
Datum: 22.10.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 2964/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:1022.7K2964.09.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob ein Hotel-Pachtvertrag zwischen der Klägerin und ihrem Ehemann steuerlich anzuerkennen ist.

2

Die Klägerin betreibt seit dem Jahre 2000 in A das Hotel- und Restaurant „D ...“ und erzielt hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die betrieblich genutzten Räumlichkeiten hat die Klägerin mit Vertrag vom 19.1.2000 von ihrem Ehemann, Herrn P, gepachtet, der das Objekt im Jahre 1999 zu einem Gesamtpreis von 3.200.000,- DM (= 1.636.134,- €) erworben hatte. Der Kaufpreis und die Kosten für die erforderlichen Umbaumaßnahmen (0,7 Mio. DM) beliefen sich insgesamt auf 3,9 Mio. DM und wurden in vollem Umfang von der Sparkasse B finanziert. In Höhe von 3,0 Mio. DM war P alleiniger Darlehensnehmer und in Höhe von 0,9 Mio. DM wurden die Darlehen von den Eheleuten P gemeinsam aufgenommen. Die Gesamtdarlehensvaluta blieb - trotz Kapitaldienst – bis zum 31.12.2006 nahezu unverändert (1.968.532,01 € = 3.580.120,60 DM).

3

Die Pachtzeit begann lt. Pachtvertrag am 1.2.2000 und sollte 10 Jahre dauern. Gemäß § 3 Nr. 1 des Pachtvertrages betrug der monatliche Pachtzins 35.225,40 DM zuzüglich 5.636,06 DM Umsatzsteuer (umgerechnet jährlich 250.702 € brutto). Die Pachtzahlungen waren laut § 3 Nr. 2 des Pachtvertrages monatlich bis zum 5. Kalendertag des Folgemonats auf ein Bankkonto des Ehemannes zu überweisen. Der Verpächter war gemäß § 10 Nr. 1.2 des

4

Pachtvertrages berechtigt, das Pachtverhältnis mit sofortiger Wirkung zu kündigen, wenn sich der Pächter mit einer Zahlung in Höhe des Betrages, der einer Monatspacht entspricht, länger als einen Monat im Rückstand befindet. Nach § 12 des Vertrages bedürfen Vertragsänderungen der Schriftform. Mündliche Vereinbarungen sollten nur Gültigkeit haben, wenn sie von beiden Seiten schriftlich bestätigt werden. Die Aufhebung der Schriftform war nur durch schriftliche Vereinbarung möglich. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag verwiesen (Bl. 85 der FG-Akte).

Aus den von der Klägerin mit den Feststellungserklärungen eingereichten Erläuterungen zum jeweiligen Jahresabschluss ergibt sich, dass von der vereinbarten Pacht tatsächlich nur folgende Beträge gezahlt wurden:

Jahr	Pacht (€)	Davon gezahlt	Davon nicht gezahlt (€)
2000	229.810,-	180.711,-	49.099,-
2001	250.702,-	120.355,-	130.347,-
2002	250.702,-	179.666,-	71.036,-
2003	250.702,-	137.997,-	112.705,-
2004	250.702,-	173.797,-	76.905,-
2005	250.702,-	217.546,-	33.156,-
2006	250.702,-	134.997,-	115.705,-
Gesamt	1.734.022,-	1.145.069	588.953,-

Die Pachtzahlungen erfolgten in der Form, dass monatlich unterschiedliche Beträge (zwischen 500,- € und 6.000,- €) auf das Konto des Ehemannes eingezahlt bzw. überwiesen wurden. Die zum Jahresende noch ausstehenden Beträge wurden den sonstigen Verbindlichkeiten zugerechnet und nach Abzug der Vorsteuer als Mietaufwendungen erfasst.

In der Buchführung des Jahres 2004 wurden von den Pachtrückständen für die Jahre 2000 bis 2003 insgesamt 305.000,- € erfolgsneutral über das Konto Privateinlagen ausgebucht. Nach Angaben der Klägerin handelt es sich hierbei um eine (Geld-)Schenkung des Ehemannes. In der Bilanz zum 31.12.2006 waren noch Verbindlichkeiten für Pachtrückstände in Höhe von insgesamt 283.954,- € passiviert.

Für die Zeiträume von 2000 bis 2006 erklärte die Klägerin folgende Betriebsergebnisse:

Jahr	Umsatz (€)	Gewinn/Verlust (€)	Instandhaltungsaufwand (€)	Verbindl.(€)
2000	538.557,-	-92.508,-	5.479,-	167.945,-

2001	768.161,-	-24.722,-	2.394,-	318.456,-
2002	780.488,-	-24.049,-	22.831,-	392.073,-
2003	755.204,-	- 70.301,-	9.752,-	481.480,-
2004	775.450,-	8.406,-	18.558,-	225.797,-
2005	736.203,-	27.062,-	4.299,-	246.932,-
2006	623.811,-	- 35.597,-	4.345,-	368.533,-

Der Beklagte setzte für die Streitjahre 2003 bis 2006 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gesondert fest. Die Gewerbesteuer-Messbeträge für 2003 bis 2006 setzte er entsprechend der Erklärungen jeweils auf 0,- € fest. Gleichzeitig stellte er den vortragsfähigen Gewerbeverlust gesondert fest. Auf den 31.12.2003 ergab sich hierbei ein Gewerbeverlust i.H.v. 211 .581,- €, auf den 31.12.2004 i.H.v. 203.175,- €, auf den 31 .12.2005 i.H.v. 176.113,- € und auf den 31.12.2006 i.H.v. 311.711 ,- €. Die Verlustfeststellungsbescheide 2004 bis 2006 ergingen wie die Bescheide über die Gewerbesteuer-Messbeträge 2004 bis 2006 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

11

Am 7.12.2007 einigten sich die Klägerin und ihr Ehemann mit der Sparkasse E als Rechtsnachfolgerin der Sparkasse B auf einen Forderungsverzicht

12

mit Besserungsschein. Die Gesamtverbindlichkeiten der Eheleute P beliefen sich zu diesem Zeitpunkt auf insgesamt 3.890.079,64 €. Hiervon entfielen ca. 2 Mio. € auf das Hotelobjekt. Die weiteren Verbindlichkeiten in Höhe von ca. 1,8 Mio. Euro betrafen Eigentumswohnungen des Ehemannes. Unter Heranziehung sämtlicher Eigentumswohnungen bzw. Verwertung der Wohnungen wurde eine Gesamtbereinigung mit der Bank vereinbart, wonach diese auf Forderungen in Höhe von 1.510.000,00 € gegen Besserungsschein verzichtete (Blatt 188 der FG-Akte, Vereinbarung vom 07.12.2007). Nach dieser Gesamtbereinigung lasteten auf den Eheleuten P noch Verbindlichkeiten gegenüber der Sparkasse E in Höhe von 1,5 Mio. Euro zzgl. des Besserungsscheins. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Vereinbarung vom 7.12.2007 verwiesen.

13

Im zeitlichen Zusammenhang mit den Verhandlungen zu diesem Forderungsverzicht wurde mit „Zusatz zum Pachtvertrag“ vom 23.11.2007 der monatliche Pachtzins (netto) für das Hotel um 4.000 € auf 14.000 € reduziert. Die Reduzierung war (zunächst) bis zum 30.11.2008 befristet. Sie wurde mit der wirtschaftlich angespannten Lage des Pächters (Klägerin) begründet. Mit „Pachtvertrag-Änderung“ vom 29.4.2008 wurde der Pachtzins dann mit Wirkung zum 1.7.2008 (unbefristet) auf 7.563,03 € monatlich herabgesetzt (9.000 € brutto).

