

Prof. Dr. Dirk E. Meyer-Scharenberg, Steuerberater, München/Dresden

Anerkennung von Vermietungen an Gesellschafter grundstücksverwaltender Personengesellschaften

1. Bedeutung am Beispiel eines verunglückten Hamburger-Modells

Viele Immobilienfonds, die Altbauten erworben und renoviert haben, sollten nach dem sog. Hamburger-Modell aufgelöst werden. D. h. im Gesellschaftsvertrag ist vorgesehen, daß das Mehrfamilienhaus zu gegebener Zeit in Eigentumswohnungen aufgeteilt wird und jeder Gesellschafter eine Wohnung als Abfindungsguthaben erhalten soll. Eine sofortige Aufteilung in Wohnungseigentum kam oft deshalb nicht in Betracht, weil bestimmte Abschreibungsvergünstigungen nur für ungeteilte Mehrfamilienhäuser, nicht aber für Eigentumswohnungen gewährt wurden. Das galt z. B. für die Förderung nach §§ 14a und 14b des BerlinFG. Nach Auslaufen der Sonderabschreibungen ist die geplante Aufteilung in Eigentumswohnungen in vielen Fällen nicht mehr möglich, weil die hierfür erforderliche Abgeschlossenheitsbescheinigung für Altbauten nach Änderung der Rechtsprechung derzeit vielerorts nicht mehr erteilt wird.

Trotz der Unmöglichkeit, Wohnungseigentum herzustellen, betrachten sich die Gesellschafter häufig als Eigentümer der Wohnung, die ihnen im Falle der Aufteilung des Grundstücks zustehen würde. Sie haben folglich ein Interesse daran, „ihre“ Wohnung instandzuhalten. Umgekehrt haben die übrigen Eigentümer kein Interesse daran, sich an den Kosten der Innenrenovierung einer Wohnung zu beteiligen, die im Falle der Aufteilung einem Mitgesellschafter zustehen würde. Dem designierten Eigentümer bleibt häufig nichts anderes übrig, als die Wohnung in Eigenregie renovieren zu lassen. Tut er dies, ergeben sich steuerliche Probleme. Zunächst droht die Gefahr, daß die Renovierungsaufwendungen demjenigen, der die Arbeiten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung hat durchführen lassen, steuerlich nicht allein zugerechnet werden. Zum anderen möchte er die Früchte seiner Investitionen in Gestalt höherer Mieteinnahmen selbst ernten. Beides ist prinzipiell nicht möglich. Denn es gilt der Grundsatz, daß Einnahmen und Werbungskosten nach dem Beteiligungsverhältnis zuzurechnen sind¹.

Das Problem läßt sich m. E. auf zwei Arten lösen, nämlich durch eine Vereinbarung über die von den Eigentumsverhältnissen abweichende Verteilung der Einkünfte oder durch eine Vermietung der Wohnung an den betreffenden Gesellschafter. Der zweite Weg wird von der Finanzverwaltung derzeit nicht akzeptiert.

2. Abweichende Verteilung der Einkünfte

Vereinbarungen über eine von den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen abweichende Einkünfteverteilung werden für zulässig angesehen, wenn sich die Verteilung nach der tatsächlichen Nutzung² und/oder der Kostentragung³ richtet. In Fällen der vorliegenden Art dürfte § 12 Nr. 2 EStG der Anerkennung nicht im Wege stehen, weil die Beteiligten gegenläufige Interessen verfolgen und Steuerumgehungen nicht zur Debatte stehen. Auch die Finanzverwaltung akzeptiert abweichende Vereinbarungen. In Abschn. 164 Abs. 1 EStR heißt es daher:

„Haben die Miteigentümer Vereinbarungen über die von den Miteigentumsanteilen abweichende Zurechnung der Einnahmen getroffen,

sind diese maßgebend, wenn sie bürgerlich-rechtlich wirksam sind und hierfür wirtschaftlich vernünftige Gründe vorliegen, die grundstücksbezogen sind. Werbungskosten einschließlich AfA und erhöhter Absetzungen können vom Miteigentümer nur in dem Umfang abgezogen werden, wie sie im Zusammenhang mit ihm zuzurechnenden Einnahmen stehen.“

