
Datum: 09.05.2019
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: Richter am Finanzgericht ... als Einzelrichter des 10. Senats nach § 6 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3108/17 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2019:0509.10K3108.17F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens einschließlich der des Beschwerdeverfahrens. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand:

Streitig ist die Zurechnung von Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung eines Grundstücks für das Jahr 2013. Die Sache befindet sich im zweiten Rechtsgang. 1

Der Kläger ist Mitgesellschafter der mit Vertrag vom 25. Juni 1991 gegründeten ABC-Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) mit Verwaltungssitz in Z-Stadt. Zur Vertretung der GbR berufene Geschäftsführerin ist die Beigeladene zu 1. Gegenstand und Zweck der Gesellschaft ist die Haltung, Verwaltung, Nutzung und Vermehrung des Gesellschaftsvermögens, das im Wesentlichen aus dem Grundstück D-Straße in Y-Stadt besteht und als dessen Eigentümer die GbR im Grundbuch eingetragen ist. § 5 Abs. 6 des Gesellschaftsvertrages gewährt den Gesellschaftern bei Abstimmungen je 1 Prozent ihrer Gesellschaftsbeteiligung eine Stimme. Nach § 10 des Gesellschaftsvertrages sind die Gesellschafter berechtigt, ihre Beteiligungen ganz oder teilweise an andere Gesellschafter oder an Abkömmlinge von Gesellschaftern ohne Zustimmung der übrigen Gesellschafter zu veräußern und zu übertragen. Darüber hinaus sind sie berechtigt, ihren Ehegatten an ihrer Beteiligung oder Teilen derselben ohne Zustimmung der übrigen Gesellschafter Nießbrauchsrechte einzuräumen. Mit Vertrag vom 27. September 2012 räumte der zu 1/6 an der GbR beteiligte Kläger seinem volljährigen Sohn, C, dem Beigeladenen zu 2, an seinem Gesellschaftsanteil an der GbR einen Nießbrauch mit einer Quote von 50 v.H. schenkweise und befristet bis zum 30. September 2016 ein. 2 3

Im Nießbrauchsvertrag ist unter „III. Stimm- und sonstige Rechte“ bestimmt:	4
„1. Alle gesellschaftlichen Mitwirkungsrechte an dem belasteten Anteil werden der Nießbraucher und der Nießbrauchsbesteller gegenüber der Gesellschaft gemeinschaftlich ausüben. Sie beraten sich regelmäßig – möglichst formlos – über die Angelegenheiten der Gesellschaft zur Vorbereitung ihrer gemeinschaftlichen Entscheidung. Die Mitwirkungsrechte sollen jedoch im Außenverhältnis zu den Mitgesellschaftern weiterhin durch den Gesellschafter vorgenommen werden.“	5
2. Wird intern keine Einigkeit nach Abs. 1 erzielt, gilt folgendes:	6
a) In laufenden Angelegenheiten kann im Hinblick auf den Quotennießbrauch das einheitliche Stimmrecht aus dem Anteil nur gemeinsam ausgeübt werden, so dass, wenn Gesellschafter und Nießbraucher keine Einigung erzielen können, eine Stimmenthaltung zu erfolgen hat, während	7
b) der Gesellschafter die Mitwirkungsrechte aus dem Anteil bei Beschlüssen, welche die Grundlage der Gesellschaft oder den Kernbereich seiner Mitwirkungsrechte (wie etwa Verbot der Änderung der Gewinnbeteiligung oder der Beschneidung des Auseinandersetzungsguthabens) betreffen, allein ausübt, wobei sich der Nießbraucher sein Zustimmungsrecht nach § 1071 BGB vorbehält.“	8
Der Kläger teilte mit E-Mail vom 19. Februar 2013 der Beigeladenen zu 1 mit, dass er dem Beigeladenen zu 2 einen 50%igen Nießbrauch an seiner GbR-Beteiligung zugewendet habe und bat um Auszahlung des hälftigen Gewinnanteils an seinen Sohn. Diesem Verlangen kam die Beigeladene zu 1 nach. Sowohl über die Nießbrauchseinräumung als auch über die Gewinnauszahlungen wurden die anderen Gesellschafter der GbR in Kenntnis gesetzt.	9
Mit Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 15. September 2014 rechnete der Beklagte die anteiligen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem Kläger in voller Höhe zu. In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2013 wurden von der GbR in der Anlage FB nur die Gesellschafter als Feststellungsbeteiligte aufgeführt. Gegen den Feststellungsbescheid legte der Kläger am 6. November 2014 Einspruch ein und begehrte, die Einkünfte auf ihn und seinen Sohn hälftig aufzuteilen und bei ihm noch Sonderwerbungskosten von 120 Euro zu berücksichtigen. Letzterem entsprach der Beklagte mit Änderungsbescheid vom 14. September 2015. Mit Einspruchsentscheidung vom 15. September 2015 wies er Einspruch als unbegründet zurück und rechnete dem Kläger die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung weiterhin in voller Höhe zu. Der einspruchsführende Kläger wurde in der Einspruchsentscheidung als Gesellschafter der ABC D-Straße GbR, auch genannt D-Straße GbR bezeichnet. Am 24. September 2014 erhob der Kläger Klage.	10
Mit der Klage trägt der Kläger vor:	11
Dem Kläger seien trotz Hinweises Einkünfte aus Gesellschaften zugerechnet worden, die nicht existieren. Deshalb sei der Feststellungsbescheid formal rechtswidrig. Die Bezeichnung im Bescheid lasse offen, ob der Bescheid an eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder an eine Grundstücksgemeinschaft gerichtet werden sollte. Sobald der Name „D-Straße GbR/ABC Gem. D-Straße“ vom Beklagten verwandt worden sei, sei der Kläger an einer Gesellschaft solchen Namens nicht beteiligt.	12

