

Urteil vom 12. Juli 2016, IX R 21/15

Vermietung einer Ferienwohnung - Treuhand - Selbstnutzung - Überschussprognose

ECLI:DE:BFH:2016:U.120716.IXR21.15.0

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 1, EStG § 21 Abs 1, BGB § 164, EStG § 21 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 23. Oktober 2014, Az: 1 K 4103/12 E

Leitsätze

NV: Ist der Verwalter Träger der Rechte und Pflichten aus der Vermietung einer Ferienwohnung, weil er die Wohnung im eigenen Namen vermietet hat, sind die Einkünfte steuerlich gleichwohl dem Eigentümer zuzurechnen, wenn zwischen ihm und dem Verwalter ein Treuhandverhältnis besteht und der Treugeber nach den Umständen des Einzelfalles gegenüber dem Treuhänder eine derart beherrschende Stellung einnimmt, dass er wirtschaftlich die Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis trägt.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24. Oktober 2014 1 K 4103/12 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1** I. Im November 1998 erwarben die Kläger und Revisionskläger (Kläger) eine ca. 55 qm große Eigentumswohnung auf Z-Insel und vermieteten sie in den Jahren 1999 und 2000 an Feriengäste.
- 2** Im Streitjahr 2001 gründeten die Kläger gemeinsam die A-GmbH und übertrugen ihr durch Vertrag u.a. die Verwaltung der Ferienwohnung. Nach dem Vertrag ist die Wohnung für die kurzfristige Vermietung an Feriengäste bestimmt; eine unentgeltliche Nutzung der Wohnung durch die Eigentümer ist ausgeschlossen. Vertragsgemäß schuldeten die A-GmbH u.a. die "formale Abwicklung der Mietverträge", das Mietkassio und die Abrechnung gegenüber den Auftraggebern. Die Auftraggeber verpflichteten sich, der A-GmbH die jeweiligen Preise und Vertragsbedingungen sowie die vorhandene Kundendatei zur Verfügung zu stellen. Für ihre Tätigkeit sollte die A-GmbH eine Vergütung von 20 % der erzielten Mieten zzgl. Umsatzsteuer erhalten. Die A-GmbH sollte ihre Vergütung von den vereinnahmten Mieten abziehen und darüber anhand der Mietverträge gegenüber den Klägern Rechnung legen. Den überschießenden Betrag hatte sie regelmäßig auf ein Konto der Kläger zu überweisen.
- 3** Aus der Vermietung der Ferienwohnung ermittelten die Kläger für das Streitjahr 2001 einen Werbungskostenüberschuss von 29.141,13 DM (Einnahmen: 23.095,58 DM, Werbungskosten 52.236,71 DM). Die Anzahl der Vermietungstage erklärten sie nicht.
- 4** Für das Streitjahr 2003 ermittelten die Kläger einen Werbungskostenüberschuss von 19.126 € (Einnahmen 10.406 €, Werbungskosten 29.532 €). Aus den Abrechnungen der A-GmbH ergibt sich, dass die Ferienwohnung in diesem Jahr an 136 Tagen vermietet war.
- 5** Unstreitig entrichteten die Kläger in den Streitjahren die Zweitwohnungssteuer für die Ferienwohnung.
- 6** Das ursprünglich für die Besteuerung der Kläger zuständige Finanzamt D berücksichtigte die

Werbungskostenüberschüsse zunächst erklärungsgemäß. Die Bescheide ergingen insofern teilweise vorläufig, da die Einkünfteerzielungsabsicht noch nicht abschließend beurteilt werden könne.

