
Datum: 28.05.2020
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 196/18
ECLI: ECLI:DE:FGK:2020:0528.13K196.18.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Nach umfangreichen Differenzen während des außergerichtlichen Rechtsschutzverfahrens waren im Klageverfahren zunächst nur noch die Aufteilung der Vermietungseinkünfte nach § 21 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes – EStG – wegen verbilligter Überlassung zweier Wohnungen an zwei Kinder der Kläger sowie die Nichtanerkennung von Kosten für Bettwäsche (59,90 €), Decken (35,96 €) und Handtücher (62,21 €) streitig. 1 2
- Die Kläger erzielen unter anderem Einkünfte aus der Vermietung zweier Objekte in B. Streitig ist die Ermittlung der Einkünfte aus dem Wohneigentums-Objekt S, das die Kläger im Wesentlichen im Jahr 2012 angeschafft und danach renoviert haben. 3
- Es handelte sich bei dem erworbenen Wohneigentum ursprünglich um einen Kiosk oder eine Kneipe sowie einen Teil einer separat im Streitjahr erworbenen Garage mit ca. 93 m² Grundfläche. Ursprüngliches Baujahr war das Jahr 1957. Das Objekt wurde zwecks nachfolgender Wohnraumnutzung in Form von vier Apartments vollkommen umgestaltet. Dabei wurden alle nichttragenden Wände, Wand- und Deckenbekleidung sowie Bodenbeläge entfernt und die Einheit komplett entkernt. Nachfolgend wurden alle Wände, die wasserführenden Leitungen und Installationen sowie die Elektrik erneuert. Außerdem wurden zwecks späterer Wohnnutzung neue Türen und Fenster eingebaut und die Wohnungen neu gestaltet und eingerichtet. Nach dem Umbau ergaben sich Apartments mit Flächeninhalten 4

von 26 m², 19 m², 26 m² und 22 m². Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Darstellung im Bauantrag, den in der Rechtsbehelfsakte befindlichen Plan der Wohneinheit nach Umgestaltung sowie den – nach Abklärung des Sachverhaltes mit den Prozessbevollmächtigten erstellten – Aktenvermerk des Bausachverständigen Diplomingenieur H vom XX.XX. 2016 verwiesen.

Die Kläger hatten ursprünglich in ihrer Steuererklärung folgende Angaben zu den Vermietungseinkünften des Objektes in der S gemacht:

Einnahmen/Ausgaben	Beträge	streitig/unstreitig
Einnahmen Wohnungen	5.264 €	unstreitig
Einnahmen Garage	1.500 €	
Einnahmen Gesamt	6.764 €	
AfA Gebäude	2.590 €	streitig
AfA bewegliche WG	8.159 €	streitig
Erhaltungsaufwand	3.403 €	streitig
Laufende Werbungskosten	3.592 €	unstreitig
Fahrtkosten	3.962 €	streitig
Werbungskosten Gesamt	21.706 €	streitig
Werbungskostenüberschuss	14.942 €	streitig

Der Beklagte wies in den Einkommensteuerbescheiden vom 4. November 2014 sowie vom 15. April und 15. Mai 2015, die jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen, von diesen Werten ab. Zu diesen Bescheiden gab es teils unzulässige und teils zulässige Einsprüche, die letztlich im Rahmen eines unstreitig zulässigen Einspruchsverfahrens in der Sache fortgeführt wurden. Im Zuge dieses Rechtsbehelfsverfahrens wurden diverse Positionen einvernehmlich geklärt.

So wurde die Bemessungsgrundlage der Absetzungen für Abnutzung – AfA – für das Gebäude neu berechnet. Auf der Basis von anteiligen (Gebäude-)Anschaffungskosten (60.287,70 €) und anschaffungsnahen Herstellungskosten (42.818,57 € laut Listen der Kläger vom 31. Oktober 2015/16. November 2017), also einer Bezugsgröße von 103.106,27 €, erhöht um die im Einspruchsverfahren konkretisierten Fahrtkosten von 5.382 € sowie weitere erwerbsnahe Aufwendungen von 1.910 €, also insgesamt ausgehend von Herstellungskosten (HK) in Höhe von 110.398 €, wurde die AfA mit 2.208 € pro Jahr berechnet. Auf das Streitjahr entfiel unstreitig nur eine hälftige AfA von 1.104 €.

Offen blieb insoweit die Behandlung der als laufende Erhaltungsaufwendungen geltend gemachten 3.403 €, hinsichtlich derer der Akteninhalt keinen Aufschluss über die Lebenssachverhalte, die dieser Position zugrunde liegen, gibt.

Weiterhin wurden die AfA auf bewegliche, teilweise geringwertige Wirtschaftsgüter i.H.v. 8.501 € berücksichtigt. Die darin enthaltene Abschreibung auf bewegliche Sachen mit Gesamtanschaffungskosten von 3.000 € wurde einvernehmlich auf drei Jahre verteilt (vgl. Klägerschriftsatz vom 17. Juli 2017), also mit einer Jahresrate von 1.000 € berücksichtigt, von der auf das Streitjahr nur 6/12 entfielen. Streitig blieb die Berücksichtigung der Aufwendungen für Bettwäsche, Bettdecken und Handtücher von insgesamt 158,07 €. 10

Die Kautions (nicht wie ursprünglich deklariert: Garagenmiete) wurde – als weiterhin den Mietern zuzurechnen – nicht als Einnahme erfasst. Danach ergaben sich ohne die hier streitbefangene Kürzung der Werbungskosten sowie die Aufwendungen für Bettwäsche etc. von 158,07 € und die zunächst ungeklärten Erhaltungsaufwendungen von 3.403 € folgende (unstreitige) Werte: 11

Einnahmen/Ausgaben	Beträge	12
Einnahmen Wohnungen	5.264 €	
Einnahmen Kautions - Ansatz	0 €	
Einnahmen Gesamt	5.264 €	
AfA Gebäude	1.104 €	
AfA bewegliche WG	8.501 €	
Laufende Werbungskosten	3.592 €	
Fahrtkosten in HK enthalten	0 €	
Werbungskosten Gesamt	13.197 €	
Vorläufiger Werbungskostenüberschuss	7.933 €	

Nachdem die Erhaltungskosten nicht ausdrücklich thematisiert wurden, beschränkte sich der Streit neben dem marginalen Streitpunkt der steuerlichen Behandlung der Bettwäsche etc. (158,07 €) auf die Frage, ob die Kläger die beiden an ihre Kinder vermieteten Studentenapartments zu weniger als 66 % des ortsüblichen Mietpreises überlassen hätten. 13

Ausweislich der vorliegenden Mietverträge (Vertragsakte) wurden die Apartments zu folgenden wesentlichen Konditionen an die verschiedenen Mieter überlassen: 14