14

Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2003 bis 2006 (BP-Bericht vom 10.9.2008) kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass das Pachtverhältnis zwischen der Klägerin und ihrem Ehemann steuerlich nicht anzuerkennen sei, weil die Pachtzahlungen nicht den vertraglichen Vereinbarungen entsprächen und daher einem Fremdvergleich nicht standhielten. Er erhöhte den erklärten Gewinn um die bisher als Betriebsausgaben gebuchten Pachtaufwendungen in Höhe von 216.125,- € (netto) pro Jahr und behandelte die gezahlte Pacht als

15

Privatentnahme. Unter Einbeziehung der Rückstellung für Gewerbesteuer setzte er für die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2003 in Höhe von 145.823,- €, für 2004 in Höhe von 193.102,- €, für 2005 in Höhe von 207.137,- € und für 2006 in Höhe von 152.800,- € an. Wegen der Ermittlung der Einkünfte wird auf die Anlage 2 zum BP-Bericht Bezug genommen.

Der Beklagte folgte dem Betriebsprüfer und erließ am 29.10.2008 gem. § 164 Abs. 2 AO 16
entsprechend geänderte Feststellungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 und am
25.11.2008 ebenfalls nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide über den Gewerbesteuer-
Messbetrag für die Jahre 2004 bis 2006. Der hiernach festgesetzte Gewerbesteuer-
Messbetrag beträgt für das Jahr 2004 7.230,- €, für 2005 7.930,- € und für 2006 5.215,- €. Zugleich hob der Beklagte jeweils den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Außerdem hob der Beklagte mit Bescheiden vom 17.11.2008 die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2003, 31.12.2004, 31.12.2005 und 31.12.2006 auf, weil sich kein vortragsfähiger Gewerbeverlust mehr ergab. Die Änderungen stützte er insoweit auf § 35 b Abs. 1 GewStG (2003) bzw. § 164 Abs. 2 AO (2004 bis 2006).

Die Klägerin legte gegen die Änderungsbescheide jeweils fristgerecht Einspruch ein, mit 17
denen sie geltend machte, dass das mit ihrem Ehemann getroffene Pachtverhältnis steuerlich anzuerkennen sei. Angehörigen im Sinne der AO sei es freigestellt, die für sich günstigsten Rechtsverhältnisse zu wählen. Haftungsgründe und auch der Umstand, dass die Immobilie nicht in einem Betriebsvermögen stehen sollte, hätten für die Gestaltung im Streitfall eine erhebliche Bedeutung gehabt. Die Höhe der vereinbarten Miete sei anhand ortsüblicher Quadratmeterpreise ermittelt worden, so dass auch ein Fremdmietler diese Vereinbarung jederzeit unterschrieben hätte.

Als ihr Ehemann das Objekt im Jahre 1999 erworben habe, sei eine nachhaltige 18
Gewinnrealisierung aus dem Gewerbebetrieb erwartet worden. Vom Verkäufer des Hotels sei eine tatkräftige Unterstützung im Übergang und dem Erhalt der Umsätze versprochen worden. In der Folgezeit seien aber zwei Stammkunden abgesprungen und die Zusagen des Veräußerers nicht eingehalten worden. Dies habe dazu geführt, dass die kalkulierten Gewinne nicht erzielt worden seien. Da die Ursache hierfür teilweise im Gebäude gelegen habe, wäre auch ein fremder Eigentümer mit einer zunächst schleppenden Mietzahlung einverstanden gewesen. Eine Reduzierung der Pacht wäre auch für einen fremden Eigentümer nicht in Betracht gekommen, da die Miete ortsüblich kalkuliert gewesen sei und man damit die Möglichkeit aufgegeben hätte, zu einem späteren Zeitpunkt bei Besserung der Geschäftslage die Pachtrückstände zu erhalten. Der Ehemann habe im Hinblick auf ihre finanzielle Situation keine Maßnahmen zur Beitreibung der rückständigen Pacht eingeleitet. Sicherheiten hätten von ihr nicht gestellt werden können. Aufgrund der fehlenden Sicherheiten sei auch eine Fremdfinanzierung der Pachtrückstände ausgeschlossen gewesen. Ein neuer Pächter hätte kurzfristig nicht gefunden werden können. Die Unregelmäßigkeit der Zahlungen stünde der steuerlichen Anerkennung des Pachtverhältnisses nicht entgegen, weil sie ausschließlich in ihrer schwierigen wirtschaftlichen Situation begründet gewesen seien. Die Vereinbarung einer umsatz- oder gewinnabhängigen Pacht sei zivilrechtlich zulässig bzw. üblich (Hinweis auf: das Urteil des OLG Brandenburg vom 30.6.2007, ZMR 2007, S. 778). Im Streitfall hätten sich die Pachtzahlungen an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Pachtbetriebs orientiert. Durch die steuerliche Nichtanerkennung des Pachtverhältnisses seien im Ergebnis sämtliche Finanzierungskosten des Eigentümers vom steuerlichen Abzug ausgeschlossen worden, was dem verfassungsrechtlich garantierten objektiven Nettoprinzip widerspreche.

Die Einsprüche blieben erfolglos. Der Beklagte vertrat in den Einspruchsentscheidungen vom 19.8.2009 weiterhin die Auffassung, dass das Pachtverhältnis zwischen der Klägerin und ihrem Ehemann steuerlich nicht anzuerkennen sei.

Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines Mietverhältnisses im Sinne des § 21 Abs. 1 EStG zwischen nahen Angehörigen sei, dass der Vertrag bürgerlich rechtlich wirksam geschlossen worden sei und darüber hinaus sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspreche. Im Streitfall lägen im Hinblick auf die die Höhe der rückständigen Pacht und den langen Zeitraum, über den sich diese Rückstände angesammelt hätten, gewichtige Durchführungsmängel vor. 20

Im Streitfall hätten die Parteien den vereinbarten Pachtvertrag nicht tatsächlich umgesetzt. Sollte die Pacht in Abhängigkeit vom Umsatz oder Gewinn des Betriebs gezahlt worden sein, so habe dieser Vorgehensweise keine entsprechende vertragliche Vereinbarung zugrunde gelegen. Der Pachtvertrag vom 19.01.2000 sehe unter § 3 eine feste monatliche Pacht vor. Er sei insoweit klar und unmissverständlich und bedürfe deshalb nicht der Auslegung. Sollten der bei Erwerb der Immobilie vorhandene Kundenstamm und die Zusage des Veräußerers zur Mitwirkung tatsächlich Einfluss auf die vereinbarte Pacht gehabt haben, so hätte die Klägerin zumindest versuchen müssen, bei dem angegebenen Wegfall der zwei Großkunden und der unterbliebenen Unterstützung des Veräußerers eine Minderung der zu zahlenden Pacht zu erreichen. 21

Die Nichtberücksichtigung der geleisteten Zahlungen als Betriebsausgaben stelle auch keinen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip dar. Folge der steuerlichen Nichtanerkennung des Pachtverhältnisses sei der Nichtansatz der erhaltenen Pacht beim Ehemann als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 EStG. Mangels erzielter Einnahmen seien als Folge auch die mit dem Objekt in Zusammenhang stehenden Kosten nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Es handele sich stattdessen nach ständiger Rechtsprechung um Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 12 EStG. 22

