

Urteil vom 28. Mai 2020, IV R 10/18

Vermietung von Ferienwohnungen; eigennützige Treuhand - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 27.08.2020 als NV-Entscheidung abrufbar

[ECLI:DE:BFH:2020:U.280520.IVR10.18.0](#)

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 21 Abs 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, BGB § 164 Abs 1, BGB § 164 Abs 2, EStG VZ 2009, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, 20. Dezember 2017, Az: 3 K 342/14

Leitsätze

Der Vermieter einer Ferienwohnung erzielt keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn der von ihm mit der treuhänderischen Vermietung beauftragte Vermittler diese hotelmäßig anbietet, aber ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Treuhandstellung hat, insbesondere weil er hoteltypische Zusatzleistungen auf eigene Rechnung oder für Rechnung Dritter erbringt.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 20.12.2017 - 3 K 342/14 aufgehoben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009 vom 02.04.2015 und für 2010 bis 2012, jeweils vom 06.03.2015, dahin geändert, dass statt Einkünften aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt werden.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) aus der Vermietung von drei Ferienwohnungen gewerbliche Einkünfte oder solche aus Vermietung und Verpachtung erzielt hat.
- 2** An der Klägerin, einer Grundstücksgemeinschaft, sind die Eheleute A und B zu je 50 % beteiligt.
- 3** Im Dezember 2008 bzw. Mai 2009 kaufte die Klägerin insgesamt drei Eigentumswohnungen in C. Die Wohnungen bestehen aus einem kombinierten Wohn- und Schlafrum bzw. einem Wohn- und einem Schlafrum bzw. einem Wohn- und einem Schlafrum, jeweils mit Bad und eingerichteter Küchenecke; sie sind jeweils u.a. mit einem Esstisch und Stühlen ausgestattet.
- 4** Die Wohnungen sind neben vielen anderen Wohnungen bzw. Hotelzimmern im "E" belegen, das wiederum aus einer Zusammenfassung mehrerer Gebäude besteht. Die Apartments werden teilweise von den Eigentümern selbst genutzt, teilweise dauervermietet und teilweise als Ferienwohnungen von verschiedenen Vermietungsgesellschaften vermietet. In die Anlage integriert ist das Hotel "E", dem das 500 m entfernte Hotel "F" angeschlossen ist.
- 5** Im Januar 2009 schlossen die Gemeinschafter der Klägerin mit der G-GmbH einen Vertrag "über die Vermietung von Ferienwohnungen". In den "Allgemeinen Bestimmungen" des Vertrages heißt es (auszugsweise):

"1.) Die [G-GmbH] wird für den Eigentümer [die Klägerin] dessen Wohnungseinheiten ... einschließlich Mobiliar und Inventar ... ganzjährig als Ferienwohnung an Feriengäste vermieten.

2.) Der von der [G-GmbH] durchzuführende Vermietungsservice beinhaltet sämtliche Leistungen, die im originären Zusammenhang mit der Vermietung einer Ferienwohnung stehen. Dieses umfasst insbesondere werbliche Maßnahmen, Abschluss entsprechender Mietverträge und die Betreuung der Feriengäste vor Ort, treuhänderische Entgegennahme der Mieteinnahmen, regelmäßige Berichterstattung über die Auslastungssituation, Erstellung einer ordnungsgemäßen Jahresabrechnung etc.

...

5.) Das pauschale Vermittlungshonorar für den vorstehend erwähnten Vermietungsservice beträgt [je nach Saison und Kunde (z. B. Reiseveranstalter) zwischen 10 % und 17 %] der Brutto-Einnahme einer jeden Vermietung, Bei der genannten Brutto-Einnahme handelt es sich um den vom Feriengast gezahlten Mietzins ... für die Nutzung der Ferienwohnung. Darüber hinausgehende Leistungen, wie z.B. die Bereitstellung von Wäsche, die Endreinigung, etc. werden von der [G-GmbH] dem Feriengast direkt in Rechnung gestellt und sind nicht Gegenstand dieser Vereinbarung. ... "

Die Abrechnung der Mieteinnahmen sollte jeweils zum Quartalsende erfolgen.

