

f) Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6)

**§ 21**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131;  
BStBl. I 2011, 986)

(1) <sup>1</sup>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen, Schiffen, die in ein Schiffsregister eingetragen sind, und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht);
2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen;
3. Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten, insbesondere von schriftstellerischen, künstlerischen und gewerblichen Urheberrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Gerechtigkeiten und Gefällen;
4. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, auch dann, wenn die Einkünfte im Veräußerungspreis von Grundstücken enthalten sind und die Miet- oder Pachtzinsen sich auf einen Zeitraum beziehen, in dem der Veräußerer noch Besitzer war.

<sup>2</sup>§§ 15a und 15b sind sinngemäß anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 66 Prozent der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. <sup>2</sup>Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich.

(3) Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Art sind Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören.

Autor: Dr. Volker **Pfirschmann**, Richter am BFH, München

Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht,  
O & R Oppenhoff & Rädler AG, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 21 . . .	1
---	---

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 21</b> . . . . . 1		1. Entwicklung bis zum EStG 1934 . . . . .	2
<b>II. Rechtentwicklung des § 21</b> . . . . . 2		2. Änderungen des EStG 1934 . . . . .	3

	Anm.
<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 21</b> . . . . .	6
<b>IV. Geltungsbereich des § 21</b> . . . . .	10
1. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .	10
2. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	11
3. Geltung bei Auslandsbeziehungen . . . . .	12
<b>V. Verhältnis des § 21 zu anderen Vorschriften</b> . . . . .	15
1. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten . . . . .	15
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG . . . . .	16
3. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen . . . . .	17
<b>VI. Zurechnung der Einkünfte aus § 21</b> . . . . .	20
<b>1. Grundsatz</b> . . . . .	20
<b>2. Zurechnung bei Personmehrheiten</b> . . . . .	21
a) Voraussetzungen für die gemeinschaftliche Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung . . . . .	21

	Anm.
b) Verteilung der gemeinschaftlichen Einkünfte . . . . .	22
c) Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft . . . . .	23
<b>3. Zurechnung bei Nießbrauch</b> . . . . .	25
<b>4. Zurechnung bei Nicht-eigentümern und Nichtberechtigten</b> . . . . .	26
<b>5. Zurechnung bei Treuhandverhältnissen</b> . . . . .	27
<b>6. Zurechnung bei Stellvertretung, Zwangsverwaltung, Restitution</b> . . . . .	28
<b>VII. Ermittlung der Einkünfte</b> . . . . .	30
<b>VIII. Verfahrensfragen zu § 21</b> . . . . .	35
1. Gesonderte und einheitliche Feststellung . . . . .	35
2. Besonderheiten bei der Ermittlung der Vorauszahlungen; vorläufige Steuerfestsetzung . . . . .	36

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung . . . . . 50**

	Anm.
<b>I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)</b> . . . . .	50
<b>1. Vermietung und Verpachtung als zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt</b> . . . . .	50
a) Nutzungsüberlassung . . . . .	50
b) Rechtsverhältnisse, die der Nutzungsüberlassung zugrunde liegen können . . . . .	51
c) Abgrenzung zur Veräußerung . . . . .	60
d) Sonderfall: Einnahmen aus der Verwertung von Bodenschätzen . . . . .	64

	Anm.
aa) Behandlung von Ausbeuteverträgen als Pachtverträge . . . . .	64
bb) Behandlung von Ausbeuteverträgen als Kaufverträge . . . . .	65
<b>2. Einkünfteerzielungsabsicht</b> . . . . .	69
a) Anforderungen an die Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung . . . . .	69
b) Typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung . . . . .	70
aa) Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht . . . . .	70

	Anm.		Anm.
bb) Keine Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht in bestimmten Fallgruppen . . . . .	70a	Vermietung und Verpachtung . . . . .	90
cc) Voraussetzungen der typisierenden Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht . . . . .	70b	b) Vorab entstandene und vergebliche Werbungskosten . . . . .	94
dd) Folgen der Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht . . . . .	70c	c) Abzug von Werbungskosten bei leerstehenden Objekten . . . . .	95
c) Einkünfteerzielungsabsicht aufgrund einer Überschussprognose . . .	71	d) Nachträgliche Werbungskosten . . . . .	97
d) Fallgruppen der gesonderten Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht aufgrund einer Prognose . . . . .	72	e) Schuldzinsen . . . . .	98
aa) Einkünfteerzielungsabsicht bei Ferienwohnungen . . . . .	72	f) Verteilung größeren Erhaltungsaufwands . . . . .	99
bb) Einkünfteerzielungsabsicht bei zeitlich begrenzter Vermietung . . .	73	<b>5. Unbewegliches Vermögen</b> . . . . .	100
cc) Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung besonders aufwendiger Wohnungen . . . . .	74	a) Begriff „unbewegliches Vermögen“ . . . . .	100
dd) Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung oder Verpachtung unbebauter Grundstücke und gewerblicher Objekte . . .	75	b) Grundstücke . . . . .	101
ee) Einkünfteerzielungsabsicht bei unüblichen Finanzierungskonzepten . . . . .	76	c) Gebäude . . . . .	102
e) Einkünfteerzielungsabsicht bei leerstehenden Immobilien . . . . .	77	d) Gebäudeteile . . . . .	103
<b>3. „Einnahmen“ aus Vermietung und Verpachtung</b> . . . . .	81	e) Schiffe, die in ein Schiffsregister eingetragen sind . . . . .	104
a) Geldleistungen und Sachleistungen als Einnahmen . . . . .	81	f) Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen . . . . .	105
b) Einmalzahlungen . . . . .	82	g) Unbewegliches Vermögen, das nicht in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 genannt ist . . . . .	107
c) Zuschüsse; Einnahmen von dritter Seite . . . . .	83	<b>6. Besonderheiten bei Immobilienfonds und Bauherrenmodellen</b> . . . . .	110
d) Behandlung von Nebentgelten, Betriebskosten und Umlagen . . . . .	84	a) Die häufigsten Modelle . . . . .	110
e) Schadensersatz . . . . .	85	aa) Bauherrenmodelle und Gesamtojekte . . . . .	110
<b>4. „Werbungskosten“ bei Vermietung und Verpachtung</b> . . . . .	90	bb) Geschlossene Immobilienfonds . . . . .	111
a) Begriff und Umfang der Werbungskosten bei		cc) Offene Immobilienfonds . . . . .	112
		b) Abgrenzung zwischen Herstellung und Erwerb . . . . .	115
		aa) Bedeutung der Unterscheidung zwischen Herstellung und Erwerb . . . . .	115
		bb) Begriff des Bauherm (Herstellers) . . . . .	116
		cc) Abgrenzung bei Bauherrenmodellen bzw. vergleichbaren Gesamtobjekten . . . . .	117
		dd) Abgrenzung bei geschlossenen Immobilienfonds . . . . .	118

	Anm.
c) Zuordnung von Aufwendungen zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten bzw. den sofort abziehbaren Werbungskosten . . . . .	120
aa) Kriterien für die Zuordnung in Anschaffungsfällen . . . . .	120
bb) Aufwendungen, die sowohl in Anschaffungsfällen als auch in Herstellungsfällen zu den Werbungskosten gehören . . . . .	121
cc) Behandlung von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen . . . . .	123
dd) Behandlung von Vorauszahlungen . . . . .	124
ee) Besonderheiten für die Zuordnung in Herstellungsfällen . . . . .	125
ff) Nicht abziehbare Aufwendungen („Nichtkosten“) . . . . .	126
d) Zurechnung der Einkünfte bei Immobilienfonds . . . . .	130
aa) Gewinn- und Verlustverteilung unabhängig vom Zeitpunkt des Beitritts der einzelnen Gesellschafter . . . . .	130
bb) Zurechnung bei Treuhandverhältnissen . . . . .	131
e) Verfahrensfragen . . . . .	135
<b>II. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) . . . . .</b>	<b>140</b>
<b>III. Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) . . . . .</b>	<b>150</b>
1. Bedeutung der Nr. 3 sowie Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten . . . . .	150
2. Zeitlich begrenzte Überlassung . . . . .	151
3. Überlassung von Rechten . . . . .	154
a) Schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte . . . . .	154

	Anm.
b) Gewerbliche Erfahrungen . . . . .	155
c) Gerechtigkeiten und Gefälle . . . . .	156
d) Andere Rechte („insbesondere“) . . . . .	157
<b>IV. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4) . . . . .</b>	<b>160</b>
<b>V. Sinngemäße Anwendung der §§ 15a und 15b (Abs. 1 Satz 2) . . . . .</b>	<b>170</b>
1. Rechtsentwicklung, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 2 . . . . .	170
2. Sinngemäße Anwendung der einzelnen Vorschriften des § 21 . . . . .	177
a) Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 1 Satz 1 (Verlustrückstellungenverbot) . . . . .	177
b) Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 (Haftung vor Leistung der Einlage) . . . . .	178
c) Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 1a (Verrechnungsverbot nachträglicher Einlagen) . . . . .	179
d) Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 2 (Verrechenbarkeit der Verluste in Folgejahren) . . . . .	180
e) Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 3 (Gewinnzurechnung bei Einlageminderung und Haftungsminderung) . . . . .	181
f) Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 4 (gesonderte Feststellung) . . . . .	182
g) Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 5 (Anwendung auf andere Formen beschränkter Haftung) . . . . .	183
3. Sinngemäße Anwendung des § 15b im Rahmen des § 21 . . . . .	184