Die Richtlinie betrifft zwar ausdrücklich nur Bruchteilsgemeinschaften. Zu Recht steht die Verwaltung aber auf dem Standpunkt, daß eine unterschiedliche Behandlung von Bruchteilsgemeinschaften und vermögensverwaltenden Personengesellschaften sachlich nicht gerechtfertigt ist. Daher werden abweichende Verteilungen bei Personengesellschaften wohl ebenfalls unter Berufung auf Abschn. 164 EStR anerkannt werden können. Im Rahmen eines Hamburger-Modells können also einem Gesellschafter durch Beschluß der Gesellschafterversammlung die Einkünfte „seiner“ Wohnung allein zugewiesen werden, ohne daß sich an der gemeinschaftlichen Ausübung der Vermietungstätigkeit etwas ändert. Die Mieteinnahmen sind dem Gesellschafter also auch dann zuzurechnen, wenn gegenüber alten und neuen Mietern weiterhin die Grundstücksgesellschaft als Vermieter auftritt. Lediglich im Innenverhältnis scheidet der Gesellschafter aus der Risikogemeinschaft aus, d. h. er hat die Chancen von Mieterhöhungen und trägt das Risiko von Mietausfällen „seiner“ Wohnung allein. Stehen ihm die Mieteinnahmen zu, kann er auch die mit der Wohnung zusammenhängenden Werbungskosten absetzen. Einer Renovierung „seiner“ Wohnung stehen also keine steuerlichen Hindernisse im Weg.

3. Vermietung an den Gesellschafter

Eine andere Möglichkeit, der besonderen Interessenlage des renovierungswilligen Gesellschafters Rechnung zu tragen, bestünde darin, die betreffende Wohnung an den Gesellschafter zu vermieten. Das ist ohne Schwierigkeiten nur im Falle einer Neuvermietung der Wohnung möglich. Gerade dies sind aber die praktisch relevanten Fälle, in denen sich die Frage nach der Innenrenovierung stellt. Der Gesellschafter mietet also „seine“ Wohnung an. Die Miete entspricht der ortsüblichen Miete für unrenovierten Wohnraum. Nach Durchführung der Instandsetzung erzielt der Gesellschafter entsprechend höhere Einnahmen aus der Untervermietung „seiner“ renovierten Wohnung. Da er Träger der Rechte und Pflichten aus dem Untermietvertrag ist, erfüllt er – und nur er – den Tatbestand der Einkunftszielung. Die Erhaltungsaufwendungen stellen vorab entstan-

1) BFH v. 27. 6. 1978, VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674, DStR 1979, 40 Nr. 7; Abschn. 164 Abs. 1 Satz 1 EStR: „Die Einnahmen sind den Miteigentümern grundsätzlich nach dem Verhältnis der nach bürgerlichem Recht anzusetzenden Anteile zuzurechnen. ... Werbungskosten einschließlich AfA und erhöhter Absetzungen können vom Miteigentümer nur in dem Umfang abgezogen werden, wie sie im Zusammenhang mit ihm zuzurechnenden Einnahmen stehen.“

2) FG Schlesw.-H. v. 4. 12. 1984, V 100/84, EFG 1985, 347 rkr., DStR 1985, 545 Nr. 256; FG Düsseldorf v. 13. 5. 1986, VIII 185/81 F, EFG 1986, 563 rkr., DStR 1987, 127 Nr. 63.

3) FG Düsseldorf v. 24. 8. 1989, 6 K 424/82 F, EFG 1990, 471 rkr., DStR 1990, 711 Nr. 265.

dene Werbungskosten bei den Untervermietungseinkünften dar. Die Mietzahlungen an die Grundstücksgesellschaft sind Werbungskosten. Sie wirken sich jedoch letztlich nicht einkünftermindernd aus, weil dem Gesellschafter im Rahmen seines Anteils an den einheitlich und gesondert festgestellten Einkünften der Gesellschaft entsprechende Einnahmen wieder zugerechnet werden. Per Saldo schlägt sich nur der Anteil der Werbungskosten der Gesellschaft auf die Einkünfte des Gesellschafters nieder.

Die Ermittlung der Einkünfte aus der Untervermietung obliegt m. E. dem Wohnsitzfinanzamt des Gesellschafters, falls dieser seine Wohnung selbst verwaltet. Sie ist nicht Gegenstand der einheitlichen und gesonderten Feststellung für die Gesellschaft.

