

Grundstücksgemeinschaften

Zurechnung von Einnahmen und Werbungskosten

1. Grundsätze

[1] Einnahmen und Werbungskosten sind den Miteigentümern grundsätzlich im Verhältnis der nach bürgerlichem Recht anzusetzenden Anteile zuzurechnen. Ausnahmen hiervon sind nur möglich, wenn die Miteigentümer abweichende Vereinbarungen getroffen haben, die bürgerlich-rechtlich wirksam sind und für die wirtschaftlich vernünftige Gründe vorliegen, die grundstücksbezogen sind (R 21.6 EStR).

2. Eigennutzung durch Miteigentümer

2.1 Entgeltliche Überlassung in Höhe des Miteigentumsanteils

[2] Werden einem Miteigentümer (oder dessen Ehegatten) Räumlichkeiten von einem oder mehreren Miteigentümern entgeltlich überlassen, so ist das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen, soweit die überlassene Fläche seinem Miteigentumsanteil entspricht (H 21.6 „Mietverhältnis zwischen GbR und Gesellschafter“ EStH). Insoweit bleiben Einnahmen und Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz. Treffen Angehörige als Miteigentümer eine vom zivilrechtlichen Beteiligungsverhältnis abweichende Vereinbarung über die Verteilung der Einnahmen und Ausgaben, muss darüber hinaus die Gestaltung und Durchführung dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprechen (H 21.6 EStH).

2.2 Entgeltliche Überlassung über dem Miteigentumsanteil

[3] Übersteigt die überlassene Fläche den Miteigentumsanteil und erfolgt die Überlassung entgeltlich, so ist hinsichtlich des übersteigenden Teils das Mietverhältnis auch steuerlich anzuerkennen. Einnahmen inkl. Umlagen sowie Werbungskosten sind in die Ermittlung der Einkünfte einzubeziehen und einheitlich und gesondert festzustellen. Die Zurechnung dieser Einkünfte erfolgt bei den überlassenden Miteigentümern jeweils im Verhältnis des Miteigentumsanteils zur Summe der Anteile der betroffenen Mitunternehmer.

2.3 Unentgeltliche Überlassung über dem Miteigentumsanteil

[4] Übersteigt die überlassene Fläche den Miteigentumsanteil und erfolgt die Überlassung unentgeltlich, so ist zu prüfen, ob aus privaten Erwägungen insoweit keine Einnahmeerzielungsabsicht besteht. Ist dies der Fall, so ist insoweit auch der Werbungskostenabzug ausgeschlossen (Hessisches FG vom 29.11.2001 – 12 K 3645/98).

3. Eigennutzung durch Miteigentümer parallel zur Fremdvermietung

[5] *Erfolgt parallel zur Eigennutzung von Räumen durch Miteigentümer auch eine Fremdvermietung, so ist nach dem BFH-Urteil vom 18.05.2004 (BStBl 2004 II, 929) wie folgt zu verfahren:*

3.1 Erster Prüfungsschritt: Wer erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung?

[6] Zunächst zu prüfen, wer die entsprechenden Einkünfte erzielt. Die Klärung der Frage, wer den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt hat, ist nämlich vorrangig gegenüber der Frage nach der Zurechnung gemeinschaftlich erzielter Einkünfte. Diese stellt sich nicht mehr, wenn nur ein Miteigentümer allein die Einkünfte erzielt.

[7] *Den objektiven Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verwirklicht, wer die rechtliche oder tatsächliche Macht hat, eines der in § 21 Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter anderen entgeltlich auf Zeit zur Nutzung zu überlassen, und Träger der Rechte und Pflichten aus einem Miet- oder Pachtvertrag ist. Bei Miteigentümern muss dementsprechend zunächst geprüft werden, ob diese unbewegliches Vermögen*

gemeinschaftlich vermieten und somit den objektiven Tatbestand des § 21 Abs. 1 S. 1 EStG gemeinschaftlich verwirklicht haben oder ob dies nur für einen Teil der Miteigentümer zutrifft.

[8] *Vermieten die Miteigentümer gemeinsam das Vermietungsobjekt, haben sie den Einkunftstatbestand grundsätzlich gemeinschaftlich verwirklicht. Schließt hingegen nur ein Miteigentümer den Mietvertrag über eine Wohnung ab, hat nur er allein den Einkunftstatbestand des § 21 EStG realisiert.*

3.2 Zweiter Prüfungsschritt: Zurechnung der Einkünfte

[9] *Danach ist zu prüfen, wem die Einkünfte zuzurechnen sind. Vermieten die Miteigentümer gemeinschaftlich das Objekt, sind ihnen die Einkünfte entsprechend ihrer Miteigentumsanteile zuzurechnen. Erfolgt neben der Fremdvermietung durch die Miteigentümer auch eine Eigennutzung durch einzelne Miteigentümer, liegt hinsichtlich der Fremdvermietung eine Vermietung durch alle Miteigentümer vor. Das gilt unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der bzw. die Miteigentümer andere Wohnungen selbst nutzen.*

4. Beispiele

Fall 1

A und B sind zu je ½ Miteigentümer eines Zweifamilienhauses.