Mit der vorliegenden Klage begehrt die Klägerin weiterhin die steuerliche Anerkennung des Pachtvertrages mit ihrem Ehemann. 23

Übereinstimmende Kalkulationsgrundlage für die Bemessung der Pachthöhe seien sowohl für sie als auch für ihren Ehemann die im Zusammenhang mit dem Ankauf der Immobilie offengelegten Ertragsaussichten (vgl. Übersicht des StB C vom 17.6.1999, Bl. 97 f der FG-Akte), der Kundenstamm (Seminarkunden) der Eheleute F als Verkäufer der Immobilie und das auf Vermittlung der Sparkasse B in Auftrag gegebene Gutachten der Firma K ... aus A (Gutachten vom 19.8.1999, Bl. 102 f der FG-Akte) gewesen. 24

Unter Berücksichtigung dieser Rentabilitäts- und Liquiditätsberechnungen sowie der Verpflichtungen des Ehemanns der Klägerin gegenüber der finanzierenden Bank habe § 3 des Pachtvertrages den Pachtzins in Höhe von monatlich (netto) 35.225,40 DM zzgl. der gesetzlichen Mehrwertsteuer festgelegt. Die Ertragsprognosen des Gutachters seien insofern von einem Gesamtumsatz i.H.v. rd. 1.800 TDM sowie möglichen Überschüssen i.H.v. rd. 420 TDM ausgegangen (vgl. Seite 33 des Gutachtens vom 19.08.1999, Bl. 134 der FG-Akte). 25

Das Hotel sei in überaus starkem Maße als Seminar- und Tagungshotel am Markt tätig. Im Anschluss an die Übernahme des Hotel- und Gaststättenbetriebs durch die Klägerin hätten die Verträge mit der R Versicherung und der H bedauerlicherweise nicht übernommen werden können. Die R Versicherung sei mit durchschnittlich 15 Seminarteilnehmern pro Woche und einem Monatsumsatz i.H.v. rd. 39.000,00 DM der größte Einzelkunde des 26

Vorbetreibers (Hotel F) gewesen. Die H (H) sei mit einer Jahresauslastung von 15 Seminarwochen und einem Umsatz i.H.v. 8.000,00 DM pro Seminarwoche ebenfalls ein Großkunde gewesen. Allein der Wegfall dieser beiden Kunden habe zu einer Reduzierung der Seminarumsätze i.H.v. rd. 588 TDM geführt. Dies sei nicht zu erwarten gewesen und hätte auch nicht kompensiert werden können.

Der fehlende Umsatz habe auf der Ebene des Gewerbebetriebs der Klägerin dazu geführt, dass sie bereits im ersten Jahr ihrer Tätigkeit massive Schwierigkeiten gehabt habe, ihren Zahlungsverpflichtungen aus dem Pachtvertrag nachzukommen. Irgendwann im Laufe des ersten Betriebsjahres seien die Pachtzinsen von der Klägerin nicht mehr regelmäßig überwiesen worden, weil es an der entsprechenden Liquidität gefehlt habe. Mit den tatsächlich erfolgten Zahlungen hätten zumindest die Darlehenszinsen bezahlt werden können. Es sei allerdings nicht gelungen, die kompletten Verpflichtungen abzudecken. Der Ehemann der Klägerin habe noch ein oder zwei Überschuss erzielende Eigentumswohnungen gehabt. Mit den Mieten hieraus seien dann andere Verbindlichkeiten beglichen und der Lebensunterhalt bestritten worden. Alles was im Hotel- und Gaststättenbetrieb übrig geblieben sei, sei an die Bank geflossen.

27

Die laufenden Pachtzahlungen seien in den Streitjahren nicht monatlich in einer Summe, sondern in mehreren Teilzahlungen – entsprechend der Liquidität der Pächterin – gezahlt worden. Die Teilzahlungen beliefen sich auf drei bis vier Zahlungen a 5.000,00 bis 6.000,00 €, wobei einzelne Teilzahlungen teilweise per Banküberweisung und teilweise per Barauszahlung aus der Kasse des Hotel- und Gaststättenbetriebs erfolgt seien. In einzelnen starken Monaten sei die vereinbarte Pacht i. E. nahezu vollumfänglich gezahlt worden, während in anderen umsatzschwachen Monaten kleinere Anteile (z.B. 1 - 2 x 5.000,00 €) ausgeglichen worden seien. Zum Ausgleich ausstehender Pachtbeträge seien ferner vereinzelt Scheckzahlungen größerer Hotelkunden zu Gunsten des Verpächters eingezahlt worden.

28

Auf Ebene der Klägerin seien strukturelle Maßnahmen ergriffen worden, um die Einnahmesituation zu verbessern. So seien ab dem Jahr 2003 Hotelarrangements über die Internetplattform Ebay vermarktet worden. Im Jahr 2003 hätten hierüber Mehrumsätze in einer Größenordnung von rd. 92 T€, in 2004 von rd. 133 T€ und in 2005 von rd. 77 T€ generiert werden können. Wegen der dann bestehenden Überangebote auf der Internetplattform Ebay hätten die Umsätze in der Folgezeit, d.h. ab dem Jahr 2006 wieder deutlich abgenommen. Weitere strukturelle Maßnahmen zur Verbesserung der Liquidität der Klägerin seien durch Einschalten eines externen Unternehmensberaters, der Fa. ... und ..., M aus ... S, erfolgt. Die Begleitung durch Herrn M sei für ca. 1 Jahr im Zeitraum April 2008 - April 2009 im Rahmen öffentlicher Programme erfolgt.

29

Über die vorstehenden Bemühungen der Klägerin hätte dem Verpächter i. E. eine höhere Pachtzahlung zur Verfügung gestellt werden können. Aus alledem werde deutlich, dass Pächter und Verpächter sich umfangreich darum bemüht hätten, den Verpflichtungen aus dem Pachtvertrag nachzukommen. Die fehlende Ertragsfähigkeit des Pachtobjekts habe im Ergebnis zur Unterdeckung auf Ebene des Mietkontos des Verpächters und zur Stagnation der Darlehenssalden geführt.

30

Trotz der wirtschaftlichen Zahlungsschwierigkeiten sei die Pacht bis zum Jahr 2007 in unveränderter Höhe belassen worden, da eine Reduzierung dieser Pacht auf Basis der ursprünglichen Zahlungsverpflichtungen des Verpächters endgültig die fehlende Kapitaldienstfähigkeit und zwingend die Kündigung der Darlehensverträge durch die finanzierende Bank (Sparkasse B bzw. Sparkasse E) und die Insolvenz der Eheleute P zur

31

Folge gehabt hätte. Eine Anpassung des Pachtzinses sei erst im November 2007 erfolgt, weil zu diesem Zeitpunkt durch den Verzicht gegen Besserungsschein von Seiten der Bank neue Umstände eingetreten seien. Zuvor sei der Pachtzins nicht gekürzt worden, weil die Eheleute permanent davon ausgegangen seien, dass sie den ursprünglich prognostizierten und vereinbarten Pachtzins auch wirklich erwirtschaften könnten.

