
Datum: 07.12.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 5762/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1207.5K5762.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die steuerrechtliche Anerkennung des von den Klägern mit ihrer Tochter abgeschlossenen Mietverhältnisses.

2

Die Kläger werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie haben eine Tochter, C., geb. 11.02.1966. In den Streitjahren zahlten die Kläger ihrer Tochter nach eigenen Angaben Unterhalt in Höhe von 20.280 DM in 2000 und 16.700 DM in 2001. Die Zahlungen wurden steuerlich in Höhe von 13.500 DM in 2000 und 14.040 DM in 2001 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Die Kläger sind zu gleichen Teilen Miteigentümer einer Wohnung in der M-Str. in E. Diese Wohnung, die 33 m² Wohnfläche umfasst und zunächst für 350,- DM monatliche Miete fremdvermietet war, wurde mit Mietvertrag vom 01.01.1998 an die Tochter C vermietet. Das Mietverhältnis sollte nach dem vorgelegten Vertrag gemäß § 2 Nr. 1 c am 01.01.1998 beginnen und am 31.12.1998 enden, ohne dass es einer Kündigung bedurfte. Die monatliche Miete betrug gemäß § 3 Nr. 1 des Mietvertrages 228,00 DM. Eine Nebenkostenpauschale wurde nicht vereinbart. In § 3 Nr. 2 des Mietvertrages wurde jedoch geregelt, dass die Betriebskosten in der Miete nicht enthalten und die Betriebskosten als Vorschuss an den Vermieter zu zahlen und jährlich abzurechnen seien. Unter § 20 des Mietvertrages wurde weiter vereinbart, dass der Mieter sich verpflichtet, die umlagefähigen Nebenkosten eigenständig direkt an den Erheber zu zahlen. Gemäß § 4 des Mietvertrages war die Miete bar zu bezahlen. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Vertragsurkunde, Bl. 51 ff. der FG – Akte 5 V 5765/04, verwiesen.

3

Der Mietvertrag wurde auf Vermieterseite lediglich vom Kläger unterzeichnet.

Nach den von den Klägern eingereichten Unterlagen hat die Tochter nur die Stromkosten direkt an den Erheber bezahlt. 5

Die Kläger machten aus der Vermietung der genannten Wohnung in ihrer Einkommensteuererklärung 2000 einen Verlust in Höhe von 10.462,00 DM und in der Erklärung für 2001 in Höhe von 6.370,00 DM geltend. Dabei machten sie u.a. umlagefähige Nebenkosten für 2000 in Höhe von 1.830,00 DM und für 2001 in Höhe von 2.575,00 DM, resultierend aus Aufwendungen für Grundsteuer, Heizung, Wasser, Versicherung und Müllgebühren, als Werbungskosten geltend . 6

Der Beklagte erkannte zunächst die Umlagen deshalb nicht als Werbungskosten an, da keine entsprechenden Einnahmen angegeben waren und berücksichtigte in den Einkommensteuerbescheiden vom 22. März 2002 (2000) und 24. April 2002 (2001) entsprechend geringere Verluste aus Vermietung und Verpachtung obiger Wohnung. Im Rahmen der diesbezüglichen Einspruchsverfahren wies der Beklagte die Kläger darauf hin, dass der Vertrag mit der Tochter insgesamt steuerlich nicht anzuerkennen sei, da er weder tatsächlich durchgeführt worden sei noch einem Fremdvergleich stand halte. 7