- 7** Am 12. Oktober 2011 änderte der zuständig gewordene Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuerbescheide für 2001 und 2003 und berücksichtigte die Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung der Ferienwohnung nicht mehr.
- 8** Im Einspruchsverfahren beteuerten die Kläger erneut, eine Selbstnutzung habe zu keiner Zeit stattgefunden, eine Prognose zur Überschusserzielung sei deshalb nicht erforderlich. Hilfsweise legten sie eine Prognoseberechnung vor, aus der sich ergab, dass ab dem Jahr 2031 mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen sei. Das FA wies die Einsprüche zurück. Die Kläger hätten in allen Jahren Zweitwohnungssteuer gezahlt, die nur bei einer Eigennutzung anfallt. Ihre Behauptung, die Wohnung nicht selbst genutzt zu haben, sei damit widerlegt. Außerdem sei möglicherweise die Grenze von 75 % der ortsüblichen Vermietungstage unterschritten. Insofern ging das FA für beide Jahre von 124 Vermietungstagen aus. Ortsüblich seien aber 170 Vermietungstage und darüber. Schließlich führe die von den Klägern vorgelegte Prognose erst nach 32 Jahren zu einem Einnahmenüberschuss und sei deshalb --von technischen Mängeln abgesehen-- von vornherein ungeeignet.
- 9** Dagegen haben die Kläger Klage erhoben und zur Begründung u.a. ausgeführt, sie hätten die Wohnung in beiden Jahren nicht selbst genutzt und sich die Eigennutzung auch nicht vorbehalten. Zwar hätten sie die Zweitwohnungssteuer gezahlt. Daraus lasse sich aber nicht auf eine Eigennutzung der Wohnung schließen, denn sie hätten der Zweitwohnungssteuer nicht ausweichen können. Die Stadt Z habe ihnen bestätigt, dass in den Streitjahren durchschnittlich 125 Vermietungstage üblich gewesen seien. Diesen Wert habe die A-GmbH erreicht. Deshalb bedürfe es keiner Überschussprognose. Die gleichwohl freiwillig vorgelegte Überschussprognose sei nicht zu beanstanden. Der Beklagte verhalte sich widersprüchlich, wenn er selbst 170 und mehr Vermietungstage für üblich halte, eine entsprechend hohe Anzahl an Vermietungstagen in der Überschussprognose aber nicht anerkennen wolle.
- 10** Das FA hat dem entgegengehalten, die Auskunft der Stadt Z sei nicht verbindlich und beziehe sich ausdrücklich nur auf die Vermietung durch den Eigentümer ohne Unterstützung eines Vermietungs- oder Vermittlungsunternehmens. Eine Überschussprognose sei erforderlich, da keine Überschüsse erzielt worden seien. Aus der von den Klägern vorgelegten Überschussprognose ergebe sich ein Überschuss erst ab dem Jahr 2031. Seit 2010 habe aber keine Vermietung mehr stattgefunden. Außerdem ende der Prognosezeitraum bereits am 31. Dezember 2029. Es treffe auch nicht zu, dass die Zweitwohnungssteuer immer gezahlt werden müsse.
- 11** Das Finanzgericht (FG) hat die Kläger darauf hingewiesen, dass nach den ihm vorliegenden Mietverträgen die A-GmbH als Vermieterin im eigenen Namen aufgetreten sei. Ihr seien deshalb auch die Vermietungseinkünfte zuzurechnen. Die Kläger hätten dagegen nicht den Tatbestand der Vermietung erfüllt. Es hat die Kläger aufgefordert, Mietverträge aus den Streitjahren vorzulegen. Die Kläger haben darauf erwidert, mit der A-GmbH sei ein Verwaltungsvertrag geschlossen worden. Die Einkünfte hätten eindeutig sie und nicht die A-GmbH erzielt. Die Mietverträge haben die Kläger nicht vorgelegt.
- 12** Das FG hat die Klage abgewiesen und zur Begründung u.a. ausgeführt, allenfalls die A-GmbH habe in Bezug auf die Ferienwohnung den Tatbestand der Vermietung erfüllt, nicht aber die Kläger. Vermieter sei, wer einem anderen eine Wohnung gegen Entgelt zur Nutzung überlasse. Maßgeblich sei insofern das Außenverhältnis. Für den Mieter müsse erkennbar sein, wer der Vermieter sei. Das gelte auch im Fall der Zwischenschaltung eines Verwalters. Für den Mieter müsse erkennbar sein, dass er es nur mit dem Verwalter zu tun habe, auch wenn der Eigentümer nicht benannt werde. Im Streitfall hätten die Mieter nicht erkennen können, dass die A-GmbH nicht Eigentümerin war und lediglich als Verwalterin hätte auftreten dürfen.
- 13** Auf das Außenverhältnis komme es ausnahmsweise nicht an, wenn zwischen der als Vermieter nach außen auftretenden Person und einem Dritten als Treugeber ein Treuhandverhältnis anzunehmen sei. Dies sei jedoch nur unter strengen Voraussetzungen anzuerkennen. Da es sich bei der A-GmbH um eine den Klägern nahe stehende Person handele, seien sogar besonders strenge Anforderungen an die steuerliche Anerkennung zu stellen. Diesen Anforderungen werde der Vertrag vom 20. Juni 2001 nicht gerecht. Nach dem Vertrag hätte die A-GmbH lediglich als Verwalterin handeln dürfen; die Stellung einer Treuhänderin sei ihr nicht eingeräumt worden. Die Kläger hätten die Wohnung auch nicht an die A-GmbH vermietet.
- 14** Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