Die offenen Pachtzahlungen seien durch mündliche Vereinbarung in Darlehen umgewandelt worden. Diese Darlehen seien bei einer Verbesserung der Ertragslage zurückzuzahlen gewesen. Dementsprechend sei die ausstehende Pacht bei der Klägerin am Ende des Jahres als sonstige Verbindlichkeit aufwandswirksam verbucht worden. Umgekehrt sei (auch) die ausstehende Pacht auf Ebene des Ehemannes der Klägerin mit der Darlehensvergabe als steuerlich zugeflossen behandelt und versteuert worden. Der Ehemann der Klägerin habe im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung stets die vertraglich vereinbarte Pacht als Einnahme voll umsatz- und einkommensversteuert. 32

Mangels wirtschaftlicher Möglichkeiten sei auf eine Verzinsung verzichtet worden. Da die der Klägerin zur Verfügung stehenden Sicherungsmöglichkeiten bereits der finanzierenden Bank (Sparkasse B bzw. Sparkasse E) hingegeben worden seien, habe diese ihrem Ehemann als Verpächter insoweit keine weiteren Sicherheiten mehr zur Verfügung stellen können. Entsprechend der Vermögensstruktur der Klägerin und ihres Ehemannes stünden alle Immobilien - einschließlich der privat genutzten Immobilie - im ausschließlichen Eigentum des Ehemannes. 33

Mit Datum vom 10.12.2004 habe der Ehemann der Klägerin zum Ausgleich der Darlehensforderung einen Betrag von 305.000,00 € geschenkt. Der Vorgang sei über das Bankkonto des Verpächters bei der Sparkasse B abgewickelt worden. Die Schenkung sei durch Herrn P als Ehemann der Klägerin und nicht als Verpächter erfolgt. Über die Schenkung habe das Verpächterdarlehen zum 31.12.2003 von ursprünglich 363.187,00 € auf 58.187,00 € reduziert werden können. 34

Da eine Verbesserung der Ertragsaussichten des Hotel- und Restaurantbetriebs und mithin der zu erzielenden Pacht nicht möglich erschien, habe sich der Ehemann der Klägerin 2005 entschlossen, die Immobilie zu verkaufen und sie hierzu in das Internetportal Immobilienscout 24 eingestellt. Die Suche nach einem potentiellen Käufer sei bedauerlicherweise erfolglos geblieben. Die Immobilie habe nach ca. einem halben Jahr wieder aus dem Internetportal herausgenommen werden müssen, da Kunden hiervon Kenntnis erlangt hätten. Dies sei für die Klägerin geschäftsschädigend gewesen. 35

Im Streitfall sei kein Gestaltungsmissbrauch gegeben. Eine steuerlich nicht zu berücksichtigende Liebhaberei könne ebenso ausgeschlossen werden wie die Gewährung von Unterhalt. Die Immobilie werde auch nicht anteilig für private Zwecke mit genutzt. 36

Dass die Zahlungen unregelmäßig erbracht worden seien, sei unerheblich. Im Fremdvergleich würden Pachtzahlungen in wirtschaftlich schwierigen Zeiten nicht nur als Festbetrag, sondern auch als variable Beträge gezahlt, die sich regelmäßig am Umsatz oder Gewinn des Pächters bzw. des Pachtobjekts ausrichteten. Die Anknüpfung an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Klägerin sei hier dem Umstand geschuldet, dass diese auf der einen Seite wirtschaftlich nicht in der Lage gewesen sei, eine höhere Pacht zu zahlen und andererseits kein fremder Pächter habe gefunden werden können, der eine höhere Pacht zu zahlen bereit gewesen wäre. Ein Leerstand der Immobilie hätte bereits kurz- bis mittelfristig die Insolvenz des Verpächters, d.h. des Ehemanns der Klägerin, zur Folge gehabt. Aus diesem Grund habe die Kreissparkasse E als finanzierende Bank auch auf einen 37

Großteil ihrer Darlehensforderung verzichtet.

Die Nichtanerkennung des Pachtverhältnisses widerspreche auch dem verfassungsrechtlich gebotenen objektiven Nettoprinzip. Sie führe dazu, dass die Finanzierungskosten und Abschreibungen für das Hotel völlig vom steuerlichen Abzug ausgeschlossen seien. 38

Mit dem Pachtvertrag sollten weder die Klägerin noch ihr Ehemann übervorteilt werden. Die Chancen und Risiken sollten für alle Vertragsparteien ausgewogen sein. Bei den dem Vertrag zugrunde liegenden Ertragsaussichten habe es sich nicht um eine einseitige Erwartung einer Vertragspartei gehandelt, die als solches unbeachtlich sei (vgl. Unberath in Bamberger/Roth, Bürgerliches Gesetzbuch, Band 1, § 313 BGB Rz. 19; Heinrichs in Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, § 313 BGB Rz. 5). Die vorliegenden Rentabilitäts- und Ertragsprognosen hätten vielmehr den Geschäftswillen beider Vertragsparteien übereinstimmend und unmittelbar beeinflusst. Die Parteien hätten sich bei Vertragsschluss über einen für ihre Willensbildung wesentlichen Umstand gemeinschaftlich geirrt. Die Klägerin sei deshalb als Pächterin zivilrechtlich berechtigt gewesen, gem. § 581 Abs. 2 BGB i.V.m. § 536 BGB die Miete zu mindern. Auch wenn dies - mangels anwaltlicher Beratung beider Parteien - nicht ausdrücklich dokumentiert worden sei, so sei die Anlehnung der gezahlten Pacht an die tatsächlichen Liquiditäts- und Ertragssituation der Klägerin - zumindest wirtschaftlich gesehen- einer Pachtminderung gleichzusetzen. Insofern gehe auch der Beklagte fehl, wenn er meine, dass der Ehemann der Klägerin als Pächter zur ordentlichen oder außerordentlichen Kündigung des Pachtvertrages berechtigt gewesen wäre. § 10 Abs. 1.2 des Pachtvertrages sehe zwar die Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung des Pachtvertrages für den Fall vor, dass der Pächter sich in Höhe des Betrages, der einer Monatspacht entspreche, länger als einen Monat im Rückstand befinde. Diese Grundsätze gelten allerdings dann nicht, wenn die Klägerin zur Pachtminderung berechtigt sei (vgl. Weidenkaff in Palandt, Einf.v. § 581 BGB Rz. 20 m.w.N.). 39

Die von der Klägerin und ihrem Ehemann als Verpächter praktizierte Umsatz- und gewinnorientierte Pacht entspreche somit zwingenden zivilrechtlichen Regelungen im Zusammenhang mit einem mangelbehafteten Pachtverhältnis. Ebenso wie die Klägerin hätte auch ein fremder Dritter als Pächter bei Nichterreichen der gemeinsam prognostizierten Erträge nicht die volle Pacht an den Verpächter gezahlt. Hierbei sei unbeachtlich, dass die Klägerin mit ihrem Ehemann als Verpächter insofern keine Korrespondenz bzw. keinen Rechtsstreit geführt habe, da sich die Vertragsparteien über die geringere Ertragskraft der Immobilie einig gewesen seien und alle weiteren rechtlichen Schritte nur unnütze Kosten verursacht hätten. Im Fremdvergleich würden in vielen anderen 40

Miet- und Pachtverhältnissen bei Vorliegen offensichtlicher Mängel zwischen dem Miet- oder Pachtvertragsparteien ebenfalls keine Rechtsstreitigkeiten durchgefochten. 41

Die steuerliche Anerkennung des hier vorliegenden Pachtverhältnisses stehe auch nicht im Gegensatz zu der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte im Zusammenhang mit Mietverhältnissen naher Angehöriger. Die vom Beklagten zitierte Rechtsprechung betreffe insoweit nämlich überwiegend Sachverhalte, die die Abgrenzung zum steuerlich nicht relevanten Unterhaltsbereich im Vordergrund hätten. 42

Hinzu komme, dass in diesen Fällen ein gut funktionierender privater Mietmarkt existiert habe, auf dem es den jeweiligen Vermietern ohne große Schwierigkeiten möglich gewesen wäre, die Mietsache anzubieten und - eine fremdübliche Miete vorausgesetzt - diesen Mehrwert zu vereinnahmen. Dies sei im Streitfall allerdings nicht gegeben. Bei dem Mietobjekt „D ...“ handele es sich um eine Spezialimmobilie, die nur einen sehr 43

eingeschränkten Interessenten bzw. Pächterkreis habe. Im Gegensatz zu kleineren Gaststätten bedürfe der Betrieb eines großen Hotels ein entsprechendes Fachwissen, so dass die Pacht eines solchen Objektes nur für einen sehr eingeschränkten Personen- bzw. Fachkreis möglich sei. Da viele Objekte dieser Größenordnung mittlerweile leer stünden und der Leerstand erhebliche Kosten verursache, würden Objekte dieser Größenordnung zum Teil sogar zu symbolischen Miet- oder Pachtpreisen angeboten.