Da die Kläger ihre Einsprüche aufrecht erhielten, wies der Beklagte diese mit Entscheidung vom 19.10.2004 als unbegründet zurück und änderte die Bescheide insoweit, als er die Einkünfte aus der Vermietung an die Tochter nicht mehr berücksichtigte. Zur Begründung führte er aus, dass ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis mit der Tochter nicht vorliege. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) seien Verträge unter nahen Angehörigen der Besteuerung nur dann zu Grunde zu legen, wenn sie bürgerlich - rechtlich wirksam geschlossen seien und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen fremden Dritten Üblichen entspreche. Dabei seien an den Nachweis, dass es sich um ein ernsthaftes Vertragsverhältnis handle, um so strengere Anforderungen zu stellen, je mehr Umstände auf eine private Veranlassung hindeuteten. Im Rahmen der Gesamtbetrachtung sei es grundsätzlich erforderlich und zumutbar, dass jeder Steuerpflichtige besondere Sorgfalt auf die vertraglichen Regelungen, ihre tatsächliche Durchführung und geeignete Nachweise verwende, wenn neben den vertraglichen Beziehungen enge persönliche Beziehungen zwischen den Vertragsparteien bestünden. Der Mietvertrag halte im Streitfall einem Fremdvergleich jedoch nicht stand. Zweifel an der Wirksamkeit des Mietvertrages bestünden bereits deswegen, weil er nur vom Kläger als Vermieter, nicht aber auch von der Klägerin als Miteigentümerin abgeschlossen worden sei. Ein fremder Dritter würde sich nicht dem Risiko aussetzen, nur mit einem von mehreren Berechtigten einen Vertrag abzuschließen. Bei einem fremden Dritten würde der Kläger auch nicht alleine gehandelt haben, um sich nicht den Problemen auszusetzen, die sich aus einem schwebend unwirksamen Rechtsgeschäft ergeben könnten. Auch hinsichtlich der Nebenkosten entspreche die Durchführung des Vertrages nicht dem, was unter Fremden üblich sei. Denn nach der gesetzlichen Regelung seien Nebenkosten vom Vermieter zu tragen, da es sich hierbei um Nebenleistungen handle, die den bestimmungsgemäßen Gebrauch der Mietsache erst ermöglichen. Zwischen Fremden sei es aber üblich, die umlagefähigen Betriebskosten auf die Mieter umzulegen. Im Übrigen habe sich die Tochter als Mieterin verpflichtet, die umlagefähigen Nebenkosten direkt an den Erheber zu zahlen. Mit einem fremden Dritten würde eine solche Vereinbarung nicht getroffen werden, denn bei Eigentumswohnungen sei es üblich, dass eine Abrechnung über alle Kosten (auch nicht umlagefähige Kosten) von der Hausverwaltung grundsätzlich an die Eigentümer ergehe. Darüber hinaus sei das Mietverhältnis nicht wie vereinbart durchgeführt worden, denn die 8

umlagefähigen Nebenkosten seien mit Ausnahme der Stromkosten entgegen der Vereinbarung von der Mieterin nicht gezahlt worden. Bei Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen seien ungewöhnliche Absprachen und Handhabungen im Bereich der Mietzahlungen und der Nebenkosten in aller Regel nicht als geringfügig anzusehen. Der Mietvertrag mit der Tochter sei deshalb steuerlich nicht anzuerkennen.

Mit ihrer gegen diese Einspruchsentscheidung gerichteten Klage tragen die Kläger vor, dass die Nichtanerkennung des Vermietungsverhältnisses rechtswidrig sei. Zur Begründung verweisen die Kläger zunächst darauf, dass die vereinbarte Miete von 228,00 DM eine pauschale Miete sei. Somit seien in der Miete auch alle pauschalen Nebenkosten enthalten. Diese würden nicht jährlich abgerechnet, was in der Natur einer pauschalen Vereinbarung liege. Die Tochter habe nur die Stromkosten abgeführt, da die anderen Versorgungsunternehmen nicht bereit gewesen seien, mit der Tochter einen Vertrag abzuschließen.

9

Das Mietverhältnis mit ihrer Tochter halte entgegen der Ansicht des Beklagten auch einem Fremdvergleich stand. Rechtsgrundlage des Fremdvergleichs seien die §§ 85, 88 Abgabenordnung (AO) und § 76 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO), welche die notwendigen Tatsachenfeststellungen ermöglichen. Erst das Ergebnis der der Tatsachenfeststellung zuzuordnenden Indizienwürdigung ermögliche die nachfolgende rechtliche Subsumtion, ob es sich bei den Aufwendungen des Steuerpflichtigen um nicht abziehbare Privatausgaben oder aber um Werbungskosten oder Betriebsausgaben handele. Bei Dauerschuldverhältnissen könne zudem für die Auslegung ursprünglich unklarer Vereinbarungen die spätere tatsächliche Übung der Parteien herangezogen werden. Weise ein mit Fremden zum Zweck der Einkünfterzielung geschlossener Mietvertrag ähnliche Mängel auf wie ein Mietvertrag mit Angehörigen, lasse sich daraus nur auf generell unsorgfältiges Vertragsverhalten des Steuerpflichtigen schließen. Mängel im Angehörigenvertrag deuteten in einem solchen Fall aber nicht ohne weiteres auf die private Veranlassung des Leistungsaustausches hin. Denn nicht jede Abweichung vom Üblichen schließe notwendigerweise auch die steuerliche Anerkennung des Vertragverhältnisses aus. Sie, die Kläger, hätten in einem anderen Mietobjekt in Dortmund mit den damaligen Mietern S, E, K, D, G, M und B eine vergleichbare Regelung getroffen. Auch in diesen Verträgen seien je nach wirtschaftlicher Situation Pauschalvereinbarungen mit den jeweiligen Mietern getroffen worden. Eine Abrechnung am Jahresende sei nicht erfolgt. Diesbezüglich verweisen die Kläger auf die Mietverträge mit den Mietern, Bl. 147 – 153 der FG – Akte. Der Vertrag mit Frau Bliege nicht mehr vor, dessen Inhalt könne aber vom Bevollmächtigten, der den Vertrag verfasst habe, bestätigt werden. Ebenso sei die fehlende Kautionsvereinbarung unschädlich. Denn entsprechende Vereinbarungen seien auch gegenüber anderen Mietern unterblieben, wie sich aus dem Mietvertrag mit der Mieterin G, Bl. 133 ff. der FG – Akte und den Mietern T, Bl. 154 ff. der FG – Akte, ergebe.