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Verbilligte Vermietung . . . . . 200**

	Anm.		Anm.
<p><b>I. Einordnung des Abs. 2 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht . . . . . 200</b></p> <p>1. Systematische und historische Einordnung des Abs. 2 . . . . . 200</p> <p>2. Verfassungsmäßigkeit . . . . . 202</p>		<p>b) Entgelt weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete . . . . . 206</p>	
<p><b>II. Aufteilungsgebot (Abs. 2 Satz 1) . . . . . 205</b></p> <p>1. Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 . . . . . 205</p> <p style="margin-left: 20px;">a) Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken . . . . . 205</p>		<p><b>2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Aufteilung der Nutzungsüberlassung . . . . . 207</b></p> <p><b>III. Aufteilungsverbot (Abs. 2 Satz 2) . . . . . 210</b></p> <p>1. Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 . . . . . 210</p> <p>2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2: Annahme der Vollentgeltlichkeit . . . . . 211</p>	

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Subsidiarität der Besteuerung nach § 21 . . . . . 250**

	Anm.		Anm.
<p><b>I. Einkünfte der in Abs. 1 und 2 bezeichneten Art . . . . . 250</b></p>		<p>3. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit . . . . . 254</p>	
<p><b>II. Zurechnung zu den Einkünften aus anderen Einkunftsarten, soweit sie zu diesen gehören . . . . . 252</b></p> <p>1. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft . . . . . 252</p> <p>2. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb . . . . . 253</p>		<p>4. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit . . . . . 255</p> <p>5. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Kapitalvermögen . . . . . 256</p> <p>6. Zugehörigkeit zu den sonstigen Einkünften . . . . . 257</p>	

**E. ABC der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung . . . . . 300**

## § 21

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 21****I. Grundinformation zu § 21**

1

Einkünfte aus VuV werden durch § 2 Abs. 1 Nr. 6 der ESt unterworfen. § 21 bestimmt näher, welche wirtschaftlichen Vorgänge unter diese Einkunftsart fallen. In Abs. 1 Satz 1 werden die vier unterschiedlichen Fallgruppen der Einkünfte aus VuV aufgezählt (s. Anm. 50–160), wobei die von Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erfasste Vermietung von Immobilien das praktische Hauptanwendungsgebiet der Norm darstellt. Eine ergänzende Regelung wurde in Abs. 1 Satz 2 für vermögensverwaltende PersGes. und Gemeinschaften getroffen. Die dort angeordnete sinn-gemäße Anwendung des § 15a und § 15b kann dazu führen, dass Vermietungsverluste bei den Gesellschaftern nur eingeschränkt abziehbar sind (s. Anm. 170–184). In Abs. 2 findet sich eine Sonderregelung für teilentgeltliche Mietverhältnisse (s. Anm. 200–211). Danach ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, wenn die vereinbarte Miete weniger als 66 % der ortsüblichen Miete beträgt (Abs. 2 Satz 1); ist diese Grenze überschritten, wird dagegen die Vollentgeltlichkeit des Geschäfts unterstellt (Abs. 2 Satz 2). Früher enthielt Abs. 2 die Nutzungswertbesteuerung für die Wohnung im eigenen Haus und für eine ganz oder teilweise unentgeltlich überlassene Wohnung (§ 21 Abs. 2 Satz 1 aF und § 21a). Die Kommentierungen dazu befinden sich im elektronischen HHR-Archiv – Stand September 1995 –, abrufbar unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.de](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.de). Schon seit dem EStG 1925 sind die Einkünfte aus VuV gegenüber anderen Einkunftsarten subsidiär (Abs. 3; s. Anm. 250–257).

**II. Rechtsentwicklung des § 21****1. Entwicklung bis zum EStG 1934**

2

**EStG 1920 v. 29.3.1920** (RGBl. I 1920, 359): § 5 zählte ua. die „Einkünfte aus Grundbesitz“ zum stbaren Einkommen. Dazu gehörten nach § 6 – neben den Einkünfte aus LuF – insbes. die Einkünfte aus Miete und Pacht für vermietete oder verpachtete Grundstücke, Gebäude oder Gebäudeteile sowie der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus oder einer dem Stpfl. unentgeltlich überlassenen Wohnung.

**EStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 189): Die Regelungen über die Besteuerung der Einkünfte aus VuV erhielten in § 6 Abs. 1 Nr. 6 sowie § 38 weitgehend die noch heute geltende Struktur. § 38 Abs. 1 Nr. 1–3 entsprach dem heutigen § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3, § 38 Abs. 2 dem heutigen § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 38 Abs. 3 ordnete die Nutzungswertbesteuerung (bis 1986/1998 § 21 Abs. 2) und § 38 Abs. 4 die Subsidiarität der Einkünfte aus VuV gegenüber anderen Einkunftsarten an (heute § 21 Abs. 3).

**EStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Die Regelungen des § 38 EStG 1925 wurden – unter Zusammenfassung der bisherigen Abs. 1 und 2 zu einem neuen Abs. 1 und Vornahme kleinerer sprachlicher Änderungen – in § 21 übernommen; die materiell-rechtl. Änderungen waren geringfügig (vgl. die amtliche Begr. in RStBl. 1935, 33 [44]).

## 3 2. Änderungen des EStG 1934

**Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze v. 20.8.1980** (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Abs. 1 wurde um Satz 2 ergänzt, der mW ab VZ 1980 (§ 52 Abs. 21b EStG 1980) die sinngemäße Anwendung des – gleichzeitig eingefügten – § 15a (Verluste bei beschränkter Haftung) anordnete (Einzelheiten zur Rechtsentwicklung s. Anm. 170).

**StBereinG 1985 v. 14.12.1984** (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wurde im Klammerzusatz, der die grundstücksgleichen Rechte erläutert, das Wort „Erbpachtrecht“ gestrichen. Dieses Rechtsinstitut hatte seine Bedeutung schon mit dem Kontrollratsgesetz Nr. 45 v. 20.2.1947 verloren (vgl. BTDrucks. 10/1636, 91).

**Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums v. 15.5.1986** (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278): An den bisherigen Abs. 2 wurde ein Satz 2 (der heutige Inhalt des Abs. 2) angefügt, der mW v. 1.1.1987 bei einem Entgelt von weniger als 50 % der Marktmiete die Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil anordnete (Einzelheiten zur Rechtsentwicklung s. Anm. 200). § 52 Abs. 21 bestimmte, dass die Regelungen über die Nutzungswertbesteuerung (§ 21 Abs. 2 Satz 1 und § 21a) letztmals für den VZ 1986 – für Altfälle im Rahmen einer Übergangsregelung allerdings noch bis VZ 1998 – anzuwenden sind (s. Anm. 300 „Nutzungswertbesteuerung“ und elektronisches Archiv).

**StBereinG 1999 v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Der nach Ablauf der Übergangsregelung gegenstandslos gewordene Abs. 2 Satz 1 über die Nutzungswertbesteuerung wurde aus Gründen der Rechtsbereinigung (BTDrucks. 14/1514, 30) aufgehoben.

**HBeglG 2004 v. 29.12.2003** (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): In Abs. 2 wurde die Grenze, bei deren Unterschreiten die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist, mW ab VZ 2004 von 50 % auf 56 % angehoben (zur Frage der formellen Verfassungsmäßigkeit s. die weiteren Erläuterungen in dieser Anmerkung und in Anm. 202).

**Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005** (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80): Abs. 1 Satz 2 wird um einen Verweis auf den neu eingeführten § 15b ergänzt.

**BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011** (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Abs. 2 wird in seiner bereits geltenden Fassung nochmals erlassen, um den vom BVerfG festgestellten Mangel der formellen Verfassungswidrigkeit des HBeglG 2004 (BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104) zu heilen (s. Anm. 202).

**StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): In Abs. 2 wird die Grenze, ab der trotz teilentgeltlicher Vermietung ein voller WK-Abzug möglich ist, von bisher 56 % auf 66 % der ortsüblichen Miete angehoben. Durch die Einfügung von Satz 2 entfällt zugleich die Notwendigkeit für die Totalüberschussprognose, die im Korridor von 56 % bis 75 % nach der Rspr. bislang vorzunehmen war (s. dazu näher Anm. 77 und 211).

4–5 Einstweilen frei.



**III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 21**

6

**Steuersystematische Bedeutung:** Weil die ESt möglichst die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. erfassen will, unterliegen ihr auch die Erträge aus der Nutzung von Vermögen durch dessen zeitlich begrenzte Überlassung. § 21 weist daher eine besondere Nähe zu den Tatbeständen des § 20 auf: Während dort Erträge aus der Überlassung von Kapitalvermögen erfasst werden, geht es hier um Erträge aus der Überlassung von Grundbesitz und bestimmten anderen Gegenständen. Aufgrund der Subsidiaritätsklausel des Abs. 3 tritt § 21 gegenüber anderen Einkunftsarten grds. zurück (s. Anm. 250–257).