Die Sicht eines fremden Dritten sei also aus der Sicht eines solchen fremden Dritten, der an der Anpachtung einer entsprechend großen Gewerbeimmobilie interessiert sei, zu beurteilen. Dieser werde allerdings bei Bestehen der hier bekannten wirtschaftlichen Risiken im Zuge der Vereinbarung des Pachtvertrages Zugeständnisse diverser Art hinein verhandeln. Diese Zugeständnisse könnten entweder auf Basis einer umsatz- oder ertragsabhängigen Pacht erfolgen oder über die o.g. temporären Pachtreduzierungen. 44

Sofern das erkennende Gericht den vorstehenden Erwägungen nicht folgen sollte, werde rein hilfsweise auf Folgendes hingewiesen: 45

Der Abzug der tatsächlich gezahlten Pacht sei ferner auch in Anlehnung an die Rechtsprechung der Finanzgerichte zum sogenannten Drittaufwand geboten. So sei die Klägerin ihren Verpflichtungen aus dem Pachtvertrag jedenfalls insofern nachgekommen, wie dies die eigene Liquidität ermöglicht habe und wie dies zur Bestreitung der laufenden Gebäudekosten des Ehemannes der Klägerin erforderlich gewesen sei. Sofern also die Pachtzahlungen nicht als "Pacht" anzuerkennen wären, so seien sie einem "Baukostenzuschuss" der Klägerin an ihren Ehemann als Verpächter vergleichbar. Die Klägerin habe also - auch im Sinne der strengen Rechtsprechung des Großen Senats des BFH (vgl. BFH v. 23.8.1999 BStBl. II 1999, 782) - die Zins- und Tilgungsleistungen der Immobiliendarlehen vollumfänglich getragen. 46

Hinzu komme, dass ursprünglich ca. 1/3 der Darlehensverbindlichkeiten - und nach dem Forderungsverzicht der Kreissparkasse E sogar ca. 41 % der Darlehensverbindlichkeiten - auch auf den Namen der Klägerin aufgenommen worden seien. Die Rückzahlungen der Darlehensverbindlichkeiten wie auch der Darlehenszins sei also insofern auch in Erfüllung einer (eigenen) Verpflichtung der Klägerin "über das Dreieck ihres Ehemannes" erfolgt. Gleiches gelte für die Gebäudeversicherung, die i. E. aus Mitteln der gezahlten Pacht bestritten worden sei und neben dem Erhalt des Vermögens des Ehegatten der Klägerin auch der Sicherstellung der Ertragsposition der Klägerin selbst diene. 47

Nehme man nun die durch die Klägerin tatsächlich gezahlte Pacht als ihren Beitrag im Innenverhältnis zu ihrem Ehemann als Verpächter, so gehe der Ansatz der Beklagten fehl, der einen Betriebsausgabenabzug der Pachtzahlung auf der einen Seite bzw. der für die Klägerin von ihrem Ehemann getragenen Aufwendungen auf der anderen Seite, gänzlich ausschließe. 48

Die Klägerin beantragt, 49

die Änderungsbescheide über die gesonderte Feststellung des Gewinns für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 vom 29.10.2008 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 19.8.2009 aufzuheben, 50

die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2004, 2005 und 2006 vom 25.11.2008 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 19.8.2009 aufzuheben, 51

die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2003, 31.12.2004, 31.12.2005 und 31.12.2006 vom 17.11.2008 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 19.8.2009 aufzuheben,	
im Unterliegensfall, die Revision zuzulassen.	53
Der Beklagte beantragt,	54
die Klage abzuweisen,	55
im Unterliegensfall, die Revision zuzulassen.	56
Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 19.8.2009.	57
Ergänzend macht er geltend, dass die Zahlungen der Klägerin auch nicht als „Baukostenzuschuss“ an ihren Ehemann zu berücksichtigen seien. Auch wenn bezüglich zweier Darlehen die Eheleute P gemeinsam Darlehensschuldner seien, so seien die Darlehen ausschließlich für die Anschaffung des Pachtobjekts aufgenommen worden, das im Alleineigentum des Ehemannes stehe. Ein etwaiger Schuldzinsenabzug als Werbungskosten stehe daher allein dem Ehemann zu, da dieser die Darlehensmittel vollumfänglich für seine Zwecke verwendet habe. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der aktuellen Rechtsprechung zum Drittaufwand. Die Pachtzahlung stelle auch keine indirekte Zahlung von Versicherungsbeiträgen an den Gebäudeversicherer dar.	58
Entscheidungsgründe	59
Die Klage ist unbegründet.	60
Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat den Pachtvertrag zwischen der Klägerin und Ihrem Ehemann zu Recht steuerlich nicht anerkannt. Er hat die Pachtzahlungen und die Pachtverbindlichkeiten zutreffend unter keinem Gesichtspunkt gewinnmindernd berücksichtigt.	61
Die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen zum Erlass der angefochtenen Änderungsbescheide gem. § 35b Abs. 1 GewStG (Gewerbeverlust 2003) und gem. § 164 Abs. 2 AO (übrige Bescheide) lagen unproblematisch vor.	62
Die auf dem Pachtvertrag zwischen der Klägerin und ihrem Ehemann beruhenden Pachtzinszahlungen bzw. die insoweit passivierten Verbindlichkeiten können nicht gem. § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgaben anerkannt werden.	63
Der Pachtvertrag zwischen der Klägerin und ihrem Ehemann vom 19.1.2000 und die danach zu zahlenden Pachtzinsen sind steuerlich nicht zu berücksichtigen. Dies gilt sowohl für den ursprünglich schriftlich abgefassten Vertrag als auch für die von der Klägerin geltend gemachten mündlich oder konkludent vereinbarten Vertragsanpassungen.	64
Ein wie im Streitfall mit einem nahen Angehörigen geschlossener Vertrag kann nur dann steuerrechtlich anerkannt werden, wenn er zivilrechtlich wirksam zustande gekommen ist und das Vereinbarte und die Durchführung einem Fremdvergleich standhalten (vgl. BFH-Urteil vom 19.8.2008 IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299; vom 22.2.2007 IX R 45/06, BStBl II 2011, 20 m.w.N.). Diese Anforderungen beruhen auf der Überlegung, dass es innerhalb eines	65

Familienverbundes typischerweise an einem Interessensgegensatz fehlt und zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten steuerrechtlich missbraucht werden können. Im Interesse einer effektiven Missbrauchsbekämpfung ist es geboten und zulässig, an den Beweis des Abschlusses und an den Nachweis der Ernstlichkeit von Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen strenge Anforderungen zu stellen (vgl. Beschlüsse des BVerfG vom 7.11.1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34; vom 16.7.1991 2 BvR 769/90, HFR 1992, 23; vom 20.11.1984 1 BvR 1406/84, HFR 1985, 283, und vom 22.7.1970 1 BvR 285/66, 445/67 und 192/69, BVerfGE 29, 104 ff., 118).