Mietvertrag mit T (Tochter) 15

Mietbeginn: ab 1. August 2013, auf unbestimmte Zeit 16

17

Vermietungsgegenstand: Wohnung mit ca. 19 m ² Größe	
Vermietung mit Inventar	18
Miete inklusive Nebenkosten 200 €	19
Untermietvertrag von T (Tochter) an N	20
Mietbeginn: ab 1. September 2013, auf unbestimmte Zeit	21
Vermietungsgegenstand: Wohnung mit ca. 19 m ² Größe	22
Vermietung mit Inventar	23
Miete inklusive Nebenkosten 510 €	24
Insoweit erklärte die Tochter, die ausweislich der Steuererklärung der Kläger während des gesamten Streitjahres studierte und für die als auswärtiger Wohnort einmal O und einmal P angegeben ist, für das Jahr 2014 Mieteinnahmen von 6.180 € bei Kosten für die Anmietung der Wohnung von 2.400 €, also einen Einnahmeüberschuss von 3.780 €.	25
Mietvertrag mit T1 (Sohn)	26
Mietbeginn: ab 1. August 2013, auf unbestimmte Zeit	27
Vermietungsgegenstand: Wohnung mit ca. 20 m ² Größe	28
Vermietung mit Inventar	29
Miete inklusive Nebenkosten 175 €	30
Zusatzregelung:	31
Der Mieter verpflichtet sich, für die Entsorgung des Mülls des Erdgeschosses zu sorgen und sich um die Betreuung der Apartments zu kümmern. Dieser Aufwand wurde in der Miete berücksichtigt.	32
Hinsichtlich des Sohnes ist in der Steuererklärung der Kläger angegeben, dieser habe während des gesamten Streitjahres das Gymnasium besucht und am Wohnort der Eltern, in M, gewohnt. Für ihn sind, anders als für die ältere Schwester T und entsprechend der Behandlung seiner jüngeren, im Elternhaus lebenden Geschwister, Aufwendungen für die von den Klägern getragenen Beiträge zur Krankenversicherung geltend gemacht.	33
Mietvertrag mit Q (fremde Dritte)	34
Mietbeginn: ab 8. Juli 2013, auf unbestimmte Zeit	35
Vermietungsgegenstand: Wohnung mit ca. 26 m ² Größe	36
Vermietung mit Inventar (voll möbliert)	37
Miete inklusive Nebenkosten 520 €	38
Mietvertrag mit R (fremder Dritter)	39
	40

Mietbeginn: ab 15. Juli 2014, auf unbestimmte Zeit

Vermietungsgegenstand: Wohnung mit ca. 26 m² Größe 41

Vermietung mit Inventar (inklusive Küchenzeile) 42

Miete inklusive Nebenkosten 545 € 43

Der Beklagte vertrat im Rahmen des Einspruchsverfahrens die Auffassung, die Überlassung der beiden Apartments an die Kinder der Kläger erfolge zu weniger als 66 % der ortsüblichen Miete (Vergleich mit den fremdvermieteten Apartments für 510 €/520 €). Es könnten daher nur 38,46 % der anteiligen Kosten berücksichtigt werden. 44

Dem traten die Kläger entgegen. Die ortsübliche Miete betrage 9,90 € je Quadratmeter. Bei einer Wohnungsgröße von ca. 25 m² entspreche das einer Monatsmiete von 247,50 €. Der Sohn zahle unter Anrechnung der von ihm erbrachten Dienstleistung 200 €. Dies entspreche 80,8 % der ortsüblichen Miete. Beigefügt war ein Auszug aus dem Mietspiegel der Stadt B, der in Form einer Tabelle Mietpreise von 7,10 € bis 9,90 € für eine Wohnung mit einem Baujahr zwischen 2003 und 2012 mit Bad/Dusche und Heizung in guter Lage auswies. (Der im Internet veröffentlichte vollständige Mietspiegel gemäß § 558c des Bürgerlichen Gesetzbuchs – BGB – für nicht preisgebundene Wohnungen im Stadtgebiet B mit Gültigkeit vom 1. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2014 ist beigezogen und zu den Gerichtsakten genommen worden.) 45

Der Beklagte trat den der Berechnung der Kläger zugrunde liegenden Annahmen zum Baujahr (1957 statt 2013) und zur Lage (mittlere statt gute Lage) entgegen. Die Kläger verwiesen darauf, dass bei Zugrundelegung dieser Vorgaben die Miete laut Mietspiegel noch wesentlich geringer sei. 46

Mit Einspruchsentscheidung vom 28. Dezember 2017 setzte der Beklagte die Einkommensteuer auf 126.564 € herab. Ausgehend von dem detailliert dargestellten Lebenssachverhalt nahm er zu den einzelnen Streitpositionen ausführlich Stellung, ohne eine zusammenfassende Berechnung der Vermietungseinkünfte aus dem streitbefangenen Objekt darzustellen. Die Berechnungen der Vermietungseinkünfte durch die Kläger und den Beklagten führen ausweislich der Einspruchsentscheidung zu folgenden, aus der nachfolgenden Tabelle ersichtlichen Differenzen: 47

Einnahmen/Ausgaben	Kläger	Beklagter
Einnahmen Wohnungen	5.264 €	5.264 €
Einnahmen Kauti	0 €	0 €
Einnahmen Gesamt	5.264 €	5.264 €
AfA Gebäude	1.104 €	818 €
AfA bewegliche WG	8.501 €	6.300 €
Erhaltungsaufwand *	3.403 €	2.522 €

 48

Laufende Werbungskosten	3.592 €	2.662 €
Fahrtkosten in HK enthalten	0 €	0 €
Bettdecken etc.	158 €	0 €
Werbungskosten Gesamt	16.758 €	12.302 €
Werbungskostenüberschuss	11.494 €	7.038 €

* Aus handschriftlichen Aufzeichnungen in der Rechtsbehelfsakte ergibt sich, dass der Beklagte die von den Klägern ursprünglich als Erhaltungsaufwendungen geltend gemachten 3.403 € den (anschaffungsnahen) Herstellungskosten zugerechnet hat, sie dann aber aus Gründen des Vertrauensschutzes nach § 176 der Abgabenordnung – AO – weiterhin als sofort abziehbare Werbungskosten quotal mit 74,11 %, also mit 2.522 € berücksichtigt hat.

Hinsichtlich des Hauptstreitpunktes, der Frage der quotalen Kürzung der Werbungskosten wegen Vermietung zweier Apartments an die Kinder der Kläger zu einem Mietpreis unter 66 % des ortsüblichen Mietpreises (§ 21 Abs. 2 EStG), hat der Beklagte, ausgehend von der Annahme, zwei der vier Apartments seien teilentgeltlich zu einem Mietpreis von nur 48,22 % der ortsüblichen Miete überlassen worden und dies führe zu einer entsprechenden Werbungskostenkürzung und die zwei weiteren Apartments eröffneten einen vollständigen Werbungskostenabzug, eine quotal Kürzung der Werbungskosten um 25,89 % vorgenommen. Dahinter liegt die Berechnung des entgeltlichen Teils der Vermietung nach Maßgabe der Rechnung:

$$2 \times 100 \% + 2 \times 48,22 \% = 296,44 : 4 = 74,11 \%$$

Die Grundlage dieser Berechnung ergibt sich aus einer Anlage zur Einspruchsentscheidung, in der der Beklagte die Mietpreise ermittelter VergleichsApartments und die Mietpreise im Objekt der Kläger im Einzelnen dargestellt hat.