Der Beklagte verweigere zu Unrecht die Anerkennung des eingeräumten Nießbrauchsrechts. Der Nießbrauchsberechtigte erfülle den Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, wenn ihm eine Stellung eingeräumt werde, die der eines Gesellschafters entspreche (sog. Nießbrauchserlass, Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 30. September 2013 IV C 1 - S 2253/07/10004, Bundessteuerblatt – BStBl – I 2013, 1184). Dafür reiche allein ein Gewinnbezugsrecht nicht aus; es müssen dem Nießbraucher zusätzlich Mitverwaltungsrechte eingeräumt worden sein. Durch den Nießbrauchsvertrag könne die Stimmrechtsausübung durch den Kläger nur erfolgen, wenn sein Sohn damit einverstanden sei. Bei der GbR beschränke sich die Gesellschaftertätigkeit im Wesentlichen auf Vereinnahmung des anteiligen Erbpachtzinses; das Stimmrecht spiele nur eine untergeordnete Rolle. Nach der Rechtsprechung (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 18. Mai 2005 VIII R 34/01, BStBl II 2005, 857) reiche es aus, wenn der Unterbeteiligte sein Stimmrecht nur im Innenverhältnis zum Gesellschafter ausüben könne.

Die Auffassung, dass bei der Feststellung § 179 Abs. 2 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) anwendbar sei, sei unzutreffend. Zwischen dem Kläger und seinem Sohn bestehe keine Unterbeteiligung, sondern dem Sohn sei am Geschäftsanteil des Klägers ein Nießbrauch als dingliches Recht eingeräumt worden. Dadurch habe der Nießbraucher, der Beigeladene zu 2, ein eigenes unmittelbares Forderungsrecht gegen die Gesellschaft, nicht nur eine mittelbare Beteiligung an den Einkünften der GbR erworben. Der Anspruch des Nießbrauchers richte sich aufgrund der dinglichen Belastung des Geschäftsanteils nicht schuldrechtlich gegen den Hauptgesellschafter, sondern unmittelbar gegen die Hauptgesellschaft selbst. Sinn und Zweck des § 179 Abs. 2 Satz 3 AO sprechen dagegen, auch den Fall des Nießbrauchs in die Norm einzubeziehen. Ein Schutz der übrigen Gesellschafter der Hauptgesellschaft vor einer Offenbarung ihrer steuerlichen Verhältnisse oder der der Hauptgesellschaft sei nicht erforderlich, da die wirksame Bestellung eines Nießbrauchs unstreitig der Zustimmung der Gesellschafter der Hauptgesellschaft bedürfe. Eine undifferenzierte Gleichstellung von Nießbrauch und Unterbeteiligung sei daher unzutreffend. Entscheidend sei, dass der Nießbraucher aufgrund eigener Rechtsbeziehungen unmittelbar gegenüber der GbR aufgetreten sei und die GbR den auf den Nießbraucher entfallenden Anteil am Gewinn unmittelbar an diesen ausgezahlt und ihn wie einen Gesellschafter behandelt habe. Über die Auszahlungen an den Beigeladenen zu 2 seien alle Gesellschafter der GbR von der Beigeladenen zu 1 informiert worden. Das tatsächliche Verständnis aller Gesellschafter sei stets dahin gegangen, Nießbrauchgestaltungen unabhängig vom Gesellschaftsvertrag unproblematisch zu akzeptieren. Unerheblich sei, dass der Nießbrauch bislang in der Feststellungserklärung der GbR nicht berücksichtigt worden sei, insoweit mag die Erklärung unzutreffend sein. Unabhängig davon, dass schon die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine besondere gesonderte Feststellung nicht vorliegen, räume § 179 Abs. 2 Satz 3 AO dem Finanzamt nur ein Ermessen ein, zusätzlich ein weiteres Feststellungsverfahren durchzuführen. Der bisherige Verfahrensverlauf zeige, dass der Beklagte sein Ermessen dahingehend ausgeübt habe, dass über die Frage der Zurechnung von Einkünften an den Sohn des Klägers im Feststellungsverfahren der GbR materiell-rechtlich entschieden worden sei. Ein weiteres besonderes gesondertes Feststellungsverfahren wäre gemessen am Gesetzestext vollkommen sinnlos und würde nur zu einer weiteren Verkomplizierung der verfahrensrechtlichen Abwicklung führen.