Allerdings führen nicht jede Abweichung vom inhaltlich Üblichen und jeder Durchführungsmangel zur Versagung der steuerlichen Anerkennung. Vielmehr müssen die Abweichungen bzw. die Mängel von einigem Gewicht sein. Für Miet- oder Pachtverträge bedeutet dies, dass die vertraglichen Hauptpflichten der Vertragsparteien nach §§ 535/581 BGB, wie das Überlassen einer konkret bestimmten Sache und die Höhe der zu entrichtenden Miete/Pacht klar und eindeutig geregelt sein müssen (grundlegend BFH-Urteil vom 20.10.1997 IX R 38/97, BStBl II 1998, 106 und vom 17.12.2003 IX R 9/01, BFH/NV 2004, 1274). Ein gewichtiger Durchführungsmangel liegt insbesondere dann vor, wenn die Miete bzw. Pacht gar nicht gezahlt oder erst in einem späteren Jahr nachgezahlt wird (BFH-Urteil vom 19.6.1991 IX R 306/87, BStBl II 1992, 75). Diese besonderen Anforderungen, die an die Anerkennung von Angehörigenverträgen gestellt werden, bilden Beweisanzeichen (Indizien) bei der im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu treffenden Entscheidung, ob die streitigen Aufwendungen in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Erzielen von Einkünften stehen oder dem nicht steuerbaren privaten Bereich (§ 12 EStG) zugehörig sind (vgl. BFH-Urteil vom 3.3.2004 X R 14/01, BStBl II 2004, 826).

66

Für das Vorhandensein eines steuerrechtlich anzuerkennenden Miet- oder Pachtverhältnisses als steuermindernde Tatsache trägt der Steuerpflichtige die volle Darlegungs- und Beweislast (vgl. dazu allgemein BFH-Urteile vom 7.7.1983 VII R 43/80, BStBl II 1983, 760 und vom 10.8.1988 II R 252/83, BStBl II 1988, 987).

67

Der (ursprüngliche) Pachtvertrag vom 19.1.2000 ist zivilrechtlich wirksam zustande gekommen und genügt in Bezug auf den vereinbarten Vertragsinhalt auch einem Fremdvergleich. Die Vertragsdurchführung hält einem Fremdvergleich jedoch unter keinem Gesichtspunkt stand.

68

Die Klägerin hat den vereinbarten Pachtzins unstreitig bereits ab Mitte 2000 nicht mehr wie in § 3 Abs. 2 des Pachtvertrages vereinbart in Höhe von (umgerechnet) 20.891 € monatlich auf ein Konto ihres Ehemannes überwiesen. In 2000 blieben Zahlungen i.H.v. ca. 50.000 €, in 2001 i.H.v. ca. 130.000 €, in 2002 i.H.v. ca. 70.000 € und in den Streitjahren 2003 bis 2006 i.H.v. insgesamt knapp 340.000 € (zunächst) offen. Dass ein großer Teil der offenen und passivierten Pachtbeträge im Jahr 2004 mit einer Geldschenkung des Ehemannes zwischenzeitlich ausgeglichen wurde, steht der Feststellung einer unzutreffenden Vertragsdurchführung dabei nicht entgegen. Ein Forderungsausgleich mit zum Teil mehr als dreijähriger Verspätung entspricht nicht den vertraglich niedergelegten Zahlungsvereinbarungen.

69

Eine andere Beurteilung im Hinblick auf die fehlende Vertragsdurchführung ergibt sich auch nicht aus der von der Klägerin geltend gemachten Umwandlung der Pachtverbindlichkeiten in Darlehen. Eine Zahlung bzw. ein Geldabfluss kann zwar auch durch eine gesonderte Vereinbarung zwischen Schuldner und Gläubiger darüber bewirkt werden, dass der Betrag fortan aus einem anderen Rechtsgrund geschuldet werden soll. In dieser Schuldumschaffung (Novation) kann eine Verfügung des Gläubigers über seine bisherige Forderung liegen, die

70

einkommensteuerrechtlich so zu werten ist, als ob der Schuldner die Altschuld durch tatsächliche Zahlung beglichen (= Abfluss beim Schuldner) und der Gläubiger den vereinnahmten Betrag infolge des neu geschaffenen Verpflichtungsgrundes dem Schuldner sofort wieder zur Verfügung gestellt hätte. Durch die Novationsvereinbarung wird insoweit lediglich der Leistungsweg verkürzt, indem auf den überflüssigen Umweg der Aus- und Rückzahlung des Geldbetrages verzichtet wird. Von einem Abfluss der Altforderung i. S. von § 11 Abs. 2 EStG kann in derartigen Fällen allerdings nur dann ausgegangen werden, wenn sich die Novation als Folge der Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Gläubigers über den Gegenstand der Altforderung darstellt, also auf einem freien Entschluss des Gläubigers beruht. Entscheidend ist dabei, in wessen Interesse die Novation lag. Lag sie im alleinigen oder überwiegenden Interesse des Gläubigers, indiziert dies dessen Verfügungsmacht über den Gegenstand der Altforderung (vgl. zum Ganzen nur BFH-Urteil vom 6. April 2000 IV R 56/99, BFH/NV 2000, 1191 m.w.N.). Entsprechend der zur Frage des Zuflusses ergangenen BFH-Rechtsprechung kann ein Abfluss i.S. des § 11 Abs. 2 EStG in Fällen der Novation grundsätzlich nur dann angenommen werden, wenn der Schuldner in dem betreffenden Zeitpunkt zur Zahlung des Betrages in der Lage gewesen wäre, er also nicht zahlungsunfähig war. Als Zahlungsunfähigkeit in diesem Sinne ist das auf dem Mangel an Zahlungsmitteln beruhende dauernde Unvermögen des Schuldners anzusehen, seine sofort zu erfüllenden Geldschulden noch im Wesentlichen zu berichtigen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22.5.1973 VIII R 97/70, BStBl II 1973, 815, 816; vom 21.7.1987 VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224, 225).

Da die Klägerin nach ihrem eigenen Vortrag die Pachtzahlungen jeweils bis an die Grenze des ihr Möglichen geleistet hat, lagen die o.g. Voraussetzungen einer Schuldumwandlung im Streitfall gerade nicht vor. Die behauptete „Umwandlung“ in ein Darlehen lag insbesondere im Interesse der Klägerin als Schuldnerin der Pachtzahlungen und nicht im überwiegenden Interesse ihres Ehemannes als Verpächter. Es handelt sich nicht um eine Schuldumschaffung, die einen Abfluss bei der Klägerin und einem Zufluss bei ihrem Ehemann führte, sondern um eine reine (zinslose) Stundung der Pachtforderungen.

71

Aber auch unter Berücksichtigung der von der Klägerin geltend gemachten Zahlungsschwierigkeiten hält die im Streitfall praktizierte „Zahlung nach Kassenlage“ im Hinblick auf die Vertragsdurchführung einem Fremdvergleich nicht stand. Die Klägerin kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass die schleppenden Pachtzahlungen ihren Liquiditätsproblemen geschuldet gewesen seien, die im Wesentlichen auf den unzutreffenden Angaben des Hotelverkäufers und der darauf basierenden falschen Ertragsprognosen beruhten.

