

# Urteil vom 08. November 2017, IX R 25/16

## Erwerbstreuhand - Formbedürftigkeit - Heilung durch Zuschlagsbeschluss

ECLI:DE:BFH:2017:U.081117.IXR25.16.0

BFH IX. Senat

BGB § 311b Abs 1, ZVG § 90

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. October 2015, Az: 8 K 394/14

## Leitsätze

1. NV: Die Verpflichtungserklärung des Treuhänders, in der Zwangsversteigerung eines Grundstücks ein Gebot abzugeben, bedarf der notariellen Beurkundung .
2. NV: Der Formmangel wird geheilt, wenn der Treuhänder in der Zwangsversteigerung den Zuschlag erhält .

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 20. Oktober 2015 8 K 394/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb im Jahr 2008 sämtliche Anteile an der X-GmbH und wurde deren alleiniger Geschäftsführer. Das Finanzgericht (FG) hat die X-GmbH zum Verfahren beigeladen (im Folgenden: Beigeladene).
- 2 Im Jahr 2009 erwarb der Kläger durch Zuschlagsbeschluss in der Zwangsversteigerung drei Eigentumswohnungen in dem Gebäude A-Straße in B für insgesamt 135.000 € (Wohnung im Erdgeschoss mit Kellerraum, Nr. 1 laut Aufteilungsplan, Miteigentumsanteil (MEA) 1 780/10 000; Wohnung im Obergeschoss links mit Kellerraum, Nr. 2 laut Aufteilungsplan, MEA 1 499/10 000 und Wohnung im Obergeschoss rechts mit Kellerraum, Nr. 3 laut Aufteilungsplan, MEA 2 196/10 000). Den Kaufpreis finanzierte der Kläger mit Darlehen; Darlehensnehmer war der Kläger.
- 3 Mit notariellem Vertrag vom 25. September 2012 veräußerte der Kläger die Wohnung im Erdgeschoss (1 780/10 000) für 90.000 € mit Wirkung zum 1. November 2012. Mit weiterem notariellen Vertrag vom 14. November 2012 veräußerte der Kläger auch die Wohnung im Obergeschoss links (1 499/10 000) für 89.000 € mit Wirkung zum 1. Dezember 2012, jedoch nicht vor vollständiger Bezahlung des Kaufpreises.
- 4 In ihrer Einkommensteuererklärung für 2012 machten der Kläger und seine mit ihm zusammen veranlagte Ehefrau zu den Veräußerungen keine Angaben.
- 5 Eine Außenprüfung bei der Beigeladenen führte zu der Feststellung, dass die Beigeladene die drei Wohnungen von 2009 bis 2012 aktiviert und die Anschaffungsdarlehen passiviert hatte. Die Beigeladene hatte auch die Mieten vereinnahmt, die laufenden Aufwendungen sowie die Schuldzinsen getragen und (teilweise) die Absetzungen für Abnutzung (AfA) geltend gemacht. Das für die Besteuerung der Beigeladenen zuständige Finanzamt machte die

Aktivierung der Eigentumswohnungen und die Passivierung der Darlehen rückgängig. Mieten und laufende Ausgaben wurden weiterhin der Beigeladenen zugerechnet. Der Abzug der AfA wurde --soweit geltend gemacht-- versagt.

- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) rechnete dem Kläger aus der Veräußerung der beiden Wohnungen Veräußerungsgewinne zu, die er wie folgt ermittelte:

Wohnung Nr. 1

Veräußerungserlös	90.000,00 €
Anschaffungskosten (135.000 € x 1.780/10.000)	<u>24.030,00 €</u>
Veräußerungsgewinn	65.970,00 €

Wohnung Nr. 2

Veräußerungserlös	89.000,00 €
Anschaffungskosten (135.000 € x 1.499/10.000)	<u>20.236,50 €</u>
Veräußerungsgewinn	68.763,50 €