- 15** Sie beantragen,
das angefochtene Urteil aufzuheben, die Einkommensteuerbescheide für 2001 und 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 12. Oktober 2012 zu ändern und die Einkommensteuer 2001 und 2003 erklärungsgemäß niedriger festzusetzen.
- 16** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 17** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die A-GmbH die Einkünfte aus der Vermietung der Ferienwohnung erzielt hat. Die Kläger sind zwar mangels wirksamer Stellvertretung nicht Träger der Rechte und Pflichten aus den Mietverträgen geworden. Die vermietende Tätigkeit der A-GmbH ist den Klägern jedoch als Treugebern zuzurechnen. Der Senat kann mangels Feststellung der ortsüblichen Anzahl der Vermietungstage nicht abschließend beurteilen, ob von der Überschusserzielungsabsicht der Kläger ohne Weiteres auszugehen oder ob eine Überschussprognose erforderlich ist.
- 18** 1. Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der sie "erzielt". Einkünfte erzielt, wer einen der in § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aufgezählten Einkunftsartbestände erfüllt. Den objektiven Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verwirklicht, wer einem anderen eines der in § 21 Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter entgeltlich auf Zeit zum Gebrauch oder zur Nutzung überlässt und in diesem Zusammenhang Träger der Rechte und Pflichten aus einem Miet- oder Pachtvertrag ist. Hinsichtlich des objektiven Tatbestands der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung kommt es mithin darauf an, wer die maßgebenden wirtschaftlichen Dispositionsbefugnisse über das Mietobjekt hat und damit eine Vermietertätigkeit selbst (oder durch einen gesetzlichen Vertreter bzw. Verwalter) ausübt; nicht entscheidend ist demgegenüber, wer rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Mietobjekts ist. Durch einen gesetzlichen Vertreter oder Verwalter vermietet, wem die Handlungen des Vertreters oder Verwalters (zivil- oder steuerrechtlich) zurechenbar sind.
- 19** a) Träger der Rechte und Pflichten aus dem Miet- oder Pachtvertrag ist auch, wer sich beim Abschluss des Vertrags (zivilrechtlich) wirksam vertreten lässt.
- 20** aa) Grundsätzlich kommt nur eine offene Stellvertretung in Betracht (§ 164 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Tritt der Wille (des Vertreters), im fremden Namen zu handeln, beim Vertragsschluss nicht erkennbar hervor, treffen die Rechtswirkungen aus dem Geschäft den Vertreter und nicht den Vertretenen (§ 164 Abs. 2 BGB). Für den Mieter oder Pächter muss erkennbar sein, wer Vermieter oder Verpächter ist. Der Offenheitsgrundsatz dient primär dem Interesse und dem Schutz des Vertragspartners. Ausnahmen vom Offenheitsgrundsatz (Geschäft für den, den es angeht) setzen demgemäß voraus, dass es dem Vertragspartner gleichgültig ist, mit wem er den Vertrag schließt. Dies ist insbesondere anzunehmen bei Bargeschäften des täglichen Lebens. Davon ist indes nicht auszugehen bei der Buchung eines Hotelzimmers (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 10. Juli 2014 6 K 125/13, juris, rechtskräftig) und auch nicht bei der Buchung einer Ferienwohnung.
- 21** bb) Nach den insoweit bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat die A-GmbH beim Abschluss der Mietverträge über die Ferienwohnung der Kläger im eigenen Namen gehandelt und konnten die Mieter auch aus den Umständen bei Vertragsschluss nicht erkennen, ob die A-GmbH ein Fremdgeschäft abschließen wollte. Da eine Ausnahme vom Offenheitsgrundsatz bei der Vermietung einer Ferienwohnung nicht in Betracht kommt, war Träger der Rechte und Pflichten aus den Mietverträgen die A-GmbH. Davon ist das FG im Ausgangspunkt zu Recht ausgegangen.
- 22** b) Auf das Außenverhältnis kommt es indes nicht an, wenn die vom Treuhänder erzielten Einkünfte dem Treugeber (steuerlich) zuzurechnen sind. Dies kommt auch in Betracht, wenn ein Treuhänder Mietverträge im eigenen Namen für einen Treugeber abschließt. Maßgeblich ist insoweit nicht § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 der Abgabenordnung; diese Vorschrift betrifft nur die Treuhand bei Wirtschaftsgütern. Bei der Vermietung (Nutzungsüberlassung) kommt aber nur eine Treuhand hinsichtlich der Nutzungsbefugnis in Betracht. Dabei handelt es sich steuerrechtlich nicht um ein eigenständiges Wirtschaftsgut.
- 23** aa) Nach der Rechtsprechung des Senats setzt die Zurechnung vom Treuhänder erzielter Einkünfte beim Treugeber

