

Mietverträge nach einer Grundstücksübertragung unter nahen Angehörigen als Gestaltungsmissbrauch?

RA/FAStR/StB Dr. Ulrich Koops, MDS-Möhrle & Partner, Hamburg / RiFG Dr. Birger Brandt, Kiel

Der BFH hatte mit Urteilen vom 10.12.2003 – IX R 12/01, 17.12.2003 – IX R 60/98 und 17.12.2003 – IX R 56/03 zu entscheiden, ob Mietverträge unter Angehörigen steuerrechtlich als Gestaltungsmissbrauch i.S.v. § 42 AO zu beurteilen sind, wenn das Grundstück zuvor vom Mieter gegen wiederkehrende Leistungen auf den Vermieter übertragen worden war.

I. Die Entscheidung vom 10.12.2003 – IX R 12/01

Dem Kläger war von seinem Vater ein Zweifamilienhaus übertragen worden. Im Gegenzug hatte der Kläger seinen Eltern an den Räumen im Obergeschoss ein Wohnrecht eingeräumt und sich verpflichtet, ihnen einen Unterhaltsbetrag i.H.v. 400 DM als dauernde Last zu zahlen. Des Weiteren schloss der Kläger mit seinen Eltern (wie im Übertragungsvertrag vorgesehen) einen formularmäßigen Mietvertrag, wonach diese ihm eine monatliche Miete von 500 DM zu zahlen hatten.



Das FA vertrat die Auffassung, dass die Werbungskostenüberschüsse aus dem Mietverhältnis wegen Gestaltungsmissbrauchs nicht anzuerkennen seien.

Der BFH folgte dem nicht. Eigentumsübertragung einerseits und anschließende Vermietung andererseits sind zivilrechtlich und wirtschaftlich getrennt und deshalb auch steuerrechtlich grundsätzlich unabhängig voneinander zu beurteilen. Ohne Bedeutung im Rahmen der Prüfung des § 42 AO ist, ob das Eigentum unentgeltlich, gegen Kaufpreiszahlung oder gegen Versorgungsleistungen übertragen wurde. Auch der Umstand, dass im Streitfall die im Zusammenhang mit dem Erwerb vereinbarten Versorgungsleistungen im Wesentlichen der vereinbarten Miete entsprochen

haben, führt nicht zu einem Gestaltungsmissbrauch. Insbesondere ist jede der Vereinbarungen für sich allein – wirtschaftlich – sinnvoll. Wer sein Grundstück gegen Versorgungsleistungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge überträgt, erhält damit die Mittel für seinen Lebensunterhalt, die er gleichermaßen für die Anmietung des übertragenen Objekts oder eines fremden Objekts verwenden kann. Der Erwerber erhält durch die Eigentümerstellung eine vermietbare Immobilie, deren Nutzbarkeit nicht auf die Vermietung an den Übertragenden beschränkt ist, sondern gleichermaßen eine Fremdvermietung eröffnet. Auch ein Nebeneinander von Wohnungsrecht und Mietvertrag ist zivilrechtlich zulässig und steuerrechtlich grundsätzlich nicht zu beanstanden.

II. Die Entscheidung vom 17.12.2003 – IX R 60/98

Auch im folgenden Fall sah der BFH keinen Gestaltungsmissbrauch:

Die Eltern des Klägers übertrugen dem Kläger und seiner Ehefrau ein mit einem Zweifamilienhaus bebautes Grundstück. Die Vertragsparteien vereinbarten ein lebenslanges unentgeltliches Wohnungsrecht sowie eine Pflegeverpflichtung des Klägers und dessen Ehefrau zu Gunsten der Eltern.



steuer-journal Nr.

sj 0411 0013

Mehr zum Thema

- ▶ BFH, Urteil v. 10.12.2003 – IX R 12/01
- ▶ BFH, Urteil v. 17.12.2003 – IX R 60/98
- ▶ BFH, Urteil v. 17.12.2003 – IX R 56/03

Zwei Jahre später verzichteten die Eltern des Klägers wegen erheblicher Sanierungs- und Modernisierungsarbeiten auf das unentgeltliche Wohnungsrecht und schlossen mit dem Kläger und dessen Ehefrau einen unbefristeten Mietvertrag.



