BUNDESFINANZHOF Urteil vom 10.10.2018, IX R 30/17
ECLI:DE:BFH:2018:U.101018.IXR30.17.0

Ortsübliche Miete - EOP-Methode - Schätzung

Leitsätze

1. Die ortsübliche Vergleichsmiete kann nicht auf der Grundlage statistischer Annahmen mit der sog. EOP-Methode bestimmt werden (Anschluss an BGH-Rechtsprechung).
2. Lassen sich vergleichbare Objekte nicht finden, muss das Gericht einen erfahrenen und mit der konkreten örtlichen Marktsituation vertrauten Sachverständigen, z.B. einen erfahrenen Makler, beurteilen lassen, welchen Miet- oder Pachtzins er für angemessen hält.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 13. Oktober 2016 8 K 1569/14 aufgehoben, soweit es die Einkommensteuer für 2008, 2009 und 2010 betrifft.
Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zurückverwiesen.
Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erwarb mit notariellem Vertrag von Juli 2006 das mit einem historischen Gebäude bebaute und als Gaststätte genutzte Grundstück A in B zum Preis von 140.000 EUR.

2 Das Grundstück hat eine Größe von 8.440 qm. Die Nutzfläche des Gebäudes beträgt 308,55 qm, davon 187,90 qm Innenraum und 120,65 qm Terrasse. Der Veräußerer hatte das Grundstück durch Zuschlagsbeschluss des Amtsgerichts ... erworben und den bestehenden Pachtvertrag (monatliche Pacht 750 EUR) gekündigt. In den Jahren 2008 bis 2010 sanierte die Klägerin das Gebäude sowie die Außenanlagen und investierte noch einmal über 400.000 EUR.

3 Mit Vertrag vom 1. November 2008 verpachtete die Klägerin das Grundstück zum Betrieb eines Beachvolleyballplatzes, einer Minigolfanlage und einer Gaststätte an ihren Ehemann für 1.000 EUR monatlich zzgl. Nebenkostenvorauszahlung von 2.025 EUR zzgl. Umsatzsteuer.

4 Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) von einer verbilligten Überlassung aus, kürzte den Werbungskostenabzug bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung entsprechend und änderte deshalb die unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010. Im Einspruchsverfahren änderte das FA die Kürzungsquote zu Gunsten der Kläger, wies den Einspruch im Übrigen jedoch zurück. Dabei ging es von einer fremdüblichen Pacht von 1.474,05 EUR pro Monat aus.

5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage, soweit sie die Einkommensteuer und die allein noch streitigen Vermietungseinkünfte der Klägerin betrifft, abgewiesen. Es hat sich dem von ihm eingeholten Sachverständigengutachten angeschlossen. Der Sachverständige hat die ortsübliche Marktpacht durch eine von ihm entwickelte "Kombinationsmethode" ermittelt, wobei er zum einen aufgrund statistischer Annahmen die von einem normal qualifizierten Betreiber zu erwirtschaftende Pacht (ertragsorientierter Pachtwert, sog. EOP-Verfahren) und zum anderen die vom Verpächter auf der Grundlage seiner Investitionen mindestens erwartete Investivpacht ermittelt. Führen beide Verfahren nicht zum selben Ergebnis, geht der Gutachter davon aus, dass ein Ausgleich gefunden werden muss. Im Streitfall hat der Gutachter eine pächterseits mögliche Pacht von 1.657 EUR und eine Investivpacht von 3.404 EUR ermittelt. Unter der Annahme, dass der Pachtvertrag rechtsgültig ist, beziffert er den marktangemessenen Pachtzins auf monatlich 1.530,50 EUR. Da das FA von einem geringeren Betrag ausgegangen ist, hat das FG die Klage abgewiesen.

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Eine verbilligte Verpachtung liege nicht vor. Das FG hätte dem Gutachten nicht folgen dürfen. Der Bundesgerichtshof (BGH) habe die Anwendung der EOP-Methode verworfen. Für das finanzgerichtliche Verfahren könne nichts anderes gelten.

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil, soweit es die Einkommensteuer für 2008, 2009 und 2010 betrifft, die Einspruchsentscheidung vom 7. Oktober 2014, soweit sie die Einkommensteuer 2008, 2009 und 2010 betrifft und die geänderten Einkommensteuerbescheide für 2008, 2009 und 2010, jeweils vom 1. November 2013 aufzuheben.

8 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Gegenstand der Revision ist nur die Einkommensteuerfestsetzung der Jahre 2008 bis 2010. Das Rubrum war entsprechend von Amts wegen zu berichtigen.

III.

10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die vom FG mit sachverständiger Hilfe getroffenen Feststellungen tragen seine Annahme nicht, wonach die vom FA als angemessen erachtete Pacht von 1.474,05 EUR pro Monat die ortsübliche Marktpacht unterschreitet. Die dem Gutachten zugrunde gelegte "Vergleichsmethode" ist aus Rechtsgründen nicht geeignet, die ortsübliche Marktpacht zu bestimmen.