Obwohl die Vermietung an den Gesellschafter zum gleichen Ergebnis führt wie die abweichende Einkünfteverteilung, wird die Vermietung von der Finanzverwaltung nicht anerkannt. Abschn. 164 Abs. 3 EStR enthält dazu folgende Regelung:

„Wird einem Miteigentümer eine Wohnung oder werden ihm andere als Wohnzwecken dienende Räume entgeltlich von der Gemeinschaft oder einem oder mehreren Eigentümern überlassen, so ist eine Vermietung einkommensteuerrechtlich anzuerkennen, soweit die entgeltliche Überlassung den ideellen Miteigentumsanteil des Miteigentümers übersteigt.“

Mietet der Gesellschafter – wie stets beim Hamburger-Modell – eine seiner Beteiligung entsprechende Wohnung an, stellt die gezahlte Miete keine Einnahme der Gesellschaft und keine Werbungskosten des Gesellschafters dar. Wie oben bereits ausgeführt, wirken sich die Mietzahlungen per Saldo nicht auf die Höhe der Einkünfte aus, wenn sie als Einnahme und Ausgabe erfaßt werden.

Beispiel:

Herr T ist mit 20% an einer Grundstücksgesellschaft beteiligt. Die Werbungskosten betragen 80 000 DM. In den Mieteinnahmen der Gesellschaft von 100 000 DM sind 20 000 DM Miete enthalten, die Herr T für eine Wohnung bezahlt, die seinem ideellen Anteil an der Grundstücksgesellschaft entspricht. Er renoviert die Wohnung für 50 000 DM. Der Untermieter bezahlt ab 1. 7. 1991 für die renovierte Wohnung 2 000 DM Miete pro Monat.

	Nichtanerkennung des Mietvertrages	Anerkennung des Mietvertrages
1. Einheitliche u. gesonderte Feststellung:		
Einnahmen	100 000	100 000
Miete T.	- 20 000	-
steuerpfl. Einnahmen	80 000	100 000
Werbungskosten	80 000	80 000
Einkünfte gesamt	0	+ 20 000
Anteil T:		
Einnahmen	0	20 000
Werbungskosten	- 16 000	- 16 000
Einkünfte	- 16 000	+ 4 000
2. Einkommensteuer Gesellschafter:		
Untervermietung	12 000	12 000
Renovierungskosten	- 50 000	- 50 000
bezahlte Miete	0	- 20 000
Anteil von der Ges.	- 16 000	+ 4 000
Einkünfte aus VuV	- 54 000	- 54 000

Das Beispiel zeigt, daß die Anerkennung der Mietzahlung letztlich zum selben Ergebnis führt wie die Regelung in den Richtlinien. Für den vorliegenden Fall spielt es daher eigentlich keine

Rolle, ob man das Mietverhältnis anerkennt oder nicht. Wird das Mietverhältnis nicht anerkannt, erzielt der Gesellschafter Einkünfte aus der Untervermietung einer ihm unentgeltlich überlassenen Wohnung. Seine Renovierungskosten kann er also weiterhin absetzen. Die auf die unentgeltlich überlassene Wohnung entfallenden Aufwendungen sind zwar aus der Sicht der Gesellschaft keine Werbungskosten, wohl aber aus der Sicht des Gesellschafters. Sie müssen daher im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung erfaßt werden.

Abweichend hiervon interpretiert die Finanzverwaltung die Richtlinie in dem Sinne, daß nicht nur das Hauptmietverhältnis, sondern auch das Untermietverhältnis nicht anzuerkennen sei. Die Einnahmen aus der Untervermietung sollen also nicht dem vermietenden Gesellschafter, sondern der Gesellschaft zuzurechnen sein, obwohl diese aus dem Untermietvertrag weder berechtigt noch verpflichtet ist und daher m. E. den Tatbestand der Einkunftserzielung nicht erfüllt. Wenn die Auffassung der Verwaltung zuträfe, könnte der Gesellschafter die Renovierungskosten nicht voll geltend machen, obwohl er sie allein getragen hat. Denn zum Werbungskostenabzug wäre er nur insoweit berechtigt, als er die Einnahmen aus der Untervermietung anteilig zu versteuern hätte. Ob die anderen Gesellschafter die ihnen anteilig zuzurechnenden Kosten absetzen dürften, wäre zweifelhaft, weil sie die Kosten nicht getragen haben und auch nicht zur Kostentragung verpflichtet waren.