Objekt	Größe in m²	Warm-Miete	abzgl. NK	abzgl. Möblierungszus.	Kalt-Miete	zzgl. NK 2,73 €/m²	Warm-Miete	je m²
Tochter	19	200 €	51,87	40	108,13	51,87	160	8,42
Sohn	22	175 €	60,06	40	74,94	60,06	135	6,14
Ap. 3	26	520 €	70,98	40	409,02	70,98	480	18,46
Ap. 4	26	545 €	70,98	40	434,02	70,98	505	19,42
Untermiete	19	510 €	51,87	40	418,13	51,87	470	24,74
R-Str.	25				320	68,95	388,25	15,53

C Boul.	25,4				355	69,34	424,34	16,71
R-Str.	30,35				360	82,86	442,86	14,59
Sch-Str.	25				370	68,25	438,25	17,53
A...str.	36				360	98,28	458,28	12,73

Die durchschnittliche Warmmiete je Quadratmeter für fremdvermietete Wohnungen ermittelte der Beklagte aus den vorliegenden Zahlen mit 17,46 €. 54

Dabei ging er davon aus, die ortsübliche Marktmiete könne nicht aus dem Mietspiegel abgeleitet werden. Da alle maßgeblichen konstruktiven Bauteile des Vermietungsobjektes aus dem Jahr 1957 stammten, könne die Vergleichsmiete für Wohnungen mit Baujahr 2003 bis 2012 nicht herangezogen werden. Auch die Annahme einer guten Wohnlage sei unter Berücksichtigung der Definition des Mietspiegels hinsichtlich einer guten Wohnlage nicht geboten. Die Zugrundelegung des Mietspiegels für Wohnungen in mittlerer Wohnlage mit Baujahr bis 1960 scheide aus, weil die Vergleichsmieten ausweislich des Mietspiegels deutlich unter allen vereinbarten Mieten lägen. 55

Wegen der hohen Nachfrage nach kleineren Apartments infolge der hohen Studentenzahlen in B sei die Marktmiete anhand der auf dem Markt tatsächlich angebotenen Studentenwohnungen zu ermitteln. Insoweit verweist der Beklagte auf Angebote der Firma „D“ oder der Internetplattformen „ImmobilienScout24.de“ und „Immowelt.de“. 56

Unter Bezugnahme auf eine Darstellung der Mietnebenkosten auf einer Internetplattform, in der die Nebenkosten mit Beträgen zwischen 2,19 € und 3,26 € je m² ausgewiesen würden, schätzte der Beklagte die Nebenkosten mit 2,73 € je m². 57

Da alle Wohnungen möbliert vermietet würden und für die Möbel ca. 8.000 € aufgewandt worden seien, werde eine Möblierung je Wohneinheit mit 2.000 € angenommen. Unter Bezugnahme auf eine Entscheidung des Landgerichts Berlin könne für die Möblierung ein Zuschlag von 2 % der Möbelanschaffungskosten pro Monat angesetzt werden. Dies führe im Streitfall zum Ansatz von monatlich 40 € für jedes Apartment. 58

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung mit allen Anlagen, die unter anderem alle in Bezug genommenen Internetseiten als Ausdruck umfassen, Bezug genommen. 59

Dagegen richtet sich die fristgerecht erhobene Klage, mit der die Kläger insbesondere der quotalen Kürzung der Werbungskosten wegen zu Unrecht angenommener verbilligter Vermietung an ihre Kinder und der Nichtanerkennung der Aufwendungen für Bettwäsche, Handtücher und Decken (158,07 €) entgegenzutreten. 60

Für die Ermittlung der maßgeblichen Miete im Sinne des § 21 Abs. 2 EStG sei von ortsüblichen Marktmieten für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung auszugehen. Die ortsübliche Marktmiete umfasse die ortsübliche Kaltmiete zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten. Sie sei grundsätzlich anhand der örtlichen Mietspiegel zu ermitteln. Enthalte der Mietspiegel Rahmenwerte, bestünden keine Bedenken, wenn der Überlassende den unteren Rahmenwert des Mietspiegels als örtlichen 61

Mietpreis zugrunde lege (Hinweis auf BFH-Urteil vom 17. August 2005 IX R 10/05, BStBl II 2006, 71). In diesem Sinne habe sich die Verwaltung durch verschiedene Verfügungen von Oberfinanzdirektionen selbst gebunden.

Der Mietspiegel für B weise bei einem Baujahr bis 1960 und mittlerer Ausstattung als ortsübliche Miete Beträge zwischen 4,30 € und 6,20 € je m² aus. Der Mittelwert liege bei 5,25 € pro m². Im Streitfall werde die Wohnung an die Tochter zu 10,53 €/m² vermietet. Selbst bei Abzug eines Wertes für die Mitvermietung der Möbel liege die Warmmiete bei 8,43 €/m² und die Kaltmiete bei Abzug von Nebenkosten i.H.v. 2,73 €/m² immer noch bei 5,70 €/m² und damit innerhalb der Werte des Mietspiegels. 62

Bei dem Sohn ergebe sich folgende Rechnung: 63

Miete	175,00 €	64
Hausmeisterleistung	125,00 € *	65
Gesamtmiете	300,00 €	66
Quadratmeterpreis bei 20 m ²	15,00 €	67
abzüglich Mobiliar	2,10 €	68
Warmmiete	12,90 €	69
abzüglich Nebenkosten	2,73 €	70
Kaltmiete	10,17 €.	71

*Zu der Frage des Entgelts bzw. der Mietminderung zum Ausgleich für die erbrachten Hausmeisterleistungen haben die Kläger in der mündlichen Verhandlung erklärt, für das Streitjahr sei der Zuschlag von 25 € vereinbart gewesen. Im Jahr 2014 sei der Mietvertrag geändert worden. Seither würden die Hausmeisterleistungen mit 125 € im Monat berücksichtigt. 72

Hinsichtlich der Aufwendungen für die mitvermietete Bettwäsche etc. sei nicht verständlich, warum diese nicht genauso wie die für das mitvermietete Geschirr oder Besteck als Werbungskosten berücksichtigt werden sollten. Eine private Nutzung sei unter Berücksichtigung der persönlichen Lebenssituation der Kläger nicht anzunehmen. 73

Dem Einwand des Beklagten, beim Vergleich der Mietpreise sei ausschließlich auf ihr Objekt abzustellen, treten sie mit dem Vorbringen entgegen, die Mietverhältnisse seien nicht vergleichbar. 74

Während die an den Sohn vermietete Wohnung von diesem andauernd genutzt würde, ergäben sich bei den anderen Wohnungen – auch der der Tochter – häufige Mieterwechsel, Leerstandszeiten, Besichtigungen, Miet- und Zahlungsausfälle. Wegen der Einzelheiten insoweit wird auf den Schriftsatz vom 11. Juli 2018 verwiesen. 75

Im Schriftsatz vom 28. August 2018 tragen die Kläger vor, die Wohnungen des Sohnes und der Tochter seien nunmehr seit fünf Jahren an diese vermietet. Hinsichtlich der verminderten Miete für den Sohn verweisen sie auf dessen Tätigkeit bei kurzfristigen Mieterwechseln. Der Sohn begleite die Ein- und Auszüge, nehme die Wohnungen ab, organisiere kleinere 76

Reparaturen und Aufräumarbeiten, Sorge für die Müllsortierung, den Winterdienst, die Postverteilung und kontrolliere die Zählerstände. Diese Leistungen würden im abgekürzten Zahlungsweg durch Verminderung der Miete entgolten. Es handele sich insoweit um eine über Jahre gelebte, dem Fremdvergleich entsprechende Gestaltung.