In den "Besonderen Bestimmungen für Hotelnutzung" heißt es u.a.:

"1. Die [G-GmbH] wird bei entsprechendem Bedarf seitens der Feriengäste die Ferienwohnung des Eigentümers alternativ als Hotelzimmer vermieten, womit sich der Eigentümer einverstanden erklärt. Der Unterschied zu der Vermietung als Ferienwohnung besteht darin, dass in diesem Fall dem Feriengast weitere Leistungen über die Hotel-Betriebsgesellschaft I angeboten werden, wie z. B. Frühstück, Halb- oder Vollpension, tägliche Reinigung mit Handtuchwechsel, ggfs. Bettwäschewechsel, etc. Die erwähnten hoteltypischen Maßnahmen sind zwar Gegenstand des vom Feriengast insgesamt zu zahlenden Mietzinses, werden aber dem Eigentümer gegenüber bei der Abrechnung gesondert ausgewiesen und stehen ausschließlich I i. S. eines echten Vertrages zugunsten Dritter zu. Insoweit sind diese erzielten Einnahmen nicht Gegenstand der Abrechnung gegenüber dem Eigentümer bzw. Grundlage zur Berechnung des Vermittlungshonorars."

- 6 Dem Vertrag angefügt war u.a. eine Auflistung von "Regel-Tagespreisen" (inkl. Frühstück und Hotelservice), Preisen für die Nutzung durch mehr als zwei Personen, für das Mitbringen von Haustieren und die Nutzung des Stellplatzes. Nachlässe über einen festgelegten Rahmen durften die Vermittler nur nach vorheriger Rücksprache mit der Klägerin gewähren. Kosten für die Dienstleistung von Dritten, wie z.B. Endreinigung und Wäschewechsel, sollten direkt zwischen dem Vermittler und dem Dienstleister abgerechnet werden.
- 7 Das Vertragsverhältnis galt zunächst für ein Jahr und sollte sich jeweils bis zum Ende des darauffolgenden Kalenderjahres verlängern, wenn eine Kündigung nicht oder nicht ordnungsgemäß ausgesprochen wird. Das Vertragsverhältnis konnte mit einer Frist von drei Monaten jeweils zum Ende eines Kalenderjahres von jeder Partei schriftlich gekündigt werden.
- 8 Ein Vertrag mit gleichem Inhalt wurde im Mai 2011 mit der J-GmbH in C als Nachfolgefirma der G-GmbH abgeschlossen. In den dortigen Anlagen 2 bis 2b sind die saisonabhängigen "Regel-Tagespreise" der drei Wohnungen aufgelistet, wobei für die Nutzung als Hotelzimmer ein regelmäßig um ca. 30 € höheres Entgelt zu entrichten ist. Die Preise für Nebenleistungen wie Wäscheservice variieren ebenfalls nach der Nutzungsart. Entgelte für den reinen Wäsche-, Hotel- und Frühstücksservice sind betragsmäßig festgelegt.
- 9 Die Wohnungen der Klägerin wurden fortan von der G-GmbH, danach von der J-GmbH u.a. über die großen Online-Portale in der Regel als Hotelzimmer mit Frühstück angeboten, beworben und tatsächlich nahezu ausschließlich mit Hotelservice vermietet. Die Schlüsselübergabe an die Gäste erfolgte über die ständig besetzte Rezeption im Hotel "F". Der ca. 800 m² große Wellnessbereich des Hotels "F" kann von den Gästen der Klägerin mitbenutzt werden. Im Hotel "E" selbst befindet sich ein hauseigenes Restaurant mit kleiner Hotelbar. Im dortigen Restaurant wird u.a. das Frühstück eingenommen.
- 10 Die J-GmbH stellte den Gästen --wie zuvor schon die G-GmbH-- unter eigenem Namen und Kontaktdaten jeweils die Kosten für den Hotelaufenthalt inklusive Frühstück zuzüglich Nebenleistungen (z.B. Kurtaxe, PKW-Stellplatz, Haustiere etc.) in Rechnung. Sie rechnete auch jeweils die Kommissionen mit den Buchungsportalen ab.