M. E. entspricht diese Interpretation nicht der Intention der Einkommensteuer Richtlinien. Aus den Beispielen in Abschn. 164 Abs. 3 EStR entnehme ich, daß der Gesellschafter im Falle der Zuweisung einer seiner Beteiligung an der Grundstücksgesellschaft entsprechenden Wohnung hinsichtlich dieser Wohnung wie ein Alleineigentümer behandelt werden soll. Das ergibt sich daraus, daß er z. B. § 10e EStG geltend machen darf. Dann ist es nur folgerichtig, wenn er auch Einkünfte aus Untervermietung erzielen kann.

4. Stellungnahme zur Nichtanerkennung von Vermietungen

Zivilrechtlich ist es möglich, daß Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet, Verträge mit ihrer Gesellschaft schließen. So kann der Gesellschafter seiner Gesellschaft Darlehen gewähren, Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlassen oder Dienstleistungen gegen Honorar erbringen. Die von der Gesellschaft geleisteten Zahlungen sind für diese Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Beim Gesellschafter richtet sich die einkunftsartenmäßige Zuordnung allein nach der erbrachten Leistung. Der Gesellschafter erzielt also je nach Art der Tätigkeit Einkünfte aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte, unselbständige, gewerbliche oder freiberufliche Einkünfte. Dies ist möglich, weil keine steuerrechtliche Regelung ersichtlich ist, die der Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft entgegenstehen könnte. So existiert insbesondere keine Vorschrift nach Art des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, der für Leistungen gilt, die ein Mitunternehmer seiner Mitunternehmenschaft gegenüber erbringt. Deshalb besteht kein Zweifel, daß Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter steuerlich anzuerkennen sind, wenn die vertraglichen Vereinbarungen zivilrechtlich wirksam und marktüblich sind⁴.

4) BFH v. 15. 4. 1986, IX R 69/81, BStBl. II 1986, 792 (Vermietung an die Gesellschaft), DStR 1986, 690 Nr. 332; v. 10. 6. 1987, I R 301/83, BStBl. II 1987, 816 (Komplementärtätigkeit), DStR 1987, 766 Nr. 368; v. 11. 5. 1989, IV R 43/88, BStBl. II 1989, 797 (Steuerberater), DStR 1989, 538 Nr. 225.

Zivilrechtlich kann sich auch die Gesellschaft zur Leistungserbringung gegenüber ihrem Gesellschafter verpflichten. So kann eine Grundstücksgesellschaft ihren Grundbesitz ganz oder teilweise an einen Gesellschafter vermieten. Gesetzliche Regelungen, die einer steuerlichen Anerkennung entgegenstehen könnten, sind ebenso wenig ersichtlich wie für Leistungen, die in umgekehrter Richtung erbracht werden. Die Anweisung in Abschn. 164 Abs. 3 EStR ist daher rechtswidrig.

Folgt man dieser Ansicht, so hat dies negative Folgen gerade

für die in den Richtlinien beispielhaft behandelten Fälle. Der Gesellschafter würde dann „seine“ Wohnung nicht originär in seiner Eigenschaft als Eigentümer, sondern nur mittelbar aufgrund seines Mietrechts nutzen. Das dürfte für die Anwendung des § 10e EStG nicht ausreichen. Da sich die Finanzverwaltung in den § 10e EStG-Fällen aber durch Abschn. 164 Abs. 3 EStR selbst gebunden hat, ergeben sich hieraus für die Praxis keine Schwierigkeiten. Eine Anwendung des Anerkenntnisverbots zuungunsten des Steuerpflichtigen ist m. E. ausgeschlossen.

RECHTSPRECHUNG

Einkommensteuer/Lohnsteuer

Kürzung der Reisekosten-Kilometerpauschalen bei zusätzlicher Gewährung von Versicherungsschutz durch den Arbeitgeber

1. Hat ein Arbeitgeber eine Dienstreise-Kaskoversicherung für die seinen Arbeitnehmern gehörenden Kfz abgeschlossen, so führt die Prämienzahlung bei den Arbeitnehmern nicht zum Lohnzufluß.

2. Der Arbeitgeber kann in einem solchen Fall seinen Arbeitnehmern bei pauschaler Fahrtkostenerstattung jedoch nur die um die Kosten für die Dienstreise-Kaskoversicherung geminderten km-Pauschsätze des Abschn. 25 Abs. 8 Satz 3 LStR 1978 und 1981 (nunmehr Abschn. 38 Abs. 2 LStR 1990) nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei ersetzen; eine Kürzung der km-Pauschsätze kommt bei den Arbeitnehmern nicht in Betracht, die selbst eine Fahrzeug-Vollversicherung für ihr Kfz abgeschlossen haben.