Ergänzend verweisen die Kläger auf das Urteil des BFH vom 6. Februar 2018 (IX R 14/17, BStBl II 2018, 522), in dem ebenfalls der Rückgriff auf den Mietspiegel bei der Bestimmung der ortsüblichen Miete bestätigt worden sei. Außerdem habe der BFH bestätigt, dass ein Möblierungszuschlag, wie ihn der Beklagte vorgenommen habe, unzulässig sei. 77

Mit Schriftsatz vom 21. März 2019 betonen die Kläger erneut, dass es sich bei den Mietverhältnissen mit den Kindern um langfristige Vermietungen handele, während die übrigen Vermietungen kurzfristig seien, so dass ein höherer Verwaltungsaufwand anfalle. Außerdem wird die Vermietung zu Preisen, die dem Mietspiegel entsprechen, betont. Auch die Bewertungsstelle des Finanzamtes X habe bestätigt, dass die ortsübliche Miete 5,50 €/m² betrage. 78

Wegen der steuerlichen Behandlung der zunächst als Erhaltungsaufwendungen geltend gemachten 3.403 € wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung Einvernehmen erzielt, dass diese als weitere anschaffungsnahe Herstellungskosten zu qualifizieren sind und sich daher die Bemessungsgrundlage für die AfA entsprechend erhöht. 79

Hinsichtlich der Einbeziehung der Möblierung bei der Bemessung des Mietpreises haben sich die Beteiligten unter Hinweis auf den Mietspiegel (Tz. 3) dahingehend tatsächlich verständigt, dass der Möblierungszuschlag mit zehn Euro pro Monat zu veranschlagen sei. Wegen der Einzelheiten insoweit wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen. 80

Die Kläger beantragen, 81

unter Änderung des Einkommensteuerbescheides vom 15. April 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Dezember 2017 die Einkommensteuer dergestalt zu mindern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus dem Objekt in der S in B ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von 8.125 € € statt der bisher angesetzten 7.038 € berücksichtigt wird. 82

Der Beklagte beantragt, 83

die Klage abzuweisen. 84

Er tritt der Argumentation der Kläger, aus dem Urteil des BFH vom 17. August 2005 (BStBl II 2006, 71) könnten Ableitungen vorgenommen werden, entgegen. Das Urteil betreffe den Ansatz der ortsüblichen Miete als geldwerten Vorteil im Rahmen der Anwendung des § 8 EStG. Die allgemeinen Richtlinien des Arbeitgebers hätten insoweit auf den örtlichen Mietspiegel Bezug genommen. 85

Demgegenüber spreche der Gesetzgeber in § 21 Abs. 2 EStG von der ortsüblichen Marktmiete. Diese sei in Abschnitt 21.3 der Einkommensteuerrichtlinien – EStR – 2012 näher definiert. Danach sei von der ortsüblichen Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung auszugehen. Ein Verweis auf den Mietspiegel fehle. 86

Unter Berücksichtigung der im gleichen Objekt von den Klägern vermieteten Wohnungen sei ein Rückgriff auf den Mietspiegel nicht geboten, da der Vergleich mit den Mieten für die Wohnungen im gleichen Objekt eindeutiger und genauer sei (Verweis auf ein Urteil des 87

Finanzgerichts Nürnberg vom 27. Januar 2017 4 K 764/16, EFG 2017, 568). Auch erscheine es merkwürdig, wenn die Kläger einerseits auf den Mietspiegel verwiesen, andererseits die Wohnungen aber zu wesentlich höheren Preisen vermieteten.

Hinsichtlich der Wohnung der Tochter ergebe sich die Ortsüblichkeit aus der Untervermietung der gleichen Wohnung. Insoweit könne diese Wohnung als Vergleichsobjekt herangezogen werden. 88

Der Beklagte hält die Wohnungen trotz unterschiedlicher Nutzungszeiten für vergleichbar. Dafür komme es nur auf die Art, Lage und Ausstattung an. 89

Hinsichtlich der Wohnung des Sohnes sei die Berechnung der Miete unverständlich. So zahle die Tochter nach Lage der Akten eine Warmmiete von 8,42 €/m² während der Sohn bei unterstellter Wohnungsgröße von 22 m² eine Warmmiete von 6,14 €/m², unter Einbezug der Hausmeistertätigkeit mit 125 € eine Warmmiete von 11,81 €/m² zahle. Würden beide Kinder gleich behandelt, ergäbe sich für die Hausmeisterleistung nur eine Mietminderung von 50,16 € (entspricht 2,28 €/m²). Außerdem fehle der Nachweis über die Verrechnung der Hausmeistertätigkeit mit der Miete. Weder sei die Zahlung von Lohn für die Hausmeistertätigkeit durch eine Anmeldung bei der Minijob-Zentrale noch durch Vorlage von Nebenabrechnungen nachgewiesen worden. Es stelle sich die Frage, ob unter diesen Bedingungen überhaupt ein Mietverhältnis mit dem Sohn steuerlich anerkannt werden könne. Es fehle an einer klar und eindeutig vereinbarten und durchgeführten Vertragsabsprache. 90

Selbst wenn man in Anbetracht der langjährigen gleichförmigen Vertragsdurchführung von einer Anerkennung ausgehe, könne aufgrund der Vergleichbarkeit mit der Wohnung der Tochter ohne ausdrückliche Regelung der Entgelte für die Hausmeistertätigkeit nur von einer Leistung in Höhe von 50,16 € ausgegangen werden. 91

In der mündlichen Verhandlung hat der Beklagte erstmalig die Auffassung vertreten, es bestünden bedeutsame Indizien dafür, dass die behauptete Vermietung der Wohnung an den Sohn im Streitjahr nicht stattgefunden habe. Obwohl die Kläger an anderer Stelle Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung von Kindern geltend gemacht hätten, fehle für den Sohn ein entsprechender Antrag. Weiterhin habe der Sohn laut Steuererklärung weiterhin das Gymnasium besucht und es sei als sein Wohnort die Adresse seiner Eltern, der Kläger, in M und nicht B angegeben. Es sei nicht glaubhaft, dass er von B zu dem Gymnasium gependelt sei. Letztlich fehlten auch Nachweise für die Zahlung der Miete. 92

Die Kosten der Bettwäsche etc. beabsichtige der Beklagte nach der erneuten Erläuterung der Kläger anzuerkennen (Blatt 56 d. A.). 93