10

Ebenso unschädlich sei die Tatsache, dass sie, die Kläger, die Tochter in den Streitjahren finanziell unterstützt hätten. Eine solche Unterstützung sei nach ständiger Rechtsprechung nicht steuerschädlich. Im Übrigen habe die Tochter entgegen der Feststellung des Beklagten als Grafikdesignerin eigene Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielt, im Jahre 2000 in Höhe von 509,- DM und im Jahre 2001 in Höhe von 1.382,88 DM.

11

Zudem irre der Beklagte bei seinen Ausführungen, dass der Mietvertrag bei Nichtunterzeichnung beider Eigentümer schwebend unwirksam sei. Denn gemäß § 714 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) sei jedes durch einen Gesellschafter geschlossene Rechtsgeschäft im Außenverhältnis wirksam. Somit sei auch der Mietvertrag zivilrechtlich

12

wirksam geschlossen worden. Darüber hinaus habe ein fremder Dritter bei Abschluss eines Vertrages nie die tatsächliche Kenntnis über die zu Grunde liegenden Eigentumsverhältnisse.

Für die steuerliche Anerkennung eines Mietvertrages sei entscheidend, dass die Hauptpflichten der Mietvertragsparteien wie die Überlassung einer konkret bestimmten Sache und die Höhe der Miete klar und eindeutig vereinbart und so auch durchgeführt wurden. Der mit der Tochter geschlossene Mietvertrag sei jedoch entsprechend den Vereinbarungen durchgeführt worden. Die Miete sei regelmäßig gezahlt und das Mietobjekt der Tochter zum vertragsgemäßen Gebrauch überlassen worden. Auch die Nebenkostenabrede sei wie vereinbart durchgeführt worden. Es sollten nur die Kosten erfasst werden, die sie, die Kläger, nicht an die Wohnungseigentümergeinschaft zahlen müssten. Mit Ausnahme des Stromversorgers seien die Versorgungsbetriebe aus wirtschaftlichen Gründen nicht bereit gewesen, mit der Tochter entsprechende Verträge abzuschließen. Die Stromkosten seien von der Tochter jedoch direkt an den Erheber gezahlt worden. Dies entspreche auch §§ 3 und 4 des Mietvertrags, Bl. 51 ff. der FG-Akte. Grundsätzlich liege es im Ermessensspielraum des Steuerpflichtigen, welche umlagefähigen Kosten er auf seinen jeweiligen Vertragspartner umlege. Die Verordnung über die Betriebskosten sei eine dispositive, enumerative Aufzählung über die umlagefähigen Kosten. Dies bedeute aber auch, dass der Vermieter nicht verpflichtet sei, diese Kosten auf den Mieter tatsächlich abzuwälzen. Habe der Vermieter die umlagefähigen Nebenkosten nicht umgelegt, ändere dies nichts an der rechtlichen Einordnung als sonstige Werbungskosten. Werde auf die Umlage verzichtet und trage der Vermieter die Kosten selbst, führe dies bei ihm zum Werbungskostenabzug (Schmidt EStG, § 21 Rdnr. 69 "Umlagen"). Seien hinsichtlich der Nebenabgaben keine Vereinbarungen getroffen worden, müsse dies nicht zur Nichtanerkennung des Vertrages führen. Im Umkehrschluss bedeute dies aber, dass das Mietverhältnis vorliegend erst recht anzuerkennen sei, da vertragliche Regelungen über Nebenkosten getroffen worden seien.