14

Der Hinweis auf § 10 des Gesellschaftsvertrages der GbR, wonach eine Nießbrauchsbestellung an Abkömmlinge nicht ausdrücklich geregelt sei, sei zutreffend. Die Auslegung des Gesellschaftsvertrages ergebe, dass die Nießbrauchsbestellung an Abkömmlinge vom Vertrag gedeckt sei. Wenn der Vertrag eine Nießbrauchsbestellung an Ehepartner der Gesellschafter ausdrücklich zulasse, könne ihm nicht entnommen werden,

15

dass dies bei Abkömmlingen, bei denen eine Vollrechtsübertragung vertraglich möglich sei, ausgeschlossen werden sollte. Dies zeige auch die tatsächliche Handhabung. Der „gelebte Vertrag“ sei der Auslegung des Gesellschaftsvertrages zugrunde zu legen.

Auch die Stimmrechtsregelung (§ 5 Abs. 6 des Gesellschaftsvertrages) stünde einer gemeinschaftlichen Stimmrechtsausübung durch den Kläger und seinen Sohn nicht entgegen. Das Stimmrecht einer Personengesellschaft könne vom Gesellschafter nur einheitlich ausgeübt werden. Damit habe der Sohn im Endeffekt dieselben gesellschaftsrechtlichen Eingriffsmöglichkeiten wie der Kläger und damit eine gesellschaftergleiche Stellung. Nach dem Nießbrauchsvertrag habe der Kläger auch keinerlei Letztentscheidungsrecht. Bei Nichteinigung mit seinem Sohn müsse er sich der Stimme enthalten. 16

Den Hinweis auf § 12 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vermag der Kläger nicht nachzuvollziehen. Entweder gehe man davon aus, dass dem Sohn aufgrund des Nießbrauchsvertrages eine gesellschafterähnliche Stellung zukomme, dann komme es zu einer anteiligen Zurechnung der Einkünfte an den Sohn, oder man komme dazu, dass der Sohn keine gesellschafterähnliche Stellung erlangt habe, dann erfolge eine Zurechnung nur an den Kläger. § 12 EStG habe nach dem Verständnis des Klägers nicht die Bedeutung einer eigenständigen Korrekturvorschrift, die bei der Zurechnung der Einkünfte an den Sohn noch einmal zusätzlich Berücksichtigung finde. 17

Der Kläger beantragt, 18

Beweis zu erheben über die Tatsache, dass alle Gesellschafter der GbR das tatsächliche Verständnis hatten, dass eine Nießbrauchgestaltung zugunsten des Beigeladenen zu 2 durch die Regelungen des Gesellschaftsvertrages unabhängig von dessen konkretem Wortlaut gedeckt war und dass alle Gesellschafter mit der Nießbrauchbestellung tatsächlich einverstanden waren, 19

durch Vernehmung der Zeugen 20

1. B/Beigeladene zu 1, ..., 21

2. E, ... 22

3. F, ... 23

4. G, ... 24

den Feststellungsbescheid vom 14. September 2015 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 15. September 2015 insoweit zu ändern, dass die anteiligen Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung hälftig auf ihn und seinen Sohn C aufzuteilen sind, so dass sich für den Kläger Einkünfte von 14.268,55 Euro und für seinen Sohn C Einkünfte von 14.388,55 Euro ergeben, 25