Der Beklagte geht zusammenfassend davon aus, dass bei zutreffender Anwendung des § 21 Abs. 2 EStG die Einkommensteuer für die Kläger höher festgesetzt werden müsse. Mit den Schriftsätzen vom 12. April 2018 und 29. April 2020 verweist er darauf, dass bei einer Berechnung der Entgeltlichkeitsquote allein auf der Basis der in dem Objekt der Kläger vermieteten Wohnungen eine Entgeltlichkeitsquote nur von 40,34 % vorliege. Der Überschuss der Werbungskosten über die Mieteinnahmen falle daher noch geringer aus. 94

Der Berichterstatter hat die Beteiligten auf die Frage der Zuordnung der in der ursprünglichen Steuererklärung als Erhaltungsaufwendungen geltend gemachten 3.403 € zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten hingewiesen. Im Falle einer Zuordnung zu den Herstellungskosten würde sich lediglich die AfA für das Halbjahr um 34 € erhöhen. Ohne detaillierte Darstellung der Aufwendungen müsse eine Zuordnung zu den Herstellungskosten 95

erfolgen. Bei Zuordnung der 3.403 € zu den Herstellungskosten und Anerkennung der Aufwendungen für die Bettwäsche etc. ergäben sich folgende Werte:

Einnahmen/Ausgaben	Kläger	Beklagter
Einnahmen Wohnungen	5.264 €	5.264 €
Einnahmen Kaution	0 €	0 €
Einnahmen Gesamt	5.264 €	5.264 €
AfA Gebäude	1.138 €	844 €
AfA bewegliche WG	8.501 €	6.300 €
Erhaltungsaufwand	0	0 €
Laufende Werbungskosten	3.592 €	2.662 €
Fahrtkosten in HK enthalten	0 €	0 €
Bettdecken etc.	158 €	117 €
Werbungskosten Gesamt	13.389 €	9.923 €
Werbungskostenüberschuss	8.125 €	4.659 €

96

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung bestand auch mit den Klägern Einvernehmen hinsichtlich der Qualifikation der bisher anteilig als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen berücksichtigten 3.403 € als anschaffungsnahe Herstellungskosten im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Anhaltspunkte für neben den laufenden Werbungskosten angefallene Aufwendungen für jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsarbeiten könnten nicht vorgetragen werden. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen.

97

Entscheidungsgründe

98

Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 15. April 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Dezember 2017 ist zumindest nicht zum Nachteil der Kläger rechtswidrig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

99

Der Beklagte hat die hier allein umstrittenen Einkünfte aus dem Vermietungsobjekt in der S in B jedenfalls nicht zum Nachteil der Kläger fehlerhaft ermittelt. Da das Gericht über das Klagebegehren nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht hinausgehen darf und wegen des sogenannten Verböserungsverbots eine höhere Steuerfestsetzung ausgeschlossen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. September 2014 V R 54/13, BFH/NV 2015, 364 m.w.N.), hat die Rechtswidrigkeit der Steuerfestsetzung zugunsten der Kläger keine weiteren Wirkungen als

100

die Klageabweisung.

Der Senat kann in der Sache entscheiden. Einer Vertagung zwecks weiterer Sachaufklärung bedarf es nicht, da ungeachtet der erstmalig in der mündlichen Verhandlung aufgeworfenen Sachverhaltsfragen der bisher berücksichtigte Werbungskostenüberschuss von 7.038 € keinesfalls zu Ungunsten der Kläger zu niedrig ist. 101

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind nach § 2 Abs. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG) zu ermitteln. 102

Der Beklagte hat die zuvor nicht streitbefangenen Einnahmen aus der Vermietung des Objektes mit der in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Vermutung eines vorgetäuschten, zumindest nicht anerkennungsfähigen Mietverhältnisses zwischen den Klägern und ihrem Sohn streitig gestellt. 103

Der Senat muss der Frage nicht nachgehen, da bei unterstellter Richtigkeit dieses Vorbringens die Klage ebenfalls abzuweisen wäre. Ginge man davon aus, ein Mietverhältnis zwischen den Klägern und ihrem Sohn habe im Streitjahr nicht bestanden, die Mieten seien nicht gezahlt worden und die entsprechende Wohnung habe leer gestanden, wären die Einnahmen aus dem Objekt um die entsprechenden Mieten ($5 \times 175 \text{ €} = 875 \text{ €}$) auf 4.389 € zu vermindern. Gleichzeitig wären wegen rechtsmissbräuchlicher Gestaltung (§ 42 AO) oder wegen der Qualifikation der auf die – für die spätere Nutzung durch den Sohn vorbehaltene – Wohnung entfallenden Kosten als Aufwendungen für die Lebensführung der Kläger (§ 12 EStG) in entsprechendem Umfang von 23,65 % (22 m^2 von 93 m^2) die von den Klägern geltend gemachten Werbungskosten i.H.v. 13.389 € um 3.167,29 € auf 10.221,71 € zu kürzen. Es verbliebe ein Werbungskostenüberschuss i.H.v. 4.957,71 €. Dies ist weniger als die bisher berücksichtigten 7.038 €. 104

Der Senat muss auch nicht der Frage nachgehen, ob das Mietverhältnis der Kläger mit ihrer Tochter unter Berücksichtigung der kurzfristig erfolgten Untervermietung und der Deklaration der Kläger, die Tochter habe während des gesamten Jahres in der ...straße in P gewohnt, als rechtsmissbräuchliche Vermietungsgestaltung (vgl. dazu z.B. Lindberg in Frotscher/Geurts, EStG, § 21 Rdnr. 105 ff. m.w.N.) zum Zweck verdeckter Studienfinanzierung steuerlich nicht berücksichtigt werden kann. Auch in diesem Fall läge der verbleibende Werbungskostenüberschuss deutlich unter den bisher berücksichtigten 7.038 €. 105

Selbst bei unterstellten anerkennungsfähigen Mietverhältnissen zwischen den Klägern und ihren beiden Kindern und damit auf der Basis von Einnahmen aus der Vermietung des Objekts i.H.v. 5.264 € ist die Klage wegen rechtmäßiger Kürzung der Werbungskosten nach § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG abzuweisen. 106

Der Senat geht für die weitere Entscheidung zugunsten der Kläger davon aus, dass die Wohnungen tatsächlich im Streitjahr in steuerlich anzuerkennender Weise an den Sohn und die Tochter vermietet worden sind. 107

Im Ergebnis hat die Klage aber auch bei Anerkennung der Mietverhältnisse keinen Erfolg, weil der Beklagte die – nach der berechtigten Anerkennung der Aufwendungen für Bettdecken etc. als Werbungskosten – unstreitig auf das Streitjahr 2013 entfallenden, nachfolgend tabellarisch dargestellten noch ungekürzten Werbungskosten von 108

