
Datum: 24.10.2014
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 4103/12 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2014:1024.1K4103.12E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

- Tatbestand: 1
- Die Beteiligten streiten über die Frage, ob die Kläger in den Streitjahren 2001 und 2003 durch Vermietung einer in ihrem Eigentum stehenden Ferienwohnung auf A-Insel negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt haben. 2
- Die Kläger erwarben ... 1998 eine ca. 55 m² große Eigentumswohnung in dem Objekt B-Straße, A-Insel zum Preis von 575.000.- DM, die sie in den Jahren 1999 und 2000 nach Aktenlage im eigenen Namen an Feriengäste vermieteten. Mit Gesellschaftsvertrag vom2001 gründeten die Kläger zu je 1/2 Anteil die C-GmbH – im Folgenden: C-GmbH - mit Sitz in D-Stadt, deren Gegenstand die Verwaltung, Vermietung und Vermittlung sowie der Handel mit Immobilien sein sollte. Zur Geschäftsführerin wurde die Klägerin bestellt. 3
- Am2001 schlossen die Kläger und die C-GmbH einen Vertrag, wonach die C-GmbH die Verwaltung der im Besitz der Kläger bzw. der Klägerin stehenden und zur Vermietung bestimmten Immobilien übernimmt und hierfür eine Vergütung von 20 % der erzielten Mieten zzgl. Umsatzsteuer erhält. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag vom2001 Bezug genommen. 4
- Ab dem Jahr 2001 - vor der Gründung der C-GmbH fand in 2001 keine Vermietung statt - erfolgte die Vermietung der Ferienwohnung auf A-Insel durch die C-GmbH. Nach den dem Gericht vorliegenden formularmäßigen Mietverträgen aus 2005 (...), die - wie die Kläger in der mündlichen Verhandlung bestätigt haben - den in den Streitjahren geschlossenen Mietverträgen entsprechen, trat die C-GmbH dabei gegenüber den jeweiligen Mietern im 5

eigenen Namen als Vermieter auf. Auch die Mietzahlungen erfolgten auf ein Konto der C-GmbH bei der *Bank D-Stadt*.

In ihren Einkommensteuererklärungen 2001 und 2003 machten die Kläger bei Bruttomieteinnahmen von 23.095.- DM (2001) und 10.406.- € (2003) Verluste aus der Vermietung der Ferienwohnung auf A-Insel in Höhe von ./ 29.141.- DM (2001) und ./ 19.126.- € (2003) geltend. Das ... zuständige Finanzamt D-Stadt - im Folgenden: FA - berücksichtigte die erklärten Einkünfte erklärungsgemäß, die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2003 vom 27.12.2002 und 29.09.2004 ergingen jedoch insoweit vorläufig, da die Einkünfteerzielungsabsicht noch nicht abschließend geprüft werden könne. Am 04.10.2005 ergingen für beide Streitjahre in anderen Punkten geänderte Bescheide; auch diese Bescheide enthielten hinsichtlich der Verluste aus der Vermietung der Ferienwohnung auf A-Insel einen Vorläufigkeitsvermerk.

6

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2005 ließ das FA die für diesen Veranlagungszeitraum erklärten Verluste aus der Vermietung der Ferienwohnung auf A-Insel in Höhe von ./ 17.326.- € unberücksichtigt. Die hiergegen gerichtete Klage (Aktenzeichen 9 K 4122/07 E) nahmen die Kläger im Termin zur mündlichen Verhandlung vom 02.11.2009 zurück. Im Anschluss daran erließ das FA am 12.11.2009 geänderte Einkommensteuerbescheide 2001 und 2003, mit denen es die Verluste aus der Vermietung der Ferienwohnung auch in diesen Veranlagungszeiträumen nicht mehr berücksichtigte.

7

Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein und machten geltend, die Verluste seien steuerlich anzuerkennen. Die Wohnung werde ausschließlich fremdvermietet und der ortsübliche Vermietungsdurchschnitt von 120 bis 130 Tagen pro Jahr werde erreicht (153 Vermietungstage in 2001 und 140 Vermietungstage in 2003). Eine Überschussprognose sei deshalb nicht erforderlich.

