Urteil vom 29. September 2021, IX R 2/21

Zurechnung von Vermietungseinkünften im Fall eines Nutzungsrechts

ECLI:DE:BFH:2021:U.290921.IXR2.21.0

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 18. Juni 2020, Az: 2 K 181/17

Leitsätze

NV: Das (Fort-)Bestehen eines im Innenverhältnis zum Eigentümer zur Vermietung berechtigenden Nutzungsrechts kann auch konkludent vereinbart werden (Bestätigung des BFH-Urteils vom 16.01.2007 - IX R 69/04, BFHE 216, 329, BStBl II 2007, 579).

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.06.2020 - 2 K 181/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die persönliche Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

3 Im Streitjahr 2010 waren die aus der (1999 geschiedenen) Ehe des Klägers mit Frau Z (Z) hervorgegangenen Kinder AS, BS und CS zu gleichen Teilen Miteigentümer u.a. des Objekts .... Sie hatten dieses Objekt im Jahr 1995 mit vormundschaftsgerichtlicher Genehmigung im Wege der Schenkung von Z erworben. § 3 letzter Absatz des vom Kläger und Z unterzeichneten notariellen Schenkungsvertrags vom 20.10.1995 lautete wie folgt:

> "Herr ... [der Kläger] wird bis zur Volljährigkeit des jüngsten Kindes das ... Teileigentum verwalten. Die Einnahmen dienen dazu, die Zins- und Tilgungsleistungen zu erbringen. Die darüber hinaus gehenden Zins- und Tilgungsleistungen und notwendigen Reparaturen sind von Herrn ... [Kläger] zu tragen. Nach Tilgung der Darlehensschulden wird das Geld bis zur Volljährigkeit der Kinder festgelegt."

4 Auf dem Teileigentum ... lastet ein lebenslängliches unentgeltliches höchstpersönliches Nutzungsrecht zugunsten des Klägers (nachdem das zunächst bestellte Wohnrecht kurze Zeit später in ein Nutzungsrecht abgeändert worden war). Das Recht ist im Jahr 1992 mit der Beschränkung bestellt worden, dass es weder übertragbar noch pfändbar ist und nicht durch Dritte ausgeübt werden kann.

5 Das Teileigentum ..., ein ehemaliges Bürogebäude, wurde auf der Grundlage einer dem Kläger erteilten Baugenehmigung (Nutzungsänderung) in vier Wohnungen umgebaut und ab Mitte 2010 vermietet. Die Umbaukosten trug der Kläger. In den bis 2013 abgeschlossenen Mietverträgen trat der Kläger als Vermieter auf.

Danach wiesen die Mietverträge zum Teil " [Vor- und Nachname des Klägers]/Grundstücksgemeinschaft" bzw. "[Vor- und Nachnamen der drei Kinder] (GbR)/Grundstücksgemeinschaft" als Vermieter aus.

6 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger für die Mietwohnungen im Objekt ..., einen Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 78.091 €, der dem Kläger zugerechnet wurde. In einer Anlage zur Steuererklärung hieß es, das Vermietungsobjekt stehe im Alleineigentum des Klägers. In den Werbungskosten in Höhe von insgesamt 81.869 € waren Aufwendungen für einen "entgeltlichen Nießbrauch" in Höhe von 2.321 € und Aufwendungen für die Renovierung der Mietwohnungen in Höhe von 67.280 € (ein Fünftel des auf fünf Jahre verteilten Gesamtbetrags in Höhe von 336.398,38 €) enthalten.

7 In dem unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid vom 23.12.2011 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für die o.g. Wohnungen einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 10.811 €. Dagegen legten die Kläger Einspruch ein. Mit ihrer anschließenden (Untätigkeits-)Klage machten sie geltend, das Wohnrecht sei bereits im Jahr 1992 in ein Nutzungsrecht umgewandelt worden, welches wie ein Nießbrauch behandelt werden müsse. Dem Kläger als Nutzungsberechtigten seien daher die Einkünfte zuzurechnen. Am 13.03.2015 änderte das FA den Bescheid unter im Revisionsverfahren nicht mehr streitigen Gesichtspunkten. Die Kläger vertraten fortan die Auffassung, dass von den geltenden gemachten Renovierungsaufwendungen nur ein Teilbetrag in Höhe von 273.390,62 € sofort abzugsfähig sei; im Übrigen lägen (nachträgliche) Herstellungskosten des Gebäudes bzw. der Außenanlagen vor (63.007,76 €).