- 11** Gegenüber der Klägerin erstellte die J-GmbH regelmäßig vierteljährliche Abrechnungen. Im Ergebnis kehrte sie an die Klägerin die um den "Anteil Wäsche", den "Anteil Endreinigung/Hotelservice" und "Anteil F&B" bereinigten Beträge abzüglich Provision aus.
- 12** Die Klägerin behandelte die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Demgegenüber stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) für die Streitjahre 2009 bis 2012 Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. Den hiergegen gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 27.08.2014 als unbegründet zurück.
- 13** Das Finanzgericht (FG) wies die daraufhin erhobene Klage der Klägerin mit Urteil vom 20.12.2017 - 3 K 342/14 als unbegründet ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus:

Die Klägerin habe mit der Vermietung der Ferienwohnungen gewerbliche Einkünfte erzielt. Die Wohnungen seien nicht als Ferienwohnungen, sondern als Hotelzimmer vermietet worden. Die Klägerin habe die Wohnungen auch selbst als Hotelzimmer angeboten und vermietet. Sie sei insoweit von der G-GmbH und der J-GmbH zivilrechtlich wirksam vertreten worden. Jedenfalls aber seien ihr die gewerblichen Einkünfte als Treugeberin zuzurechnen. Die Klägerin habe die gewerbliche Vermietung zudem auch mit der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht betrieben.
- 14** Während des Klageverfahrens wurden die Gewinnfeststellungsbescheide für alle Streitjahre aus nicht streitgegenständlichen Gründen geändert (Änderungsbescheide vom 06.03.2015, erneuter Änderungsbescheid für 2009 vom 02.04.2015).
- 15** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts.
- 16** Sie beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009 vom 02.04.2015 und für die Jahre 2010 bis 2012, jeweils vom 06.03.2015, dahin zu ändern, dass statt Einkünften aus Gewerbebetrieb solche aus Vermietung und Verpachtung festgestellt werden.
- 17** Das FA beantragt schriftsätzlich, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur antragsgemäßen Änderung der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht ist das FG zwar davon ausgegangen, dass die Ferienwohnungen der Klägerin in den Streitjahren hotelmäßig angeboten wurden (dazu unten II.2.). Entgegen der Auffassung des FG hat die Klägerin die Wohnungen aber nicht selbst gewerblich vermietet, da ihr die gewerblichen Tätigkeiten der Vermittlungsgesellschaften nicht als eigene zugerechnet werden können (dazu unten II.3.).
- 19** 1. Der Senat konnte gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 91 Abs. 2 FGO trotz des Ausbleibens des FA ohne dieses verhandeln und entscheiden. Denn das FA war in der nach § 91 Abs. 1 FGO rechtzeitig zugestellten Ladung zur mündlichen Verhandlung auf diese Möglichkeit hingewiesen worden.
- 20** 2. Die Vermietung von Wohnungen erfüllt zwar grundsätzlich die in § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) normierten Tatbestandsmerkmale, geht jedoch in der Regel nicht über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinaus. Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewerbebetrieb bei dieser Tätigkeit nur angenommen werden, wenn im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, nach denen die Betätigung des Vermieters als Ganzes gesehen das Gepräge einer selbständigen, nachhaltigen, vom Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erhält, hinter der die bloße Nutzung des Mietobjekts als Vermögensanlage zurücktritt (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.01.2004 - X R 7/02, BFH/NV 2004, 945, m.w.N.).
- 21** a) Bei der Vermietung einer Ferienwohnung kann ein Gewerbebetrieb nur angenommen werden, wenn vom Vermieter bestimmte, ins Gewicht fallende, bei der Vermietung von Räumen nicht übliche Sonderleistungen