BFH-Urt. v. 27. 6. 1991, VI R 3/87

LEXinform-Nr.: 0100455

Sachverhalt:

Die Klin. zahlte als Arbeitgeber bei Dienstreisen die Kilometerpauschalen von damals 0,32 DM bzw. 0,36 DM und schloß zusätzlich zugunsten der Arbeitnehmer eine – auf Dienstreisen beschränkte – Fahrzeugvollversicherung ab, die unabhängig vom Fahrzeugtyp 0,024 DM je km Fahrleistung kostete. Diese Versicherungsbeiträge sah das FA als zusätzlichen Arbeitslohn an, den es mit Pauschalierungsbescheid nachträglich erfaßte. Das FG gab der Klage mit den in EFG 1987, 179 veröffentlichten Gründen statt. Der BFH verwies die Sache an das FG zurück.

Aus den Gründen:

Versicherungsschutz nur für Dienstreisen kein Arbeitslohn

1. Im Streitfall liegt jedenfalls deshalb kein Arbeitslohn vor, weil die Vorteile, die den Arbeitnehmern der Klin. mit den Prämienzahlungen für die Dienstreise-Kaskoversicherung möglicherweise zuflossen, nicht durch das jeweilige individuelle Arbeitsverhältnis veranlaßt waren. Denn die Klin. hat die Vollkaskoversicherung in ihrem ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse abgeschlossen. Dieses ergibt sich daraus, daß der Versicherungsschutz zwar die Privatfahrzeuge der Ar-

beitnehmer erfaßte, aber ausdrücklich nur für Dienstreisen galt. Diese Ausgestaltung ist vor dem Hintergrund zu sehen, daß nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BAG-Urt. vom 8. 5. 1980 3 AZR 82/79, DB 1981, 115) der Arbeitgeber grundsätzlich zum Ersatz des Schadens verpflichtet ist, den der Arbeitnehmer durch Unfall auf einer Dienstreise mit dem eigenen Pkw erlitten hat. Durch die Dienstreise-Kaskoversicherung deckte die Klin. im Ergebnis nur ihr eigenes Haftungsrisiko ab. Neben der materiellen Entlastung von Ersatzansprüchen vermied sie auf diese Weise – im Interesse des Betriebsfriedens – mögliche Rechtsstreitigkeiten mit den eigenen Arbeitnehmern über den Ersatz von Unfallschäden. Demgegenüber fällt nicht ins Gewicht, daß die Versicherung für die Arbeitnehmer unter Umständen einen geldwerten Vorteil darstellen kann (etwa falls der arbeitsrechtliche Ersatzanspruch nicht eingreift, weil die vom BAG genannten Voraussetzungen nicht gegeben sind, oder wenn der Arbeitnehmer über eine private Vollkaskoversicherung verfügt und dabei eine sog. Rückstufung im Tarif erspart).

Kürzung der Kilometerpauschalen bei Gewährung von Versicherungsschutz

2. Die Vorentscheidung war indessen aufzuheben, weil sie keine näheren Feststellungen und tatrichterlichen Bewertungen im Hinblick auf den Umstand enthält, daß die Klin. allen Arbeitnehmern die Kosten der Dienstreisen mit der vollen seinerzeit gültigen Kilometerpauschale von 0,32 DM bzw. 0,36 DM (vgl. jeweils Abschn. 25 Abs. 8 Satz 3 LStR 1978 und LStR 1981) steuerfrei ersetzt und daneben die Prämien für die Dienstreise-Kaskoversicherung getragen hat.

a) Nach § 3 Nr. 16 EStG gehören Beträge, die im privaten Dienst beschäftigten Arbeitnehmern u. a. für Reisekosten gezahlt werden, insoweit nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, als sie die durch die Reise entstandenen Mehraufwendungen nicht übersteigen. Arbeitgeber und Arbeitnehmer können die Reisekosten entweder im Wege der Einzelabrechnung oder aber durch Ansatz der km-Pauschsätze des Abschn. 25 Abs. 8 Satz 3 LStR 1978 und 1981 (nunmehr Abschn. 38 Abs. 2 LStR 1990) abrechnen. Mit den km-Pauschsätzen werden im Wege der Schätzung *sämtliche* den Arbeitnehmern tatsächlich erwachsenen Kfz-Kosten pauschal abgegolten.

Im Streitfall hat die Klin. ihren Arbeitnehmern die im Zusammenhang mit deren Dienstreisen erwachsenen Kosten in