8 Nach vorangegangenem Verböserungshinweis änderte das FA die Einkommensteuerfestsetzung für 2010 mit Einspruchsentscheidung vom 19.01.2017 dahingehend, dass der Werbungskostenüberschuss in Höhe von 10.811 € nicht mehr berücksichtigt wurde. Zur Begründung führte es aus, die Vermietungseinkünfte seien den Kindern des Klägers als Miteigentümern zuzurechnen; der Kläger habe lediglich die Verwaltung des Objekts bis zur Volljährigkeit seines jüngsten Kindes im Jahr 2008 übernommen.

9 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage, mit der die Kläger neben der Berücksichtigung eines Werbungskostenüberschusses des Klägers aus der Vermietung des o.g. Objekts in Höhe von 66.813 € die Minderung der Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit um 1.629 € begehrten, mit Urteil vom 19.06.2020 nur im Hinblick auf den zuletzt genannten Streitpunkt stattgegeben. Hingegen hat es eine Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit der Begründung abgelehnt, diese seien nicht dem Kläger, sondern dessen Kindern zuzurechnen. Zwar sei der Kläger als Vermieter aufgetreten und habe die Mieten vereinnahmt; er habe damit offensichtlich die tatsächliche Macht besessen, die Wohnungen den Mietern zu überlassen. Es fehle aber an einer klaren, eindeutigen zivilrechtlichen Vereinbarung zwischen den Familienangehörigen, die den Kläger zur Vermietung berechtigt habe. Denn zum einen sei nur ein höchstpersönliches Recht zur --persönlichen-- (Be-)Nutzung des Teileigentums, nicht aber ein uneingeschränktes Nutzungsrecht und Recht zur Nutzungsüberlassung an Dritte vereinbart worden. Zum anderen hätten etwaige Mietüberschüsse nach dem --insoweit klarstellenden-- Schenkungsvertrag vom 20.10.1995 den Kindern des Klägers zugestanden; der Kläger habe das Vermögen lediglich verwaltet, und zwar aufgrund konkludenter Vereinbarung über das Jahr 2008 (Volljährigkeit des jüngsten Kindes) hinaus. Darin komme sein nur eingeschränktes Nutzungsrecht zum Ausdruck.

10 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts sowie Verfahrensmängel.

11 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 23.12.2011 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 13.03.2015 und der Einspruchsentscheidung vom 19.01.2017 dahingehend abzuändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit um 1.629 € gemindert und weitere Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./. 66.813 € berücksichtigt werden,
hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

12 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

13 Zur Begründung verweist das FA auf die angefochtene Entscheidung. Die Revisionsbegründung lasse keine Fehler der Vorinstanz erkennen. Die Revision trage dem für die Tatbestandsverwirklichung notwendigen Erfordernis der Begründung eines bürgerlich-rechtlich wirksamen und fremdüblichen Nutzungsrechts und dessen tatsächlicher Durchführung nicht ausreichend Rechnung. Auf der Grundlage des vereinbarten Nutzungsrechts sei der Kläger zwar berechtigt gewesen, das Haus ... selbst zu nutzen, nicht aber, dieses auf eigene Rechnung Dritten (entgeltlich) zur

Nutzung zu überlassen. Nach dem Willen der Vertragsparteien hätten die Einnahmen aus dem Objekt nicht dem Kläger, sondern seinen Kindern zugestanden. Der Kläger habe diese Einnahmen in seiner Eigenschaft als Verwalter zunächst für Zins- und Tilgungsleistungen verwenden und nach Darlehenstilgung bis zur Volljährigkeit der Kinder festlegen sollen. Angesichts dieser eingeschränkten Reichweite des Nutzungsrechts gingen die rechtstheoretischen Ausführungen der Revision ins Leere.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist begründet. Sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG.

