

Titel:

Berechnung des Zeitraums zwischen Anschaffung und Veräußerung einer Eigentumswohnung

Normenketten:

ESTG § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 10e

EigZulG § 4

FGO § 76 Abs. 1, § 96 Abs. 1

Leitsätze:

1. Für die Berechnung des Zeitraums zwischen Anschaffung und Veräußerung bei § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sind grundsätzlich die Zeitpunkte maßgebend, in denen die obligatorischen Verträge abgeschlossen wurden.
2. „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ ist bei § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG so zu verstehen wie in § 10e EStG und in § 4 EigZulG.
3. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken wird auch dann angenommen, wenn der Steuerpflichtige einem Kind, für das er Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag hat, eine Eigentumswohnung unentgeltlich zur alleinigen wohnlichen Nutzung überlässt.
4. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG setzt voraus, dass im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren eine „ausschließliche“, im Sinne einer zusammenhängenden und ununterbrochenen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vorliegt, die allerdings nicht die vollen drei Kalenderjahr umfassen muss.

Schlagworte:

Spekulationsgewinn, Immobilie

Fundstellen:

ErbStB 2017, 371

EFG 2017, 1795

BeckRS 2017, 127430

LSK 2017, 127430

MittBayNot 2018, 501

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens

Tatbestand

1

Streitig ist, ob ein Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften steuerbar ist.

I.

2

Die Kläger werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

3

Mit Kaufvertrag vom ...Mai 2001 erwarben die Kläger die Eigentumswohnung Nr. [888], eine Zwei-Zimmer-Wohnung in dem Haus [...] (Q-Straße) 4 im 2. Stockwerk in [...] N-Stadt] für einen Kaufpreis von 220.000 DM (entspricht 112.484,21 €). Im gleichen Haus hatten die Kläger auf demselben Stockwerk auch eine Drei-Zimmer-Wohnung (die Eigentumswohnung Nr. [883]) erworben.

4

Am 1. November 2001 unterzeichnete die Klägerin mit ihrem Sohn [...] (...) einen Mietvertrag über eine Ein-Zimmer-Wohnung mit einer Mietfläche von 33 qm in der Q-Straße 2 im 2. Stockwerk, beginnend ab dem 1. November 2001 (Vorheftung Einkommensteuerakte Bl. 28 ff). Später unterzeichneten die Kläger mit ihrem Sohn ... am 31. März 2004 einen Mietvertrag über die Zwei-Zimmer-Wohnung in der Q-Straße 4 im 2. Stockwerk (die Eigentumswohnung Nr. [888]) beginnend ab dem [...] April 2004 (Vorheftung Einkommensteuerakte Bl. 13 ff). Als monatliche Warmmiete war in § 3 des Mietvertrages ein Betrag in Höhe von 625,00 € vereinbart.

5

Beim Einwohnermeldeamt war ... mit seiner Hauptwohnung in der Q-Straße 4 im 2. Stock in der Zeit vom [...] und [...] bis [...] gemeldet, sowie in der Q-Straße 2 im 2. Stock in der Zeit vom [...] und [...] bis [...]. Außerdem war ... mit seiner Hauptwohnung in der Q-Straße 4 im 2. Stock in der Zeit vom [...] 2004 bis [...], vom [...] 2005 bis [...] 2006, vom [...] 2006 bis [...] 2007, vom [...] 2007 bis [...] 2008, vom [...] 2008 bis [...] 2009 und vom [...] 2009 bis [...] 2011 angemeldet.