voraus, dass der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt (vgl. Senatsurteil vom 25. Mai 2011 IX R 25/10, BFH/NV 2011, 1677, m.w.N.), und dass der Treugeber nach der Ausgestaltung des Treuhandverhältnisses und nach den sonstigen Umständen gegenüber dem Treuhänder eine derart beherrschende Stellung einnimmt, dass er wirtschaftlich die Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis trägt. Werden Vermietungsleistungen über einen im eigenen Namen handelnden Treuhänder angeboten, so muss der Treugeber über den unmittelbar Handelnden das Marktgeschehen beherrschen. Das ist nur dann der Fall, wenn der Treugeber wesentlichen Einfluss auf die vertragliche Ausgestaltung des Treuhandverhältnisses hat, dem Treuhänder Weisungen für die Begründung und Ausgestaltung des Mietverhältnisses geben kann und tatsächlich gibt, und wenn er das Treugut, das Grundlage des Mietverhältnisses ist, entweder dem Treuhänder überträgt oder die Auswahl des Treuguts bestimmt und das Treugut jederzeit ohne wesentliche wirtschaftliche Einbußen herausverlangen kann. Nicht ausreichend für die Zurechnung der Einkünfte beim Treugeber ist, dass ihm das wirtschaftliche Ergebnis der Vermietung zugutekommt. Gegen eine beherrschende Stellung des Treugebers spricht es, wenn der Treuhänder ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Treuhandstellung hat (grundlegend zum Ganzen Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Januar 1993 IX R 269/87, BFHE 170, 383, BStBl II 1994, 615; diese Anforderungen als überzogen kritisierend Drüen, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 21 Rz B 211).

