werden (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 27.05.2025 - 2 BvR 172/24, Rz 49 bis 53).
- 46** bbb) Soweit das FG eine fehlende schriftliche Vereinbarung des Mietvertrags für die Abweichung des Umfangs der vermieteten Fläche seit Aufgabe der Altenteilerwohnung im Jahr 1998 sowie die vom Formularvertrag abweichende Miethöhe in den Streitjahren als nicht fremdüblich moniert hat, hätte es diese Mängel ebenfalls gewichten müssen. Eine Auseinandersetzung mit dem von den Klägern dargelegten Umstand, dass die Miethöhe seit 1998 unverändert war und faktisch lediglich an die wechselnden Umsatzsteuersätze angepasst wurde sowie eine Begründung des FG, warum diese Abweichung auf einen fehlenden Rechtsbindungswillen der Kläger schließen ließe, fehlen aber insoweit.
- 47** cc) Soweit das FG die Anpassung des Mietvertrags im Hinblick auf eine Privatnutzung der Räume durch die Tochter der Kläger im Streitjahr 2015 nach dem Umbau der Kanzleiräume anführt, betrifft dieser Umstand nicht die fremdübliche Ausgestaltung und Durchführung des Mietvertrags zwischen den Klägern, sondern die Verwendung der gemieteten Räume durch den Kläger. Er ist für die Fremdvergleichsprüfung nicht maßgeblich.
- 48** dd) Soweit das FG darauf abstellt, dass sich die finanzielle Ausstattung der Rechtsanwaltskanzlei des Klägers in den

Streitjahren nach Abschluss der mietvertraglichen Vereinbarung geändert habe, handelt es sich ebenfalls um einen außerhalb der Fremdvergleichsprüfung liegenden Umstand. Dies gilt auch, soweit das FG hervorhebt, dass es an der fremdüblichen Durchführung des Mietvertrags fehle, weil ein fremder Vermieter dem Kläger als Mieter keine Gelder als Einlagen auf sein Geschäftskonto überwiesen hätte (Niedersächsisches FG, Urteil vom 08.07.2021 - 2 K 195/19, EFG 2024, 915, Rz 92).