6

In den Einkommensteuererklärungen erklärten die Kläger für die Wohnung Nr. [888] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Einzelnen erklärten die Kläger für die Jahre 2006 bis 2011 die folgenden Einnahmen und Werbungskosten:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	€	€	€	€	€	€
Einnahmen (ohne Umlage)	6.000	5.400	5.400	5.500	5.500	916
Umlagen	1.485	1.200	1.200	1.305	1.799	300
Einnahmen für Garage				80	80	14
Summe Einnahmen	7.485	6.600	6.600	6.885	7.379	1.230
Werbungskosten	10.598	9.508	9.031	9.783	10.827	1.021
Überschuss	- 3.113	- 2.908	- 2.431	- 2.898	- 3.448	209

7

Das Finanzamt folgte in den Einkommensteuerbescheiden für 2006 bis 2010 den Angaben der Kläger und berücksichtigte die entsprechenden Werbungskostenüberschüsse bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

8

Mit Kaufvertrag vom [...] Januar 2011 verkauften die Kläger die Wohnung Nr. [888] zu einem Kaufpreis von 171.000 €. Im Kaufvertrag war vereinbart, dass der Preis mit einem Anteil von 169.000 € auf die Wohnung und mit 2.000 € auf die mitverkaufte Kücheneinrichtung entfällt.

9

In der Einkommensteuererklärung 2011 erklärten die Kläger für die Eigentumswohnung Nr. [888] einen Überschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 208 €, den sie zu gleichen Teilen zwischen sich aufteilten. Außerdem erklärten Sie für die Eigentumswohnung Nr. [888] einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 76.556 € [...]. Den Gewinn errechneten die Kläger durch eine Gegenüberstellung des Verkaufspreises, den sie mit 173.000 € angaben, sowie des Einkaufspreises, den sie mit 112.484 € (entspricht 220.000 DM) ansetzten. Außerdem berücksichtigten sie überschusserhöhende Abschreibungen von 16.040 € [...].

10

Im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 20. März 2013 folgte der Beklagte (das Finanzamt) den Angaben der Kläger in der Einkommensteuererklärung. Ihren dagegen gerichteten Einspruch begründeten die Kläger damit, dass aufgrund nicht zutreffender Angaben in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuerfestsetzung ein Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften über 76.556 € einbezogen worden sei. Da der Grundbucheintrag über den Verkauf erst im Mai oder Juni 2011 erfolgt sei, liege möglicherweise ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren zwischen Erwerb und Verkauf. Im Übrigen spreche auch gegen eine Steuerpflicht des privaten Veräußerungsgeschäfts, dass die Wohnung von der Familie des Klägers mindestens seit dem Jahr 2004 zusammen mit der weiteren Wohnung Nr. [883] bewohnt wurde und zwar von dem zur Familie gehörigen unverheirateten Sohn ..., einem Sohn der Klägerin aus der ersten Ehe. ... habe zwar im Dezember 2001 in [...] Y-Land] geheiratet. Seine Ehefrau habe sich aber immer in Y-Land aufgehalten und nie einen Wohnsitz in Deutschland gehabt. ... habe sich immer allein in der Wohnung der

Eltern in deren Haushalt aufgehalten und in der Wohnung Nr. [888] lediglich geschlafen, weil in der Hauptwohnung der Eltern kein Platz war. Dort wohnten die Eltern mit dem zweiten jüngeren Sohn [...] (..., geb. 1992) in der Drei-Zimmer-Wohnung. Die Wohnung Nr. [888] sei von der Familie der Kläger erst einige Zeit nach dem Verkauf, nämlich am 25. August 2011 freigemacht worden. Erst danach sei der Sohn ... endgültig nach Y-Land zurückgekehrt. Da die Wohnung somit mindestens im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden sei, sei der aus dem Verkauf der Wohnung erzielte Veräußerungsgewinn nicht zu besteuern. Im Übrigen werde die Anwendung einer Härtefallregelung begehrt, da die Zehnjahresfrist wenn überhaupt, dann nur geringfügig unterschritten wurde.