8

Daraufhin erließ das FA am 29.10.2010 nochmals geänderte Einkommensteuerbescheide 2001 und 2003, mit denen es die Verluste aus der Vermietung der Ferienwohnung erneut und wiederum vorläufig berücksichtigte. Es bleibe abzuwarten, ob ein Totalüberschuss erwirtschaftet werde, insbesondere im Hinblick auf die angekündigte Ablösung der auf der Immobilie lastenden Hypotheken.

9

Nachdem die Kläger – wohl im Jahr 2011 – erklärt hatten, die Wohnung ab 2010 nicht mehr zu vermieten, erließ der ... Beklagte am 12.10.2011 wiederum geänderte Einkommensteuerbescheide 2001 und 2003, mit denen er die Verluste aus der Vermietung der Ferienwohnung nun wieder unberücksichtigt ließ. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies er mit Einspruchsentscheidung vom 12.10.2012 als unbegründet zurück. Er führte aus, der Einspruch sei schon deshalb unbegründet, weil die Kläger für die Jahre bis einschließlich 2005 Zweitwohnungssteuer entrichtet hätten, die nur dann zu entrichten sei, wenn auch eine Eigennutzung vorgesehen sei. Auch sei fraglich, ob die Vermietungstage die Grenze von 75 % der ortsüblichen Vermietungszeit erreicht habe. Laut Auskunft des Fremdenverkehrsbüros A-Insel könne von durchschnittlich 170 Vermietungstagen ausgegangen werden; diese Anzahl legten auch Banken bei entsprechenden Immobilienfinanzierungen zugrunde. Eine Verkehrswertermittlung für ein Erbbaurecht an einem Grundstück auf A-Insel berücksichtige durchschnittlich 180 Vermietungstage; laut Auskunft eines Betriebsprüfers des FA E-Stadt betrage die durchschnittliche Vermietungsdauer sogar 190 Tage. Somit sei eine Überschussprognose erforderlich, die von den Klägern auch erstellt worden sei. Danach ergebe sich erst ab 2031 – also erst 32 Jahre nach dem Erwerb – ein Totalüberschuss. Zudem gehe die Prognose von einer stetigen Steigerung der Vermietungstage bis auf 185 Tage aus, ohne schlüssig darzulegen, worauf diese Annahme beruhe.

10

Mit der hiergegen gerichteten Klage machen die Kläger geltend:	11
Der Beklagte verlange im Streitfall zu Unrecht eine Überschussprognose. Weder sei die Ferienwohnung von den Klägern in den Streitjahren selbst genutzt worden noch hätten sie sich eine Selbstnutzung vorbehalten. Unerheblich sei, dass die Fremdvermietung durch eine GmbH erfolgt sei, an der die Kläger zu je 50 % beteiligt gewesen seien. Gegen eine fehlende Selbstnutzung spreche auch nicht, dass die Kläger für die fragliche Wohnung Zweitwohnungssteuer entrichtet hätten, da diese immer zu zahlen sei. Zudem erreiche die Vermietung durch die C-GmbH die ortsübliche durchschnittliche Vermietungszeit. Ausweislich des Schreibens der A-Insel vom2008 liege diese bei ca. 125 Vermietungstagen im Jahr (...).	12
Rein vorsorglich hätten die Kläger gleichwohl eine Überschussprognose erstellt, wonach ab 2031 ein Totalüberschuss erzielt werde. Soweit der Beklagte beanstande, dass die Kläger hierbei von bis zu 185 Vermietungstagen ausgingen, sei dies widersprüchlich, weil der Beklagte in der Einspruchsentscheidung selbst von durchschnittlich mindestens 170 Vermietungstagen ausgehe.	13
Aufgrund des Hinweises des Gerichts vom 10.07.2014, dass die dem Gericht vorliegenden Mietverträge mit den Feriengästen durch die C-GmbH im eigenen Namen und nicht durch die Kläger abgeschlossen worden seien und deshalb nicht erkennbar sei, inwiefern die Kläger vorliegend den Tatbestand der Vermietung und Verpachtung verwirklicht hätten, haben die Kläger vorgetragen, der C-GmbH obliege nach dem mit den Klägern geschlossenen Vertrag lediglich die Verwaltung der Wohnung, die sie im Namen und auf Rechnung der Kläger durchführe. Entscheidend für die Zurechnung von Einnahmen sei, wer den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllen solle. Diese seien vor dem Hintergrund des Verwaltungsvertrages eindeutig die Kläger und nicht die C-GmbH. Die C-GmbH werde bei der Vermietung zumindest als Treuhänderin für die Kläger tätig, so dass diesen als Treugebern die Einkünfte zuzurechnen seien.	14
Die Kläger beantragen sinngemäß,	15
die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2003 vom 12.10.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.10.2012 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer entsprechend den eingereichten Einkommensteuererklärungen auf 115.490.- € (2001) und 218.770.- € (2003) festgesetzt wird, hilfsweise, die Revision zuzulassen.	16
Der Beklagte beantragt,	17
die Klage abzuweisen.	18
Er macht geltend: Nach der Überschussprognose der Kläger ergebe sich erst ab 2031 ein Totalüberschuss; der Prognosezeitraum ende jedoch bereits am 31.12.2029. Auch treffe es nicht zu, dass immer Zweitwohnungssteuer zu zahlen sei. Voraussetzung sei vielmehr, dass jemand die Zweitwohnung neben der Hauptwohnung zu Zwecken des persönlichen Lebensbedarfs innehabe. Soweit die Kläger sich zur Frage der ortsüblichen durchschnittlichen Vermietungszeit auf das Schreiben der A-Insel vom2008 beriefen, handele es sich dabei nicht um eine verbindliche Auskunft. Zudem bezögen sich die Angaben nur auf von den jeweiligen Vermietern eigenständig vermietete Objekte.	19
Entscheidungsgründe:	20