hilfsweise die Revision zuzulassen. 26

Der Beklagte beantragt, 27

die Klage abzuweisen. 28

Er trägt vor: 29

Die vom Kläger gerügte Bezeichnung der GbR sei kein Grund für die formale Rechtswidrigkeit des Bescheides. Einspruchsführer sei nicht die Gesellschaft, sondern der Kläger. Die festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien allein dem Kläger zuzurechnen. Es sei lediglich eine Abrede über die Einkunftsverwendung, nicht über die Einkunftsverteilung getroffen worden. Der BFH habe im Urteil vom 18. Mai 2005 bei vereinbarter Neutralisierung des Stimmrechts eine Stimmrechtsausübung und Gesellschafterstellung des Unterbeteiligten verneint. Im Übrigen nimmt der Beklagte Bezug auf sein Schreiben vom 21. Mai 2015 und die Einspruchsentscheidung vom 15. September 2015.	30
Durch die zwischen Kläger und Sohn getroffene Vereinbarung bestehe ggf. ein Recht des Sohnes, von der Gesellschaft die ihm vom Kläger zugesicherte Auszahlung direkt zu erhalten. Dies habe jedoch nichts mit Einkünfterzielung aufgrund eines Gewinnbezugsrechts gegenüber der GbR zu tun. Gegenstand des Einspruchsverfahrens und der Klage sei nicht die Frage, ob dem Sohn des Klägers als Feststellungsbeteiligten Einkünfte aus der GbR zuzurechnen seien; streitig sei lediglich die Höhe der Einkünfte des Klägers. Dem Sohn des Klägers seien mangels Vermieterstellung keine Einkünfte zuzurechnen. Es liege lediglich eine auf der Vermögensebene getroffene Einkommensverwendung und keine steuerlich relevante Einkünfteverteilung vor. Der Gesellschaftsvertrag lasse keine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung zu, dass auch anderen Personen als Ehegatten ein Nießbrauch eingeräumt werden könne. Im Übrigen könne der Sohn des Klägers niemals seine abweichende Meinung über das Stimmrecht in die Gesellschaft einbringen, da der Kläger sich in diesem Fall der Stimme zu enthalten habe.	31
Das Gericht hat die Klage mit Urteil vom 25. Januar 2017 abgewiesen (Aktenzeichen 10 K 2944/15 F). Auf die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision hat der BFH mit Beschluss vom 15. November 2017 (IX B 29/17, n. v.) das Urteil aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen. Das Finanzgericht habe es unterlassen, die Gesellschaft und den angeblich an ihrem Ergebnis als Nießbraucher Beteiligten C zum Verfahren notwendig beizuladen (§ 60 Abs. 3 Satz 1 FGO). Der darin liegende Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens führe zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das Finanzgericht (§ 116 Abs. 6 FGO). Mit Beschluss vom 23. Januar 2019 sind die Beigeladenen zu 1 und 2 dem Verfahren notwendig beigeladen worden (§ 60 Abs. 3 Satz 1 FGO). Sie haben als solche keine sachlichen Ausführungen gemacht oder Anträge gestellt und sind zur Verhandlung trotz ordnungsgemäßer Ladung nicht erschienen.	32
Kläger und Beklagter haben sich ihr Vorbringen im Verfahren 10 K 2944/15 F auch im zweiten Rechtsgang ausdrücklich zu Eigen gemacht. Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Gerichtsakten und der beigezogenen Steuerakten Bezug genommen.	33
E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e:	34
Die Klage ist unbegründet.	35
Der Kläger wird durch den Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 14. September 2015 und die ihn bestätigende Einspruchsentscheidung vom 15. September 2015 nicht in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Wie vom Beklagten entschieden, sind die festgestellten Einkünfte der GbR aus Vermietung und Verpachtung der Beteiligungsquote des Klägers entsprechend betragsmäßig zutreffend aufgeteilt worden.	36