11

Der Einspruch hatte nur zu einem geringen Teil Erfolg. In der Einspruchsentscheidung vom 19. Februar 2014 vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass der Veräußerungsgewinn auf 64.055 € zu vermindern sei. Es sei von einem Veräußerungserlös in Höhe von 169.000 € auszugehen, von dem Veräußerungskosten in Höhe von 2.144 € und Renovierungskosten in Höhe von 2.000 € abzuziehen seien. Die Anschaffungskosten für die Eigentumswohnung seien mit 117.489 € zu berücksichtigen. Als Absetzungen für Abnutzung sei ein Betrag in Höhe von 16.688 € bei den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung zu berücksichtigen. Im Übrigen sei der Einspruch jedoch unbegründet. Zum einen betrage der Zeitpunkt zwischen Anschaffung und Veräußerung der Eigentumswohnung weniger als zehn Jahre. Maßgeblich sowohl für den Anschaffungszeitpunkt als auch für den Veräußerungszeitpunkt sei jeweils der Abschluss des notariellen Kaufvertrages. Zum andern sei die Wohnung auch nicht eigengenutzt worden. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liege nämlich nur vor, wenn die Wohnung einem Kind, für das Anspruch auf Kindergeld oder Kinderfreibetrag bestehe, unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werde. Dies sei aber im Verhältnis zwischen dem Klägern und ... nicht gegeben. Vielmehr sei davon auszugehen, dass sie entgeltlich vermietet worden sei.

12

Dagegen richtet sich die Klage. Mit ihrer Klage begehren die Kläger, dass die Veräußerung der Wohnung Nr. [888] nicht als privates Veräußerungsgeschäft unter den sonstigen Einkünften bei der Einkommensteuer zu behandeln sei. Zwar habe die Wohnung möglicherweise nicht ganze zehn Jahre im Eigentum der Kläger gestanden. Die Wohnung sei jedoch während der ganzen Eigentumszeit von den Klägern und ihrer Familie bewohnt worden. Die Kläger und ihr jüngerer Sohn seien noch heute in der Q-Straße 4 mit Wohnsitz gemeldet, weil sie dort die zweite größere Eigentumswohnung, die Wohnung Nr. [883], selbst bewohnten. Der ältere Sohn ... sei gleichzeitig mit dem Verkauf der kleineren Wohnung bei den Klägern ausgezogen. Wegen der Renovierungsarbeiten in beiden Wohnungen sei die Zimmerverteilung in beiden Wohnungen auf die einzelnen Familienmitglieder unterschiedlich und zeitlich nicht mehr genau eingrenzbar. Jedenfalls hätten zeitweise beide Söhne der Kläger in der gegenständlichen kleineren Wohnung gewohnt und genächtigt. Mit Sicherheit habe der ältere Sohn keinen eigenen Hausstand in der kleineren Wohnung geführt. Auch wenn er als verheiratet bezeichnet worden sei, so habe sich die Ehefrau nie in Deutschland mit Wohnsitz aufgehalten, sondern war immer in Y-Land ansässig und wohnhaft. Außerdem bestätige auch der Umstand, dass der Sohn ... in der Grundschuldbestellungsurkunde vom [...] Mai 2001 anlässlich des Erwerbs der Eigentumswohnung Nr. [888] unter Tz. IV eine Haftungserklärung abgegeben habe, dass die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren genutzt worden sei.

13

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 20. März 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Februar 2014 dahingehend zu ändern, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte um die bisher berücksichtigten Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften von 64.055 € vermindert wird und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird.

14

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

15

Das Finanzamt verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung. Im Übrigen verweist das Finanzamt darauf, dass in der Klagebegründung unerwähnt geblieben sei, dass die veräußerte die Wohnung Nr. [888] seit dem [...] April 2004 an den erwachsenen Sohn ... vermietet war. Hierzu werde auf den in den Einkommensteuerakten befindlichen Mietvertrag sowie auf die Anlagen V zu den Einkommensteuererklärungen verwiesen. Von einer Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken könne somit nicht ausgegangen werden.

