

6

ESt

Vermietung einer Eigentumswohnung an das unterhaltsberechtignte studierende Kind bei Verlusten

EStG §§ 4, 18, 19

Vermieten Eltern eine steuerliche Verluste generierende Immobilie an ihr Kind und bestreitet das Kind die Miete aus den Unterhaltsleistungen der Eltern, ist fraglich, ob der Mietvertrag steuerlich anzuerkennen oder als missbräuchlich i. S. des § 42 AO zu beurteilen ist.

Sachverhalt

Die Eheleute A und B erwarben Ende 2022 in Mainz eine Eigentumswohnung, die sie im Jahr 2023 an ihren in Mainz studierenden volljährigen, ledigen Sohn C vermieteten. Dieser überwies die nach dem mündlich abgeschlossenen Mietvertrag vereinbarte – fremdüblichen Konditionen entsprechende – ortsübliche Miete von monatlich 700 Euro (zzgl. Nebenkosten von 300 Euro, insgesamt also 1.000 Euro) jeweils monatlich von seinem Girokonto auf das Konto seiner Eltern.

Die Eltern überwiesen dem Sohn monatlich 1.200 Euro Unterhalt. Die eigenen Einkünfte des Sohns aus nichtselbständiger Arbeit (Minijob) betragen 400 Euro.

A und B machen 2023 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen nach § 21 Abs. 1 EStG durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelten Werbungskostenüberschuss von 6.000 Euro geltend.

Frage

1. Ist der Mietvertrag zwischen C und seinen Eltern steuerlich anzuerkennen, obwohl der Mietvertrag nur mündlich abgeschlossen wurde?
2. Scheitert die Anerkennung des Mietvertrags daran, dass C die Miete zumindest zum Teil aus dem Barunterhalt der Eltern begeben hat?

Antwort

1. Ja, der Mietvertrag ist steuerlich anzuerkennen, obwohl er nur mündlich abgeschlossen worden ist.
2. Die steuerliche Anerkennung des Mietvertrags scheitert nicht daran, dass C die Miete aus dem Barunterhalt der Eltern beglichen hat.

Begründung

*Mündlicher
Mietvertrag
zivilrechtlich ...*

Zu 1: Mietverträge bedürfen nach § 550 BGB nur der schriftlichen Form, wenn sie für längere Zeit als ein Jahr geschlossen werden. Mündlich vereinbarte Mietverträge sind unbeschadet des § 41 Abs. 1 Satz 1 AO aber auch dann nicht unwirksam (§ 125 BGB), sondern gelten auf unbestimmte Zeit geschlossen (§ 550 Satz 1 BGB) und bilden die Rechtsgrundlage für die Vermietungstätigkeit.

*... und steuerrechtlich
wirksam*

Wird ein Mietvertrag **mündlich geschlossen**, steht dies der steuerrechtlichen Anerkennung nicht entgegen. Entscheidend ist, dass klare und eindeutige, für einen Dritten zweifelsfrei erkennbare Vereinbarungen vorliegen und dass deren tatsächliche Durchführung gewährleistet ist. Die fehlende Schriftform eines Mietverhältnisses ist damit nicht in die Gesamtwürdigung einzubeziehen, weil sie schon für die zivilrechtliche Wirksamkeit unerheblich ist.¹

Fremdvergleich

Zu 2: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG) erzielt, wer sein Grundstück, Gebäude oder Gebäudeteil in der Absicht vermietet, daraus auf Dauer ein positives Ergebnis zu erreichen. Mietverträge unter nahestehenden Personen sind jedoch i. d. R. der Besteuerung nur dann zugrunde zu legen, wenn der maßgebliche Vertrag bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden ist und sowohl seine Gestaltung als auch die tatsächliche Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht.² Mietverträge unter nahestehenden Personen sind daher daraufhin zu überprüfen, ob sie durch die Einkünfterzielung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) oder den steuerrechtlich unbeachtlichen privaten Bereich (§ 12 EStG) veranlasst sind.

Scheingeschäft?

Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung eines Mietverhältnisses zwischen nahen Angehörigen ist zunächst, dass es nicht zum Schein abgeschlossen wurde (§ 41 Abs. 2 AO). Vorrangig muss

1 BFH vom 19.10.1999 IX R 80/97 (BFH/NV 2000 S. 429), Rz. 15, vom 10.05.2006 IX R 35/05 (BFH/NV 2006 S. 1648), Rz. 14, vom 31.07.2007 IX R 8/07 (BFH/NV 2008 S. 350), Rz. 25, und vom 06.03.2014 IX B 103/13 (BFH/NV 2014 S. 887), Rz. 5; FG Rheinland-Pfalz vom 18.11.2014 5 K 1403/14 (EFG 2015 S. 2177), Rz. 22.