	Nutzung	Mieteinkünfte
Obergeschoss	A und B vermieten an einen fremden Mieter	./ . 1.000 €
Erdgeschoss	A und B vermieten an B für Bürozwecke	./ . 1.000 €

Aus der Vermietung des Obergeschosses erzielen A und B – unabhängig von der Eigennutzung des EG durch B – gemeinschaftliche Einkünfte, die im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung A und B jeweils in Höhe von ./ . 500 Euro zuzurechnen sind. Die Vermietung der EG -Wohnung an B stellt eine entgeltliche Überlassung einer Wohnung an einen Miteigentümer durch die Gemeinschaft dar. Das Mietverhältnis ist insoweit anzuerkennen, als die entgeltliche Überlassung den ideellen Miteigentumsanteil des B übersteigt, also zu 50 % (Anteil der „Mehrnutzung“). Aus der Vermietung des Erdgeschosses erzielt nur A Vermietungseinkünfte in Höhe von ./ . 500 Euro. Zwar kann B insoweit nicht selbst an sich vermieten, allerdings kann er die Aufwendungen für das Erdgeschoss (AfA, Schuldzinsen) entsprechend seinem Miteigentumsanteil im Rahmen seiner Einkünfte (z. B. § 18 EStG) als Betriebsausgaben geltend machen. Soweit B an den A Miete zahlt, kann er auch diese Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen.

Fall 1a (nach FG München, Urteil vom 05.07.2012, Az. 5 K 62/11)

A, B, C und D sind mit je 25 % an der Erbengemeinschaft X beteiligt. Die Erbengemeinschaft ist Eigentümerin eines Wohnhauses mit mehreren Wohneinheiten, das sie zu 73 % an fremde Dritte vermietet. Einen Flächenanteil von 27 % des Wohnhauses vermietete X an A zu Wohnzwecken. Die Einnahmen der X betragen aus der Vermietung an fremde Dritte 28.604,64 €, aus der Vermietung an A 9.600 €. Den Einnahmen stehen direkt zuzuordnende Werbungskosten in Höhe von 128,59 € aus der Vermietung an Dritte sowie nicht zuzuordnende Werbungskosten in Höhe von 19.646,11 € entgegen.

Wohnungen	Nutzung	Mieteinkünfte
73 % des Gebäudes	X vermietet an fremde Mieter	28.604,64 €
		./. 128,59 €
		<u>./. (19.646,11*0,73)</u>
		<u>14.341,66 €</u>
		14.134,39 €
27 % des Gebäudes	X vermietet an A zu Wohnzwecken	9.600,00 €
		<u>./. (19.646,11*0,27)</u>
		<u>5.304,45 €</u>
		4.295,55 €

Aus der Vermietung an fremde Dritte erzielen A, B, C und D – unabhängig von der Eigennutzung der Restfläche durch A – gemeinschaftliche Einkünfte, die im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung A, B, C und D jeweils in Höhe von 3.533,60 € (jeweils 25 % von 14.134,39 €) zuzurechnen sind.

Mieteinkünfte	14.134,39 €
Anteil A, B, C und D (jeweils 25 %)	3.533,60 €

Die Vermietung der verbleibenden 27 % der Wohngebäudefläche an A stellt eine entgeltliche Überlassung einer Wohnung an einen Miteigentümer durch die Gemeinschaft dar. Hier erzielen lediglich B, C und D Vermietungseinkünfte.

Das Mietverhältnis ist auch grundsätzlich anzuerkennen, denn A nutzt das Gebäude über seinen ideellen Miteigentumsanteil hinaus. Ideell steht A ein Miteigentumsanteil am Gebäude in Höhe von 25 % zu. A nutzt 27 % des Gebäudes komplett sowie 25 % der 73 %igen Nutzung des Gebäudes, also insgesamt 45,25 % (=27 % + 73 % × 25 %).