16

Die von den Klägern hilfsweise gerügte Berechnung des Veräußerungsgewinns durch das Finanzamt (Schreiben vom 28. Mai 2014, FG-Akte BI 17) im Hinblick auf die berücksichtigten Abschreibungen, wird von den Klägern nach der Erläuterung durch das Finanzamt (Schreiben vom 17. Juni 2014, FG-Akte BI 28) nicht mehr weiterverfolgt.

17

Mit Anordnung vom 3. November 2016 hat der Berichterstatter die Kläger aufgefordert die Strom und Wasserrechnungen für die Wohnung Nr. [...] für die Jahre 2009 bis 2011 vorzulegen. Mit Schreiben vom 5. Dezember 2016 haben die Kläger Belege für die Jahre 2008 bis 2011 sowie Jahresabrechnungen der Hausverwaltung für die Wohnung Nr. [888] vorgelegt. Mit Anordnung vom 5. April 2017 hat der Berichterstatter die Kläger aufgefordert, die Adressen der Söhne mitzuteilen.

18

Mit Beschluss vom 16. Mai 2017 wurde der Rechtsstreit dem Einzelrichter zur Entscheidung übertragen (§ 6 Finanzgerichtsordnung <FGO>).

19

Mit Beschluss vom 17. Mai 2017 hat der Einzelrichter die Beweiserhebung durch die Zeugen ... und ... angeordnet. Das Gericht hat nach Maßgabe dieses Beschlusses in der mündlichen Verhandlung Beweis erhoben. Wegen der Durchführung und des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf die Sitzungsniederschrift verwiesen.

20

Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze, die vorgelegten Akten und die Sitzungsniederschrift verwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

21

Die Klage ist unbegründet.

22

Das Finanzamt hat zu Recht den Verkauf der Eigentumswohnung Nr. [888] als steuerbare Veräußerung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz i.d. Fassung des Streitjahres (EStG) behandelt und den Gewinn in Höhe von 64.055 € in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer des Streitjahres einbezogen.

23

1. Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 2 EStG) i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sind Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung von Grundstücken oder ihnen gleichgestellten Rechten nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Ausgenommen von der Besteuerung sind nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken (1. Alternative) oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (2. Alternative).

24

a) Für die Berechnung des Zeitraums zwischen Anschaffung und Veräußerung sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) grundsätzlich die Zeitpunkte maßgebend, in denen die obligatorischen Verträge abgeschlossen wurden (vgl. BFH-Urteile vom 15. Dezember 1993 X R 49/91, BFHE 173, 144, BStBl II 1994, 687; vom 8. April 2003 IX R 1/01, BFH/NV 2003, 1171; vom 8. April 2014 IX

R 18/13, BFHE 245, 323, BStBl II 2014, 826; vom 10. Februar 2015 IX R 23/13, BFHE 249, 149, BStBl II 2015, 487). Es handelt sich hierbei um einen sog. gestreckten Steuertatbestand, dessen Verwirklichung mit der Anschaffung des Wirtschaftsguts beginnt und mit dessen Veräußerung endet (BFH-Urteil vom 27. Juni 2006 IX R 47/04, BFHE 214, 267, BStBl II 2007, 162 m.w.N.).

25

Entgegen der Auffassung der Kläger war bei der Veräußerung der Eigentumswohnung Nr. [888] die zehnjährige Veräußerungsfrist nicht abgelaufen. Die Anschaffung erfolgte aufgrund des Kaufvertrages vom [...] Mai 2001; die Veräußerung liegt in dem am [...] Januar 2011 abgeschlossenen Kaufvertrag. Der Vertragsabschluss vom [...] Januar 2011 war innerhalb der Veräußerungsfrist für beide Parteien bindend und zwischen diesen beiden Verträgen sind weniger als zehn Jahre vergangen.