11 1. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, soweit sie durch sie veranlasst sind.

12 a) Den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt, wer einem anderen unbewegliches Vermögen gegen Entgelt zum Gebrauch überlässt. Bei einer unentgeltlichen Überlassung können Werbungskosten schon begrifflich nicht entstehen, denn die Aufwendungen dienen dann nicht der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen.

13 b) Entsprechendes gilt bei einer teilentgeltlichen Überlassung. Das einheitliche Rechtsgeschäft ist dann für Zwecke der Besteuerung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen. Die auf den unentgeltlichen Vorgang entfallenden "Werbungskosten" können nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden. Sie sind nicht durch die Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen veranlasst. Der Bundesfinanzhof (BFH) betrachtet das Aufteilungsgebot bei teilentgeltlicher Nutzungsüberlassung als Ausdruck eines allgemeingültigen Rechtsprinzips (vgl. Senatsurteil vom 5. November 2002 IX R 48/01, BFHE 201, 46, BStBl II 2003, 646; BFH-Urteil vom 14. Januar 1998 X R 57/93, BFHE 185, 230).

14 c) Von einer teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung geht der BFH (bei der Vermietung von Wohnraum) erst aus, wenn die vereinbarte Gegenleistung mehr als ein Viertel unter der ortsüblichen Marktmiete (oder Marktpacht) liegt. Eine Abweichung von bis zu einem Viertel ist dagegen steuerlich unbeachtlich (BFH-Urteil in BFHE 201, 46, BStBl II 2003, 646).

15 d) Ortsübliche Marktmiete (oder Marktpacht) ist grundsätzlich die ortsübliche Nettokaltmiete bzw. Nettokaltpacht. Das ist die Gegenleistung für die reine Nutzungsüberlassung. Soweit der BFH diesen Maßstab im Anwendungsbereich von § 21 Abs. 2 EStG anders versteht (ständige Rechtsprechung, zuletzt BFH-Urteil vom 10. Mai 2016 IX R 44/15, BFHE 254, 31, BStBl II 2016, 835, Rz 11), beruht dies auf Besonderheiten des Wohnraummietrechts, die auch im Steuerrecht Beachtung finden. § 21 Abs. 2 EStG ist auf den Streitfall nicht anzuwenden, da es um die Verpachtung von Gewerbeflächen geht.

16 e) Die Feststellung der ortsüblichen Marktmiete (oder Marktpacht) obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz. Sie ist im Wesentlichen Tatfrage. Die tatsächlichen Feststellungen des FG sind vom Revisionsgericht nur daraufhin zu prüfen, ob das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist, alle maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Beurteilung einbezogen und dabei nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat.

17 2. Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall kann das angefochtene Urteil keinen Bestand haben. Die Annahme des FG, die ortsübliche Marktpacht für das Verpachtungsobjekt liege nicht unter der vom FA zugrunde gelegten Pacht von 1.474,05 EUR pro Monat, findet in seinen tatsächlichen Feststellungen keine Stütze. Das vom FG eingeholte Sachverständigengutachten gibt dafür nichts her, denn die vom Gutachter gewählte sog. Kombinationsmethode ist aus Rechtsgründen nicht geeignet, um die ortsübliche Marktpacht zu bestimmen.

18 a) Soweit das FG und die Beteiligten übereinstimmend davon ausgegangen sind, dass die sog. Vergleichswertmethode im Streitfall nicht angewandt werden kann, weil sich aufgrund der Besonderheiten des in Rede stehenden Objekts vergleichbare Objekte nicht finden lassen, begegnet dies keinen rechtlichen Bedenken. Das bedeutet aber nicht, dass deshalb eine Ermittlung der Vergleichsgröße auf der Grundlage statistischer Erwartungswerte gerechtfertigt wäre.

19 b) Der BGH hält die ertragsorientierte Pachtwertermittlung (sog. EOP-Methode) und unwesentliche Abwandlungen dieser Methode (insbesondere die sog. indirekte Vergleichswertmethode) generell für nicht geeignet, um die ortsübliche Marktmiete oder –pacht zu ermitteln (BGH-Urteile vom 28. April 1999 XII ZR 150/97, BGHZ 141, 257; Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1999, 3187; vom 13. Juni 2001 XII ZR 49/99, NJW 2002, 55; vom 10. Juli 2002 XII ZR 314/00, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 2002, 1521; BGH-Beschluss vom 9. April 2003 XII ZR 216/01, juris; BGH-Urteil vom 14. Juli 2004 XII ZR 352/00, NJW 2004, 3553). Der erkennende Senat schließt sich dem an. Die Referenzgröße, um deren tatsächliche Feststellung es geht, ist im Zivilrecht und im Steuerrecht dieselbe. Gesucht ist der Verkehrswert der Hauptleistung. Dieser hängt bei Miet- oder Pachtverhältnissen ganz wesentlich von den örtlichen Besonderheiten ab. Deshalb kommt es in rechtlicher Hinsicht auf die ortsübliche Marktmiete oder -pacht an (so auch § 21 Abs. 2 EStG).