Zwar sei der Mietvertrag lediglich für ein Jahr abgeschlossen worden. Mit Ablauf dieses Vertrages entstehe jedoch ein unbefristetes Mietverhältnis, welche die vertraglichen Vereinbarungen des befristeten Mietverhältnisses enthalte.

Im Übrigen sei die Miete zum 1.1.2002 auf monatlich 221,10 € inklusive Nebenkosten erhöht worden und das Darlehen sei voraussichtlich 2003/2004 vollständig getilgt.

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 22.03.2002 und den Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 24.04.2002, jeweils in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.10.2004 aufzuheben und die Steuer unter Berücksichtigung der geltend gemachten Verluste aus Vermietung und Verpachtung im Veranlagungszeitraum 2000 auf 34.346,00 DM und im Veranlagungszeitraum 2001 auf 18.366,00 DM festzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, bereits die Vereinbarung, dass die umlagefähigen Nebenkosten von der Tochter direkt an den Erheber zu zahlen seien, sei im Rahmen eines Mietvertrages unüblich. Aus der Tatsache, dass noch nicht einmal diese Vereinbarung tatsächlich durchgeführt worden sei, ergebe sich, dass der Mietvertrag sowohl hinsichtlich der Gestaltung als auch bezüglich der Durchführung nicht dem zwischen Fremden Üblichen entspreche. Auch der neue Vortrag, die

umlagefähigen Nebenkosten seien in der vereinbarten Miete enthalten, führe nicht zu einer Anerkennung des Mietverhältnisses. Zum Einen widerspreche dies den Angaben im Mietvertrag und führe zum Anderen dazu, dass von einem ernsthaften Mietverhältnis nicht gesprochen werden könne, da den Mietzahlungen von 2.736,00 DM umlagefähige Nebenkosten von 1.830,00 DM in 2000 und 2.575,00 DM in 2001 gegenüber stünden. Dieser Umstand spreche für die private Veranlassung des Vertrages und führe zu dem Ergebnis, dass der mit der Tochter abgeschlossene Mietvertrag inhaltlich einem Fremdvergleich nicht Stand halte.

Entscheidungsgründe

21

I.

22

Die Klage ist unbegründet. Das Mietverhältnis der Kläger mit ihrer Tochter ist steuerlich nicht anzuerkennen, sodass die hieraus geltend gemachten Verluste bei den streitigen Einkommensteuerfestsetzungen keine Berücksichtigung finden können.

23

Die Berücksichtigung der von den Klägern geltend gemachten Verluste aus der Vermietung der Wohnung in Düsseldorf als negative Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) erfordert u.a., dass ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis besteht. Dabei können grundsätzlich auch Mietverhältnisse zwischen Angehörigen steuerlich berücksichtigt werden. Es steht Angehörigen frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander so zu gestalten, dass sie steuerlich möglichst günstig sind. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH sind Verträge unter nahen Angehörigen der Besteuerung jedoch nur dann zugrunde zu legen, wenn sie bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen sind und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (z.B. BFH-Urteile vom 28. März 1995 IX R 47/93, BStBl II 1996, 59, zu 2., und vom 13. Dezember 1995 XR 261/93, BStBl II 1996, 180). Das gilt auch für Mietverträge (BFH-Urteile vom 28. Juli 2000 IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305 und vom 28. Juni 2002 IX R 68/99, BStBl II 2002, 699). Dieser sog. Fremdvergleich dient der Feststellung, ob der zu beurteilende Sachverhalt dem privaten Bereich oder dem Bereich der Einkunftserzielung (hier gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG) zuzuordnen ist (BFH-Beschluss vom 27. November 1989 GrS 1/88, BStBl II 1990, 160). Diesen Grundsätzen liegt die Überlegung zugrunde, dass bei Rechtsverhältnissen zwischen fremden Dritten der natürliche Interessengegensatz im Regelfall dazu führt, dass die getroffenen Vereinbarungen tatsächlich die Erzielung von Einkünften betreffen und nicht privaten Charakter haben (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 1990 VII R 290/82, BStBl II 1991, 391, sowie BFH-Beschluss vom 8. Februar 1995 XR 7/84, BFH/NV 1995, 782). Maßgebend für die Beurteilung ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten (BFH-Beschluss in BStBl II 1990, 160; BFH-Urteil vom 22. März 1994 IX R 78/92, BFH/NV 1995, 99). Dabei kann einzelnen dieser Beweisanzeichen je nach Lage des Falles im Rahmen der Gesamtbetrachtung eine unterschiedliche Bedeutung zukommen. Dementsprechend schließt nicht jede Abweichung vom Üblichen notwendigerweise die steuerliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus (vgl. BFH-Urteile vom 20. Oktober 1997 IX R 38/97, BStBl II 1998, 106 und in BStBl II 2002, 699; vgl. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts -BVerfG- vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34, und vom 9. Januar 1996 2 BvR 726/91). Dabei sind an den Nachweis, dass es sich um ein ernsthaftes Vertragsverhältnis handelt, um so strengere Anforderungen zu stellen, je mehr die Umstände auf eine private Veranlassung hindeuten.

