

Urteil vom 11. Dezember 2012, IX R 28/12

Zahlungen zum Verzicht auf ein Wohnungsrecht als sofort abziehbare Werbungskosten

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 18. April 2012, Az: 13 K 698/09

Leitsätze

1. NV: Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist anzunehmen, wenn der Eigentümer aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung mit dem Wohnungsberechtigten ein Entgelt dafür zahlt, dass dieser sein Wohnungsrecht nicht (mehr) ausübt und es so erreicht, das Grundstück zu vermieten und Einkünfte daraus zu erzielen .
2. NV: Dem Fremdvergleich unterliegt der vom FG festgestellte Vertragsinhalt .

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren (2001 bis 2006) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden.
- 2 Der Kläger hatte im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein mit einem Zweifamilienhaus bebautes Grundstück unentgeltlich erworben. Zugunsten seiner Mutter bestand ein Wohnungsrecht als beschränkt persönliche Dienstbarkeit. Die Mutter des Klägers bezog im Jahr 2001 eine Mietwohnung. Der Kläger ließ das Haus renovieren und vermietete das Grundstück im Dezember 2000 mit Wirkung ab dem 1. April 2002 für eine Nettomiete von monatlich 2.600 € an eine AG. Die von der Mutter zu entrichtende Miete (jährlich 6.136 € und ab 2004 insgesamt 6.600 €) hatte der Kläger übernommen und überwies die geschuldete Miete monatlich per Dauerauftrag auf ihr Konto.
- 3 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machten die Kläger neben den Einnahmen (ab 2002) als Werbungskosten auch Mietaufwendungen der Mutter geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten an.
- 4 Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) im hier bedeutsamen Umfang statt und berücksichtigte die Zahlungen des Klägers an seine Mutter als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Zur Begründung führte es aus, der Kläger sei seiner Mutter gegenüber schuldrechtlich verpflichtet gewesen, die Zahlungen als Gegenleistung für deren Verzicht auf die Ausübung des Wohnungsrechts zu leisten. Diese Vereinbarung hätten die Vertragsparteien in einer schriftlich niedergelegten "Vereinbarung" aus dem Jahr 2005 bestätigt. Sie stelle keinen Gestaltungsmissbrauch dar und genüge einem Fremdvergleich.
- 5 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, die es auf Verletzung von § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) stützt. Die zwischen dem Kläger und seiner Mutter zustande gekommene Vereinbarung halte einem Fremdvergleich nicht stand; es könne ihr keine gegenseitige vertragliche Verpflichtung, aus der sich zivilrechtliche Ansprüche ableiten ließen, entnommen werden. Sie enthalte auch keinerlei Angaben über Fälligkeiten, Vertragslaufzeiten und Zahlungsmodalitäten.
- 6 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8** II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Zutreffend hat das FG die Zahlungen des Klägers an seine Mutter als Werbungskosten bei dessen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgesetzt.
- 9** 1. Der Kläger verwirklichte in den Streitjahren den objektiven Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG), denn er war aus dem mit der AG abgeschlossenen Mietvertrag berechtigt und verpflichtet.
- 10** 2. Die Zahlungen an die Mutter sind als Werbungskosten absetzbar.
- 11** a) Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen, und das bedeutet, durch die sie veranlasst sind. Eine derartige Veranlassung liegt vor, wenn (objektiv) ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit besteht und (subjektiv) die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden (ständige Rechtsprechung, vgl. im hier gegebenen Zusammenhang das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Januar 2011 IX R 24/10, BFH/NV 2011, 1480).
- 12** Nach diesen Grundsätzen sind Zahlungen an den bisherigen Nutzungsberechtigten zur Ablösung seines Rechts als Werbungskosten sofort abziehbar, wenn die Abstandszahlungen dem Abschluss eines neuen Nutzungsverhältnisses dienen. Die Grundstücksnutzung nach der Ablösung des Rechts begründet den wirtschaftlichen Zusammenhang der Ablöseaufwendungen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1480). Infolge dessen ist mit dem FG ein Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch dann anzunehmen, wenn --wie hier-- der Eigentümer aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung mit dem Wohnungsberechtigten ein Entgelt dafür zahlt, dass dieser sein Wohnungsrecht nicht (mehr) ausübt und es so erreicht, das Grundstück zu vermieten und Einkünfte daraus zu erzielen.
- 13** b) Die schuldrechtliche Vereinbarung zwischen dem Kläger und seiner Mutter, das Wohnungsrecht gegen Entgelt nicht auszuüben, ist mit dem FG steuerrechtlich anzuerkennen. Sie genügt entgegen der Revision dem Fremdvergleich.
- 14** aa) Verträge zwischen nahen Angehörigen können der Besteuerung nur zu Grunde gelegt werden, wenn sie steuerrechtlich anzuerkennen sind. Das ist --soweit hier problematisch-- der Fall, wenn die Vereinbarungen in Gestaltung und Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (sog. Fremdvergleich, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 31. Juli 2007 IX R 8/07, BFH/NV 2008, 350, und vom 23. April 2009 IV R 24/08, BFH/NV 2009, 1427). Maßgebend ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. Oktober 1997 IX R 38/97, BFHE 184, 463, BStBl II 1998, 106, und vom 24. August 2006 IX R 40/05, BFH/NV 2006, 2236, unter II.2.). Die Durchführung des Fremdvergleichs obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Die revisionsrechtliche Überprüfung durch den BFH beschränkt sich darauf, ob das FG bei seiner Gesamtwürdigung von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist und alle maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Würdigung einbezogen hat, diese Würdigung jedenfalls möglich ist und dabei nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt (vgl. BFH-Urteile vom 27. Juli 2004 IX R 73/01, BFH/NV 2005, 192, zu II.4.; vom 24. August 2004 IX R 28/03, BFH/NV 2005, 50, unter II.3.b).
- 15** bb) Das FG hat zum Inhalt der Vereinbarung zwischen dem Kläger und seiner Mutter nach § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt: Der Kläger sollte die Miete für die von der Mutter angemietete Wohnung als Gegenleistung für ihren Auszug und dem damit verbundenen dauerhaften Verzicht auf das Ausüben ihres dinglichen Wohnungsrechts übernehmen.
- 16** Die Würdigung des FG, dass diese Vereinbarung einem Fremdvergleich standhält, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat seine Beurteilung unter Berücksichtigung aller Tatsachen vorgenommen. Es hat die Hauptpflichten dieser --jedenfalls zunächst konkludenten-- Abrede entnommen und zutreffend herausgearbeitet, dass Gegenleistung für den Verzicht der Mutter, ihr dingliches Wohnungsrecht auszuüben, der Höhe nach der Miete entspricht, welche sie für die angemietete Wohnung aufbringen muss. Dieses angemessene Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung indiziert die Fremdüblichkeit der Vereinbarung. Das FG hat ferner festgestellt, dass die Abrede tatsächlich wie vereinbart durchgeführt wurde.