AfA Gebäude	1.138 €	109
-------------	---------	-----

AfA bewegliche WG	8.501 €
Laufende Werbungskosten	3.592 €
Bettdecken etc.	158 €
Werbungskosten Gesamt	13.389 €

dem Grunde nach zu Recht nach § 21 Abs. 2 EStG gekürzt hat. 110

Nach § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG ist in den Fällen, in denen das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete beträgt, die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil 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 und Erhaltung von Einnahmen veranlasst (vgl. BFH-Urteil vom 10. Oktober 2018 IX R 30/17, BStBl II 2019, 200 m.w.N.; Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 27. Januar 2017 4 K 764/16, EFG 2017, 568 m.w.N.; Lindberg a.a.O. § 21 Rdnr. 216 m.w.N.). Hinsichtlich dieses grundsätzlichen Verständnisses der Vorschrift, das der Gesetzgeber bei der Novellierung des Gesetzes mit der Einführung der 66 %-Grenze (vgl. BGBl. I 2011, 2131) ebenfalls zugrunde gelegt hat (vgl. BT-Drs. 17/5125, Seite 38), besteht kein Streit zwischen den Verfahrensbeteiligten. 111

Zur Berechnung der Entgeltlichkeitsquote sind die Mieten für vergünstigt überlassene Wohnungen mit den Mieten für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung ins Verhältnis zu setzen. Dabei ist unter Miete die ortsübliche Bruttomiete, d.h. die Kaltmiete zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten, zu verstehen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10. Mai 2016 IX R 44/15, BStBl II 2016, 835 m.w.N.; Schallmoser in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 21 EStG Rdnr. 543; Pfirrmann in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 26 EStG Rdnr. 206). 112

Aufgabe des Finanzgerichts als Tatsacheninstanz ist es, die ortsübliche Marktmiete festzustellen. Dies gilt, soweit Gegenstand der Überlassung möblierte oder teilmöblierte Wohnungen sind, auch für einen eventuell anzusetzenden Möblierungszuschlag (vgl. dazu BFH-Urteil vom 6. Februar 2018 IX R 14/17, BStBl II 2018, 522 m.w.N.). Dabei hat das Tatsachengericht die maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Beurteilung einzubeziehen und Denkgesetze oder Erfahrungssätze zu beachten (BFH a.a.O.). 113

Wie die ortsübliche Marktmiete, für die das EStG anders als das BGB für die ortsübliche Vergleichsmiete (vgl. § 558 Abs. 2 BGB) keine Legaldefinition enthält, im Einzelfall zu ermitteln ist, ist dabei nicht sicher geklärt (vgl. z.B. Thüringer Finanzgericht, Urteil vom 22. Oktober 2019 3 K 316/19, EFG 2020, 278 mit Anm. Leist) und hinsichtlich der beiden an die Kinder der Kläger vermieteten Wohnungen zwischen den Beteiligten des vorliegenden Verfahrens auch umstritten. 114

Der Senat ist insoweit in Übereinstimmung mit der vorgenannten Entscheidung des Thüringer Finanzgerichts der Überzeugung, dass es sich bei der Bestimmung der ortsüblichen Marktmiete grundsätzlich um eine Schätzung im Sinne des § 162 Abs. 1 AO handelt, da selbst bei einer – wie im Streitfall gegebenen – Weitervermietung der gleichen Wohnung Fallvarianten bestehen können, die einen abweichenden Mietpreis rechtfertigen (z.B. 115

zeitgebundene Verknappung geeigneter Mietwohnungen durch besondere Nachfrage oder höherer Verwaltungsaufwand wegen Fluktuation).

Es ist Aufgabe des Finanzgerichts, zwecks Durchführung der Schätzung nach § 162 AO i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO als Tatsacheninstanz im Einzelfall festzulegen, auf welchem Wege und anhand welcher Beweisanzeichen die ortsübliche Marktmiete realitätsnah ermittelt werden kann. 116

Dabei kann nach wohl herrschender Meinung sowohl auf einen Mietspiegel (vgl. § 558c BGB) als auch auf Sachverständigengutachten zurückgegriffen werden (vgl. z.B. Schallmoser a.a.O. § 21 EStG Rdnr. 543 m.w.N.; Egner in Einkommensteuer-eKommentar, § 21 Rdnr. 48 m.w.N.; Pfirrmann a.a.O. § 21 EStG Rdnr. 206 m.w.N.). 117

Ebenso wird vertreten, die ortsübliche Marktmiete könne durch Rückgriff auf entsprechende Vermietungsanzeigen in Zeitungen oder Immobilienportalen ermittelt werden (vgl. z.B. Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, Verfügung vom 22. Januar 2015, juris; weitere mögliche Quellen für die Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete finden sich bei Krauß, DStZ 2017, 476, 479 und Neufang, StB 2018, 261, 267). Auch eine vergleichbare, im selben Haus liegende fremdvermietete Wohnung kann nach der Rechtsprechung des BFH als Maßstab herangezogen werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 19. September 2008 IX B 102/08, BFH/NV 2009, 146 und vom 24. Juli 2008 VI B 7/08, BFH/NV 2008, 1838). 118

Wenn das Tatsachengericht auf einen Mietspiegel mit der Angabe von Mietspannen als Ausgangspunkt seiner Schätzung der ortsüblichen Marktmiete zurückgreift, besteht nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung keine Verpflichtung, auf den untersten Wert zurückzugreifen. So hat der BFH in dem auf die Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil des erkennenden Senats vom 19. April 2018 (13 K 3750/12) ergangenen Beschluss vom 15. Februar 2019 (IX B 59/18) ausgeführt, die bisherige Rechtsprechung des BFH sei ersichtlich so zu verstehen, dass eine abweichende Feststellung der ortsüblichen Marktmiete aus Rechtsgründen nicht verlangt werden könne, wenn das Finanzgericht auf der Grundlage des örtlichen Mietspiegels eine ortsübliche Vergleichsmiete ermittelt habe, die sich innerhalb der vom Mietspiegel angegebenen Bandbreite bewege. Es ergebe sich keine Verpflichtung des Finanzgerichts, stets den niedrigsten Wert anzusetzen. 119

Das Problem bei der Auslegung des Begriffs der ortsüblichen Marktmiete anhand der oben dargestellten divergierenden Beweisanzeichen sieht der Senat in den unterschiedlichen zeitlichen Bezugspunkten der ggf. zur Begründung herangezogenen Hilfsmittel oder Indizien. 120

Während die ortsübliche Vergleichsmiete im Sinne des § 558 Abs. 2 BGB aus den üblichen Entgelten, die in der Gemeinde oder einer vergleichbaren Gemeinde für Wohnraum vergleichbarer Art, Größe, Ausstattung, Beschaffenheit und Lage einschließlich der energetischen Ausstattung und Beschaffenheit in den letzten vier Jahren vereinbart oder, von Erhöhungen nach § 560 BGB abgesehen, geändert worden sind, gebildet wird (vgl. dazu z.B. Dickersbach in Erman, BGB, 15. Aufl., 2017, § 558 BGB Rdnr. 15 m.w.N.; Börstinghaus, Die aktuelle Rechtsprechung des BGH zum Mietrecht, NZM 2020, 433), ist die (zivilrechtliche) Marktmiete anhand der bei Neuabschluss von Mietverträgen ortsüblichen Miete zu bestimmen (vgl. z.B. BGH-Urteil vom 18. Januar 2017 VIII ZR 17/16, NJW 2017, 1022 m.w.N.). 121

Der Begriff der ortsüblichen Marktmiete ist in der bisherigen Zivilrechtsprechung als Vermengung zweier Begriffe qualifiziert worden, da sich die ortsübliche Miete aus einem ausgewogenen Verhältnis von neu vereinbarten Mieten und sogenannten Alt- oder 122

Bestandsmieten zusammensetze, wohingegen die Marktmiete der Mietzins sei, der im Falle einer Neuvermietung unter Berücksichtigung der von Angebot und Nachfrage geprägten Marktverhältnisse zu erzielen sei (vgl. z.B. BGH-Urteil vom 1. Oktober 1997 XII ZR 269/95, NZM 1998, 196 m.w.N.).