26

b) Zu Recht ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass der Ausnahmetatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG für die Eigentumswohnung Nr. [888] nicht erfüllt ist. Zwischen den Beteiligten ist im Übrigen zu Recht unstreitig, dass nur die 2. Alternative des Satzes 3 „im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird“ im Streitfall in Betracht kommt, da die Wohnung nach der Anschaffung (und vor der Nutzung durch ...) unstreitig an einen Dritten vermietet war.

27

aa) „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ ist bei § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG so zu verstehen wie in § 10e EStG und in § 4 des Eigenheimzulagengesetzes (BFH-Urteile vom 25. Mai 2011 IX R 48/10, BFHE 234, 72, BStBl II 2011; vom 18. Januar 2006 IX R 18/03, BFH/NV 2006, 936; so auch die einhellige Auffassung im Schrifttum, vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 36. Aufl. 2017, § 23 Rz 18; Blümich/Glenk, EStG/KStG/GewStG, § 23 EStG Rz. 51 [Mai 2015]; Kirchhof/Kube, EStG, 16. Aufl. 2017, § 23 Rz. 6; Wernsmann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rz. B 46 [April 2014]; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 23 EStG Rz. 130 [Sept. 2016] jeweils m.w.N.). Danach dient ein Wirtschaftsgut eigenen Wohnzwecken, wenn es vom Steuerpflichtigen selbst tatsächlich und auf Dauer angelegt bewohnt wird (BFH-Beschluss vom 28. Mai 2002 IX B 208/01, BFH/NV 2002, 1284, m.w.N. auf die Rechtsprechung). Dem entspricht der Zweck der gesetzlichen Freistellung, die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns bei Aufgabe eines Wohnsitzes (z.B. wegen Arbeitsplatzwechsels) zu vermeiden (BTD Drucks 14/265, S. 181 zu Nr. 27, § 23). Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist auch insoweit anzuerkennen, als eine Wohnung nicht nur vom Eigentümer (= Veräußerer), sondern auch von seinen Familienangehörigen zu Wohnzwecken genutzt wird; dazu gehören insbes. sein Ehegatte und seine unterhaltsberechtigten Kinder (BFH-Urteile vom 31. Oktober 1991 X R 9/91, BStBl II 1992, 241; vom 26. Januar 1994 X R 94/91, BStBl II 1994, 544; Trossen, juris – die Monatschrift <jM> 2015, 23 [27]; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 23 EStG Rz. 130 [Sept. 2016]). Außerdem wird eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken selbst dann angenommen, wenn der Steuerpflichtige einem Kind, für das er Anspruch auf Kindergeld oder einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG hat, eine Eigentumswohnung unentgeltlich zur alleinigen wohnlichen Nutzung überlässt (BFH-Urteil vom 26. Januar 1994 X R 94/91, BStBl II 1994, 544; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 23 EStG Rz. 130 [Sept. 2016]; Blümich/Glenk, EStG/KStG/GewStG, § 23 Rz. 51 [Mai 2015]; ebenso Schreiben des Bundesministers der Finanzen <BMF> vom 5. Oktober 2000, BStBl I 2000, 1383 Rz. 23). Die unentgeltliche Überlassung von Wohnungen an andere Personen erfüllt nicht die Voraussetzungen der Ausnahme nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 (Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 23 EStG Rz. 130 [Sept. 2016]).

28

bb) Auch § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG setzt im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren eine „ausschließliche“, im Sinne einer zusammenhängenden und ununterbrochenen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, die allerdings nicht die vollen drei Kalenderjahre umfassen muss, voraus (Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 23 EStG Rz. 131 [Sept. 2016]; Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 4. April 2016 8 K 2166/14, EFG 2016, 1521, Rz. 21 rkr). Zeitlich ist dabei als ausreichend anzusehen, wenn auch nur ein Teil des zweiten vorangegangenen Jahres die Eigennutzung vorliegt (Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 23 EStG Rz. 131 [Sept. 2016]; Wernsmann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG/KStG, § 23 EStG Rz. B 56 [April 2014]; Glenk in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 23 EStG Rz. 58 [Mai 2015]; ebenso BMF-Schreiben vom 5. Oktober 2000, BStBl I 2000, 1383 Rz. 25; a.A: Kirchhof/Kube, EStG, 16. Aufl. 2017, § 23 Rz. 6 und Schmidt/Weber-Grellet, EStG,

36. Aufl. 2017, § 23 Rz. 18: zwei volle vorangegangene Kalenderjahre; offen gelassen: FG Köln, Urteil vom 18. Oktober 2016 8 K 3825/11, EFG 2017, 226, Rn. 41 juris).