erbracht werden oder wenn wegen eines besonders häufigen Wechsels der Mieter eine gewisse --einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbare-- unternehmerische Organisation erforderlich ist (z.B. BFH-Urteile vom 16.04.2013 - IX R 26/11, BFHE 241, 261, BStBl II 2013, 613, Rz 10; in BFH/NV 2004, 945, und vom 14.07.2016 - IV R 34/13, BFHE 255, 12, BStBl II 2017, 175, Rz 37). Maßgebend sind jeweils die besonderen Umstände des Einzelfalles. Die Zwischenschaltung eines gewerblichen Vermittlers führt nicht zwangsläufig dazu, dass deshalb auch der Vermieter eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Entscheidend ist vielmehr, inwieweit in der Person des Vermieters die Vermietung einer Ferienwohnung im Hinblick auf die Art des vermieteten Objekts und die Art der Vermietung einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbar ist (z.B. BFH-Urteil vom 14.07.2004 - IX R 69/02, BFH/NV 2004, 1640).

- 22** b) Die geforderte Vergleichbarkeit mit einem gewerblichen Beherbergungsunternehmen (Hotel) liegt vor allem dann vor, wenn die Wohnung wie Hotel- oder Pensionsräume ausgestattet ist, für ihre kurzfristige Vermietung an wechselnde Mieter geworben wird, sie hotelmäßig angeboten, d.h. auch ohne Voranmeldung jederzeit zur Vermietung bereitgehalten wird und sich zudem in einem Zustand befindet, der die sofortige Vermietung zulässt; dies auch dann, wenn Buchungen nicht vorliegen. Insoweit kommt es nicht entscheidend darauf an, ob die Wohnung in einer Ferienwohnanlage liegt oder außerhalb einer solchen Anlage. Denn die Bereithaltung von Räumlichkeiten für die jederzeitige, auch kurzfristige, Überlassung an Gäste erfordert sachliche und personelle Vorkehrungen, wie sie mit der Vermietung von Wohnungen nicht verbunden sind (BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 945, unter II.3.a).
- 23** c) Ausgehend von den dargestellten Rechtsgrundsätzen durfte das FG zu dem Ergebnis kommen, dass im Streitfall die für eine gewerbliche Vermietung erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren. Die Wohnungen der Klägerin waren wie Hotel- oder Pensionsräume ausgestattet und in einem Zustand, der die sofortige Vermietung zulässt. Sie wurden von den Vermittlungsgesellschaften neben anderen im "E" belegenen Wohnungen u.a. über die großen Online-Portale als Hotelzimmer mit Frühstück angeboten und ganz überwiegend auch so vermietet. Die Schlüsselübergabe war hotelmäßig über das angeschlossene Hotel "F" organisiert, das über eine ständig besetzte Rezeption verfügte. Wenn das FG in Würdigung dieser festgestellten Gesamtumstände zu dem Ergebnis gekommen ist, dass die Vermittlungsgesellschaften die Wohnungen der Klägerin hotelmäßig angeboten haben, ist dies revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 24** 3. Zu Unrecht ist das FG jedoch davon ausgegangen, dass die Klägerin aus der Vermietung ihrer Wohnungen gewerbliche Einkünfte erzielt hat. Denn weder handelten die Vermittlungsgesellschaften bei Abschluss der Verträge als rechtsgeschäftliche Stellvertreter der Klägerin (dazu II.3.b aa) noch konnten die gewerblichen Handlungen der Vermittlungsgesellschaften der Klägerin aufgrund eines Treuhandverhältnisses steuerrechtlich zugerechnet werden (dazu II.3.b bb).
- 25** a) Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der sie "erzielt". Einkünfte erzielt, wer einen der in § 2 Abs. 1 EStG aufgezählten Einkunftstatbestände erfüllt.
- 26** 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 also 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 (z.B. BFH-Urteil vom 12.07.2016 - IX R 21/15, Rz 18). Einkünfte aus gewerblicher Vermietung einer Ferienwohnung erzielt dementsprechend, wer diese Wohnung z.B. hotelmäßig anbietet.
- 27** b) Durch einen gesetzlichen Vertreter oder Verwalter vermietet derjenige, dem die Handlungen des Vertreters oder Verwalters (zivil- oder steuerrechtlich) zuzurechnen sind.
- 28** aa) Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass der Klägerin die Handlungen der Vermittlungsgesellschaften nach den Grundsätzen der zivilrechtlichen Stellvertretung zuzurechnen seien.
- 29** 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, nicht aber bei der Buchung eines Hotelzimmers oder einer Ferienwohnung (z.B. BFH-Urteil vom 12.07.2016 - IX R 21/15, Rz 19 ff.).