Die unterschiedlichen zeitlichen und sachlichen Bezugsgrößen haben insbesondere in Zeiten 123 erheblicher Mietpreissteigerungen, wie sie im hier maßgeblichen Zeitraum gegeben waren und nach dem Streitjahr zur Einführung des § 556d BGB geführt haben, gravierende Auswirkungen auf die Ermittlung einer ortsüblichen Marktmiete (vgl. insoweit z.B. Ausführungen in der Verordnung der Freien und Hansestadt Hamburg über die Einführung einer Mietpreisbegrenzung nach § 556d BGB vom 3. Juli 2018, juris, die Bayerische Verordnung zur Festlegung des Anwendungsbereichs bundesrechtlicher Mieterschutzvorschriften vom 16. Juli 2019, juris oder die Mietenberichte 2010 und 2014 der Bundesregierung in BT-Drs. 17/6280 oder 18/6540).

Insbesondere Erstbezugsmieten weichen deutlich von Bestandsmieten ab (vgl. z.B. BT-Drs. 124 17/6280, Seite 20; BT-Drs. 18/6540, Seite 23, 26), was insbesondere für sehr hochpreisige Regionen, zu denen in Nordrhein-Westfalen neben dem Großraum L nur die Universitätsstädte C, O und die hier betroffene Stadt B gehören (vgl. BT-Drs. 18/6540, Seite 28), Wirkung entfaltet. Dies mag im Streitjahr wegen des Doppeljahrgangs von Abiturienten in Universitätsstädten in Nordrhein-Westfalen in hohem Maße preisbildend gewirkt haben.

Der Senat ist der Überzeugung, die allein sachgerechte Methode zur Ermittlung der 125 ortsüblichen Marktmiete liegt im Streitfall in der Heranziehung der im gleichen Objekt vermieteten weiteren Apartments.

Alle vier Apartments sind im Rahmen einer einheitlichen Baumaßnahme entstanden und 126 daher in ihrer baulichen Qualität vergleichbar. Sie sind nach Lage der Akten ähnlich ausgestattet und haben typische Größen von Studentenwohnungen. Sie richten sich folgerichtig an eine vergleichbare Klientel. Hinsichtlich einer Wohnung liegen – infolge der Untervermietung – zwei mit einem Monat Abstand geschlossene Mietverträge vor. Ein besserer Vergleichsmaßstab als die Weitervermietung der gleichen (hier möblierten) Wohnung in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang ist schwerlich zu finden.

Insofern folgt der Senat dem inzwischen übereinstimmenden Vorbringen der Kläger und des 127 Beklagten, dass die in der Einspruchsentscheidung aufgeführten, aus verschiedenen Internetportalen recherchierten „Vergleichsmieten“ nicht zur Bestimmung der ortsüblichen Marktmiete herangezogen werden sollten. Es kann insoweit dahinstehen, ob diese wegen Abweichungen z.B. bei Ausstattung oder Lage nicht vergleichbar sind. Jedenfalls sind die zum Objekt der Kläger gehörenden Wohnungen, darunter hinsichtlich der Vermietungen an die Tochter und Herrn N dieselbe Wohnung, am besten vergleichbar.

Bei der danach gebotenen Vergleichsberechnung ist zur Ermittlung der maßgeblichen 128 ortsüblichen Marktmiete ein Möbliierungszuschlag auszuscheiden.

Hinsichtlich der Überlassung von möblierten Apartments besteht weitgehend Einigkeit, dass 129 dies im Regelfall zu einer höheren ortsüblichen Miete führt, weil insoweit ein Möbliierungszuschlag verlangt wird (vgl. Schallmoser a.a.O. § 21 EStG Rdnr. 543; Pfirmann a.a.O. § 21 EStG Rdnr. 206; BFH-Urteil vom 6. Februar 2018 IX R 14/17, BStBl II 2018, 522). Im Streitfall kann offenbleiben, ob ein derartiger Möbliierungszuschlag entgegen der vorgenannten Entscheidung des BFH vereinfachend aus der AfA der überlassenen Möbel abgeleitet werden kann, wie dies in der Zivilrechtsprechung (vgl. z.B. Urteil des Landgerichts

Berlin vom 21. März 2003 63 S 365/01, juris) angenommen, vom Mieterbund vertreten (vgl. www.mieterbund.de/index.php?id=627) und von dem einschlägigen Mietspiegel augenscheinlich vorausgesetzt wird (Mietspiegel B für das Streitjahr unter Tz. 3). Die Beteiligten haben sich im Rahmen der mündlichen Verhandlung tatsächlich dahingehend verständigt, dass der Möblierungszuschlag mit monatlich 10 € zu bemessen ist.

Bei Abzug des von den Beteiligten einvernehmlich als angemessen erachteten Möblierungszuschlages von 10 € je Wohnung ergibt sich für die drei fremdvermieteten Apartments (einschließlich der Untervermietung) eine durchschnittliche Bruttomiete von ca. 21,75 €/m², für die beiden größeren Apartments eine Bruttomiete von durchschnittlich 20,10 €/m². 130

Bei Zugrundelegung der allgemeinen Hinweise des Mietspiegels müssten die an die beiden Kinder überlassenen Wohnungen zu höheren Quadratmeterpreisen vermietet werden als die beiden größeren Apartments, da der Mietspiegel für Wohnungen bis 25 m² einen Zuschlag von 30 % und für Wohnungen zwischen 25 m² und 35 m² nur einen Zuschlag von 20 % auf die in der Mietspiegeltabelle ausgewiesenen Mieten vorsieht. Dies führte ausgehend von 20,10 €/m² Brutto- und 17,37 € Kaltmiete für die größeren Apartments zu einer Bruttomiete von 21,54 €/m² für die kleineren Apartments. 131