Das Mietverhältnis ist bezogen auf die 27 %ige Fläche daher insoweit anzuerkennen, als die entgeltliche Überlassung den ideellen Miteigentumsanteil des A übersteigt. Ideell steht A ein Miteigentumsanteil an den eigen genutzten 27 % in Höhe von 25 % zu. A nutzt diese Fläche allerdings voll. Es liegt daher eine „Mehrnutzung“ der Wohnung zu 75 % vor. A war zu dieser Mehrnutzung nicht aufgrund seines Miteigentumsanteils berechtigt. Zum Ausgleich dessen schlossen A, B, C und D die Entgeltvereinbarung, die insoweit steuerrechtlich anzuerkennen ist.

Das Mietverhältnis ist daher zu 75 % anzuerkennen.

anteilige Mieteinkünfte (75 %)	3.221,66 €
Weitere Einkünfte B, C und D (jeweils 1/3)	1.073,89 €

Gesamtergebnis:

Einkünfte A	3.533,60 €
Einkünfte B, C und D jeweils	4.607,49 €

Fall 2

A und B sind zu je ½ Miteigentümer eines Zweifamilienhauses.

	Nutzung	Mieteinkünfte
Obergeschoss	A vermietet an einen fremden Mieter	./ 1.000 €
Erdgeschoss	Nutzung durch B für Büro Zwecke ohne Mietvertrag	

Aus der Vermietung der Obergeschosswohnung erzielt A Vermietungseinkünfte. A kann die AfA, die auf die Obergeschosswohnung entfällt, in voller Höhe abziehen. Zur einen Hälfte, weil er Eigentümer ist; zur anderen Hälfte, weil er die Aufwendungen insoweit im eigenen Interesse getragen hat (Eigenaufwand, der wie ein materielles Wirtschaftsgut zu behandeln ist; vgl. BFH-Beschluss vom 23. August 1999 – BStBl 1999 II S. 774 ; H 4.7 EStH , Stichwort „Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut). B kann die Aufwendungen für das Erdgeschoss (AfA, Schuldzinsen) im Rahmen seiner Einkünfte (z. B. § 18 EStG) als Betriebsausgaben abziehen. Die Abzugsberechtigung ergibt sich zur Hälfte auf Grund zivilrechtlichen Eigentums. Hinsichtlich der anderen Hälfte auf Grund der Tatsache, dass er die Aufwendungen insoweit aus eigenem betrieblichen Interesse getragen hat (Eigenaufwand, der wie ein materielles Wirtschaftsgut zu behandeln ist – BFH a. a. O)

Fall 2a

A und B sind mit je 50 % an der Erbengemeinschaft X beteiligt. Die Erbengemeinschaft ist Eigentümerin eines Wohnhauses. A und B vereinbaren schriftlich, dass B die Verwaltung des Wohnhauses übernimmt, alle Kosten trägt und ihm die Überschüsse zustehen sollen. B schließt daraufhin im eigenen Namen die Mietverträge, vereinnahmt die Miete und zahlt alle Ausgaben.

	Nutzung	Mieteinkünfte
Wohnhaus	B vermietet an fremde Mieter	./ 1.000 €

Aus der Vermietung der Obergeschosswohnung erzielt nur B Vermietungseinkünfte. B kann die AfA, die auf das Wohnhaus entfällt, in voller Höhe abziehen. Zur einen Hälfte, weil er Eigentümer ist; zur anderen Hälfte, weil er die Aufwendungen insoweit im eigenen Interesse getragen hat (Eigenaufwand, der wie ein materielles Wirtschaftsgut zu behandeln ist; vgl. BFH-Beschluss vom 23. 08 1999 – BStBl 1999 II, 774 ; H 4.7 EStH , Stichwort „Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut).

Fall 3

A und B sind zu je ½ Miteigentümer eines Zweifamilienhauses

	Nutzung	Mieteinkünfte
Obergeschoss	Nutzung durch A für Bürozwecke ohne Mietvertrag	
Erdgeschoss	Nutzung durch B für Bürozwecke ohne Mietvertrag	

A und B können jeweils die Aufwendungen für die von ihnen genutzten Gebäudeteile (AfA, Schuldzinsen) im Rahmen ihrer Einkünfte (z. B. § 18 EStG) jeweils in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehen (Abzugsberechtigung vgl. Fall 2).