24

Im Rahmen der nach diesen Grundsätzen erforderlichen Gesamtbetrachtung ist es grundsätzlich erforderlich und zumutbar, dass aufgrund der Mitwirkungspflichten nach § 90 AO jeder Steuerpflichtige besondere Sorgfalt auf die vertraglichen Regelungen, ihre

25

tatsächliche Durchführung und geeignete Nachweise zu verwenden hat, wenn neben den vertraglichen Beziehungen enge persönliche Beziehungen zwischen den Vertragsparteien bestehen. Nur so ist es der Steuerverwaltung und den Gerichten möglich festzustellen, ob Vereinbarungen und die auf ihnen beruhenden Leistungen steuerlich zu berücksichtigen sind. Dies ist Folge der Tatsache, dass innerhalb von engen persönlichen Beziehungen und Wirtschaftsgemeinschaften, Sachverhalte schwieriger zu ermitteln sind als bei fremden Vertragsparteien mit völlig getrennten Wirtschaftsgrundlagen.

Nach diesen Grundsätzen ist das Mietverhältnis zwischen den Klägern und ihrer Tochter steuerlich nicht anzuerkennen. Es hält dem erforderlichen Fremdvergleich nicht Stand. Die Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalles führt vielmehr zu dem Ergebnis, dass das Mietverhältnis sowohl in der Gestaltung als auch in der Durchführung in mehreren Punkten von dem zwischen Dritten Üblichen abweicht. Die Abweichungen sind zwar nicht einzeln betrachtet, aber in ihrer Gesamtheit so gravierend, dass das Mietverhältnis in den Streitjahren keine steuerliche Anerkennung finden kann. 26

1. Der Mietvertrag vom 01.01.1998 wurde laut § 2 Nr. 1 c auf ein Jahr abgeschlossen und endete am 31.12.1998, ohne dass es einer Kündigung bedurfte. Mit Ablauf des Jahres entstand auch nicht ohne weiteres ein unbefristetes Mietverhältnis. Dazu bedurfte es vielmehr weiterer Vereinbarungen zwischen den Klägern und ihrer Tochter. Da die Kläger keine weiteren Verträge vorgelegt haben, ist davon auszugehen, dass bezüglich der Streitjahre 2000 und 2001 überhaupt keine Vereinbarungen getroffen wurden oder lediglich eine mündliche Mietvereinbarung abgeschlossen wurde. In beiden Fällen entspricht das Vorgehen der Kläger nicht dem zwischen Dritten Üblichen. Zwar bedürfen Mietverträge grundsätzlich keiner besonderen Form. Dennoch ist es zwischen fremden Dritten schon allein aus Gründen der Rechtssicherheit üblich, Mietverträge schriftlich abzuschließen. Ein fremder Dritter würde sich im Zweifel nicht auf eine lediglich mündliche Vereinbarung einlassen. 27

2. Der mit der Tochter vereinbarte Mietzins ist zudem niedriger als derjenige, den der fremde Vormieter zu entrichten hatte. Mit diesem war nämlich, wie sich aus der Steuerakte für 1998 ergibt, ein Mietzins von 350,- DM monatlich vereinbart, während die Tochter nur 228,- DM Miete entrichten musste. Dieser Umstand deutet darauf hin, dass die familiären Gegebenheiten bei Vertragsschluss eine besondere Rolle gespielt haben. Der Umstand, dass die Miete ab 2002 erhöht worden sein soll, ist dabei ohne Belang, da die Umstände in späteren Zeiträumen für die Beurteilung in den Streitjahren nicht berücksichtigt werden können. 28