Davon ausgehend müssten die auf die Wohnung der Tochter (19 m²) entfallenden Werbungskosten von 2.735,39 € (13.389 € : 93 x 19) und die auf die Wohnung des Sohnes (22 m²) entfallenden Werbungskosten von 3.167,29 € (13.389 € : 93 x 22) im Verhältnis der gezahlten Bruttomiete 10 €/m² (Tochter, 190 m² zu 190 €) und 8,36 €/m² (Sohn, 22 m² zu 190 €) zur ortsüblichen Marktmiete gekürzt werden. Selbst wenn man als ortsübliche Marktmiete die günstigste Bruttomiete, die für eines der vier Apartments unter Ansatz eines Möblierungszuschlag von 10 €/Wohnung vereinbart worden ist, also 19,61 €/m² ansetzte, wären die Werbungskosten soweit sie auf die Wohnung der Tochter entfallen um 49 % und soweit sie auf die Wohnung des Sohnes entfallen um 57 % zu kürzen. Die entsprechende Kürzung führt zu wesentlich weniger Werbungskosten und folgerichtig zu einem geringeren Werbungskostenüberschuss als die bisher berücksichtigten 7.038 €. 132

Ein Rückgriff auf den Mietspiegel erscheint demgegenüber nicht sachgerecht. 133

Der Mietspiegel hatte für die Vermietung der vier Apartments weder tatsächlich, wie sich aus den vereinbarten Mieten ergibt, noch rechtlich größere Bedeutung. Für alle vier Einheiten handelt es sich um die Erstvermietung, für die ein Mietspiegel praktisch nur unter Berücksichtigung von § 5 des Wirtschaftsstrafgesetzes – WiStrG – Bedeutung hat. § 5 WiStrG sanktioniert lediglich unangemessen hohe Entgelte, die die in den letzten sechs Jahren vereinbarten üblichen Entgelte um mehr als 20 % übersteigen. Bisher hat im gesamten Verfahren niemand behauptet, die von den Klägern von den Fremdmietern verlangten Mieten hätten die Grenze des § 5 WiStrG überschritten und hätten eigentlich wegen Mietpreisüberhöhung mit Geldbußen sanktioniert werden müssen. 134

Stellte man trotz offensichtlicher Bedeutungslosigkeit des Mietspiegels bei der Vereinbarung der Mieten für die vier Apartments in den Jahren 2013 und 2014 bei der Bestimmung der ortsüblichen Marktmiete im Sinne des § 21 Abs. 2 EStG für das Apartment der Tochter auf den Mietspiegel der Stadt B ab, bei dem aufgrund der Regelung unter Tz. 6 eine Zuordnung zum Baujahr 2003 bis 2012 und eine mittlere Wohnlage anzunehmen wäre, betrüge die höchste Nettokaltmiete laut Tabelle 8,30 €/m². Diese wäre nach Tz. 7 des Mietspiegels um 30 % zu erhöhen, da die Wohnung nicht mehr als 25 m² groß war, was zu einer Nettokaltmiete von 10,79 €/m² führen würde. Erhöhte man diesen Quadratmeterpreis um den zwischen den 135

Beteiligten zu Recht nicht umstrittenen und sachgerecht ermittelten Betrag von 2,73 € für die nach der Betriebskostenverordnung umzulegenden Nebenkosten, ergäbe sich eine Bruttomiete von 13,52 €/m².

Demgegenüber beträgt die von der Tochter der Kläger gezahlte Bruttomiete unter Berücksichtigung des Möblierungszuschlag nur 190 €, also 10 €/m². 136

Bei der danach unter Anwendung des Mietspiegels maximal ansetzbaren ortsüblichen Bruttomiete von 13,52 €/m² und der tatsächlich gezahlten Bruttomiete von 10 €/m² ergäbe sich eine Entgeltlichkeitsquote von knapp 74 % und damit der ungekürzte Abzug aller Werbungskosten. 137

Es erscheint aber nicht mehr vermittelbar, wenn das an die Tochter für 10 €/m² vermietete Apartment unmittelbar nach Anmietung zum Mietpreis von 26,30 €/m² (Miete von 500 € für 19 m²) weitervermietet wird, wegen des Rückgriffs auf einen das aktuelle Mietpreisniveau für Erstvermietungen offensichtlich nicht wiedergebenden Mietspiegels eine vollständige Berücksichtigung der überschießenden Werbungskosten zu gewähren. 138

Auch unter Vereinfachungsgesichtspunkten, die bei der Auslegung des § 21 Abs. 2 EStG sicher eine Rolle spielen dürfen, wenn auch der BFH bei der Frage des Möblierungszuschlags dem Vereinfachungsgesichtspunkt entgegengetreten ist, kann dies nicht mehr überzeugend begründet werden. Selbst Typisierungsvorschriften dürfen die Realität nicht vollständig ausblenden. 139

Letztlich spielt die Behandlung der an die Tochter vermieteten Wohnung wegen der Besonderheiten des Streitjahrs keine entscheidende Rolle, da die Vermietung der Wohnung an den Sohn auch bei einer Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete mithilfe des Mietspiegels eine Entgeltlichkeitsquote von 66 % nicht erreichte. 140

Die Wohnung ist an den Sohn ist bei Zugrundelegung der zu zahlenden Miete von 175 € und der in der mündlichen Verhandlung von den Klägern bestätigten vereinbarten Abgeltung von Hausmeisterleistungen im Streitjahr mit 25 € sowie unter Berücksichtigung der abzuziehenden 10 € für die Möblierung für 190 € Bruttokaltmiete vermietet worden. Dies entspricht bei einer Größe von 22 m² einem Betrag von 8,37 €/m². 141

Eine unter Berücksichtigung der umfangreichen Recherchen des Beklagten zu zeitnahen Mietverträgen über Kleinapartments aus dem Mietspiegel abzuleitende ortsübliche Marktmiete müsste, da keine Miete für Apartments bis 30 m² unter 14,59 €/m² festgestellt worden ist, jedenfalls mit der höchsten aus dem Mietspiegel abzuleitenden Bruttomiete von 13,52 €/m² angenommen werden. Der vereinbarte Mietpreis betrüge danach nur knapp 62 % der aus dem Mietspiegel abzuleitenden ortsüblichen Marktmiete. Die auf die Wohnung des Sohnes entfallenden Werbungskosten wären quotal zu kürzen. 142

Die gesamten auf die vier Wohnungen entfallenden Werbungskosten für das Streitjahr betrugen 13.389 €. Sie entfallen mit 23,66 % (22 von 93 m²) auf die Wohnung des Sohnes. Der entsprechende Anteil beträgt daher 3.167,29 €. Von diesem Anteil wären 38 %, also 1.203,78 € nicht abziehbar. Auch wenn man die Werbungskosten um diesen Betrag kürzte, ergäbe sich ein Werbungskostenüberschuss von 6.921,22 € und damit weniger als die 7.038 €, die der Beklagte bisher berücksichtigt hat. 143

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 144

145

Die Revision ist im Hinblick auf das anhängige Revisionsverfahren (Az. BFH IX R 7/20) gegen die Entscheidung des Thüringer Finanzgerichts vom 22. Oktober 2019 3 K 316/19, EFG 2020, 278 und auch wegen grundsätzlicher Bedeutung der sich in Mietfällen als Dauersachverhalt typischerweise in jedem Jahr erneut stellenden Frage, wie der Begriff der ortsüblichen Marktmiete auszulegen ist, zugelassen worden.