2 BFH vom 09.10.2013 IX R 2/13 (BStBl 2014 II S. 527), Rz. 23, und vom 11.07.2017 IX R 42/15 (BFH/NV 2017 S. 1422), Rz. 16.

also geprüft werden, ob das Mietverhältnis zivilrechtlich wirksam abgeschlossen und nicht etwa als Scheingeschäft (§ 117 BGB) mit den Rechtsfolgen des § 41 Abs. 2 AO zu beurteilen ist.

Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn die Vertragsparteien – offenkundig – die notwendigen Folgerungen aus dem Vertrag bewusst nicht gezogen haben, z. B. 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 – z. B. unterhaltsrechtlichen – Rechtsgründen verpflichtet zu sein. Ein Beweisanzeichen hierfür kann insbesondere sein, dass der Mieter wirtschaftlich nicht oder nur schwer in der Lage ist, die Miete aufzubringen.³ Hier ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass die Vereinbarungen zwischen den Eheleuten A und B und ihrem Sohn nur zum Schein getroffen sein könnten (§ 117 BGB) und das Mietverhältnis deshalb als Scheingeschäft i. S. des § 41 Abs. 2 AO steuerrechtlich nicht zu berücksichtigen ist.⁴

Zur Frage, ob sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht, ist darauf hinzuweisen, dass dies nach der Rechtsprechung des BFH⁵ zumindest voraussetzt, dass die Hauptpflichten der Vertragsparteien, wie das Überlassen einer bestimmten Mietsache zur Nutzung und die Höhe der zu entrichtenden Miete, klar und eindeutig vereinbart und entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden. Dies ist hier geschehen. Die Eheleute A und B haben dem Sohn die Wohnung überlassen. Der Sohn hat die vereinbarte Miete einschließlich der Nebenkosten überwiesen.

Erfüllung der Hauptpflichten

Auch wenn der Sohn die Miete zumindest teilweise aus den von seinen Eltern gewährten Barunterhalt zahlte, steht dies der steuerrechtlichen Anerkennung des Mietverhältnisses nicht entgegen. Die Unterhaltszahlungen einerseits und die Erfüllung der mietvertraglichen Vereinbarungen andererseits sind zwei bürgerlich-rechtlich und wirtschaftlich unterschiedliche Vorgänge, die auch steuerrechtlich voneinander zu trennen sind.⁶

Trennung von Miet- und Unterhaltszahlungen

Ein Mietvertrag ist nicht deshalb rechtsmissbräuchlich i. S. des § 42 AO, weil Eltern Kindern Barunterhalt zahlen und aus diesen Mitteln

Kein Rechtsmissbrauch

3 BFH vom 28.01.1997 IX R 23/94 (BStBl 1997 II S. 655) und vom 09.10.2013 (Fußnote 2), Rz. 29.

4 BFH vom 19.10.1999 IX R 39/99 (BStBl 2000 II S. 224).

5 BFH vom 17.12.2002 IX R 23/00 (BFH/NV 2003 S. 612).

6 BFH vom 19.10.1999 (Fußnote 4) und vom 17.12.2002 IX R 35/99 (BFH/NV 2003 S. 611).

der Mietzins für ein durchgeführtes, fremdvergleichbares Mietverhältnis mit den Eltern entrichtet wird.⁷ Da die Eltern zivilrechtlich nach § 1612 Abs. 2 BGB ein Bestimmungsrecht in Bezug auf die Art der Unterhaltsgewährung haben, kann kein Rechtsmissbrauch darin liegen, wenn die Eltern hiervon Gebrauch machen. Das Mietverhältnis zwischen C und seinen Eltern ist daher steuerrechtlich anzuerkennen.

Anmerkung: Die **unentgeltliche** Überlassung einer Wohnung kann nicht als fiktive Vermietung behandelt werden, auch wenn dadurch Unterhaltspflichten in Form von Naturalunterhalt erfüllt werden. Ein Werbungskostenüberschuss wird in diesem Fall nicht anerkannt.⁸ Bei unterhaltsbedingter unentgeltlicher Wohnungsüberlassung werden keine Vermietungseinkünfte erzielt.

Verfasser: Hans Walter Schoor, Steuerberater, Kemmenau

7 BFH vom 19.10.1999 IX R 30/98 (BStBl 2000 II S. 223), vom 19.10.1999 (Fußnote 4), vom 17.12.2002 (Fußnote 6) und vom 17.12.2002 IX R 18/00 (BFH/NV 2003 S. 749).

8 BFH vom 09.01.2006 IX B 165/05 (BFH/NV 2006 S. 738).