**Keine Erfassung von Veräußerungsgewinnen:** Weil nicht zur Vermögensnutzung im vorstehend beschriebenen Sinne gehörend, erfasst § 21 nicht die Gewinne aus der Veräußerung des Grundvermögens. Dies entspricht dem traditionellen Dualismus der Einkunftsarten (s. § 2 Anm. 520–530), wonach, von bestimmten Ausnahmen (zB § 23) abgesehen, Wertänderungen des Vermögens und damit auch Veräußerungsgewinne nur bei den Gewinneinkunftsarten steuerlich berücksichtigt werden. Die Nichterfassung der Veräußerungsgeschäfte sieht sich unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zunehmender Kritik ausgesetzt (s. § 23 Anm. 8), rechtspolitisch wird deshalb in den unterschiedlichen Steuerreformkonzepten (s. dazu DRÜEN in KSM, § 21 Rz. A 43 [Stand Juni 2012]) durchgehend die Einbeziehung sämtlicher Immobilienveräußerungsgeschäfte in die Besteuerung vorgeschlagen.

**Wirtschaftliche und haushaltspolitische Bedeutung:** Auch nach Herausnahme des selbstgenutzten Wohneigentums aus der Besteuerung hat § 21 große Bedeutung, weil eine große Anzahl von Stpfl. – sei es unmittelbar durch Vermietung von Grundbesitz oder mittelbar im Wege der Beteiligung an einem Immobilienfonds (s. Anm. 110–135) – Einkünfte aus VuV erzielt.

Die Steuerstatistiken wiesen jahrelang aus, dass die negativen Einkünfte aus VuV, die in den Verlustausgleich eingehen, deutlich höher lagen als die positiven Einkünfte. So zeigten etwa die Zahlen für das Jahr 1998, dass die positiven Einkünfte aus VuV 18,9 Mrd. € betragen, die negativen Einkünfte hingegen 29,4 Mrd. € (Statistisches Bundesamt, Statistisches Jahrbuch 2004, 690 f.). Aus Sicht von Politik und Gesetzgeber ließen diese Daten nur den Schluss zu, dass es sich bei § 21 um die einzige Einkunftsart handelt, die nicht vorwiegend der Erzielung von Einnahmen für die öffentlichen Haushalte dient, sondern hauptsächlich zur Erreichung wirtschafts- und wohnungsbaupolitischer Lenkungsziele eingesetzt wird. So wurde die Einkunftsart nicht zu Unrecht als „strukturell defizitär“ bezeichnet (PEZZER, Gedächtnisschrift für Trzaskalik, 2005, 239). Allerdings ist zwischenzeitlich eine Trendwende erkennbar, die diese Bewertung nicht länger rechtfertigt. So kam es im Jahr 2001 bereits zu einer deutlichen Annäherung (positive Einkünfte 20 Mrd. €, negative Einkünfte 22,3 Mrd. €, Statistisches Jahrbuch 2006, 606) und im Jahr 2006 erstmals sogar zu einem deutlichen Überwiegen der positiven Einkünfte (24,1 Mrd. € bei negativen Einkünften von 13,9 Mrd. €, Statistisches Jahrbuch 2011, 601 f.). Im Jahr 2007 belief sich das Steueraufkommen aus der Einkunftsart VuV auf 10,9 Mrd. € (Statistisches Jahrbuch 2012, 270). Die Zahlen für 2013 bestätigen den Trend (Einkünfte aus VuV 23,2 Mrd. €, Statistisches Jahrbuch 2017, 276). Der schrittweise Abbau der Abschreibungsvergünstigungen zeitigt demnach Wirkung.

**Verfassungsmäßigkeit des § 21:** Die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Einkünften aus der Nutzung von Vermögen – einschließlich der Einkünfte aus VuV – steht außer Frage. Ihre stl. Erfassung entspricht dem Leistungsfähig-

keitsprinzip. Zur Besteuerung von Vergütungen für die Ausbeutung von Bodenschätzen s. Anm. 64; zur Verfassungsmäßigkeit der Beschränkungen, die für den Ausgleich der Verluste aus der VuV ausländ. Gegenstände gelten, s. § 2a Anm. 9; europarechtl. Bedenken bestehen nach der Änderung des § 2a nicht mehr, s. § 2a Anm. 10. Zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 2 s. Anm. 170.

7–9 Einstweilen frei.

## IV. Geltungsbereich des § 21

### 10 1. Sachlicher Geltungsbereich

Wegen Abs. 3 fallen die in Abs. 1 bezeichneten Einkünfte nur dann unter § 21, wenn sie nicht zu einer anderen Einkunftsart gehören (s. Anm. 250–257).

**Körperschaftsteuer:** Nach § 8 Abs. 1 KStG können auch KStSubjekte Einkünfte aus VuV beziehen. Bei den meisten unbeschränkt KStpfl. sind jedoch sämtliche Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln (s. im Einzelnen § 8 Abs. 2 KStG).

**Selbstgenutzte Immobilien:** Bis 1986 (mit einer Übergangsregelung für Altfälle bis 1998) wurde für die Selbstnutzung ein fiktiver Nutzungswert angesetzt und bei den Einkünften aus VuV erfasst (s. Anm. 300 „Nutzungswertbesteuerung“). Seit dem Auslaufen der Übergangsregelung verwirklicht die Selbstnutzung nicht mehr den Tatbestand des § 21. Deswegen und weil die Kosten für die eigengenutzte Wohnung stl. über den Grundfreibetrag bereits abgegolten sind, können Aufwendungen für das private Wohnen nicht abgezogen werden (BFH v. 11.2.2014 – IX R 24/13, BFH/NV 2014, 1197, zu einer „negativen Eigenmiete“).

### 11 2. Persönlicher Geltungsbereich

Einkünfte aus VuV können sowohl durch einzelne natürliche Personen als auch durch eine Mehrheit von Personen (zB Miterben einer ungeteilten Erbengemeinschaft, Bruchteileigentümer, Gesellschafter einer PersGes., s. Anm. 21–23; zu Immobilienfonds s. Anm. 110–135) erzielt werden. Zu Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen s. Anm. 10.

### 12 3. Geltung bei Auslandsbeziehungen

**Vermögen im Ausland:** Unbeschränkt stpfl. Personen haben Einkünfte aus VuV grds. auch dann nach § 21 zu versteuern, wenn das Vermögen im Ausland belegen ist (dazu umfassend – nur in Einzelbereichen überholt – MEERMANN, StBp. 1986, 49).

► *In DBA* wird das Besteuerungsrecht jedoch üblicherweise dem Belegenheitsstaat zugewiesen (vgl. Art. 6 des OECD-MA). Der Wohnsitzstaat hat diese Einkünfte dann idR von seiner Bemessungsgrundlage auszunehmen (Art. 23A OECD-MA), behält sich aber meistens die Einbeziehung in die Ermittlung des StSatzes vor (sog. Progressionsvorbehalt, § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Einige DBA sehen allerdings keine StFreistellung, sondern lediglich die Anrechnung (vgl. § 34c Anm. 200 ff.) der vom ausländ. Staat erhobenen Steuer auf die deut-

sche ESt vor (Übersicht bei BECKER/URBAHNS, Inf. 1999, 427 [429]). Dies gilt insbes. für die – praxiswichtigen – Abkommen mit Spanien (Art. 22 Abs. 2 Buchst. b vii DBA-Spanien, dazu BFH v. 22.1.1980 – VIII R 134/78, BStBl. II 1980, 447, unter 4.; BFH v. 24.9.1985 – IX R 39/80, BFH/NV 1986, 337, unter 1.a; BFH v. 19.9.1990 – IX R 72/85, BFH/NV 1991, 369; alle zur Nutzungswertbesteuerung spanischer Ferienhäuser; OFD Frankfurt v. 16.5.2012, IStR 2012, 591; zu vGA bei unentgeltlicher Nutzung einer spanischen Ferienimmobilie BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024) und mit der Schweiz (Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz; BFH v. 11.4.1990 – I R 63/88, BFH/NV 1990, 705).

► *Negative Einkünfte aus Vermietung und Verkauf von im Ausland belegenen unbeweglichen Vermögensgegenständen oder Sachbegriffen:* Hier sind die Verlustabzugsbeschränkungen des § 2a zu beachten. Drittstaatsverluste dürfen danach nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden und auch nicht nach § 10d abgezogen werden (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a, s. § 2a Anm. 49–50). Für negative Einkünfte aus der Überlassung von Schiffen, die im Drittstaat eingesetzt werden, enthält § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b eine vergleichbare Regelung (ausführl. § 2a Anm. 53–62). EU-Verluste unterliegen dagegen grds. keinen Beschränkungen, s. § 2a Abs. 2a (ausführl. auch zu Altverlusten § 2a Anm. 5, 10). Dies ist eine unmittelbare Folge der EuGH-Rspr., welche die von § 2a aF bewirkte Beschränkung des Verlustausgleichs von negativen Einkünften mit Bezug zur EU als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit rügte (EuGH v. 21.2.2006 – C-152/03 – Ritter-Coulais, DStR 2006, 363; EuGH v. 29.3.2007 – C-347/04 – Rewe Zentralfinanz, IStR 2007, 291).

**Steuerausländer mit Inlandsvermögen:** Einkünfte aus VuV aus im Inland belegenen Vermögen führen auch bei Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland zur beschränkten StPflcht; Gleiches gilt, wenn Rechte (s. Anm. 150–157) in einer inländ. BS oder Einrichtung verwertet werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 6, ausführl. § 49 Anm. 900 ff.). Soweit es sich um die Überlassung von Rechten handelt, ist in § 50a Abs. 1 Nr. 3 ein StAbzug angeordnet (s. § 50a Anm. 55 ff.).