3. Zudem sind die hinsichtlich der Nebenkosten getroffenen Vereinbarungen ungewöhnlich. Die Vertragsparteien haben vereinbart, dass die Nebenkosten in der vereinbarten Miete nicht enthalten sein sollen. Bezüglich der Nebenkosten enthält der Vertrag unter § 3 Nr. 2 einerseits die Regelung, dass die Betriebskosten als Vorschuss an den Vermieter zu zahlen und jährlich abzurechnen sind. Andererseits wurde die Tochter als Mieterin gemäß § 20 Nr. 2 im Rahmen einer weiteren Vereinbarung verpflichtet, die umlagefähigen Nebenkosten eigenständig direkt an den Erheber zu zahlen. Damit sind die getroffenen Vereinbarungen in sich widersprüchlich. Zudem ist die zusätzliche Vereinbarung über die Nebenkosten so gestaltet, dass sie einem Vergleich mit Verträgen unter fremden Dritten nicht standhält. Denn die Vereinbarung enthält keinerlei genauere Angaben darüber, welche Kosten direkt vom Mieter an den Erheber zu zahlen sind. Zwischen fremden Dritten ist es jedoch gerade bezüglich der Nebenkosten, deren Abrechnung häufig zu Streit führt, üblich und geboten, genaue und nachvollziehbare Regelungen zu treffen. Entgegen der Ansicht der Kläger wurden auch nicht mit anderen Mietern vergleichbare Regelungen getroffen. Denn in den von 29

den Klägern zum Vergleich vorgelegten Mietverträgen wurde neben der Kaltmiete eine zusätzliche monatliche Nebenkostenpauschale in nicht unerheblicher Höhe vereinbart. Dass die Kläger entgegen der vertraglichen Regelungen keine Jahresabrechnung erstellt haben wollen, ist dabei ohne Belang. Die im Streitfall gewählte Nebenkostenvereinbarung lässt sich daher nur unter Berücksichtigung des familiären Verhältnisses zwischen den Vertragsparteien erklären.

Darüber hinaus wurde selbst die Zusatzvereinbarung zu den Nebenkosten gemäß § 20 Nr. 2 des Mietvertrages nicht erfüllt. Denn ausweislich der vorgelegten Unterlagen hat die Tochter der Kläger lediglich an den Stromversorger Stadtwerke Düsseldorf direkte Zahlungen geleistet. Die anderen Kosten wurden offensichtlich, wie sich auch aus der Aufstellung der Werbungskosten ergibt, von den Klägern selbst getragen. Zwischen fremden Dritten ist es aber üblich, die Betriebskosten auf den Mieter umzulegen, da nur dieser Einfluss auf die Höhe dieser Kosten hat. Diesbezüglich können die Kläger sich nicht darauf berufen, dass die Versorgungsbetriebe, mit Ausnahme des Stromversorgers, aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht bereit waren, Verträge unmittelbar mit der Tochter abzuschließen. Dieser Umstand zeigt vielmehr deutlich, dass die gewählte Vereinbarung unüblich ist und zu Problemen führt, die ein Vermieter gegenüber einem Dritten nicht hinnehmen würde. Im Ergebnis haben die Kläger den überwiegenden Teil der Nebenkosten selber getragen und nicht auf die Tochter als Mieterin, wie es zwischen fremden Dritten üblich ist, umgelegt. Dadurch wurde die vereinnahmte Miete von 2.736 DM/Jahr durch die Nebenkostenzahlungen im Jahre 2000 zu 67 % und im Jahre 2001 zu 94 % aufgezehrt. 30

4. Unter den hier vorliegenden besonderen Umständen kann auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Kläger ihre Tochter unstreitig mit erheblichen Unterhaltszahlungen unterstützt haben, die im Rahmen der Veranlagung als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd berücksichtigt wurden. Da die Tochter selbst nach dem Vortrag der Kläger aus einer Tätigkeit als Grafikdesignerin lediglich geringfügige Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielte, wurde die Miete letztlich aus dem Unterhalt der Kläger bezahlt. Zwar ist dieser Umstand nach der Rechtsprechung grundsätzlich nicht steuerschädlich, erhält aber im Zusammenhang mit den anderen genannten Besonderheiten dennoch Gewicht. 31

Insgesamt kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis in den Streitjahren bestanden hat. 32

II. 33

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 34