15 Die Vorinstanz hat die Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit zu Recht um 1.629 € gemindert (dazu unter 1.). Hingegen hat das FG die Grundsätze über die Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht zutreffend auf den Streitfall angewandt (dazu unter 2.). Das Urteil ist daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif (dazu unter 3.). Ob daneben ein Verfahrensmangel vorliegt, kann dahinstehen (dazu unter 4.)

16 1. Das FG hat die Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) antragsgemäß um 1.629 € gemindert (Übernahmefehler). Dies ist zwischen den Beteiligten nicht (mehr) streitig. Der Senat sieht daher von weiteren Ausführungen ab.

17 2. Hingegen hat die Vorinstanz die Grundsätze über die Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur teilweise beachtet. Das Urteil ist somit (aufgrund des einheitlichen Streitgegenstands --Einkommensteuer 2010-- insgesamt) aufzuheben.

18 a) Gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung u.a. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

19 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des Senats verwirklicht den objektiven Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, wer die rechtliche oder tatsächliche "Macht" hat, eines der in § 21 Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter anderen entgeltlich auf Zeit zum Gebrauch oder zur Nutzung zu überlassen; er muss Träger der Rechte und Pflichten aus einem Miet- oder Pachtvertrag oder einem ähnlichen Vertrag über eine Nutzungsüberlassung sein. Es kommt darauf an, wer die maßgebenden wirtschaftlichen Dispositionsbefugnisse über das Mietobjekt innehat und damit eine Vermietertätigkeit selbst oder durch einen gesetzlichen Vertreter bzw. Verwalter wirtschaftlich ausübt. Dabei kann auch ein schuldrechtliches Nutzungsrecht zu einer Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 EStG führen (vgl. nur Senatsurteil vom 16.01.2007 - IX R 69/04, BFHE 216, 329, BStBl II 2007, 579, unter II.1.a, m.w.N.). Hingegen ist die Berechtigung zur Vermietung grundsätzlich keine Zurechnungsvoraussetzung (Schallmoser in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 21 EStG Rz 42; Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 21 EStG Rz 20).

20 bb) Besonderheiten gelten aber, wenn auf Vermieterseite mehrere --insbesondere einander nahe stehende-- Personen beteiligt sind. Bestellen z.B. Eltern ihren minderjährigen Kindern einen Nießbrauch (oder ein Nutzungsrecht) an einem (vermieteten) Grundstück, ist --zur klaren Trennung der verschiedenen Vermögensbereiche (vgl. Senatsurteil vom 25.04.1995 - IX R 41/92, BFH/NV 1996, 122, unter 1.a; Drüen in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 21 Rz B 219)-- des Weiteren erforderlich, dass dies aufgrund eines zivilrechtlich wirksamen Vertrags erfolgt und die Beteiligten die zwischen ihnen getroffenen Vereinbarungen auch tatsächlich durchführen. Das kann auch auf der Grundlage eines bloß schuldrechtlichen Nutzungsrechts geschehen, etwa weil der Grundstücksnießbrauch nicht im Grundbuch eingetragen oder von vornherein nur schuldrechtlich begründet wurde. War ein dinglich wirksam bestelltes Nutzungsrecht befristet, führt der Fristablauf zivilrechtlich zu dessen Erlöschen kraft Gesetzes. Bei einem schuldrechtlichen Nutzungsrecht enden die Rechtswirkungen mit dem Eintritt der Bedingung (Zeitablauf). Es wird der frühere Rechtszustand grundsätzlich wieder hergestellt (§ 158 Abs. 2, § 163 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Ausreichend kann in einem solchen Fall aber sein, wenn ein Fortbestehen des (schuldrechtlichen) Nutzungsrechts aufgrund einer ausdrücklichen oder konkludent getroffenen Vereinbarung auch für den Zeitraum nach Ablauf der (Bedingungs-)Frist anzunehmen ist (Senatsurteil in BFHE 216,

329, BStBl II 2007, 579, unter II.1.a; s.a. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30.09.2013, BStBl I 2013, 1184, Rz 1 ff.).