- 7 Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 berücksichtigte das FA dementsprechend (nicht erklärte) Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften von 134.733 € und erläuterte deren Berechnung (Einkommensteuerbescheid vom 9. September 2014). Den dagegen erhobenen Einspruch der Eheleute wies das FA nach Aktenlage als unbegründet zurück. Der Kläger und seine Ehefrau hatten den Einspruch nicht begründet (Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2014).
- 8 Im Klageverfahren machte der Kläger erstmals geltend, die Veräußerungsgeschäfte seien der Beigeladenen zuzurechnen. Der Kläger sei beim Erwerb und bei der Veräußerung der Wohnungen als Treuhänder für die Beigeladene tätig geworden. Die Geschäfte der GmbH habe Herr Z geführt, von dem der Kläger die Anteile an der Beigeladenen erworben habe. Die Beigeladene sei auch nach außen, insbesondere gegenüber Mietern und dem Makler als Prinzipal aufgetreten. Das FA hielt dem entgegen, der Kläger sei den Nachweis gemäß § 159 der Abgabenordnung (AO) schuldig geblieben.
- 9 Das FG hat den Kläger aufgefordert, sämtliche Mietverträge für alle drei Wohnungen vorzulegen und nachzuweisen, dass die Veräußerungsvorgänge vollständig auf Rechnung der Beigeladenen durchgeführt worden sind (Verfügung vom 21. August 2015).
- 10 Der Kläger hat daraufhin ergänzend ausgeführt, die Wohnungen hätten ursprünglich Herrn W gehört, der eine Wohnung selbst bewohnt und zwei weitere Wohnungen vermietet hatte. Gegen Herrn W habe die Bausparkasse die Zwangsversteigerung wegen aller drei Wohnungen betrieben. Die Bausparkasse habe Wert darauf gelegt, dass der Erwerber eine natürliche Person sein müsse. Sie habe deshalb nicht der Beigeladenen, sondern nur dem Kläger persönlich das Geld für den Erwerb zur Verfügung gestellt. Alle bestehenden Mietverträge seien nach dem Zuschlagsbeschluss fortgesetzt worden. Als die Wohnung Nr. 3 im Obergeschoss rechts frei geworden war, habe die Beigeladene den Anschlussmietvertrag im eigenen Namen abgeschlossen. Von Anfang an habe die Beigeladene die Wohnungen vereinbarungsgemäß bilanziell und buchhalterisch als ihre behandelt und z.B. auch die Grunderwerbsteuer entrichtet.
- 11 Das FG hat die Klage abgewiesen. Mit der Revision erhebt der Kläger die Sachrüge.
- 12 Der Kläger beantragt,  
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 9. September 2014 in

Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2014 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften niedriger festgesetzt wird.

- 13** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** 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 das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses mit teilweise unzutreffender Begründung verneint. Es muss die Umstände des Streitfalls im zweiten Rechtsgang auf zutreffender rechtlicher Grundlage und nach ergänzender Sachverhaltsaufklärung neu würdigen.
- 15** 1. Zur Begründung seines Urteils hat das FG u.a. ausgeführt, das vom Kläger behauptete Treuhandverhältnis sei der Besteuerung nicht zugrunde zu legen. Es fehle an einer im Vorhinein klar und eindeutig vereinbarten und zivilrechtlich wirksamen Treuhandabrede. Der Kläger habe eine solche Vereinbarung schon nicht dargelegt. Die behauptete Erwerbstreuhand wäre auch nichtig, da sie entgegen § 311b des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) nicht notariell beurkundet und der Formmangel auch nicht nach § 311b Abs. 1 Satz 2 BGB geheilt worden sei. Auf die Frage, ob die Treuhandabrede vereinbarungsgemäß durchgeführt worden sei, komme es nicht an. Eine zivilrechtlich unwirksame Treuhandabrede zwischen nahe stehenden Personen könnte allenfalls unter besonderen --im Streitfall nicht vorliegenden-- Umständen der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Voraussetzung dafür wäre jedenfalls die Heilung des Formmangels.
- 16** 2. Diese Ausführungen halten rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Keine Bedenken bestehen zunächst gegen die vom FG zugrunde gelegten rechtlichen Maßstäbe für die steuerliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses. Bei der Feststellung, ob ein Treuhandverhältnis vorliegt und der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann, ist ein strenger Maßstab anzulegen. § 159 Abs. 1 Satz 1 AO enthält eine Beweisführungslastregelung für den Fall, dass die tatsächlichen Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO streitig sind, befreit das FG aber nicht von der Pflicht, nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 6. Oktober 2009 IX R 14/08, BFHE 228, 10, BStBl II 2010, 460). Die tatsächliche Würdigung des FG kann keinen Bestand haben, weil das FG zu Unrecht von der Formunwirksamkeit des Treuhandvertrags ausgegangen ist.
- 17** a) Nach seinem Vortrag hatte sich der Kläger gegenüber der Beigeladenen verpflichtet, die drei Wohnungen im Auftrag und für Rechnung der Beigeladenen zu erwerben und im Verfahren der Zwangsversteigerung ein entsprechendes Angebot abzugeben. Soweit das FG diesen Sachvortrag als zu wenig bestimmt angesehen hat, beruht dies auf einer Überspannung der Darlegungsanforderungen. Ausführungen zur Art der beabsichtigten Treuhand waren ebenso wenig erforderlich wie Angaben über eine etwaige Vergütung des Klägers. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der behauptete Vertrag auch eine Erwerbsverpflichtung zum Inhalt hatte. Weitere Darlegungen waren insofern nicht erforderlich. Im Übrigen geht der wohlverstandene Vortrag des Klägers dahin, dass der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt den mündlichen Abreden entsprach. Danach sollte der Kläger verpflichtet sein, die Wohnungen im eigenen Namen, aber auf Rechnung der Beigeladenen zu erwerben, zu halten und sie auf deren Geheiß auch wieder zu veräußern. Eine Vergütung sei nicht bedungen. Im Innenverhältnis sollten sämtliche Rechtswirkungen die Beigeladene treffen.
- 18** b) Im Ausgangspunkt zutreffend hat das FG angenommen, dass der vom Kläger behauptete Vertrag der notariellen Beurkundung bedurft hätte, weil er auf den Erwerb eines Grundstücks gerichtet war (§ 311b Abs. 1 Satz 1 BGB). Das FG hat jedoch übersehen, dass der Bundesgerichtshof (BGH) die Formunwirksamkeit in einem vergleichbaren Fall durch die Wirkung des Zuschlagsbeschlusses (§ 90 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung --ZVG--) als geheilt angesehen hat. In dem vom BGH entschiedenen Fall hatte die dortige Klägerin eine Ausbietungsgarantie abgegeben. Dieser Vertrag, der die Verpflichtung zur Abgabe eines über dem Verkehrswert liegenden Angebots im Zwangsversteigerungsverfahren zum Gegenstand hat, hätte ebenfalls der notariellen Beurkundung bedurft. Der BGH hat jedoch den Formmangel nach Zuschlagserteilung als geheilt angesehen (BGH-Urteil vom 16. Januar 2008 IV ZR 85/07, juris). Diese Rechtsprechung ist auf den vorliegenden Fall