Einstweilen frei.

13–14

## V. Verhältnis des § 21 zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten

15

Abs. 3 ordnet an, dass die in Abs. 1 beschriebenen Einkünfte den anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind, soweit sie zu diesen gehören. § 21 ist damit grds. subsidiär zu allen anderen Einkunftsarten. Einzelheiten zur Abgrenzung – nach Einkunftsarten gegliedert – s. Anm. 250–257.

### 2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

16

**Verhältnis zu § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6:** Siehe Anm. 12.

**Verhältnis zu § 24 Nr. 3 und § 34 Abs. 2 Nr. 3:** § 24 Nr. 3 zählt zu den Einkünften auch Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke sowie Zinsen auf solche Nutzungsvergütungen und

auf Entschädigungen, die mit der Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke zusammenhängen. Die genannten Nutzungsvergütungen würden auch ohne § 24 Nr. 3 zu den Einkünften aus VuV zählen, da der Begriff der Nutzungsüberlassung nicht auf privatrechtl. Miet- und Pachtverhältnisse beschränkt ist (s. Anm. 55). Die in § 24 Nr. 3 genannten Zinsen gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Die Bedeutung des § 24 Nr. 3 liegt darin, dass Nutzungsvergütungen und Zinsen, die für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden, dem Anwendungsbereich des ermäßigten StStzatzes zugeordnet werden (§ 34 Abs. 2 Nr. 3).

### 17 3. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen

**Verhältnis zu § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG:** Nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Mieters oder Pächters eine Hinzurechnung im Umfang der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der unbeweglichen WG des AV, die im Eigentum eines anderen stehen, vorzunehmen (zum Hintergrund der Regelung s. BFH v. 4.6.2014 – I R 70/12, BStBl. II 2015, 289). Hier wird vorausgesetzt, dass die WG aufgrund eines Rechtsverhältnisses überlassen werden, das seinem wesentlichen Inhalt nach einen Miet- oder Pachtvertrag im Sinne des bürgerlichen Rechts darstellt (BFH v. 9.11.1983 – I R 188/79, BStBl. II 1984, 149; BFH v. 18.8.2015 – I R 43/14, BFH/NV 2016, 232). Diese Begriffsbestimmung ist enger als die in § 21 zugrunde gelegte, bei der eine wirtschaftliche Betrachtung im Vordergrund steht (s. Anm. 54 ff.).

#### **Verhältnis zum UStG:**

► *Nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG* ist die VuV von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten von der USt befreit. Ausgenommen sind bestimmte kurzfristige Vermietungen sowie die Vermietung von Betriebsvorrichtungen (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG). Der ustl. Begriff der VuV wurde früher rein zivilrechtl. ausgelegt (BFH v. 4.12.1980 – V R 60/79, BStBl. II 1981, 231). Mittlerweile hat sich indes die Erkenntnis durchgesetzt, dass der im früheren Art. 13 Teil B Buchst. b der EG-Mehrwertsteuer-Richtlinie (vgl. jetzt Art. 135 Abs. 1 Buchst. 1 MwStSystRL) verwendete Begriff der VuV in sämtlichen Mitgliedstaaten einheitlich ausgelegt werden muss und daher nicht allein das jeweilige nationale Zivilrecht maßgebend sein kann (BFH v. 25.5.2000 – V R 48/99, BFH/NV 2000, 1315; BFH v. 7.7.2011 – V R 41/09, BFH/NV 2011, 1978; EuGH v. 18.11.2004 – C-284/03, HFR 2005, 178 Rz. 18; EuGH v. 6.12.2007 – C-451/06, EuGHE 2007, I-10637 Rz. 16). Dem hat sich die FinVerw. nunmehr angeschlossen (Abschn. 4.12.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE). Der neueren Rspr. lassen sich bei der gebotenen gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung darüber hinaus Ansätze einer wirtschaftlichen Betrachtung entnehmen (zB BFH v. 11.11.2004 – V R 30/04, BFH/NV 2005, 483), was eine Annäherung an die bei § 21 vorzunehmende Auslegung (s. Anm. 54 ff.) bedeutet.

► *Die Umsatzsteuerbefreiung* schließt den Vorsteuerabzug für bezogene Eingangsumsätze aus (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). Sofern der Vermietungsumsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (dh. nicht bei Vermietungen zu Wohnzwecken), ist ein Verzicht auf die StBefreiung möglich (§ 9 UStG, „Option“). Dies hat zur Folge, dass die in Rechnung gestellte Vorsteuer für Eingangsumsätze abgezogen werden kann. Zum Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Grundstücke nach der Seeling-Entscheidung des EuGH

(v. 8.5.2003 – C-269/00, UR 2003, 288) s. BADER, Inf. 2003, 946; KÜFFNER, DStR 2004, 119. Mit der Einf. des ab 1.1.2011 geltenden § 15 Abs. 1b UStG ist die Seeling-Entscheidung indes Makulatur geworden (s. BFH v. 12.8.2015 – XI R 6/13, BStBl. II 2015, 1063; BECKER, BB 2016, 93). Damit kann nunmehr bei der Herstellung eines privaten Wohnhauses, sofern dies zu wenigstens 10 % unternehmerisch genutzt wird (zB Vermietung eines Büroraums unter Verzicht auf die StBefreiung an den unternehmerisch tätigen Ehegatten des Vermieters und Hauseigentümers), ein anfänglich 100 %iger Vorsteuerabzug aus den bezogenen Bauleistungen nicht mehr erreicht werden. Vielmehr ist – im Beispiel – der Vorsteuerabzug auf die auf den Büroraum entfallenden Kosten beschränkt. Zur zeitlichen Erfassung der USt und Vorsteuer in Fällen der Option s. Anm. 300 „Umsatzsteuer“.

Einstweilen frei.

18–19

## VI. Zurechnung der Einkünfte aus § 21

**Schrifttum:** SCHMIDT-LIEBIG, Die Einkünfte eines Gemeinschafters aus der Hausverwaltung, FR 1982, 553; DÖLLERER, Leitgedanken der Nießbrauchsbesteuerung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen, StJb. 1984/85, 55; HERRMANN, Die Zurechnung von Vermietungseinkünften und deren Verlagerung auf Angehörige und Gesellschafter – Möglichkeiten und Grenzen, DB 1992, 2104; WÜLLENKEMPER, Zurechnung von Einkünften bei Verteilungsstreitigkeiten zwischen Gemeinschaftern und Gesellschaftern, FR 1993, 389; PAUS, Rechts- und Gestaltungsfragen bei Miteigentum an einem Zweifamilienhaus, DStZ 2005, 154; PAUS, Grundstücksnutzung durch Miteigentümer, Inf. 2007, 68; NEUFANG/KÖRNER, Gebäude auf fremden Grund und Boden versus Drittaufwand, BB 2010, 1503; CRANSHAW, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 10.2.2015, IX R 23/14 – Zur Versteuerung von Mieteinkünften aus dem zwangsverwalteten Grundbesitz bei Insolvenz des Vollstreckungsschuldners, EWiR 2015, 581; DE WEERTH, Anmerkung zu BFH, Urt. v. 20.02.2015 – IX R 23/14, ZInsO 2015, 1269; ONUSSEIT, Einkommensteuerpflicht des Zwangsverwalters – Zugleich eine Besprechung des BFH-Urteils v. 10.2.2015 – IX R 23/14, DStR 2016, 1297.

### 1. Grundsatz

20

Aus § 2 Abs. 1 Satz 1 folgt, dass Einkünfte demjenigen persönlich zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Erzielung von Einkünften verwirklicht (ausführl. zur Zurechnung s. § 2 Anm. 125–340). In den Fällen des § 21 ist dies derjenige, der die rechtl. oder tatsächliche Macht hat, eines der dort genannten WG anderen zur zeitlich begrenzten Nutzung gegen Entgelt zu überlassen. Der Stpfl. muss Träger der Rechte und Pflichten des Vermieters oder Verpächters aus dem Rechtsverhältnis sein. Es kommt darauf an, wer die maßgebenden wirtschaftlichen Dispositionsbefugnisse über das Mietobjekt und damit eine Vermietertätigkeit selbst oder durch einen gesetzlichen Vertreter bzw. Verwalter wirtschaftlich ausübt.

BFH v. 15.4.1986 – IX R 52/83, BStBl. II 1983, 605; BFH v. 31.10.1989 – IX R 216/84, BStBl. II 1992, 506; BFH v. 3.12.1991 – IX R 155/89, BStBl. II 1992, 459; BFH v. 26.1.1999 – IX R 17/95, BStBl. II 1999, 360; BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043, unter 1.a; BFH v. 18.5.2004 – IX R 83/00, BStBl. II 2004, 898, unter 2.a aa; BFH v. 16.1.2007 – IX R 69/04, BStBl. II 2007, 579; BFH v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863, unter II.2.