- 49** Halten Ehegatten als Parteien eines Mietvertrags an der geschlossenen Vereinbarung fest, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Mieter-Ehegatten verschlechtert, widerspricht dies der fremdüblichen Durchführung des Mietverhältnisses grundsätzlich nicht. Ein fremder Dritter als Vermieter würde in einem solchen Fall die Miete nicht ohne Weiteres reduzieren oder mindern, sondern auf der Erfüllung der mietvertraglichen Verpflichtung zur Zahlung des Mietzinses bestehen.
- 50** Dass vom Konto der Klägerin bei der X-Bank, welches sich aus den Einnahmen der Kläger in den Streitjahren und aus deren gemeinsamen Ersparnissen zusammensetzte, Einlagen in die Kanzlei geleistet und hierdurch "Betriebsausgaben des Klägers zurückflossen", vermag die fremdübliche Ausgestaltung und Durchführung des Mietvertrags nicht zu erschüttern. Die Einkommens- und Mittelverwendung desjenigen Vertragspartners, der die Vergütung aus einem fremdüblichen Rechtsgeschäft erzielt, führt nicht zur Versagung des Abzugs der Betriebsausgaben des anderen Vertragspartners, wenn die Vergütung aus diesem Rechtsgeschäft als Einlage zurückfließt. Denn die Mittelverwendung des Vergütungsempfängers kann das aufgrund des Fremdvergleichs fremdübliche Rechtsverhältnis nicht umstoßen (vgl. BFH-Urteil vom 01.02.1989 - I R 2/85, BFHE 156, 150, BStBl II 1989, 473, unter 1. [Rz 20] im Verhältnis von Gesellschafter und Kapitalgesellschaft; Schmidt/Loschelder, EStG, 44. Aufl., § 4 Rz 475; Bartone in Korn, § 4 EStG Rz 698). Auch beseitigt die Finanzierung von Betriebsausgaben aus Einlagen die wirtschaftliche Belastung des Klägers nicht (vgl. BFH-Urteil vom 29.09.2022 - VI R 34/20, BFHE 278, 319, BStBl II 2023, 142, Rz 16, 17).
- 51** ee) Da die Gesamtwürdigung des FG im Rahmen der Fremdvergleichsprüfung aus den dargelegten materiell-rechtlichen Gründen keinen Bestand hat, bedarf es keiner Entscheidung über die von den Klägern erhobenen Verfahrensrügen.
- 52** 4. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 53** a) Das FG wird im zweiten Rechtsgang die Gesamtwürdigung aller Umstände, die für oder gegen die Fremdüblichkeit und den Rechtsbindungswillen der Kläger sprechen, unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung des Senats nachzuholen haben.
- 54** b) Sollte das Mietverhältnis nach erneuter Prüfung des FG dem Fremdvergleich standhalten, hätte das FG für die Streitjahre 2014 und 2015 zu prüfen, inwieweit der dem Kläger aus dem Mietverhältnis zustehende Betriebsausgabenabzug gemäß § 12 Nr. 1 EStG anteilig zu versagen ist. Soweit der Kläger die Kanzleiräume seiner Tochter zur privaten Verwendung und zu Wohnzwecken überlassen hätte, läge eine Nutzungsentnahme vor, wären die Mietaufwendungen nicht betrieblich veranlasst und gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähig.
- 55** c) Soweit unter Berücksichtigung des zulässigen Betriebsausgabenabzugs in den Streitjahren (und den Vorjahren) von langjährigen Verlusten des Klägers für die Kanzleitätigkeit auszugehen wäre, stellt sich die Frage, ob der Kläger die Kanzlei in den Streitjahren noch mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben hat.
- 56** Der Senat weist insofern auf die in der Rechtsprechung des BFH entwickelten Maßstäbe hin (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 13.05.2025 - VIII B 50/24, BFH/NV 2025, 1020, Rz 8 bis 10 mit Hinweis auf das BFH-Urteil vom 22.04.1998 - XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663). Entscheidend für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht ist, ob die Kanzlei bei einer Gesamtbetrachtung nach der Art ihrer Führung objektiv geeignet ist, Gewinne zu erzielen und der Steuerpflichtige durch ein marktgerechtes Verhalten auf eine Verlustsituation reagiert. Die objektive Eignung einer Kanzlei, nachhaltig Gewinne erzielen zu können, kann selbst bei erheblichen Einnahmen wegen der im Verhältnis zu den erzielbaren Erlösen zu hohen Raumkosten fehlen (BFH-Beschluss vom 13.05.2025 - VIII B 50/24, BFH/NV 2025, 1020, Rz 9). Zudem kann dem Motiv, durch die Verrechnung der Verluste aus dem Betrieb einer Kanzlei mit anderen Einkünften Steuern sparen zu wollen, hinsichtlich der Annahme einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht nicht jegliche indizielle Wirkung abgesprochen werden (BFH-Beschluss vom 18.04.2013 - VIII B 135/12, BFH/NV 2013, 1556, Rz 4). Ein solches Motiv ist im Streitfall nicht von der Hand zu weisen. Die Mietaufwendungen waren der hauptsächliche Grund für die Verluste des Klägers in der Rechtsanwaltskanzlei und die Verluste aus der Kanzlei führten unter Berücksichtigung der niedrigeren Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung in allen Streitjahren zur Erstattung von

Lohnsteuern, die von den Gehaltszahlungen an die Klägerin einbehalten worden waren. Für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht kann ferner auch von Bedeutung sein, dass der Kläger nach dem Mietvertrag gemäß § 26 Satz 3 die Möglichkeit gehabt hätte, mit einer Kündigungsfrist von sechs Monaten das wirtschaftlich für ihn nicht mehr tragbare Mietverhältnis zu beenden, zumal auch zweifelhaft ist, dass der Kläger für den Betrieb der Rechtsanwaltskanzlei ohne Mitarbeiter und bei zurückgehenden Umsätzen die gesamten Räume des Gebäudes in der F-Straße benötigt hat.

- 57** d) Soweit der Kläger in den Streitjahren über eine Gewinnerzielungsabsicht verfügt haben sollte, wären die zwischen den Beteiligten nicht mehr streitigen Betriebsausgaben des Klägers, zu denen das FG der Klage stattgegeben hat, entsprechend zu berücksichtigen.
- 58** 5. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
- 59** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de