20 c) Der BGH hat überzeugend begründet, dass der ortsübliche Preis für eine Nutzungsüberlassung auch bei einem Gaststättenobjekt nicht maßgeblich davon abhängt, welchen Ertrag ein durchschnittlich begabter Gastwirt voraussichtlich mit dem Objekt erwirtschaften kann, sondern dass er von Angebot und Nachfrage bestimmt wird. Bei einem Objekt in außergewöhnlich gefragter Lage, muss der Pächter unter Umständen deutlich mehr leisten als ein durchschnittlich begabter Gastronom, um die vom Verpächter am Markt durchsetzbare Pacht erwirtschaften zu können. In einem Pächtermarkt kann er dagegen den Preis unter Umständen weit unter den Satz drücken, den ein Gaststättenpächter statistisch von seinem (erwartbaren) Ertrag für die Pacht aufwenden muss. Die im Wesentlichen auf statistischen Annahmen beruhende und die örtlichen Verhältnisse nicht hinreichend berücksichtigende ertragsorientierte Pachtwertermittlung verlässt den rechtlichen Maßstab der Ortsüblichkeit und ist deshalb aus Rechtsgründen zu verwerfen (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 141, 257, NJW 1999, 3187, unter II.2.B: a; vgl. auch Senatsurteil vom 6. Februar 2018 IX R 14/17, BFHE 261, 20, BStBl II 2018, 522, zur Feststellung eines ortsüblichen Zuschlags bei möblierter Vermietung einer Wohnung).

21 d) Zu Recht fordert der BGH stattdessen in ständiger Rechtsprechung, einen erfahrenen und mit der konkreten (örtlichen) Marktsituation vertrauten Sachverständigen --z.B. einen erfahrenen Makler-- beurteilen zu lassen, welchen Miet- oder Pachtzins er für angemessen hält. Die bei diesem Vorgehen unvermeidliche höhere Schätzungstoleranz muss hingenommen werden (vgl. vor allem BGH-Urteile in NJW 2002, 55, und in NJW-RR 2002, 1521).

22 e) Die im Streitfall dem Gutachten zugrunde gelegte Methode (sog. Kombinationsmethode) entspricht in ihrem ersten Schritt im Wesentlichen der EOP-Methode, wie der Gutachter selbst einräumt (Gutachten Seite ...: Grundzüge der ertragsorientierten Pachtmethode). Soweit der Gutachter daneben die von einem wirtschaftlich handelnden Verpächter mindestens benötigte sog. Investivpacht ermittelt hat, beseitigt dies die Einwände gegen den methodischen Ansatz des Gutachtens nicht. Anders als der Gutachter meint, kritisiert der BGH nicht in erster Linie eine zu einseitige Berücksichtigung des Pächterrisikos, sondern eine im Grundsatz nicht hinzunehmende Entfernung vom rechtlichen Maßstab der Ortsüblichkeit. Die Berücksichtigung des betriebswirtschaftlich kalkulierten Verpächterrisikos ändert daran nichts, da sich die Investition des Verpächters angesichts der Marktverhältnisse als Fehler herausstellen kann. Sie beeinflusst aber nicht die Höhe der am Markt erzielbaren Pacht.

23 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Die vom FG festgestellten Tatsachen ergeben nicht, ob im Streitfall eine teilentgeltliche Nutzungsüberlassung anzunehmen ist. Die Sache wird deshalb zur Nachholung der erforderlichen Feststellungen an das FG zurückverwiesen. Kommt eine Einigung zwischen den Beteiligten nicht zustande und sieht sich das FG auch aufgrund der nachfolgenden tatsächlichen Entwicklung (Fremdverpachtung der Gaststätte) nicht in der Lage, die Angemessenheit der in den Streitjahren vereinbarten Pachthöhe (zumindest indiziell) selbst zu beurteilen, muss es im Rahmen seiner Amtsaufklärungspflicht erneut sachverständige Hilfe in Anspruch nehmen. Dabei kann es sich z.B. auf die Einschätzung eines erfahrenen Gewerberaummaklers mit entsprechenden Ortskenntnissen stützen. Einer umfassenden Ausarbeitung bedarf eine solche Einschätzung möglicherweise nicht, da sie sich im Wesentlichen auf die praktische Berufserfahrung des Sachverständigen stützen wird, die mangels vergleichbarer Objekte auch nicht mit Einzelnachweisen unterlegt werden muss. Gegebenenfalls genügt auch eine mündliche Anhörung. Der Sachverständige muss aber zumindest nachvollziehbar darlegen, dass er über ortsbezogene Marktkenntnisse verfügt und das betreffende Objekt hinreichend kennt. Kann sich das FG auf der Grundlage einer solchen Einschätzung nicht die für eine Schätzung erforderliche Gewissheit über die Höhe der ortsüblichen Pacht verschaffen, geht dies zu Lasten des Beklagten.

24 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Siehe auch: **Pressemitteilung Nr. 6/19 vom 20.2.2019**