21 Vor diesem Hintergrund bedarf es für die Zurechnung von Vermietungseinkünften im Fall von Nutzungsrechten, die zwischen einander nahe stehenden Personen bestellt werden, zum einen der "Macht" zur entgeltlichen Gebrauchsüberlassung (Trägerschaft der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag) sowie zum anderen einer zivilrechtlich wirksamen Abrede (zwischen den nahe stehenden Personen), mit der dem Nichteigentümer die Befugnis zur Vermietung eingeräumt wird, die tatsächlich durchgeführt und damit "gelebt" wird. Während bei der Frage der Einkünftezurechnung unter fremden Dritten grundsätzlich nur auf das Außenverhältnis (Frage: Wer ist Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag?) abzustellen ist, kommt es damit bei Mehrpersonen- und Treuhandverhältnissen sowie in vergleichbaren Konstellationen --wie dem Streitfall-- auch auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über das Mietobjekt bzw. auf die tatsächliche oder rechtliche "Macht" und damit auf das Innenverhältnis (Frage: Wer ist zur Vermietung berechtigt?) an (vgl. Schallmoser in Brandis/Heuermann, a.a.O., § 21 EStG Rz 41; Drüen in KSM, EStG, § 21 Rz B 208, B 215 und B 221).

22 cc) Die Aufgabe festzustellen, wer den Tatbestand der (jeweiligen) Einkunftsart erfüllt hat, obliegt dem FG als Tatsacheninstanz (Senatsurteil vom 19.11.2003 - IX R 54/00, BFH/NV 2004, 1079, unter 1.).

23 b) Das FG hat die dargestellten Grundsätze nur teilweise beachtet. Sein Urteil kann daher keinen Bestand haben.

24 aa) Der Senat lässt offen, ob er an die Auslegung des FG gebunden wäre, wonach der Kläger aufgrund des zu seinen Gunsten bestellten höchstpersönlichen Nutzungsrechts an dem Teileigentum ... nicht zu dessen Fremdüberlassung, sondern nur zur höchstpersönlichen Nutzung des Objekts berechtigt war. Denn das (Fort-)Bestehen eines auch die Vermietung umfassenden Nutzungsrechts kann nach der Rechtsprechung des Senats auch konkludent vereinbart werden (Senatsurteile vom 06.09.2006 - IX R 13/05, BFH/NV 2007, 406, unter II.1.a; in BFHE 216, 329, BStBl II 2007, 579, unter II.1.a).

25 bb) Soweit das FG eine dem Kläger von den Eigentümern (konkludent) eingeräumte schuldrechtliche Befugnis zur Fremdüberlassung verneint hat, ist das Urteil nicht frei von Rechtsfehlern.

26 (1) Zunächst ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der im Jahr 1995 abgeschlossene Verwaltervertrag mit dem Kläger auch nach Eintritt der Volljährigkeit seiner Kinder --aufgrund konkludenter Vereinbarung-- seine Gültigkeit behalten hat (FG-Urteil unter I.2.b bb (3) der Gründe).

27 (2) Für die weitergehende Annahme des FG, es habe darüber hinaus keine weitere (konkludente) Vereinbarung über ein Vermietungsrecht des Klägers zwischen den Beteiligten gegeben, genügt es hingegen nicht, sich auf den Vortrag des Klägers zu beziehen. Insbesondere die (tragende) Aussage des FG, aufgrund fehlender eindeutiger vertraglicher Regelungen würde es an der steuerlichen Behandlung nichts ändern, wenn die Vertragsparteien (gemeint: der Kläger und seine volljährigen Kinder) im Streitjahr von anderen Voraussetzungen ausgegangen wären und wenn sowohl der Kläger als auch die drei Miteigentümer des Teileigentums ... der Überzeugung gewesen sein sollten, dass dem Kläger etwaige Überschüsse aus der Vermietung dieser Einheit zustehen sollten (FG-Urteil unter I.2.b bb, richtig: cc, der Gründe), ist rechtsfehlerhaft und wird auch von seinen tatsächlichen Feststellungen nicht getragen.

