Urteil vom 21. Januar 2014, IX R 10/13

Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 26. November 2012, Az: 2 K 5/12

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden als Eheleute in den Veranlagungszeiträumen 2001 bis 2007 (Streitjahre) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Die Klägerin erwarb im Jahr 1983 --noch vor ihrer Eheschließung mit dem Kläger-- das Eigentum an einem Immobilienobjekt in P. Zur Finanzierung der Kosten von Anschaffung und Sanierung nahm die Klägerin bei der A-Bank zwei Darlehen über insgesamt 300.000 DM auf. Die Sanierungsarbeiten wurden von S, einem früheren Lebensgefährten der Klägerin, durchgeführt. Nach dem Ende der Sanierungsarbeiten im Jahr 1987 wurden die beiden in dem Immobilienobjekt befindlichen Wohnungen sowie der im Erdgeschoss gelegene Kiosk durch S --seit 1997 auch im eigenem Namen-- vermietet. Die Klägerin hatte S ausdrücklich bevollmächtigt, sich um das Grundstück, seine Verwaltung und seine Vermietung zu kümmern; gegenüber den Mietern der Objekte trat daher nur S in Erscheinung.

3 Entsprechend einer im Zuge des Grundstückerwerbs zwischen der Klägerin und S getroffenen Vereinbarung zahlte dieser bis einschließlich 2001 monatlich 2.000 DM und in den nachfolgenden Streitjahren monatlich 1.050 € auf ein Konto der Klägerin bei der A-Bank ein. Das Konto diente der Deckung von Aufwendungen der Klägerin im Zusammenhang mit dem Hausgrundstück in P, insbesondere der Begleichung der Darlehenszinsen und der Kosten der Gebäudeversicherung.

4 Die Klägerin erklärte in den Streitjahren im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärungen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Immobilienobjekt in P. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ aufgrund der im Rahmen einer Steuerfahndungsprüfung getroffenen Feststellungen unter dem 9. September 2010 Änderungsbescheide für die Streitjahre, in denen er --unter Berücksichtigung von Absetzungen für Abnutzung, Schuldzinsen und Kosten für die Gebäudeversicherung nach § 162 der Abgabenordnung geschätzte-- Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung des Hauses in P ansetzte und in entsprechendem Umfang die Einkommensteuer der Kläger erhöhte.

5 Die gegen die Änderungsbescheide gerichteten Einsprüche der Kläger, mit denen sie vortrugen, dass nicht die Klägerin, sondern allein S Einnahmen aus dem Objekt in P bezogen habe, hatten keinen Erfolg.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1039 veröffentlichten Urteil statt und hob die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre auf. Es vertrat die Auffassung, die Klägerin habe den Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht erfüllt. Das Rechtsverhältnis zwischen der Klägerin und S sei ein unentgeltlicher und formloser Leihvertrag. Steuerrechtlich sei S eine gesicherte Rechtsposition zuzurechnen, aufgrund derer er vermietet und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt habe.

7 Hiergegen richtet sich die Revision des FA. Es vertritt die Auffassung, dass das FG zwar einerseits zutreffend davon ausgegangen sei, dass S Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der beiden Wohnungen und des Kiosks erzielt habe. Andererseits gehe das FG fehl in der Annahme, dass zwischen der Klägerin und S lediglich ein unentgeltlicher und formloser Leihvertrag bestanden habe. Vielmehr habe auch zwischen der Klägerin und S eine entgeltliche Nutzungsüberlassung stattgefunden; aus dieser Nutzungsüberlassung habe die Klägerin die in den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

8 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil des FG vom 27. November 2012 2 K 5/12 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass die Klägerin in den Streitjahren den Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht verwirklicht hat.

11 1. 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 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. In subjektiver Hinsicht setzt die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine Überschusserzielungsabsicht voraus (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Dezember 2009 IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863; vom 6. September 2006 IX R 13/05, BFH/NV 2007, 406, m.w.N.).

12 2. Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin das maßgebliche Grundstück gegen Entgelt (ursprünglich 2.000 DM, ab 2002 1.050 € monatlich) dem S zur Nutzung überlassen. Hieraus zieht das FG --im Widerspruch zu seinen eigenen Feststellungen-- den unzutreffenden Schluss, zwischen der Klägerin und S habe lediglich ein "unentgeltlicher und formloser Leihvertrag" bestanden. Das Urteil ist daher aufzuheben.

13 Nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG bestand zwischen der Klägerin und S ein Rechtsverhältnis. Aus diesem Rechtsverhältnis hat die Klägerin Einnahmen erzielt. S seinerseits war aus dem Rechtsverhältnis zur Nutzung des Grundstücks --insbesondere zur Weitervermietung der Wohnungen und des Kiosks-- berechtigt. Da das zwischen der Klägerin und S bestehende (Miet-)Rechtsverhältnis auf Dauer angelegt war, hat die Klägerin auch mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt (vgl. BFH-Urteil vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771).

14 Vor diesem Hintergrund hat die Klägerin in den Streitjahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) aus der Überlassung des Grundstücks an S erzielt. Der Umstand, dass S seinerseits Einkünfte erzielt hat, indem er die Wohnungen und den Kiosk im eigenen Namen weitervermietete, steht einer Zurechnung von Einkünften an die Klägerin nicht entgegen; denn die zwischen der Klägerin und S und zwischen S und den Mietern der Wohnungen und des Kiosks bestehenden Rechtsverhältnisse sind getrennt zu betrachten.

15 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --seiner Rechtsauffassung folgend-- zur Höhe der von der Klägerin erzielten Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung keine Feststellungen getroffen, die dem Senat eine abschließende Beurteilung des Streitfalles ermöglichen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de