- 24** bb) Das FG hat angenommen, dem Verwaltervertrag lasse sich nicht entnehmen, dass die A-GmbH die Stellung einer Treuhänderin haben sollte. Diese Auslegung findet in dem Vertrag jedoch keine Stütze. Hat das FG (wie hier) den Inhalt des Vertrags festgestellt, kann der BFH die Auslegung selbst vornehmen.
- 25** Dem FG ist zuzugeben, dass sich dem Vertrag nicht entnehmen lässt, ob die A-GmbH die Wohnung im eigenen Namen vermieten durfte oder ob ihr dies untersagt war. Der Vertrag lässt dies offen. Dies spricht jedoch nicht gegen die Annahme einer Treuhand.
- 26** Die Vertragsformulierung, wonach die A-GmbH u.a. die "formale Abwicklung der Mietverträge" schuldet, deutet darauf hin, dass die A-GmbH allenfalls im Außenverhältnis (formal) aus den Mietverträgen verpflichtet sein sollte, während die Wirkungen der Verträge im Innenverhältnis (wirtschaftlich) die Kläger treffen sollten. Aus dem Vertrag ergibt sich auch, dass die Kläger die von der A-GmbH "formal" abzuschließenden Mietverträge inhaltlich bestimmten. So enthält der Vertrag die Verpflichtung der Auftraggeber, der Auftragnehmerin die "erforderlichen Informationen über Preis und Vertragsbedingungen" zur Verfügung zu stellen. Dabei handelt es sich um die wesentlichen Elemente der Verträge. Für ein Handeln der A-GmbH auf Rechnung und Gefahr der Kläger spricht auch der Umstand, dass die A-GmbH für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben eine Vergütung erhalten sollte. Die A-GmbH war zwar berechtigt und verpflichtet, die Mieten einzuziehen und ihre Vergütung von den vereinnahmten Mieten abzuziehen. Sie war jedoch im Übrigen zur laufenden Rechnungslegung und regelmäßigen Auszahlung der Einnahmenüberschüsse verpflichtet. Auch aus diesen Regelungen ergibt sich, dass die A-GmbH die Vermietungseinnahmen grundsätzlich als fremd behandeln musste. Nicht die Kläger, sondern die A-GmbH war am Ergebnis der Vermietung beteiligt. Schließlich waren die Kläger unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten berechtigt, das Treugut (Nutzungsbefugnis an der Ferienwohnung) voraussetzungslos und ohne Einbußen von der A-GmbH zurückzufordern.
- 27** Zu Unrecht hat das FG ferner angenommen, dass an die Anerkennung der Treuhand im Streitfall deshalb besonders strenge Anforderungen gestellt werden müssten, weil die A-GmbH eine den Klägern nahe stehende Person war. Umgekehrt ergibt sich, worauf die Kläger zu Recht hinweisen, gerade aus dem Umstand, dass die Kläger gemeinsam die A-GmbH beherrschten, dass sie auch die Durchführung des Verwaltungsvertrags und des darin liegenden Treuhandverhältnisses beherrschten. Zu Recht hat deshalb das FG an der tatsächlichen Durchführung des Treuhandvertrags keinen Zweifel geäußert. Auf die erst im Revisionsverfahren thematisierte bilanzielle Behandlung des Treuhandverhältnisses kommt es nicht an, da die Feststellung der Treuhand im Streitfall nicht auf Indizien gestützt werden muss.
- 28** Nach alledem ist die vermietende Tätigkeit der A-GmbH den Klägern zuzurechnen.
- 29** 2. Die fehlerhafte Auslegung des Vertrags durch das FG stellt einen Rechtsfehler dar. Seine Entscheidung kann deshalb keinen Bestand haben.
- 30** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann nicht abschließend beurteilen, ob von der Einkünfteerzielungsabsicht der Kläger auszugehen oder ob eine Überschussprognose erforderlich ist.
- 31** a) Von der Einkünfteerzielungsabsicht ist bei der Vermietung einer Ferienwohnung nach der Rechtsprechung des Senats ohne Weiteres auszugehen, wenn die Wohnung ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in