**Bedeutung der Eigentümerstellung:** Hingegen kommt es nicht entscheidend darauf an, ob der Stplf. rechtl. oder wirtschaftlicher Eigentümer des Mietobjekts ist (zur Zurechnung bei Nichteigentümern und Nichtberechtigten s. Anm. 26). Der rechtl. oder wirtschaftliche Eigentümer eines Grundstücks wird zwar im Regelfall dessen Vermieter sein; zwingend ist die Verbindung von Eigentum und Vermieterstellung indes nicht. Allgemein ist damit die Berechtigung zur Vermietung keine Zurechnungsvoraussetzung, so dass Vermietungseinkünfte zB auch erzielt, wer ohne Einverständnis des Eigentümers ein Untermietverhältnis begründet. Ebenso wenig ist allein maßgeblich für die Zurechnung, wem letztlich das wirtschaftliche Erg. der Vermietung zugutekommt (zu beiden genannten Gesichtspunkten BFH v. 3.12.1991 – IX R 155/89, BStBl. II 1992, 459). Die Rspr. stellt damit entscheidend auf das Außenverhältnis ab. Die im Rahmen der Auslegung des Mitunternehmerbegriffs (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) entwickelten Merkmale „Unternehmer-/Vermieterinitiative und Unternehmer-/Vermieterisiko“ können uE nicht auf eine vermögensverwaltende Tätigkeit übertragen werden (ebenso SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 21 Rz. 56 [Stand Januar 2018]; DRÜEN in KSM, § 21 Rz. B 222 [Stand Juni 2012]; aA MELLINGHOFF in KIRCHHOFF, 17. Aufl. 2018, § 21 Rz. 27).

**Rechtsnachfolger:** Eine Rechtsnachfolge in den vermieteten Gegenstand (zB durch Erbgang gem. § 1922 BGB) wird auch estrechtl. grds. zu einem Wechsel in der Zurechnung der Einkünfte führen; der Rechtsnachfolger kann sich nicht darauf berufen, dass der Mietvertrag noch vom Rechtsvorgänger abgeschlossen worden ist (FG Rhld.-Pf. v. 7.12.1992 – 5 K 1018/92, EFG 1993, 582, rkr.). Tritt ein Rechtsnachfolger kraft Gesetzes (zB gem. § 566 BGB „Kauf bricht nicht Miete“ oder gem. § 1056 BGB nach Beendigung eines Nießbrauchs) in einen bestehenden Mietvertrag ein, dann muss dieser nach außen hin als Vermieter auftreten. Wird also der zivilrechtl. Eintritt des Erwerbers in den Mietvertrag zwischen den Beteiligten tatsächlich nicht vollzogen, dann bleibt es bei der Zurechnung der Einkünfte an den Übertragenden (BFH v. 8.3.1994 – IX R 37/90, BFH/NV 1994, 868, zur Übertragung des Grundstücks vom Vater auf das minderjährige Kind; FG Münster v. 17.9.1997 – 13 K 3067/94 E, EFG 1997, 1515, rkr., zur unterbliebenen Mitteilung an die Mieter und dem Fehlen eines Zutrittsrechts des neuen Eigentümers). Da bei Einräumung eines – lediglich – schuldrechtl. Nutzungsrechts kein gesetzlicher Vertragsübergang stattfindet, kann der zur Nutzung Berechtigte die erforderliche Vermieterstellung nur durch eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme, dh. durch eine Vereinbarung unter Zustimmung der Mieter erreichen. Es genügt hierfür nicht, wenn der Mieter die Miete auf ein Konto des Nutzungsberechtigten überweist (BFH v. 26.4.2006 – IX R 22/04, BFH/NV 2006, 2046).

## 2. Zurechnung bei Personenmehrheiten

### 21 a) Voraussetzungen für die gemeinschaftliche Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Schließen sich mehrere Personen zusammen, um Einkünfte aus VuV zu erzielen, sind die Einkünfte ihnen zuzurechnen, wenn sie gemeinschaftlich Träger der Rechte und Pflichten aus dem Nutzungsüberlassungsverhältnis sind (vgl. zB BFH v. 26.1.1999 – IX R 17/95, BStBl. II 1999, 360). Zivilrechtlich kann die gemeinschaftliche Einkünfteerzielung auf unterschiedlichste Weise organisiert sein (zB PersGes., Bruchteilsgemeinschaften, Erbengemeinschaften ua.). Stets ist je-

doch in einem ersten Schritt festzustellen, ob mehrere (Mit)Eigentümer oder Gesellschafter das maßgebliche Objekt gemeinschaftlich vermietet und somit den objektiven Tatbestand des § 21 Abs. 1 Nr. 1 gemeinschaftlich verwirklicht haben, oder ob lediglich einer der Miteigentümer dies getan hat. Die gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung ist demnach vorrangig gegenüber der Frage nach der Zurechnung ggf. gemeinschaftlich erzielter Einkünfte zu prüfen. Die Zurechnungsfrage stellt sich nämlich nicht mehr, wenn nur ein Miteigentümer oder Mitgesellschafter allein den objektiven Tatbestand der Einkunftsart VuV erfüllt (BFH v. 7.6.2006 – IX R 14/04, BFH/NV 2006, 2053; BFH v. 15.12.2009 – IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863). Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands ist zu beachten, dass die Einkunftserzielungsabsicht sowohl auf der Ebene der Personenmehrheit als auch auf der Ebene des Gesellschafters oder Gemeinschafters gegeben sein muss (s. Anm. 68 und 111).

**Ehegatten:** Zur Zurechnung der Einkünfte aus VuV bei Ehegatten in Abhängigkeit vom Güterstand s. § 2 Anm. 194. Zur Verteilung gemeinschaftlicher Einkünfte s. Anm. 22. Tritt nach außen nur einer der Ehegatten als Vermieter eines beiden Eheleuten gehörenden Grundstücks auf, sind die Einkünfte allein diesem zuzurechnen (BFH v. 14.12.2004 – IX R 70/02, BFH/NV 2005, 1040). Dies kann dazu führen, dass die anteilig auf den anderen Ehegatten entfallende AfA stl. verlorengeht.

**Personengesellschaft:** Bei einer PersGes. mit Gesamthandsvermögen sind die Einkünfte allen Gesellschaftern zuzurechnen, die in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit den Tatbestand der Einkunftsart verwirklichen (BFH v. 9.4.1991 – IX R 78/88, BStBl. II 1991, 809; BFH v. 3.12.1991 – IX R 155/89, BStBl. II 1992, 459, unter 1.). Dies ist der Fall, wenn die PersGes. Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag ist. Das gilt auch für solche Gesellschafter, die zwar weder am Gesellschaftsvermögen noch am Gewinn beteiligt sind, aber für besondere Gesellschafterbeiträge Sondervergütungen erhalten (BFH v. 7.4.1987 – IX R 103/85, BStBl. II 1987, 707, dort auch zur Abgrenzung zum Leistungsaustausch auf schuldrechtl. Grundlage). Bringen Gesellschafter Grundstücke, die sich zuvor in ihrem Alleineigentum befunden haben, in eine GbR ein, sind die daraus erzielten Einkünfte nur dann allen Gesellschaftern zuzurechnen, wenn die Gesellschaft in bestehende Mietverträge als Vertragspartner eintritt und neue Verträge in ihrem Namen abgeschlossen werden (BFH v. 15.4.1986 – IX R 69/81, BStBl. II 1986, 792, betr. GbR zwischen Eltern und ihren Kindern).

**Miterben:** Gehört zu einer Erbschaft ein Gegenstand, mit dem der Erblasser Einkünfte aus VuV erzielt hatte, verwirklichen die Miterben gemeinsam den Tatbestand der Einkunftserzielung, solange die Erbengemeinschaft nicht auseinandergesetzt wird. Die Einkünfte werden ihnen grds. nach ihren Erbanteilen zugerechnet (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837, unter C.I.2.c; BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, BStBl. II 2014, 878; BMF v. 11.1.1993 – IV B 2 - S 2242 - 86/92, BStBl. I 1993, 62 Rz. 6, unter Hinweis auf § 2038 Abs. 2, § 743 Abs. 1 BGB). Soll aufgrund einer Vereinbarung unter den Miterben nur einem von ihnen abweichend von § 2038 Abs. 2, § 743 BGB das Fruchtziehungsrecht zustehen, so führt das zu einem alleinigen Nutzungsrecht dieses Miterben mit der Folge, dass er und nicht die Erbengemeinschaft als Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag den Steuertatbestand des § 21 Abs. 1 erfüllt (BFH v. 5.8.2004 – IX B 60/04, BFH/NV 2004, 1649).

**Innengesellschaften und Unterbeteiligungen:** Hier kommt es – anders als bei der Beurteilung, ob eine Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) besteht – weniger auf die im Innenverhältnis geltenden Vereinbarungen an, son-

dern darauf, wer nach außen als Vermieter auftritt. Räumt der Gesellschafter einer PersGes., die Einkünfte aus VuV erzielt, einem Dritten eine Unterbeteiligung an seinem Gesellschaftsanteil ein, erzielt der Unterbeteiligte daher seinerseits keine Einkünfte aus VuV, wenn er nach außen nicht als Vermieter auftritt und ihm lediglich auf schuldrechtl. Grundlage einzelne Vermögens- und Mitwirkungsrechte zustehen (BFH v. 3.12.1991 – IX R 155/89, BStBl. II 1992, 459, unter 3.a; BFH v. 17.12.1996 – IX R 30/94, BStBl. II 1997, 406). Im Erg. sind Unterbeteiligungen daher nicht geeignet, Einkünfte aus VuV auf Dritte zu verlagern.