Die Klage ist unbegründet.	21
Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2001 und 2003 vom 12.10.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.10.2012 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten.	22
Der Beklagte ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Kläger in den Streitjahren 2001 und 2003 keine (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der in ihrem Eigentum stehenden Ferienwohnung B-Straße auf A-Insel erzielt haben.	23
Unabhängig davon, ob die genannte Wohnung nach den von der Rechtsprechung für die Vermietung von Ferienwohnungen entwickelten Grundsätzen (vgl. BFH, Urteile vom 06.11.2001 IX R 97/00, BStBl II 2002, 726 und vom 26.10.2004 IX R 57/02, BStBl II 2005, 388; Beschluss vom 14.01.2010 IX B 146/09, BFH/NV 2010, 869) mit Einkünfteerzielungsabsicht vermietet worden ist, haben in den Streitjahren nicht die Kläger, sondern hat allenfalls die C-GmbH den Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwirklicht.	24
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 (BFH-Urteil vom 21.01.2014 IX R 10/13, BFH/NV 2014, 836 m. w. N.). Nicht entscheidend ist demgegenüber, wer rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Mietobjekts ist. Entscheidend ist grundsätzlich das Außenverhältnis zum Mieter (vgl. Kulosa in Schmidt, § 21 EStG Rn. 31; Heuermann in Blümich, § 21 EStG Rn. 41).	25
Nach diesen Grundsätzen ist die Vermietungstätigkeit einkommensteuerrechtlich vorliegend nicht den Klägern, sondern der C-GmbH zuzurechnen. Nach den der Vermietungstätigkeit in den Streitjahren zugrunde liegenden Mietverträgen über die Wohnung B-Straße auf A-Insel ist allein die C-GmbH Trägerin der Rechte und Pflichten aus diesen Verträgen, da sie im Außenverhältnis gegenüber den Mietern im eigenen Namen als Vermieterin aufgetreten ist und auch die Mieten im eigenen Namen vereinnahmt hat. Zwar verwirklicht auch derjenige den objektiven Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, der sich bei der Vermietung eines Vertreters oder Verwalters bedient. Da für die Zurechnung von Vermietungseinkünften jedoch regelmäßig auf das Außenverhältnis zum Mieter abzustellen ist, muss für den Mieter grundsätzlich erkennbar sein, dass ein in die Vermietung eingeschalteter Vertreter oder Verwalter die Vermietung nicht im eigenen Namen und für eigene Rechnung, sondern für einen Dritten durchführt, auch wenn dieser namentlich nicht benannt wird. So ist es etwa, wenn ein Verwalter im Mietvertrag darauf hinweist, dass die Vermietung im Namen und für Rechnung des Eigentümers erfolgt. Im Streitfall enthalten die formularmäßig abgeschlossenen Mietverträge jedoch keinen derartigen Hinweis und war für die Mieter auch aus den Gesamtumständen nicht erkennbar, dass die C-GmbH im Innenverhältnis zu den Klägern lediglich als Verwalterin tätig werden sollte.	26
2. Das Außenverhältnis zum Mieter ist für die Zurechnung von Vermietungseinkünften ausnahmsweise jedoch dann nicht entscheidend, wenn zwischen der als Vermieter nach außen auftretenden Person als Treuhänder und einem Dritten als Treugeber ein einkommensteuerrechtlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis vorliegt, der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt und dieser nach der Ausgestaltung des Treuhandverhältnisses und nach den sonstigen Umständen gegenüber dem Treuhänder eine derart beherrschende Stellung einnimmt, dass er wirtschaftlich die	27

Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis trägt (BFH, Urteil vom 27.01.1993 IX R 269/87, BStBl II 1994, 615). Für die Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist indes nicht allein maßgebend, wem letztlich der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zugutekommt bzw. wer das Risiko eines Überschusses der Werbungskosten über die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung trägt (BFH, Beschluss vom 15.01.1998 IX B 25/97, BFH/NV 1998, 994 m. w. N.).

Im Streitfall fehlt es an einem hinreichend klar und eindeutig vereinbarten Treuhandverhältnis zwischen den Klägern und der C-GmbH, das es nach dem Inhalt der getroffenen Vereinbarung und ihrer tatsächlichen Durchführung rechtfertigen würde, den Klägern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich der zivilrechtlich von der C-GmbH vermieteten Wohnung zuzurechnen. Der zwischen den Klägern und der C-GmbH am ...2001 geschlossene Vertrag entspricht diesen Anforderungen nicht, zumal es sich bei den Klägern und der C-GmbH um nahestehende Personen handelt und somit strenge Anforderungen an die steuerliche Anerkennung einer behaupteten Treuhandvereinbarung zu stellen sind. Der Vertrag vom ...2001 regelt, dass die C-GmbH die im Besitz der Kläger stehenden und zur Vermietung bestimmten Immobilien gegen eine Netto-Vergütung von 20 % der erzielten Miete kaufmännisch und technisch verwaltet, wozu u. a. die Suche nach Mietern, die formale Abwicklung der Mietverträge, die zeit- und vertragsgerechte Bereitstellung der Immobilien für die Mieter, die Abrechnung gegenüber den Mietern, das Mietinkasso und die Abrechnung gegenüber den Klägern gehört. Nach Anlage 1 zu dem Vertrag steht der C-GmbH das ausschließliche Vermietungsrecht für die Wohnung B-Straße auf A-Insel zu. Bei dem Vertrag vom ...2001 handelt es sich um einen Verwaltervertrag, dem aber nicht entnommen werden kann, dass der C-GmbH die Stellung einer Treuhänderin eingeräumt werden sollte, die die Immobilien im eigenen Namen vermietet. Dementsprechend haben die Kläger mit Schriftsatz vom 29.07.2014 auch vorgetragen, dass der C-GmbH nach diesem Vertrag lediglich die Verwaltung der Wohnung obliege, die sie im Namen und auf Rechnung der Kläger durchführe.

3. Die Kläger haben den Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch nicht durch eine Vermietung der Wohnung an die C-GmbH verwirklicht. Der Umstand, dass die C-GmbH die von ihr vereinnahmten Mieten – nach Abzug ihrer in dem Verwaltervertrag vereinbarten Vergütung - an die Kläger ausgezahlt hat, führt nicht zur Annahme eines Mietverhältnisses zwischen den Klägern und der C-GmbH.

4. Der Beklagte war auch verfahrensrechtlich zum Erlass der angefochtenen Bescheide berechtigt. Die vorangegangenen Einkommensteuerbescheide 2001 und 2003 vom 29.10.2010 ergingen hinsichtlich der Verluste aus der Vermietung der Ferienwohnung auf A-Insel vorläufig, so dass der Beklagte diese Bescheide nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO ändern konnte.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision war nicht zuzulassen. Weder hat die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung noch erfordert die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung im Streitfall eine Entscheidung des BFH (§ 115 Abs. 2 FGO).