Der Feststellungsbescheid ist wirksam bekanntgegeben worden (§§ 122, 124 AO). Der Feststellungsbescheid richtet sich gegen den Steuerpflichtigen, dem der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist. Unwirksam ist ein Feststellungsbescheid nur dann, wenn er infolge seiner Unvollständigkeit inhaltlich nicht mehr hinreichend bestimmt ist. Als Adressaten eines Feststellungsbescheides sind dabei alle an der Feststellung beteiligte Personen anzusehen. Der Feststellungsbescheid braucht, solange die Personengesellschaft besteht, im Allgemeinen nur einem Gesellschafter bekanntgegeben zu werden; dies geschieht dann mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter (§ 183 Abs. 1 AO). 37

Seinem Inhalt nach richtet sich ein Bescheid, mit dem für die Gesellschafter einer GbR die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gesondert festgestellt werden, stets gegen die Gesellschafter, weil er für die Gesellschafter die Besteuerungsgrundlagen für deren Einkommensteuerveranlagung feststellt. Für die Wirksamkeit eines solchen Bescheides kommt es darauf an, dass sich aus seinem gesamten Inhalt ergibt, für welche Personen die Einkünfte festgestellt werden und wie hoch der Anteil der einzelnen Gesellschafter ist. Die Angabe der Gesellschaft ist lediglich als Sammelbezeichnung für die Gesellschafter zu sehen und bedeutet nicht etwa, wie vom Kläger geltend gemacht, die Bezeichnung eines falschen Steuerschuldners. Entscheidend ist nur, dass aus dem Gesamtinhalt des Bescheides klar und eindeutig erkennbar ist, für welche Personen die Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden und wie hoch diese sind (so auch BFH-Urteil vom 9. September 1986 VIII R 267/80, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 1987, 15, m.w.N.). 38

Der angefochtene Feststellungsbescheid genügt diesen Anforderungen. Aus dem Inhalt des Bescheides geht hervor, dass er sich gegen die Gesellschafter und damit auch gegen den Kläger richtet. Zwar ist dort die GbR namentlich anders als in der Einspruchsentscheidung bezeichnet. Aus dem Bescheid ergibt sich jedoch mit hinreichender Deutlichkeit, für welche Gesellschafter der Bescheid bestimmt ist und wie der festgestellte Betrag sich auf diese verteilt. Dadurch ist der Kläger als Adressat des Feststellungsbescheides hinreichend gekennzeichnet. Mit der Benennung des Klägers kommt – auch für einen Dritten erkennbar – klar und unmissverständlich zum Ausdruck, dass der Feststellungsbescheid für ihn Rechtswirkungen entfalten sollte (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 6. Dezember 1983 VIII R 203/81, BStBl II 1984, 318). 39

Besteuerungsgrundlagen werden einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind (§§ 179 Abs. 1, Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO). Einkünfte i. S. des § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO sind solche i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 – 7 EStG. Festzustellen sind nur Einkünfte, die gemeinschaftlich aus einer gemeinsamen Einkunftsquelle erzielt werden. Als Einkünfte erzielende Personenmehrheit i. S. der Vorschrift kommt nur eine Gemeinschaft oder Gesellschaft in Betracht. Dabei kann Gegenstand eines Feststellungsverfahrens auch sein, dass Einkünfte teilweise einem Nießbraucher zuzurechnen sind (vgl. BFH-Urteil vom 22. Februar 1994 IX R 141/90, BFH/NV 1994, 866). Entscheidend ist, ob der Nießbraucher selbst den Tatbestand der Einkünfterzielung verwirklicht oder ob eine steuerrechtlich unbeachtliche Gewinnverwendung durch den Besteller vorliegt. 40

Der vom Kläger seinem Sohn bestellte Nießbrauch an seinem Gesellschaftsanteil ist steuerrechtlich nicht zu berücksichtigen. Der unter Beweis gestellte Vortrag des Klägers, die Mitgesellschafter seien mit der Nießbrauchsbestellung tatsächlich einverstanden gewesen, ist nicht entscheidungserheblich und daher nicht beweisbedürftig. Unabhängig von der Handhabung und der Auslegung des Gesellschaftsvertrages zur Frage einer wirksamen 41

Nießbrauchsbestellung fehlt es beim Beigeladenen zu 2 an der Verwirklichung des Tatbestandes der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung.