Fall 4

A und B sind zu je ½ Miteigentümer eines Zweifamilienhauses

	Nutzung	Mieteinkünfte
Obergeschoss	A und B vermieten an einen fremden Mieter	./ 1000 €
Erdgeschoss	Nutzung durch B für Bürozwecke ohne Mietvertrag	

Aus der Vermietung des Obergeschosses erzielen A und B gemeinschaftliche Einkünfte, die im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung A und B jeweils in Höhe von ./ 500 € zuzurechnen sind. Trägt B für das EG die vollen Aufwendungen (Schuldzinsen, AfA), kann er neben denen, die er als zivilrechtlicher Eigentümer geleistet hat, auch die darüber hinausgehenden Aufwendungen für diesen Gebäudeteil als Betriebsausgaben abziehen. Dass A auf Grund seiner Eigentumsstellung grundsätzlich zur Kostentragung verpflichtet ist, ist nicht von Bedeutung. Maßgebend ist allein, dass B tatsächlich die Aufwendungen getragen hat und das Nettoprinzip gebietet, dass der Steuerpflichtige Aufwendungen, die er im eigenen betrieblichen Interesse getragen hat, bei der Ermittlung seiner Einkünfte abziehen kann.

Fall 5

A und B sind zu je ½ Miteigentümer eines Grundstücks mit zwei Eigentumswohnungen. Das Obergeschoss gehört A. Das Erdgeschoss gehört B. Beide Wohnungen sind gleich groß und entsprechend ausgestattet.

	Nutzung	Mieteinkünfte
Obergeschoss	A vermietet an B zu eigenen Wohnzwecken	./ 1.000 €
Erdgeschoss	B vermietet an A zu eigenen Wohnzwecken	./ 1.000 €

Die Mietverhältnisse sind steuerrechtlich nicht anzuerkennen. Die **Überkreuzvermietung** stellt einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten dar.

Fall 6

A und B sind zu je ½ Miteigentümer eines Zweifamilienhauses. Eine Aufteilung in Eigentumswohnungen liegt nicht vor.

	Nutzung	Mieteinkünfte
Obergeschoss	A und B vermieten an B für eigene Wohnzwecke	./ 1.000 €
Erdgeschoss	A und B vermieten an A für eigene Wohnzwecke	./ 1.000 €

Die Mietverhältnisse sind steuerrechtlich nicht anzuerkennen, da nach dem BFH-Urteil vom 18. Mai 2004 eine Vermietung unter Miteigentümern steuerrechtlich nur anzuerkennen ist, wenn die Nutzung des gemeinschaftlichen Gegenstands durch einen Miteigentümer über seinen Miteigentumsanteil hinausreicht. Im vorliegenden Fall nutzen A und B das Gebäude jedoch lediglich jeweils im Rahmen ihres hälftigen Miteigentumsanteils. Dass A und B hinsichtlich ihrer Selbstnutzung auf Grund ihrer Miteigentumsstellung lediglich Anspruch auf die hälftige Eigenheimzulage haben, ändert an der steuerrechtlichen Würdigung des Falls hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nichts.

Fall 7

A und B sind zu je ½ Miteigentümer eines Zweifamilienhauses. Eine Aufteilung in Eigentumswohnungen liegt nicht vor.

	Nutzung	Mieteinkünfte
Obergeschoss	A vermietet an B 50 % der Wohnung für Bürozwwecke	500 €
Erdgeschoss	B vermietet an A 50 % der Wohnung für Bürozwwecke	500 €

Die Mietverhältnisse sind steuerrechtlich nicht anzuerkennen, da die Nutzung des gemeinschaftlichen Gegenstandes durch die Miteigentümer jeweils ihrem Eigentumsanteil entspricht. Jedem Eigentümer wird entsprechend § 743 Abs. 2 BGB ein seinem Miteigentumsanteil entsprechender Gebrauch der gemeinschaftlichen Sache eingeräumt.

Fall 8

A und B sind zu je ½ Miteigentümer eines Zweifamilienhauses.

	Nutzung	Mieteinkünfte
Obergeschoss	Unentgeltliche	

	Überlassung an die Eltern von A und B	
Erdgeschoss	Unentgeltliche Nutzung durch B zu Wohnzwecken	

Für die Wohnungen im EG und OG besteht keine Einnahmeerzielungsabsicht, so dass der Werbungskostenabzug in vollem Umfang entfällt.

Fall 9

Eheleute M und F sind zu je ½ Miteigentümer eines Einfamilienhauses

	Nutzung	Einkünfte
Erdgeschoss	Nutzung als gemeinsame Familienwohnung	
Arbeitszimmer im Kellergeschoss	Nutzung durch M für Büro Zwecke ohne Mietvertrag	

M kann die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer (AfA, Schuldzinsen) im Rahmen seiner Einkünfte (z. B. § 18 EStG) als Betriebsausgaben geltend machen (Abzugsberechtigung vgl. Fall 2). Die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ist zu berücksichtigen.