Nach Auffassung des BFH ist der Verzicht auf das Wohnungsrecht (ohne Gegenleistung) unter gleichzeitiger Vereinbarung eines Mietvertrages nicht missbräuchlich. Denn die Vertragsparteien stellen materiell-rechtlich eine Lage her, die sie bereits bei Eigentumsübertragung rechtskonform hätten herstellen können und deren Herstellung zu einem späteren Zeitpunkt nicht anders beurteilt werden kann.

III. Die Entscheidung vom 17.12.2003 – IX R 56/03

Hingegen bejahte der BFH bei folgender Vertragskonstruktion einen Gestaltungsmissbrauch:

Der Kläger hatte von seiner Mutter im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein bebautes Grundstück erhalten, an dem zugleich zu Gunsten der Mutter ein Wohnungsrecht eingetragen worden war.



Einige Jahre später verzichtete die Mutter auf das Wohnungsrecht, und der Kläger verpflichtete sich, seiner Mutter einen monatlichen Betrag von 400 DM zu zahlen. Gleichzeitig schlossen der Kläger und seine Mutter einen Mietvertrag mit einer monatlichen Kaltmiete von 400 DM ab. Ferner verzichtete der Kläger in dem Vertrag auf eine ordentliche Kündigung sowie auf eine Mieterhöhung zu Lebzeiten der Mutter.



Nach Auffassung des BFH liegt ein Gestaltungsmissbrauch vor, weil die Parteien der Grundstücksübertragung durch gegenläufige Rechtsgeschäfte auf der Nutzungsebene erreicht haben, dass es wirtschaftlich nicht zu einer entgeltlichen Nutzung kommt. Durch das Vertragsgeflecht wird die Mutter im Ergebnis so gestellt, wie sie stünde, wenn die vertraglichen Vereinbarungen nicht abgeschlossen worden wären. Die Parteien

haben zwar wechselseitige Zahlungspflichten begründet. Diese gleichen sich aber aus und verändern die tatsächliche und wirtschaftliche Situation der Mutter nicht. Die beiden Rechtsgeschäfte (Aufgabe des Wohnungsrechts gegen monatliche Zahlung von 400 DM und Vereinbarung eines Mietvertrags mit einem Mietzins von 400 DM) haben je für sich keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung, sondern dienen lediglich dazu, dem Grundstückseigentümer die Abziehbarkeit von Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu ermöglichen.

► Beratungskonsequenzen:

Das Motiv Steuern zu sparen, macht eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen. Auch Angehörigen steht es frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander möglichst günstig zu gestalten. Bereits nach bisheriger Rechtsprechung war es i.d.R. nicht missbräuchlich, ein Grundstück unter gleichzeitiger Vereinbarung eines Mietvertrages mit dem vormaligen Eigentümer zu übertragen, auch wenn es sich dabei um Rechtsgeschäfte zwischen Angehörigen handelte (vgl. BFH, Urteil v. 12.9.1995 – IX R 54/93, BStBl. II 1996 S. 158 und v. 26.11.1996 – IX R 51/94, BFH/NV 1997 S. 404).

Der BFH stellt nunmehr klar, dass dieser Grundsatz gleichermaßen gilt, wenn das Grundstück gegen Zahlung einer dauernden Last auf einen Angehörigen als späteren Vermieter übertragen wird. Dabei dürfte die den o.g. Entscheidungen zu I.) und II.) zu Grunde liegende Vertragskonstruktion von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung für die Vertragsparteien sein, wenn zukünftig an dem elterlichen Objekt Sanierungs- und Modernisierungsaufwendungen anfallen werden und demzufolge Verluste aus der Zurückvermietung zu erwarten sind.

Bei Verträgen unter nahen Angehörigen (z.B. Mietverträgen) ist aber sorgfältig darauf zu achten, dass diese dem sog. Fremdvergleich standhalten. Steuerlich werden Verträge zwischen Angehörigen nur anerkannt, wenn sie zum einen bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen sind und wenn darüber hinaus sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (BFH, Urteil v. 20.10.1997 – IX R 38/97, BStBl. II 1998 S. 106). Bei der Vertragsgestaltung sollten sich die Vertragspartner daher davon leiten lassen, in welcher Form und mit welchem Vertragsinhalt herkömmlicherweise im Geschäftsverkehr zwischen fremden Dritten entsprechende Verträge zustande kommen würden.