- 30** bb) Entgegen der Auffassung des FG können der Klägerin die Handlungen der gewerblich tätigen Vermittlungsgesellschaften auch nicht aufgrund eines Treuhandverhältnisses zugerechnet werden.
- 31** (1) Eine solche Zurechnung kommt zwar auch in Betracht, wenn ein Treuhänder Mietverträge im eigenen Namen für einen Treugeber abschließt (z.B. BFH-Urteile vom 27.01.1993 - IX R 269/87, BFHE 170, 383, BStBl II 1994, 615, unter I.2.; vom 12.07.2016 - IX R 21/15, Rz 22). Die Zurechnung vom Treuhänder erzielter Einkünfte beim Treugeber setzt indes voraus, dass der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt 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 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 (z.B. BFH-Urteile vom 12.07.2016 - IX R 21/15, Rz 23; in BFHE 170, 383, BStBl II 1994, 615, unter I.2.b).
- 32** (2) Diese Rechtsgrundsätze hat das FG fehlerhaft auf den Streitfall angewendet. Dabei kann dahinstehen, ob es im Streitfall nicht schon an einem ausreichenden Weisungsrecht der Klägerin gegenüber den Vermittlungsgesellschaften gefehlt hat und ob auch dann noch von einem jederzeitigen Herausgaberecht des Treugebers ausgegangen werden kann, wenn eine ordentliche Kündigung des Vermittlungsvertrages, wie hier, nur mit dreimonatiger Kündigungsfrist und nur zum Ende eines Kalenderjahres möglich ist. Denn eine Zurechnung der Handlungen der Vermittlungsgesellschaften bei der Klägerin kommt jedenfalls deshalb nicht in Betracht, weil die Vermittlungsgesellschaften ein erhebliches eigenes wirtschaftliches Interesse an der Treuhandstellung hatten. Denn durch das hotelmäßige Angebot der Wohnungen erhielten sie die Möglichkeit, den Gästen weitere Leistungen anzubieten und abzurechnen, wie z.B. die Bereitstellung von Wäsche, die Endreinigung oder die Gestellung von Frühstück, Halb- oder Vollpension. Dabei kann dahinstehen, ob die Vermittlungsgesellschaften den Mietern die entsprechenden Leistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung oder aber im Interesse eines Dritten angeboten haben. Entscheidend ist, dass sie insoweit jedenfalls nicht im wirtschaftlichen Interesse der Klägerin gehandelt haben. Denn zum einen haben die Vermittlungsgesellschaften diese Leistungen gegenüber den Mietern nicht auf Rechnung der Klägerin erbracht, zum anderen sind bei der Abrechnung gegenüber der Klägerin lediglich die um den "Anteil Wäsche", den "Anteil Endreinigung/Hotelservice" und "Anteil F&B" bereinigten Beträge abzüglich Provision ausgekehrt worden. Insoweit konnte die Klägerin in den Streitjahren gegenüber den Vermittlungsgesellschaften als Treuhändern keine beherrschende Stellung in dem o.g. Sinne einnehmen.

33 Das Urteil des FG war danach aufzuheben.

34 4. Die Sache ist spruchreif.

Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht im Streit, dass die Klägerin in den Streitjahren mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hat. Können der Klägerin die gewerblichen Handlungen der Vermittlungsgesellschaften nicht zugerechnet werden, hat sie aus der Vermietung ihrer Wohnungen keine gewerblichen Einkünfte, sondern solche aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Dementsprechend sind die angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheide antragsgemäß dahin zu ändern, dass statt Einkünften aus Gewerbebetrieb solche aus Vermietung und Verpachtung festgestellt werden.

35 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.