Zwar ist der Nießbrauch am Anteil einer Personengesellschaft zulässig und richtet sich nach den für den Nießbrauch an Sachen geltenden Vorschriften der §§ 1068 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB). Den Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwirklicht aber nur, wer Träger der Rechte und Pflichten aus einem Miet- oder Pachtvertrag ist; nicht ausreichend ist es, wenn der Nießbraucher nur rechnungsmäßig an den Erträgen des Miet- oder Pachtverhältnisses beteiligt ist. Letzteres ist hier der Fall. 42

Den objektiven Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verwirklicht, wer die rechtliche oder tatsächliche Macht hat, eines der in § 21 Abs. 1 genannten Wirtschaftsgüter anderen entgeltlich auf Zeit zur Nutzung zu überlassen; er muss Träger der Rechte und Pflichten aus einem Miet- oder Pachtvertrag sein. Festzustellen, wer den Tatbestand der jeweiligen Einkunftsart erfüllt hat, ist vorrangig gegenüber der Frage nach der Zurechnung ggf. gemeinschaftlich erzielter Einkünfte (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 25. Juni 2002 IX R 55/99, BFH/NV 2002, 1556, m.w.N.). Bei Personenmehrheiten muss dementsprechend zunächst geprüft werden, ob diese z. B. ein Gebäude oder ein Gebäudeteil gemeinschaftlich vermieten und somit den objektiven Tatbestand des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG gemeinschaftlich verwirklicht haben (Schmidt, EStG, 38. Aufl., § 21 Rz. 71). 43

Diese Voraussetzungen sind im Streitjahr beim Beigeladenen zu 2 nicht gegeben. Der Kläger hat die Nießbrauchbestellung für den Beigeladenen zu 2 den Mitgesellschaftern angezeigt. Laut Klägerschriftsatz vom 3. März 2018 (Blatt 104 der Gerichtsakte) hat daraufhin die GbR den Beigeladenen zu 2 „wie einen Gesellschafter und unmittelbar gewinnberechtigt behandelt“. Dies allein reicht zum Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung durch den Beigeladenen zu 2 nicht aus. 44

Es fehlt am Nachweis, dass dem Mieter oder Pächter des Objekts D-Straße der Eintritt des Beigeladenen zu 2 in die vermietende GbR mitgeteilt worden ist. Bereits im Schriftsatz vom 3. November 2015 im ersten Rechtsgang (Blatt 31 der Gerichtsakte 10 K 2944/15 F) hat der Beklagte auf das Erfordernis einer Vermieterstellung hingewiesen. Daraufhin hat der Kläger mit Schriftsatz vom 4. Februar 2016 vorgetragen, „dass es nicht darauf ankommen kann, ob der Nießbraucher seine Rechte im Außenverhältnis zu den übrigen Gesellschaftern der GbR wahrnehmen kann oder diese Wahrnehmung, wie im Nießbrauchvertrag vorgesehen, im Innenverhältnis zum Kläger als Gesellschafter erfolgt (Blatt 34 der Gerichtsakte 10 K 2944/15 F)“. Im Einspruchsverfahren hat der Kläger mit Schreiben vom 10. Juni 2015 vorgetragen, dass es nicht darauf ankomme, „ob der Nießbraucher nach außen gegenüber Vertragspartnern der GbR hervor tritt oder nicht“. Eine Vermieterstellung des Nießbrauchers sei nicht erforderlich. Weiter wurde vom Kläger vorgetragen, dass die GbR keine neuen Mietverträge abschließen werde. 45

Damit erzielt der Beigeladene zu 2 keine Einkünfte i. S. des EStG. Bei der Prüfung, ob Mitberechtigte den Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung gemeinschaftlich verwirklicht haben, reicht es nicht aus, auf das nur intern wirkende Einverständnis eines Mitberechtigten mit der Verwaltung durch den oder die anderen Miteigentümer abzustellen; maßgeblich ist, dass sämtliche Berechtigten durch den Mietvertrag oder Pachtvertrag berechtigt und verpflichtet werden (vgl. auch BFH-Urteil vom 25. Juni 2002 IX R 55/99, a.a.O.). 46

Die dem Beigeladenen zu 2. zugeflossenen Zahlungen stellen aus der Sicht des Nießbrauchsbestellers eine einkommensteuerirrelevante Einkommensverwendung dar. Die 47

Beteiligung des Beigeladenen zu 2 an den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung des Klägers bedeutet nicht, dass er damit Träger von Rechten und Pflichten aus dem Miet-/Pachtvertrag geworden ist.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, 139 Abs. 4, 143 Abs. 2 FGO. Gründe, 48
außergerichtliche Kosten der Beigeladenen, die keine Anträge gestellt haben, für
erstattungsfähig zu erklären, bestehen nicht.

Die Revision ist nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen nicht gegeben sind (§ 115 Abs. 2 49
FGO).