**Bruchteilsgemeinschaften:** Die Beteiligten erzielen grds. gemeinschaftlich Einkünfte aus VuV. Schließt der Handelnde die Mietverträge in eigenem Namen ab, können die Einkünfte gleichwohl allen an der Bruchteilsgemeinschaft Beteiligten zuzurechnen sein, wenn die Verträge mit Wissen und Willen auch der anderen Beteiligten abgeschlossen und durchgeführt werden und der Handelnde auch auf deren Rechnung tätig wird (BFH v. 25.6.2002 – IX R 55/99, BFH/NV 2002, 1556; BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043, unter 3.a). Insoweit lässt es die Rspr. – ähnlich wie bei Treuhandverhältnissen – zu, dass ein fehlendes Auftreten nach außen durch entsprechende Rechtsmacht im Innenverhältnis kompensiert wird.

Nichts anderes ist mit der – missverständlichen – Formulierung in BFH (BFH v. 7.10.1986, IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322) gemeint, wonach sich an der gemeinsamen Einkunftserzielung nichts ändere, wenn nach außen nur einer der Miteigentümer auftritt, solange er im Namen der Gemeinschaft handelt und hierzu bevollmächtigt ist (der Handelnde war hier nach außen gerade nicht im Namen der Gemeinschaft aufgetreten; der BFH meinte insoweit das Innenverhältnis).

Sind den Mietern die Eigentumsverhältnisse am Mietobjekt bekannt (zB weil es sich um Angehöriger der Vermieter handelt), ist auch dann von einer Vermietung im Namen sämtlicher Miteigentümer auszugehen, wenn nach außen nur einer der Miteigentümer auftritt (BFH v. 30.4.2004 – IV B 24/01, BFH/NV 2004, 1396, unter teilweiser Abgrenzung zur Rspr. des IX. Senats). Trägt der im eigenen Namen handelnde Miteigentümer hingegen auch alle Aufwendungen selbst, ist er allein Vermieter; der auf den anderen Miteigentümer entfallende Teil der AfA ist strechtl. „verloren“ (FG Rhld.-Pf. v. 22.1.1997 – 1 K 1626/95, EFG 1997, 1436, rkr.).

**Wohnungseigentümergeinschaften** erfüllen den objektiven Tatbestand des § 21 nicht, da die jeweiligen Gemeinschaftler als Eigentümer der Wohnungen die Vermietertätigkeit selbst ausüben. Zur Klagebefugnis der Wohnungseigentümergeinschaft im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung s. Anm. 35.

**Schuldrechtliche Vereinbarungen, die weder zur Begründung von Gesamthands- noch von Bruchteilsigentum führen**, können dennoch eine gemeinschaftliche Zurechnung von Einkünften bewirken. Wird zB für ein Grundstück, das im Alleineigentum des A steht, der mit B hinsichtlich anderweitiger Grundstücke in Bruchteilsgemeinschaften verbunden ist, eine hälftige Teilung der Einkünfte vereinbart, ist diese Vereinbarung auch strechtl. zugrunde zu legen, wenn sie ihren Grund im Gemeinschaftsverhältnis hat (so BFH v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510, unter 1.d).

## 22 b) Verteilung der gemeinschaftlichen Einkünfte

Die durch die Gesellschafter, Gemeinschaftler oder sonst verbundenen Personen erzielten Einkünfte sind grds. nach den hierfür getroffenen Vereinbarungen zu



verteilen, sofern diese ihren Grund im Gemeinschaftsverhältnis haben und sich damit nicht als Einkommensverwendung (§ 12 Nr. 2) darstellen (BFH v. 23.7.2004 – IX B 61/04, BFH/NV 2005, 41; BFH v. 20.1.2009 – IX R 18/07, BFH/NV 2009, 1247). Fehlt eine solche Vereinbarung oder kann sie strechtl. nicht anerkannt werden (zB Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, die dem Fremdvergleich nicht standhalten, dazu ausführl. § 4 Anm. 850 ff.), folgt die strechtl. Zurechnung den Vorgaben der §§ 743, 748 BGB, für die wiederum die Anteile am gemeinschaftlichen Gegenstand maßgebend sind (zum Ganzen BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; BFH v. 31.3.1992 – IX R 245/87, BStBl. II 1992, 890; BFH v. 20.1.2009 – IX R 18/07, BFH/NV 2009, 1247; § 9 Anm. 50).

**Beispiele für anzuerkennende, vom Gesetz abweichende Vereinbarungen:** Zwei zerstrittene Miterben vereinbaren trotz noch nicht durchgeführter Erbauseinandersetzung, dass der eine Miterbe die Einkünfte aus dem Grundstück A, der andere Miterbe die Einkünfte aus dem Grundstück B erhält (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674; über die AfA kann allerdings nicht abweichend von den gesetzlichen Anteilen disponiert werden). Zwei Miteigentümer (Brüder) vereinbaren, dass alle Einnahmen nur einem der Miteigentümer zustehen sollen und alle Aufwendungen von diesem zu tragen sind (FG Nürnberg v. 28.1.1977 – III 109/76, EFG 1977, 325, rkr.). Die Miteigentümer nutzen jeweils einen Teil des Gebäudes selbst und vereinbaren, dass jeder die in dem von ihm genutzten Gebäudeteil anfallenden WK selbst trägt (FG Ba.-Württ. v. 10.12.1981 – VI 322/79, EFG 1982, 464, rkr.; Schl.-Holst. FG v. 4.12.1984 – V 100/84, EFG 1985, 347, rkr.; FG Düss. v. 13.5.1986 – VIII 185/81 F, EFG 1986, 563, rkr.). Dem Gemeinschaftler, der das Mietobjekt verwaltet, kann im Hinblick auf diese Sondertätigkeit ein Vorweganteil an den Einkünften zugewiesen werden (dazu SCHMIDT-LIEBIG, FR 1982, 553; vgl. auch BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674).

Der BFH hat es allerdings nicht genügen lassen, wenn dauernd getrennt lebende Eheleute vereinbaren, dass die Einnahmen aus vermietetem Grundbesitz, der in Bruchteilseigentum steht, fortan allein einem der Ehegatten zustehen und alle Aufwendungen von diesem getragen werden sollen, wenn die Mieter hiervon nicht unterrichtet werden und die Mieteinnahmen weiterhin auf ein gemeinsames Konto der Eheleute fließen (BFH v. 30.6.1999 – IX R 83/95, FR 1999, 1247). In einer Anmerkung zu dieser Entsch. weist SPINDLER (HFR 2000, 276) darauf hin, dass der BFH sich hier möglicherweise von seiner bisherigen Rspr. zur vorrangigen Maßgeblichkeit der zwischen den Miteigentümern getroffenen Vereinbarungen absetzt.

**Die Absetzung für Abnutzung** kann allerdings nicht Gegenstand einer von den gesetzlichen Anteilen abweichenden Disposition sein. Die AfA steht grds. nur demjenigen zu, der die AHK getragen hat oder dem die AHK des Rechtsvorgängers zuzurechnen sind (Bruchteilsbetrachtung, s. BFH v. 26.7.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674; BFH v. 27.7.2004 – IX R 20/03, BStBl. II 2005, 33; BFH v. 15.12.2009 – IX R 9/08, BFH/NV 2010, 1099, unter II. 2.c). Dieser Zurechnungsgrundsatz gilt indes nicht, wenn die PersGes. selbst zur Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen berechtigt ist. In einem solchen Fall können die Einkünfte entsprechend der – zB im Gesellschaftsvertrag – getroffenen Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern verteilt werden (BFH v. 27.7.2004 – IX R 20/03, BStBl. II 2005, 33; zur Verteilung von AfA und Sonderabschreibungen bei Immobilienfonds s. auch Anm. 130).

**Gemeinschaftliche Einkünfte** sind nur solche, die durch das gemeinschaftliche Vermieten veranlasst sind. Wendet dagegen ein Miteigentümer etwas auf, was nicht im Zusammenhang mit der gemeinschaftlichen Einkünfterzielung, wohl aber mit der von ihm zB nach Auflösung der Gemeinschaft allein fort-

gesetzten Vermietung steht, so kann dieser Aufwand von vornherein nicht im Rahmen der Gemeinschaft, sondern allenfalls bei ihm selbst zu berücksichtigen sein (BFH v. 17.12.2008 – IX R 25/08, BFH/NV 2009, 748). Davon sind die bei den gemeinschaftlichen Einkünften erwachsenen Aufwendungen, die lediglich überquotal von nur einem Gemeinschafter übernommen werden, abzuzugnen (s.u.).

**Tragung von Aufwendungen über das Vereinbarte hinaus:** Trägt ein Gemeinschafter aus privaten Gründen Aufwendungen über seinen Miteigentumsanteil hinaus, führt dies nicht zu einer von den zivilrechtl. Anteilen abweichenden Zurechnung (BFH v. 5.2.1965 – VI 234/63 U, BStBl. III 1965, 256; BFH v. 22.3.1994 – IX R 28/91, BFH/NV 1995, 16; FG Ba.-Württ. v. 10.8.1977 – V 59/77, EFG 1977, 472, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 13.2.1986 – 3 K 164/83, EFG 1986, 398, rkr.). Gleiches gilt, wenn ein Miteigentümer die auf einen anderen Miteigentümer entfallenden Aufwendungen nur vorläufig übernimmt, zB weil die Beteiligten von einer vorübergehenden Zahlungsschwierigkeit ausgehen (BFH v. 23.11.2004 – IX R 12/04, BFH/NV 2005, 851). Trägt der Miteigentümer die Mehraufwendungen hingegen, ohne dass eine Zuwendung an andere Miteigentümer beabsichtigt war, und besteht auch kein durchsetzbarer Ausgleichsanspruch, dann steht der Zurechnung der überquotal übernommenen Aufwendungen allein an den Leistenden nichts entgegen (stRspr. BFH v. 20.1.2009 – IX R 18/07, BFH/NV 2009, 1247, mwN), selbst wenn es sich bei den Miteigentümern um nahe Angehörige handelt.

BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/01, BFHE 208, 203 = FR 2005, 540 (zerrüttete Beziehung zwischen Mutter und Tochter sowie Vermögensverfall der Mutter); Hess. FG v. 30.11.1978 – III 214/76, EFG 1979, 382, rkr.; FG Düss. v. 24.8.1989 – 6 K 424/82 F, EFG 1990, 471, rkr. (jeweils Gebäude im Miteigentum der vermögenslosen Mutter und ihres Sohnes, der alle Aufwendungen trägt); anders FG München v. 5.8.1998 – 1 K 3099/96, EFG 1998, 1574, Az. BFH IX B 139/98: NZB unzulässig (mit der Begr., dass im Streitjahr noch kein Vermögensverfall des anderen Miteigentümers eingetreten sei); zu dieser Frage auch PAUS, Inf. 2002, 235. Zu weiteren Einzelheiten und Beispielen NEUFANG/KÖRNER, BB 2010, 1503 (1509).

**Veruntreute Einnahmen:** Die Veruntreuung bereits zugeflossener Einnahmen durch einen Miteigentümer ändert nach bisheriger Rspr. an der Einkünftezurechnung nichts (BFH v. 20.12.1994 – IX R 122/92, BStBl. II 1995, 534, mit krit. Anm. GROH, FR 1995, 544; dazu auch WÜLLENKEMPER, FR 1993, 389; anders für gewerblich tätige PersGes. BFH v. 22.9.1994 – IV R 41/93, BFHE 176, 346, unter I.3.b: Aktivierung eines Schadensersatzanspruchs der Gesellschaft gegen den Gesellschafter, der bei Uneinbringlichkeit gewinnmindernd abzuschreiben ist). Es ist uE zweifelhaft, ob die Rspr. an dieser Betrachtung auch nach der (im vorigen Absatz dargestellten) Entsch. BFH v. 23.11.2004 (BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/01, BStBl. II 2005, 454) festhalten wird.

**Beitritt von Gesellschaftern:** Im Bereich der VuV-Einkünfte kann ein Überschuss jeweils nur den Personen zugerechnet werden, die im Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen bzw. des Abflusses von Ausgaben nach estrechtl. Grundsätzen Gesellschafter waren. Daher ist es nicht möglich, den bis zum Eintrittszeitpunkt entstandenen Überschuss bzw. WK-Überschuss durch eine schuldrechtl. Rückbeziehung der Eintrittsvereinbarung von den bisherigen Gesellschaftern ganz oder teilweise auf den neu eintretenden Gesellschafter zu verlagern (BFH v. 19.8.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212). Zur Ergebnisverteilung bei Immobilien-Fondsgesellschaften während des Zeitraums, in dem die einzelnen Gesellschafter der Gesellschaft beitreten, s. Anm. 130.

**c) Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft**

23

**Vermietung an einen Gesamthänder oder Miteigentümer:** Unabhängig davon, ob es sich um eine Bruchteils- oder Gesamthandsgemeinschaft handelt, liegen Einkünfte aus VuV nur insoweit vor, als nicht einer der Mitberechtigten das Mietobjekt selbst nutzt. Daher sind Mietverhältnisse zwischen den Miteigentümern über den gemeinschaftlichen Gegenstand strechtl. nur dann anzuerkennen, wenn die Nutzung des gemeinschaftlichen Gegenstands durch einen Miteigentümer über seinen Miteigentumsanteil hinausreicht (instruktiv BayLfSt. v. 31.10.2006, DSrR 2006, 2212, Fälle 5 und 6). Ist dies der Fall, erzielt der Miteigentümer, der die Wohnung nicht selbst nutzt, anteilig Einkünfte aus der Vermietung; der die Wohnung nutzende Miteigentümer hat dagegen hinsichtlich seiner auf fremdem (von den anderen Miteigentümern überlassenen) Recht beruhenden Nutzung eine mieterähnliche Stellung, er erzielt folglich insoweit keine Vermietungseinkünfte. In Anwendung dieser Grundsätze hat der BFH entschieden, dass nur die Ehefrau (anteilig) Einkünfte aus VuV erzielt, wenn eine aus den Eheleuten bestehende GbR einen Gebäudeteil an den Ehemann vermietet (BFH v. 18.5.2004 – IX R 83/00, BStBl. II 2004, 898, unter 2.); somit kann die Ehefrau auch nur die Hälfte der Kosten des an den Ehemann überlassenen Gebäudeteils als WK abziehen (BFH v. 16.9.2015 – IX R 19/14, BFH/NV 2016, 380). Vermietet eine Bruchteilsgemeinschaft eine Wohnung an einen der Miteigentümer und andere Wohnungen an Dritte, sind die Einkünfte aus der vom Miteigentümer genutzten Wohnung (anteilig) nur den übrigen Miteigentümern zuzurechnen; der auf den nutzenden Miteigentümer entfallende Anteil bleibt außer Ansatz. Die Einkünfte aus den fremdvermieteten Wohnungen sind allen Miteigentümern nach dem Verhältnis ihrer Anteile zuzurechnen, ohne dass die Alleinnutzung der erstgenannten Wohnung an dieser Zurechnung etwas ändert (BFH v. 18.5.2004 – IX R 49/02, BStBl. II 2004, 929; BFH v. 7.6.2006 – IX R 14/04, BFH/NV 2006, 2053). Dasselbe gilt, wenn eine Wohnung an den Ehegatten eines Miteigentümers als Familienwohnung vermietet wird; der Mietvertrag ist in Höhe der Beteiligungsquote des Miteigentümer-Ehegatten stl. nicht anzuerkennen (BFH v. 18.5.2004 – IX R 42/01, BFH/NV 2005, 168). Zum Ganzen auch OFD Düss. v. 9.3.2005, DB 2005, 581; BayLfSt. v. 31.10.2006, DSrR 2006, 2212, jeweils mit Beispielen, sowie PAUS, DSrZ 2005, 154; PAUS, Inf. 2007, 68, mit Beispielen und Gestaltungsempfehlungen. Die FinVerw. vertrat früher eine andere Auffassung. Nach R 164 Abs. 2 EStR 2003 sollten auch dem nutzenden Miteigentümer selbst über die Gemeinschaft insoweit Einkünfte aus VuV zuzurechnen sein, als er das Mietobjekt über seinen Miteigentumsanteil hinaus nutzen durfte. Diese Auffassung ist aufgegeben; die FinVerw. wendet die neue Rspr. uneingeschränkt an.

**Beispiel:** A und B sind Miteigentümer eines Einfamilienhauses zu je  $\frac{1}{2}$ . Die Grundstücksgemeinschaft vermietet das Haus insgesamt an B, der es mit seiner Familie bewohnt. Nur A erzielt – anteilig – VuV-Einkünfte. B ist in Bezug auf seinen Miteigentumsanteil Selbstnutzer, in Bezug auf den Anteil von A hat er eine mieterähnliche Stellung. Eine einheitliche Feststellung der Einkünfte gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist in einem solchen Fall uE entbehrlich, weil nur eine Person Mieteinkünfte erzielt (glA SÖHN in HHSp., § 180 AO Rz. 321). Besteht das Haus aus mehreren Wohnungen, von denen nur eine von einem Miteigentümer selbst genutzt, die anderen jedoch gemeinschaftlich an Dritte vermietet werden, dann ist ein Feststellungsverfahren durchzuführen (BFH v. 18.5.2004 – IX R 49/02, BStBl. II 2004, 929; BFH v. 7.6.2006 – IX R 14/04, BFH/NV 2006, 2053).

**Überlassung durch den Gesellschafter an die Gesellschaft:** Weil es bei den Einkünften aus VuV an einer dem § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entsprechenden Re-

gelung fehlt, gibt es kein „SonderBV“. Gibt daher ein Gesellschafter einer Vermietungs-Gesellschaft, an der er beteiligt ist, ein Darlehen, stellen die Zinsen bei ihm Einkünfte aus Kapitalvermögen dar; vermietet er ihr ein Grundstück, sind diese Einkünfte aus VuV nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einzubeziehen (BFH v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510, unter 1.d; GROH, JbFfSt. 1979/80, 209 [240]; glA DRÜEN in KSM, § 21 Rz. B 222 und B 234 [Stand Juni 2012]). Nach neuerer Rspr. (s.o. „Vermietung an einen Gesamthänder oder Miteigentümer“) ist allerdings zweifelhaft, ob auch insoweit Einkünfte erzielt werden, als der überlassende Gesellschafter selbst an der nutzenden Gesellschaft beteiligt ist. Es liegen uE insoweit keine Einkünfte aus VuV vor (glA SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 21 Rz. 82 [Stand Januar 2018]).