übertragbar. Der erkennende Senat schließt sich dem Urteil des BGH an. Die vom Kläger behauptete Treuhandvereinbarung hätte, da sie die Verpflichtung zum Erwerb der Wohnungen einschloss, insgesamt der notariellen Beurkundung bedurft. Überzeugend hat das FG insofern einen einheitlichen Vertrag angenommen. Der Mangel ist jedoch geheilt durch die Erteilung des Zuschlagsbeschlusses mit der Folge, dass die vom Kläger behauptete Treuhandvereinbarung insgesamt nicht als formunwirksam angesehen werden kann. Das FG ist von etwas anderem ausgegangen. Sein Urteil kann daher keinen Bestand haben. Das Urteil des FG beruht auf dem Rechtsfehler. Das FG hat sein Urteil kumulativ auf die seiner Ansicht nach unzureichende Darlegung sowie die Formunwirksamkeit der Treuhandabrede gestützt.

- 19** c) Die von der Revision auch aufgeworfene und vom FG verneinte Frage, ob und ggf. unter welchen Umständen die Formunwirksamkeit einer Treuhandvereinbarung zwischen einander nahe stehenden Personen gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO unbeachtlich sein könnte, stellt sich nicht mehr, nachdem von der Wirksamkeit der Treuhandvereinbarung auszugehen ist.
- 20** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Auf der Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen kann der Senat nicht selbst entscheiden, ob die Veräußerungsgewinne steuerlich der Beigeladenen zuzurechnen sind. Die Sache wird deshalb zur erneuten Verhandlung an das FG zurückverwiesen.
- 21** 4. Für die weitere Sachbehandlung weist der Senat auf Folgendes hin:
- 22** a) In einer internen Mitteilung vom 24. Juni 2014 hat der für die Veranlagung der Beigeladenen zuständige Mitarbeiter des FA den Verdacht geäußert, Herr Z habe den Kläger lediglich als Strohmännchen für seine Geschäfte vorgeschoben. Diese Vermutung schließt die Stellung als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Beigeladenen ein. Der Kläger hat das zwar nicht behauptet; seine Einlassungen widersprechen dieser Vermutung aber auch nicht. Nach Auffassung des Senats besteht eine hinreichende Veranlassung, den Sachverhalt insofern von Amts wegen weiter aufzuklären und z.B. der Frage nachzugehen, welche Aktivitäten der Kläger als Geschäftsführer der Beigeladenen überhaupt entfaltet hat. Dazu wird das FG ggf. auch die vom Kläger angebotenen Beweise erheben müssen. Sollte sich dabei herausstellen, dass der Kläger mit Ausnahme der bereits festgestellten Erwerbs-, Finanzierungs- und Veräußerungshandlungen und den notwendig mit seiner Stellung als Geschäftsführer verbundenen Vertretungshandlungen keinerlei eigene Aktivitäten entfaltet hat und dass er bei seinen Handlungen als Geschäftsführer der Beigeladenen jeweils den Anweisungen von Herrn Z gefolgt ist (und nicht umgekehrt), dass er also eine reine Platzhalterfunktion inne hatte, wären die Veräußerungsgewinne nicht ihm, sondern der Beigeladenen zuzurechnen.
- 23** b) Zur Höhe der Veräußerungsgewinne hat das FG ausgeführt, es sei mangels eines anderen sachgerechten Aufteilungsmaßstabs nicht zu beanstanden, wenn das FA die Anschaffungskosten nach dem Flächenverhältnis der Wohnungen ermittelt habe. Diese Begründung geht am Sachverhalt vorbei. Das FA hat die Anschaffungskosten für alle drei Wohnungen mit dem jeweiligen Miteigentumsanteil multipliziert und dabei übersehen, dass der Kläger nicht das gesamte Gebäude, sondern in Summe nur 5 475/10 000 Miteigentumsanteile erworben hat. Ob eine Aufteilung der Anschaffungskosten nach dem Flächenverhältnis der Wohnungen angemessen wäre, bedarf keiner Entscheidung.
- 24** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)