Fall 10

Eheleute M und F sind zu je ½ Miteigentümer eines Einfamilienhauses

	Nutzung	Mieteinkünfte
Erdgeschoss	Nutzung als gemeinsame Familienwohnung	
Arbeitszimmer im Kellergeschoss	M und F vermieten an M für Büro Zwecke	./ 1.000 €

Das Mietverhältnis für das Arbeitszimmer ist auf Grund des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 AO steuerrechtlich nicht anzuerkennen, da keine wirtschaftlichen oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe zu erkennen sind, die ein solches Mietverhältnis rechtfertigen würden. Da Eheleute bei Familienwohnungen die Einrichtung eines Arbeitszimmers entsprechend Fall 9 rechtlich ausgestalten, dient die Vermietung des Arbeitszimmers lediglich zur Umgehung der Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG .

5. Abweichende Verteilung von Werbungskosten

5.1 Aufwendungen im originären Interesse eines Beteiligten

[10] Aufwendungen, die wirtschaftlich durch die Beteiligung des Miteigentümers an der Gemeinschaft verursacht sind und in dessen eigenem originären Interesse von diesem allein getragen werden, z. B. Finanzierungskosten für den Erwerb der Beteiligung, finden keinen Eingang in die Einkünfteermittlung der Gemeinschaft. Sie sind im Rahmen der Verteilung des festzustellenden Ergebnisses als Sonderwerbungskosten allein dem betreffenden Miteigentümer zuzurechnen.

5.2 Aufwendungen der Gemeinschaft

[11] Aufwendungen, die Verbindlichkeiten der Gemeinschaft als solche betreffen bzw. durch diese veranlasst sind, stellen keine Sonderwerbungskosten dar, sondern sind in die Einkünfteermittlung der Gemeinschaft einzubeziehen und entsprechend dem Miteigentumsanteil anteilig sämtlichen Miteigentümern zuzurechnen. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Aufwendungen von einem Miteigentümer aus Eigenmitteln beglichen wurden.

5.3 Ausnahmefälle

5.3.1 Vorab getroffene Vereinbarung

[12] Es wurde vorab eine Vereinbarung über eine vom Miteigentumsanteil abweichende Zurechnung von Aufwendungen getroffen. Hierbei ist zu beachten, dass eine abweichende Vereinbarung keine Einkommensverwendung darstellen darf, sondern grundstücksbezogen sein muss. Unter nahen Angehörigen muss die Vereinbarung zudem einem Fremdvergleich standhalten.

5.3.2 Keine Zuwendung

[13] Mit der überquotalen Kostentragung ist keine Zuwendung – z. B. im familiären Bereich – an die anderen Miteigentümer beabsichtigt.

5.3.3 Ausgleichsanspruch

[14] Die den Miteigentumsanteil übersteigende Übernahme der Aufwendungen ist nicht lediglich eine vorläufige Kostentragung des Miteigentümers, die dieser gegenüber den anderen Miteigentümern im Wege einer Kreditgewährung übernimmt. Hiervon ist aber dann auszugehen, wenn die Erfüllung des Ausgleichsanspruchs, der dem überquotal leistenden Mitgesellschafter gegen die anderen Gesellschafter nach § 426 BGB zusteht, bis zu einem späteren Zeitpunkt (beispielsweise der Veräußerung des Objekts) hinausgeschoben wird. In diesem Fall bleibt der Ausgleichsanspruch des überquotal Leistenden unberührt, so dass es bei der Ermittlung der Einkünfte der Gesellschaft und deren Verteilung regelmäßig unberücksichtigt bleiben kann, welcher der Gesellschafter jeweils Aufwendungen für die Gesellschaft getragen hat.

[15] Anders liegt der Fall aber, wenn der Leistende von vornherein keinen Anspruch auf Ersatz gegen seine Miteigentümer hat oder diese ihm tatsächlich später keinen Ersatz leisten, der zahlende Miteigentümer also mit seinem Ersatzanspruch ausfällt. In diesen Fällen ist es gerechtfertigt, allein dem Leistenden die Kosten als Werbungskosten zuzurechnen. Dies gilt grundsätzlich auch für ausfallende Ersatzansprüche gegen nahe Familienangehörige. Dabei kommt es nicht darauf an, dass der leistende Gesellschafter Kenntnis von der konkreten Vermögenssituation des ausgleichspflichtigen Mitgesellschafters hat, allein die objektive Unmöglichkeit, die Ausgleichsforderung zu erfüllen, ist ausschlaggebend (BFH-Urteil vom 23.11.2004 – BStBl 2005 II, 454).