72

Selbst wenn man in diesem Zusammenhang den Vortrag der Klägerin in vollem Umfang als zutreffend unterstellt, hätten sich fremde Vertragspartner nach Überzeugung des Gerichts auch unter diesen besonderen Umständen in wesentlichen Punkten anders verhalten. Bei diesem Ergebnis hat der Senat auch berücksichtigt, dass sich die Verpachtung eines großen Hotels wesentlich von der Vermietung eines Einfamilienhauses oder anderen kleineren Objekts unterscheidet. Gleichwohl ist der Senat davon überzeugt, dass ein fremder Dritter als Verpächter eines solchen Großobjekts es auch unter den vorliegenden erschwerten Gegebenheiten nicht akzeptiert hätte, dass er über Jahre hinweg ohne jegliche Planungssicherheit nur nach „Kassenlage“ bezahlt wird. Ein fremder Dritter hätte sich auf eine solche Vereinbarung nicht eingelassen. Ohne Festlegung konkreter Vorgaben wie monatlicher Mindestzahlungen oder der Fixierung bestimmter Buchführungsdaten, aus denen sich ergibt, wann welche Zahlungen zu leisten sind, hängt die Höhe des monatlich tatsächlich ausbezahlten Pachtzinses nämlich ausschließlich von der Entscheidung der Klägerin ab. Sie

73

kann die Höhe des von ihr auszubezahlenden Pachtzinses einseitig - ohne Einfluss des Verpächters - beeinflussen (vgl. FG München Urteil vom 21.7.2009, 6 K 4843/06, juris). Entsprechendes gilt für die Frage, wann sie damit beginnt bzw. unter welchen Umständen sie dazu verpflichtet ist, die gestundeten Beträge zurückzuzahlen.

Das Gericht verkennt nicht, dass das Schicksal von Verpächter und Pächterin unter den Umständen des Streitfalles auch ohne eine familiäre Bindung wirtschaftlich eng miteinander verknüpft ist. Die Angaben der Klägerin im Hinblick auf die weder von ihr noch von ihrem Ehemann zu vertretenden unrichtigen Ertragsprognosen als zutreffend unterstellt, hätten auch fremde Dritte vor der Frage gestanden, wie die sich hieraus ergebenden finanziellen Belastungen zwischen den Beteiligten zu verteilen sind. Die vereinbarte, kostendeckende und ertragbringende Pacht wäre wohl auch von einem neuen Pächter nicht bezahlt worden. Er hätte sich wohl ebenso an den aktuellen, niedrigeren Erträgen der Klägerin orientiert, wie ein möglicher Käufer des Objekts. Deshalb kann sich der Senat gut vorstellen, dass auch fremde Dritte den Pachtvertrag ggf. unter Stundung bzw. Umwandlung der Pachtforderungen in Darlehen fortgeführt hätten und dabei mangels entsprechender Möglichkeiten bei der Pächterin auf Sicherheitsleistungen verzichtet hätten. 74

Fremde Vertragsparteien hätten diese Risiken allerdings nach Überzeugung des Senats nicht in der im Streitfall gewählten Form einseitig dem Verpächter auferlegt. Zwischen fremden Parteien wäre unter entsprechenden Umständen zumindest vereinbart worden, welche Beträge auf die Pachtverbindlichkeiten monatlich mindestens zu zahlen sind und unter welchen finanziellen bzw. bilanziellen Voraussetzungen die Klägerin damit beginnen muss, die gestundeten Pachtzahlungen zu begleichen. Nach dem Vortrag der Klägerin wurde die Höhe des Pachtzinses nicht reduziert, weil die vollständigen Beträge (später) nachbezahlt werden sollten, wenn die wirtschaftlichen Verhältnisse dies zugelassen hätten. Dass der Eintritt einer solchen „Besserung“ bestimmte kaufmännische Einschätzungsfreiräume belässt, liegt in der Natur der Sache und lässt sich auch unter Fremden nicht von vornherein punktgenau regeln. Gleichwohl würden Dritte zumindest versuchen, so konkret wie möglich bestimmte Rahmendaten vorzugeben, die sich letztlich ggf. auch gerichtlich durchsetzen ließen. Dies gilt vor allem dann, wenn, wie im Streitfall, die Forderungen unverzinslich gestundet werden. Eine „Besserungsabrede“, die wie im Streitfall alles offen lässt, genügt dem Erfordernis der klaren und eindeutigen Abmachung unter Angehörigen nicht und wäre unter Dritten auch nicht abgeschlossen worden (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 18.12.2002 I R 27/02, BFH/NV 2003, 824). 75

Vor diesem Hintergrund kann der Senat letztlich offen lassen, ob die Klägerin und ihr Ehemann die vorgetragenen Vertragsänderungen trotz der Schriftformklausel in § 12 des Pachtvertrages tatsächlich mündlich oder stillschweigend vereinbaren wollten oder ob sie im Hinblick auf ihre familiäre Bindung den Vertrag in weiten Teilen nicht einfach ignorierten. Da es bis zu den schriftlichen Vertragsänderungen im November 2007 und August 2008, mit denen der Pachtzins reduziert wurde, keinerlei schriftliche (Zusatz-)Vereinbarungen und auch keine - nachweisbaren - mündlichen Vertragsabsprachen gibt, könnte tatsächlich einiges dafür sprechen, dass der (unveränderte) Pachtvertrag zwischen den Eheleuten unterjährig im Wesentlichen unbeachtet blieb und lediglich im Rahmen der Jahresabschlussbuchungen und Steuererklärungen buchhalterisch bzw. steuerlich nachvollzogen wurde. Ein solches Verhalten würde einem Fremdvergleich ohnehin nicht standhalten. Zeitpunkt und Einzelheiten entsprechender mündlicher Anpassungs- bzw. Änderungsvereinbarungen konnte die Klägerin jedenfalls nicht darlegen. Lediglich pauschale Behauptungen einer Stundung dürften erforderlichenfalls als Nachweis wohl kaum ausreichen. 76

Auf die (unzutreffende) Versteuerung des (nicht gezahlten) Pachtzinses beim Ehemann der Klägerin kommt es mangels eines Korrespondenzprinzips zwischen den Einnahmen bei einem Dritten und Betriebsausgaben bei der Klägerin nicht an (vgl. Urteil des FG Düsseldorf vom 11.1.2011 10 K 2725/10 E, juris).