der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten wird. Unerheblich ist es insoweit, ob die Ferienwohnung in Eigenregie vermietet oder ob mit der Vermietung (wie hier) ein Dritter beauftragt wird. Ob der Steuerpflichtige die Ferienwohnung selbst genutzt hat, muss das FG --notfalls anhand von Indizien-- feststellen (zu den Indizien vgl. Blümich/Schallmoser, § 21 EStG Rz 177). Insofern wird auch zu berücksichtigen sein, dass das FA aufgrund konkreter tatsächlicher Feststellungen für die Jahre 1999 und 2001 bereits zu dem Schluss gekommen war, dass den Kläger die Behauptung fehlender Selbstnutzung nicht zu widerlegen sei.

- 32** b) Unabhängig davon bedarf es einer Überschussprognose auch bei fehlender Selbstnutzung, wenn die tatsächlich erzielte Vermietungszeit die ortsübliche Vermietungszeit erheblich (d.h. um mehr als 25 %) unterschreitet. Hinsichtlich der ortsüblichen Vermietungszeiten stehen sich die Behauptungen der Kläger (120 bis 130 Tage gemäß Mitteilung der Stadt Z) und des FA (170 und mehr Tage) gegenüber. Das FG wird insofern aufgrund eigener tatsächlicher Ermittlungen festzustellen haben, von welchem Wert auszugehen ist. Hinsichtlich der tatsächlich verwirklichten Vermietungszeiten weist der Senat darauf hin, dass die Wohnung nach den Angaben der Kläger in der Einkommensteuererklärung für 2003 nicht an 124, sondern an 136 Tagen vermietet war. Die niedrigere Annahme des FA in der Einspruchsentscheidung beruht offenbar auf einem Rechenfehler (Summenbildung in der Abrechnung III. Quartal 2003 vom 20. September 2003, Einkommensteuerakte Bl. 46). Dem sind die Kläger in der Klagebegründung ohne eigene Überprüfung gefolgt. Daraus ist jedoch nicht zu schließen, dass die Anzahl von 124 Tagen unstrittig ist. Im finanzgerichtlichen Verfahren kommt es auf den wahren Sachverhalt an. Für das Jahr 2001 haben die Kläger keine Angaben über die Anzahl der Vermietungstage gemacht. Diese sind deshalb zu schätzen. Dabei ist jedoch nicht wie in der Einspruchsentscheidung von derselben Anzahl an Tagen wie im Jahr 2003 auszugehen, denn die im Jahr 2001 aus der Vermietung erzielten Einnahmen waren deutlich höher als die im Jahr 2003 erzielten Einnahmen. Dies muss die Schätzung berücksichtigen.
- 33** c) Sollte nach allem eine Überschussprognose nicht erforderlich sein, ist der Klage stattzugeben.
- 34** d) Kommt es dagegen auf die Überschussprognose an, weist der Senat darauf hin, dass die Kläger insofern nicht an den von ihrem Steuerberater eingereichten Berechnungen festzuhalten sind. Die Prognose kann selbstverständlich fortentwickelt oder auch korrigiert werden. Der Umstand, dass die Kläger die Vermietung der Ferienwohnung im Jahr 2010 oder 2011 aufgegeben haben, wirkt nicht in der Weise auf die Streitjahre zurück, dass die Einkünftezielungsabsicht in diesen Jahren deswegen entfällt. Die Prognose ist vielmehr aus der Sicht ex ante und auf den Schluss des jeweiligen Veranlagungszeitraums aufzustellen. Nachträgliche tatsächliche Veränderungen wirken auf sie nicht zurück.
- 35** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de