29

c) Nach diesen Maßstäben hat das Finanzamt zutreffend die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG abgelehnt und die Veräußerung der Eigentumswohnung Nr. [888] der Besteuerung unterworfen.

30

aa) Das Gericht ist nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens der Überzeugung, dass diese Wohnung kein Wirtschaftsgut ist, das im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren eine ununterbrochene Nutzung zu eigenen Wohnzwecken durch die Kläger erfahren hat. Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme steht zur Überzeugung des Gerichts vielmehr fest, dass die Kläger ihrem Sohn ... die Wohnung entgeltlich zur Miete überlassen haben und dies zumindest in der relevanten Zeit in den Jahren 2009 (zumindest dem Monat Dezember 2009), dem ganzen Jahr 2010 und dem Jahr 2011 bis zum Veräußerungszeitpunkt.

31

bb) Nach Auffassung des Gerichts hat der Zeuge ... glaubhaft ausgesagt, dass er regelmäßig monatliche Zahlungen seit der Unterzeichnung der Mietvertragsurkunde an seine Eltern geleistet hat. Dass diese Zahlungen, wie vom Zeugen ... ausgesagt, per Dauerauftrag ausgeführt wurden, wird auch durch die – an die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vom Gericht übergebenen – Kontoauszüge für das Girokonto des ... für Januar 2010 und Januar 2011 sowie die Kontrollmitteilung vom 7. Juli 2010 in den Einkommensteuerakten 2009, BI 1 bewiesen. Die Kontrollmitteilung belegt, dass der Zeuge ... bei dem dortigen Finanzamt Zahlungen am seine Mutter im Jahr 2009 mit dem Verwendungszweck Miete/Unterkunft erklärt hat. Auch hat der Zeuge ... nach seiner glaubhaften Aussage als Verwendungszweck für die Überweisungen immer „Miete“ angegeben. Dies wird auch durch die Kontoauszüge vom Girokonto des ... belegt; dort sind die Überweisungen aufgrund des Dauerauftrages ebenfalls mit dem Verwendungszweck Miete versehen. Zwar übertrifft die monatliche Höhe der Überweisungen von 692,50 € den im zum [...] April 2004 wirksamen Mietvertrag vereinbarten monatlichen Mietzins von 625,00 €. Der Zeuge ... und die Kläger haben aber in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass sie den Mietvertrag einmal später angepasst haben; sie konnten sich aber nicht an Details erinnern. Das Gericht geht deshalb davon aus, dass die Anpassung des Mietzinses auf diesen bezahlten Betrag erfolgt ist. Weiter hat der Zeuge ... glaubhaft ausgesagt, dass er immer, wenn seine Ehefrau in [N-Stadt] war, er mit ihr zu zweit in seiner Wohnung gelebt hat. Damit ist nach Auffassung des Gerichts auch die Behauptung der Kläger widerlegt, ... habe in deren größerer Wohnung gelebt und habe sich nur aus Platzgründen zum Schlafen in die kleiner Zwei-Zimmer-Wohnung zurück gezogen. Zwar weicht diese Aussage vom Vorbringen der Kläger ab, die in den Schriftsätzen behauptet ließen, dass sich die Ehefrau von ... nie in Deutschland aufgehalten habe. In der mündlichen Verhandlung haben sie aber der Aussage des ... in diesem Zusammenhang nicht widersprochen. In der Zeit der Anwesenheit der Ehefrau von ... hat der jüngere Sohn ... nach der glaubhaften Aussage des Zeugen ... auch nicht in der Wohnung bei ihm übernachtet. Vielmehr stellen sich nach Auffassung des Gerichts dadurch die Übernachtungen des ... in der Zwei-Zimmer-Wohnung bei ... wie Besuche des jüngeren Bruders in der Wohnung des älteren Bruders dar. Aufgrund der Erfüllung der Hauptpflichten des Mietvertrages – Wohnungsüberlassung gegen Mietzinszahlungen (regelmäßige Überweisungen unter der Angabe des Verwendungszweckes) – hat das Gericht keine Zweifel daran, dass es sich auch um ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis unter nahen Angehörigen handelt (vgl. nur BFH-Urteil vom 9. Oktober 2013 IX R 2/13, BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527 m.w.N.). Der Zeuge ... hat in seiner Aussage auch erklärt, dass er das Verhältnis in Bezug auf die Wohnung als Mietverhältnis betrachtet, wenn er auch mehr Freiheiten als in seinem derzeitigen Mietverhältnis hat. Dass die Kläger in den Monaten, in denen ... gelegentliche finanzielle Engpässe hatte, weil er in Y-Land bei seiner Ehefrau verweilte, ... unterstützt haben, spricht nicht dagegen, die Nutzung der Wohnung Nr. [888] als Nutzung aufgrund eines Mietverhältnisses anzusehen. Die Kläger haben ja nur Geld, das ihnen aufgrund der monatlichen Überweisungen des ... als Miete zugeflossen ist, danach frei verwendet; die ständige BFH-Rechtsprechung sieht im Übrigen ja auch die Erfüllung der Zahlungsverpflichtungen aus dem Mietverhältnis und die Erfüllung von Unterhaltspflichten als zwei wirtschaftlich unterschiedliche Vorgänge (vgl. nur BFH-Urteil vom 17. Dezember 2002 IX R 58/00, BFH/NV 2003, 750, Rn. 11, juris). Die Behauptung der Kläger, dass die monatlichen Zahlungen des ... einen Beitrag zum Familienunterhalt darstellen würden, ist durch die