28 Eine Vermietungsbefugnis kann, wie ausgeführt, auch konkludent begründet werden. Insoweit ist unerheblich, dass der Kläger aufgrund des § 3 des Schenkungsvertrags nur mit der Verwaltung des Objekts betraut war. Die zwischenzeitlich volljährigen Kinder (Eigentümer) und der Kläger konnten hiervon aufgrund einer konkludenten Vereinbarung übereinstimmend abweichen. Bedenken gegen die Wirksamkeit einer solchen Vereinbarung bestünden nicht.

29 3. Die Sache ist nicht spruchreif; sie ist daher zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Das FG wird im ersten Schritt festzustellen haben, ob der Kläger --im Innenverhältnis-- zur Vermietung der Wohnungen berechtigt war (dazu unter a). Sollte dies der Fall gewesen sein, mit der Folge, dass ihm die Einkünfte persönlich zuzurechnen wären, müsste das FG auch noch die Höhe der (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermitteln (dazu unter b).

30 a) Der Kläger war --jedenfalls im Streitjahr-- Träger der Rechte und Pflichten aus den betreffenden Mietverträgen. Zudem hat er die Mietzinsen vereinnahmt und die mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen getragen. Diese tatsächliche "Macht" (im Außenverhältnis) führt --sofern die erforderliche

Einkünfteerzielungsabsicht für die einzelnen Vermietungsobjekte besteht-- zu einer Zurechnung der Vermietungseinkünfte beim Kläger, wenn sie nicht im Widerspruch zu den zwischen den Beteiligten bestehenden (ggf. konkludent vereinbarten) Rechtsverhältnissen steht. Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang zu klären haben, ob der Kläger aufgrund von Absprachen mit seinen Kindern --und insoweit in Abkehr von der im Schenkungsvertrag aufgeführten Verwaltung-- berechtigt war, die Wohnungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu vermieten. Zu diesem Zweck wird es die Kinder des Klägers als Zeugen vernehmen müssen. Zwar mag es für die Vergangenheit unstreitig sein, dass der Kläger das Teileigentum ... nach den --zumindest konkludent getroffenen-- Abreden als Vermieter und nicht lediglich als Verwalter nutzen durfte. Im Streitjahr hatte sich die Situation aber insofern verändert, als durch den Umbau des ehemaligen Betriebsgebäudes neue Wohnungen geschaffen worden sind. Das FG wird daher festzustellen haben, ob der Kläger auch diese Wohnungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung vermieten durfte.

31 Sollte das FG die Vermietungsberechtigung des Klägers feststellen, wird es zudem zu prüfen haben, ob diese lediglich befristet erteilt worden ist. Bejahendenfalls bedarf es der weiteren Prüfung, ob der Kläger mit Überschusserzielungsabsicht gehandelt hat. Dies wird das FG nach der einschlägigen Rechtsprechung des Senats objektbezogen, d.h. in Bezug auf jede einzelne der neu entstandenen Wohnungen, gesondert zu beurteilen haben.

32 b) Erforderlichenfalls wird das FG noch Feststellungen zur Höhe der Einkünfte treffen müssen. Dies gilt insbesondere für die vom Kläger als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1, Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG) geltend gemachten Aufwendungen für die Renovierung der Wohnungen und die noch nicht abschließend geklärte Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und sofort abzugsfähigem Erhaltungsaufwand (vgl. dazu Senatsurteil vom 03.08.2016 - IX R 14/15, BFHE 255, 103, BStBl II 2017, 437, Rz 13, m.w.N.).

33 4. Da die Revision bereits aus materiellen Gründen Erfolg hat, kommt es auf das Vorliegen der von den Klägern gerügten Verfahrensmängel nicht mehr an.

34 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de