- 17** cc) Demgegenüber vermögen die Einwendungen des FA seiner Revision nicht zum Erfolg zu verhelfen.
- 18** Wenn das FA vorträgt, die "Vereinbarung" genüge den Anforderungen des Fremdvergleichs nicht, weil ihr nicht zu entnehmen sei, dass sich die Mutter für einen bestimmten Zeitraum verpflichtet habe und der Kläger sich als Gegenleistung dafür verpflichtet habe, ein bestimmtes Entgelt zu zahlen, so widerspricht dies dem vom FG festgestellten Vertragsinhalt. Man muss nämlich unterscheiden zwischen dem festgestellten Vertragsinhalt und der Würdigung, ob dieser einem Fremdvergleich standhält (vgl. auch BFH-Beschluss vom 24. Juli 2012 IX B 173/11, BFH/NV 2012, 1784).
- 19** Das FG hat aber festgestellt, dass der Kläger und seine Mutter zumindest stillschweigend von vornherein verabredet haben, dass die Mutter dauerhaft auf die Ausübung des Wohnungsrechts gegen Übernahme ihrer Mietaufwendungen durch den Kläger verzichtet. Diesen Sachverhalt hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise aufgrund der Beweisaufnahme und der Berücksichtigung weiterer objektiver Umstände ermittelt. Entgegen der Revision bestätigt die Zeugenaussage diese Feststellung: Der Verzicht auf die Ausübung des Wohnungsrechts ist eine in sich schlüssige und im Kontext mit den weiteren Umständen folgerichtige, wenn nicht gar zwingende Schlussfolgerung aus der Aussage der Zeugin. Daraus ergibt sich zugleich eine schuldrechtliche Verpflichtung des Klägers wie auch seiner Mutter, den Vertrag zu erfüllen. Die weitere Würdigung, dass diese Vereinbarung einem Fremdvergleich standhält, ist schon deshalb in sich folgerichtig, weil Leistung und Gegenleistung im äquivalenten Verhältnis zueinander stehen.
- 20** Entgegen der Auffassung des FA umfasst der konkludent abgeschlossene Vertrag auch Regelungen über Fälligkeiten, Vertragslaufzeiten und Zahlungsmodalitäten. Das vereinbarte Entgelt sollte nach den mit Revisionsrügen nicht angegriffenen und damit bindenden Feststellungen des FG monatlich an die Mutter gezahlt werden, damit diese wiederum den Mietvertrag für ihre Wohnung erfüllen konnte. Mithin fehlt es nicht --wie die Revision behauptet-- an einer klaren und eindeutigen, von vornherein getroffenen Abrede zwischen dem Kläger und seiner Mutter.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de