Einvernahme des Zeugen ... widerlegt. Damit sind nach Auffassung des Gerichts auch die Zahlungen der Stromkosten für die Wohnung Nr. [888] keine Leistungen zum Familienunterhalt, wie es die Kläger behauptet haben, sondern nur die regelmäßigen Zahlungen des Mieters ... an seinen Energieversorger. Auch hat das Gericht aus dem Umstand, dass die Kläger dem ... weite Teile des Mobiliars zur Verfügung gestellt haben, keine Zweifel am Vorliegen eines Mietvertrages. Das Gericht hält es angesichts des Verwandtschaftsverhältnisses für selbstverständlich, dass die Eltern dem Sohn ... Einrichtungsgegenstände zur Verfügung stellen. Das Gericht ist auch nicht der Auffassung, dass es sich dabei um das Aufbewahren von Gegenständen der Kläger in der Wohnung des ... handelt, wie der Klägervertreter diesen Umstand gegenüber dem Zeugen ... bezeichnete. Der Zeuge ... hat nach Auffassung des Gerichts diese Frage des Klägervertreters zutreffend damit erwidert, dass er diese Frage nicht versteht. Das Gericht hält den Zeugen ... auch für glaubwürdig, denn er dem Gericht alle Fragen sehr spontan beantwortet und wenn er sich an Details nicht mehr genau erinnern konnte, ohne Umschweife eingeräumt. Der Zeuge ... hat auch nie den Eindruck erweckt, als erwarte er von den Klägern Hinweise, wie er Fragen des Gerichts beantworten solle.