Die Nichtanerkennung des Pachtvertrages hat zur Folge, dass die Pachtzahlungen in vollem Umfang steuerlich unberücksichtigt bleiben. Sie können auch nicht insoweit als Betriebsausgaben anerkannt werden, wie sie tatsächlich bezahlt wurden (vgl. hierzu ausdrücklich BFH-Urteil vom 20.10.2004 I R 4/04, BFH/NV 2005, 723, und BFH-Beschluss vom 15.3.2005 I B 191/04, NFH/NV 2005, 1378, jew. zur vergleichbaren Situation bei einer vGA). Die Pachtzahlungen sind umfassend dem nicht steuerbaren privaten Bereich (§ 12 EStG) zuzurechnen 78

Eine steuerliche Berücksichtigung der tatsächlich geleisteten Pachtzahlungen bei der Klägerin kommt insbesondere auch unter den von ihr hilfsweise geltend gemachten Gesichtspunkten nicht in Betracht. 79

Dass der Ehemann der Klägerin mit den Pachtzahlungen (auch) Darlehenszinsen und Versicherungsleistungen in Bezug auf das von der Klägerin betriebene Hotel erbracht hat, führt nicht dazu, dass die Zahlungen des Ehemannes als Betriebsaufwand der Klägerin zu qualifizieren sind. 80

Leistet ein Dritter auf eine eigene Verbindlichkeit (z.B. auf eine im wirtschaftlichen Interesse des Steuerpflichtigen eingegangene Bürgschaft oder Darlehensverbindlichkeit), kommt ein Abzug dieser Aufwendungen beim Steuerpflichtigen unter dem Gesichtspunkt einer Abkürzung des Zahlungsweges grundsätzlich nicht in Betracht. Aufwendungen eines Dritten auf eine von ihm im eigenen Namen, aber im wirtschaftlichen Interesse des Steuerpflichtigen eingegangene Verbindlichkeit sind nur dann bei der Einkünfteermittlung des Steuerpflichtigen abziehbar, wenn der Dritte die Verbindlichkeit im Innenverhältnis für Rechnung des Steuerpflichtigen eingegangen ist, d.h. wenn diesen die wirtschaftlichen Folgen des Rechtsgeschäfts treffen sollen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 14.3.2012 IX R 3711, BStBl II 2012, 487; Fischer, juris PR-Steuer R 29/2012 Anm. 1). 81

Hiervon ausgehend können die Zins- und Versicherungszahlungen des Ehemannes nicht bei der Gewinnermittlung der Klägerin berücksichtigt werden. Der Ehemann hat insoweit ausschließlich seine eigenen Verbindlichkeiten beglichen, die er auch in seinem wirtschaftlichen Interesse, nämlich zugunsten seines alleinigen Immobilieneigentums, eingegangen ist. Dass er die Gelder hierfür zum Teil von der Klägerin im Rahmen der Pachtzahlungen erhalten hat, ist insoweit unerheblich. Eine steuerrechtlich relevante Zuordnung der Zahlungen oder eventueller Zahlungsverpflichtungen aus dem Pachtvertrag zwischen der Klägerin und ihrem Ehemann scheitert schon deshalb, weil dieser Vertrag steuerrechtlich nicht anerkannt werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 14.3.2012 IX R 3711, BStBl II 2012, 487, und vom 25.5.2011 IX R 25/10, BFH/NV 2011, 1677). Ein sich hieraus ggf. gegen die Klägerin ergebender Aufwanderstattungsanspruch wäre daher steuerlich ebenso unbeachtlich. Auch wenn bezüglich zweier Darlehen die Klägerin und ihr Ehemann gemeinsam Darlehensschuldner sind, so sind die Darlehen ausschließlich für die Anschaffung des Hotels aufgenommen worden, das im Alleineigentum des Ehemannes steht. Ein etwaiger Schuldzinsenabzug als Werbungskosten könnte daher nur dem Ehemann zustehen, da dieser die Darlehensmittel vollumfänglich für seine Zwecke verwendet hat. Entsprechendes gilt für die Zahlung von Versicherungsbeiträgen an den Gebäudeversicherer (vgl. hierzu auch Urteil des FG Köln vom 24.3.2011 10 K 397/07, EFG 2012, 32). Der Ehemann der Klägerin hat mit den Zins- und Versicherungszahlungen nur Leistungen auf 82

sein Eigentum erbracht, das er, mangels steuerlich anzuerkennenden Pachtvertrages, der Klägerin unentgeltlich zur Einkünfteerzielung überlassen hat.

Eine Berücksichtigung der Zahlungen durch den Ehemann als Aufwand der Klägerin kommt auch nicht nach den Grundsätzen über den abgekürzten Vertragsweg in Betracht. Denn Folge des vereinbarten, aber mangels tatsächlicher Durchführung steuerrechtlich gescheiterten Pachtvertrages ist nicht eine Zuwendung der Mittel im Verhältnis der Eheleute untereinander. Auch wenn das Vertragsverhältnis der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden kann und die Pachtzahlungen steuerrechtlich als private Zuwendungen der Klägerin an ihren Ehemann zu betrachten sind, ändert das nichts daran, dass der Ehemann der Klägerin auf eigene Rechnung im Interesse seines Eigentums tätig wurde und der Klägerin gerade nichts zuwenden wollte (vgl. BFH-Urteil vom 25.5.2011 IX R 25/10, BFH/NV 2011, 1677).

84

Zwischen der Klägerin und ihrem Ehemann kann im Hinblick auf den Hotelbetrieb auch keine Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs.1 Nr.2 EStG angenommen werden, in deren Rahmen im Ergebnis die vom Ehemann getragenen Kosten für die Immobilie berücksichtigt werden könnten.

Ein steuerliches Mitunternehmerverhältnis, nach dem der Gewinn oder Verlust eines Betriebs mehreren Personen zugerechnet wird, muss durch ein Gesellschaftsverhältnis oder ein wirtschaftlich damit vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis begründet werden, kraft dessen diesen Personen Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative zukommt.

Sollen Ehegatten Mitunternehmer eines Betriebs sein, muss demnach zwischen ihnen in der Regel ein Gesellschaftsvertrag zustande gekommen sein. An die steuerliche Berücksichtigung eines derartigen Vertragsverhältnisses unter Ehegatten werden die gleichen Anforderungen wie an andere Verträge zwischen Angehörigen gestellt. Der stillschweigende Abschluss einer Ehegatten-Innengesellschaft, wie er in der Zivilrechtsprechung zur Ausfüllung von Lücken im ehelichen Güterrecht angenommen wird, kann deswegen im Steuerrecht nicht ohne weiteres berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 14.8.1986 IV R 341, BStBl II 1987, 23).

Hiervon ausgehend kann im Streitfall zwischen der Klägerin und ihrem Ehemann in Bezug auf den Hotelbetrieb kein Mitunternehmerverhältnis festgestellt werden. Der ausdrückliche Abschluss eines Gesellschaftsvertrages zwischen den Eheleuten wurde von der Klägerin nicht vorgetragen. Anhaltspunkte für einen konkludent abgeschlossenen Vertrag liegen nicht vor, zumal die Klägerin ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass das Hotelgrundstück aus dem Betriebsvermögen herausgehalten werden sollte.

Die Nichtberücksichtigung der Hotelkosten im Rahmen der Gewinnermittlung der Klägerin stellt keinen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip dar.

Im Rahmen des objektiven Nettoprinzips hat der Gesetzgeber des Einkommensteuergesetzes die Zuordnung von Aufwendungen zum betrieblichen Bereich, derentwegen diese Aufwendungen von den Einnahmen grundsätzlich abzuziehen sind, danach vorgenommen, ob eine betriebliche Veranlassung besteht (vgl. § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Dagegen mindern Aufwendungen für die Lebensführung außerhalb des Rahmens von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage (vgl. Urteil des BVerfG v.

9.12.2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BFH/NV 2009, 338). In diesem Rahmen ist es zulässig, Aufwendungen, die im Rahmen eines nicht anzuerkennenden Angehörigenvertrages geleistet werden, steuerlich der privaten Ebene zuzuordnen und dementsprechend nicht zu berücksichtigen (in diesem Sinne auch BFH-Urteile vom 14.3.2012 IX R 3711, BStBl II 2012, 487, und vom 25.5.2011 IX R 25/10, BFH/NV 2011, 1677, Urteil des FG Düsseldorf vom 11.1.2011 10 K 2725/10 E, juris).

Die Kostenentscheidung folgt aus §135 Abs. 1 FGO.

91