32

cc) Da nach Überzeugung des Gerichts das Mietverhältnis der Kläger mit dem Zeugen ... bewiesen ist, ist die Einschätzung der Kläger, dass sie die Zahlungen ihres Sohnes ... als Entgelt für Verpflegung und Beitrag zum Familienunterhalt betrachtet haben, steuerlich als unerheblich einzustufen. Die Kläger haben auf die Frage des Gerichts auch keine vertragliche Grundlage für ihre Einschätzung, dass die Zahlungen des ... als Verpflegungsentgelt anzusehen seien, angeben können.

33

dd) Aus der Aussage des Zeugen ... ergibt sich nach Auffassung des Gerichts nicht, dass dieser überwiegend die Wohnung Nr. [888] unentgeltlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Der Zeuge ... hatte über den zu Beweis gestellten Sachverhalt überwiegend keine brauchbare Erinnerung. So hat ... auf die Frage des Gerichts, wann die Wohnung verkauft wurde und wie lange sein Bruder darin gewohnt hat, nur die Antwort geben, dass er das nicht weiß. Er hat nur ausgesagt, dass er auf jeden Fall in der Wohnung seines Bruders war und dass das schon lange her ist. Da der Zeuge ... nicht einmal einen Zeitraum angeben konnte, wann dies gewesen war, ist schon gar kein Beweis dafür erbracht, dass dies in den Jahren 2009 bis 2011 gewesen sein kann. Aus der Aussage des ... kann nach Auffassung des Gerichts nur abgeleitet werden, dass ... sich gelegentlich in der Wohnung des älteren Bruders ... als gern gesehener Besucher aufgehalten hat und dass der ältere Bruder ... im selben Haus, in derselben Etage seine (eigene) Wohnung hatte. Im Übrigen ist an der Zeugenaussage des ... auffällig, dass er nur auf die geschlossenen Fragen des Klägervertreters, z.B. „die Eltern haben gesagt, dass sie sich überwiegend beim Bruder aufgehalten haben, trifft das zu?“ präzise Antworten geben konnte. Als Antworten auf Suggestivfragen sind diese aber ohne jeglichen Beweiswert. Aufgrund des gesamten Auftretens hält das Gericht den Zeugen ... auch für wenig glaubwürdig; er war ersichtlich bemüht, mit seiner Aussage seinen Eltern nicht zu schaden und wusste deshalb auf die offenen Fragen – anders als auf die Suggestivfragen des Klägervertreters häufig nur zu erklären, dass er nichts mehr weiß.

34

d) Die Überlegung des Prozessbevollmächtigten der Kläger, dass im Streitfall deren Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vorliegt, weil die verkaufte Wohnung Nr. [888] von den Klägern und ihrem Sohn ... zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde, ... als Dritter die Wohnung mitbenutzt hat und deshalb ein Fall der als Nutzung zu eigenen Wohnzwecken anzuerkennenden „Mitnutzung einer Wohnung durch Dritte vorliegt“, ist nach Auffassung des Gerichts irrig. Zwar wird in der Literatur vertreten, dass eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch vorliegt, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung „mit seinen Familienangehörigen oder gemeinsam mit einem Dritten bewohnt“. Gefordert wird so also nicht, dass der Steuerpflichtige gegenüber den Familienangehörigen (gesetzlich oder sittlich) unterhaltsverpflichtet und dass der Mitbewohner ein Familienangehöriger ist; erforderlich ist bei Dritten lediglich ein „gemeinsames Mitbewohnen“ (Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 23 EStG Rz. 130 [Mai 2017] m.w.N. auf BMF-Schreiben vom 5. Oktober 2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 22). Bei dieser Fallgestaltung wird aber immer vorausgesetzt, dass dem Dritte Teile der Wohnung zur unentgeltlichen Mitnutzung überlassen werden. Dies ist aber gerade im Streitfall nicht gegeben. Hier nutzte ... die Wohnung entgeltlich aufgrund eines Mietvertrages und ließ seinen Bruder gelegentlich zu Besuch in der Wohnung verweilen.

35

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.