24 Einstweilen frei.

### 25 3. Zurechnung bei Nießbrauch

Ob nach einer Nießbrauchsbestellung die Einkünfte dem Nießbraucher oder dem Nießbrauchsbesteller zuzurechnen sind, hängt davon ab, wer von beiden den Tatbestand der Einkunftsart verwirklicht (BFH v. 9.4.1991 – IX R 78/88, BStBl. II 1991, 809). Damit kommt es nicht auf die beim Nießbrauch häufig im Vordergrund stehenden Probleme der Zuordnung des WG iSd. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (wirtschaftliches Eigentum am Nutzungsobjekt) oder der AfA-Berechtigung an, sondern allein darauf, wer Träger der Rechte und Pflichten aus dem Nutzungsüberlassungsverhältnis ist (allgemein zu diesem Zurechnungskriterium bei den Einkünften aus VuV s. Anm. 20). Der Nießbrauch kann dinglich oder, was zivilrechtl. auch zulässig ist, schuldrechtl. begründet werden. Für die Beantwortung der Zurechnungsfrage ist diese Unterscheidung jedoch ebenso wenig rechtserheblich (BFH v. 16.1.2007 – IX R 9/04, BStBl. II 2007, 579) wie die zwischen entgeltlicher oder unentgeltlicher Bestellung des Nießbrauchs (zur Bedeutung der zuletzt genannten Differenzierung für die AfA-Berechtigung des Nießbrauchers, s. jedoch § 7 Anm. 1133 und 115).

Ausführlich zur Zurechnung in Nießbrauchsfällen s. § 2 Anm. 201–315, zu VuV insbes. § 2 Anm. 270–276, zur AfA-Berechtigung beim Nießbrauch s. § 7 Anm. 113–120. Die FinVerw. hat zur strechtl. Behandlung des Nießbrauchs umfassend im sog. Nießbrauchserlass Stellung genommen (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184). Eine ausführliche Darstellung findet sich ferner bei NACKE in LBP, § 21 Rz. 121–166 (Stand April 2018).

**Zuwendungsnießbrauch:** Wenden Eltern ihren minderjährigen Kindern unentgeltlich einen Nießbrauch an einem ihnen gehörenden Grundstück zu, sind die Einkünfte den Kindern zuzurechnen, wenn die Eltern bei der Vermietung des Grundstücke in deren Namen handeln (BFH v. 25.4.1995 – IX R 41/92, BFH/NV 1996, 122). Hingegen verwirklichen trotz der Nießbrauchsbestellung weiterhin die Eltern den Tatbestand des § 21, wenn sie die Mietverträge im eigenen Namen abschließen und weiterhin die Lasten des Grundstücks tragen (BFH v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295). Bei bereits bestehenden Mietverträgen hielt die Rspr. bisher – zivilrechtl. unzutreffend – eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme für erforderlich (BFH v. 24.9.1985 – IX R 62/83, BStBl. II 1986, 12), lässt nunmehr aber zu Recht den gesetzlichen Vertragseintritt des Nießbrauchers (§ 567 iVm. § 566 BGB) genügen (BFH v. 19.11.2003 – IX R 54/00, BFH/NV 2004, 1079). Wird dagegen an einem vermieteten Grundstück lediglich ein obligatorisches Nutzungsrecht eingeräumt (zB weil der Nieß-

brauch nicht im Grundbuch eingetragen wurde), so tritt der Nutzungsberechtigte in bestehende Mietverträge nur ein, wenn er sie durch Vereinbarung unter Zustimmung der Mieter übernimmt (BFH v. 26.4.2006 – IX R 22/04, BFH/NV 2006, 2064; BFH v. 24.10.2012 – IX R 24/11, BFH/NV 2013, 1228). Werden die Mietverträge aufgrund der Nießbrauchsbestellungen ausdrücklich ergänzt und die Mieten auf ein Konto des Nießbrauchers gezahlt, steht es der Zurechnung der Einkünfte an den Nießbraucher nicht entgegen, dass das Nießbrauchsrecht vom Besteller frei widerrufen werden kann (BFH v. 19.11.2003 – IX R 54/00, BFH/NV 2004, 1079).

Vermietet das nießbrauchsberechtigte minderjährige Kind das Grundstück sogleich an den Nießbrauchsbesteller zurück, stellt dies nach bisheriger Rspr. einen Gestaltungsmissbrauch dar, wenn der Nießbrauch auf einen Zeitpunkt befristet ist, zu dem typischerweise die Ausbildung des Kindes abgeschlossen sein wird (BFH v. 18.10.1990 – IV R 36/90, BStBl. II 1991, 205; uE angesichts der neueren Rspr. des BFH zu § 42 AO zweifelhaft).

**Vorbehaltsnießbrauch:** Veräußert der bisherige Eigentümer das Grundstück, behält er sich aber den Nießbrauch vor, bleibt seine Stellung als Vermieter – und damit die Zurechnung der Einkünfte aus VuV – unberührt (BFH v. 26.4.1983 – VIII R 205/80, BStBl. II 1983, 502). Ebenso kann er die AfA weiterhin abziehen, wenn er die AHK getragen hat (BFH v. 24.9.1985 – IX R 62/83, BStBl. II 1986, 12). Dies gilt auch dann, wenn der bisherige Eigentümer sich den Nießbrauch sowohl für sich selbst als auch zugunsten seines Ehegatten (als Gesamtberechtigte) vorbehält, dieses Recht aber zunächst nur alleine ausübt (BFH v. 24.9.1985 – IX R 62/83, BStBl. II 1986, 12).

**Nießbrauchsähnliche schuldrechtliche Nutzungsvereinbarung:** Sie ist hinsichtlich der Zurechnung ebenso wie ein dingliches Nießbrauchsrecht zu behandeln (BFH v. 15.4.1986 – IX R 52/83, BStBl. II 1986, 605; BFH v. 25.4.1995 – IX R 41/92, BFH/NV 1996, 122; BFH v. 16.1.2007 – IX R 9/04, BStBl. II 2007, 579; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 Rz. 6). Hierzu gehören auch Fälle, in denen ein Nießbrauchsrecht zwar formwirksam vereinbart und tatsächlich durchgeführt, aber nicht ins Grundbuch eingetragen worden ist. Eine Mindestlaufzeit für die Nutzungsvereinbarung ist nicht zu fordern (BFH v. 24.12.2012 – IX R 24/11, BFH/NV 2013, 1228; aA BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 Rz. 7).

**Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil:** Dem Nießbraucher können die Einkünfte aus VuV nur dann zugerechnet werden, wenn ihm kraft seines Nießbrauchs eine Stellung eingeräumt ist, die der eines Gesellschafters entspricht, so dass er estrechtl. als derjenige zu beurteilen ist, der zusammen mit den übrigen Gesellschaftern (vgl. Anm. 21) den Tatbestand der Einkunftsart VuV verwirklicht (BFH v. 9.4.1991 – IX R 78/88, BStBl. II 1991, 809, betr. Nießbrauch zugunsten von minderjährigen Kindern). Die bloße Einräumung eines Nießbrauchs am Gewinnstammrecht des Gesellschafters genügt dafür nicht, weil bereits § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 (mittelbar) zeigt, dass Einkünfte aus VuV im Falle der Abtretung dem Abtretenden, nicht aber dem Abtretungsempfänger zuzurechnen sein sollen (BFH v. 9.4.1991 – IX R 78/88, BStBl. II 1991, 809, unter II.3).

#### 4. Zurechnung bei Nichteigentümern und Nichtberechtigten

26

**Nutzungsüberlassung durch Nichteigentümer:** Auch wenn im Regelfall der Eigentümer eines der in § 21 genannten WG als Vermieter auftreten wird und

diesem daher die Einkünfte zuzurechnen sind, bildet die Eigentümerstellung keine notwendige Voraussetzung für die Zurechnung (BFH v. 13.10.1992 – IX R 17/88, BFH/NV 1993, 227, mwN; s. Anm. 20). Nicht nur der Nießbraucher (s. Anm. 25), sondern auch ein Untervermieter kann daher Einkünfte aus VuV erzielen (DÖLLERER, StbJb. 1984/85, 55 [63]). Hat der Stpfl. mit einem erworbenen Grundstück Einkünfte aus VuV erzielt, so bleibt diese Zurechnung auch dann unverändert, wenn der Grundstückskaufvertrag später mit zivilrechtl. Rückwirkung aufgehoben wird (zu den stl. Folgen häufig verwendeter Abwicklungsvereinbarungen s. OFD Frankfurt v. 12.7.2001, DSrR 2001, 1753).

**Die entgeltliche Nutzungsüberlassung durch Nichtberechtigte** führt bei diesen im Regelfall ebenfalls zu Einkünften aus VuV. Dies gilt sowohl für solche Personen, die als Vermieter auftreten, obwohl sie unrechtmäßiger Besitzer der Sache sind, als auch für Personen, die die Sache zwar rechtmäßig besitzen, aber schuldrechtl. nicht zur Nutzungsüberlassung an Dritte berechtigt sind (zB Mieter, die nicht vom gesetzlichen Verbot der Untervermietung befreit sind). Beruht die zivilrechtl. Nichtberechtigung allerdings darauf, dass eine Übertragung der Einkunftsquelle unter Angehörigen formunwirksam durchgeführt wurde, sind die Einkünfte nicht dem Nichtberechtigten, sondern dem übertragenden Angehörigen zuzurechnen (vgl. zB BFH v. 13.5.1980 – VIII R 25/79, BStBl. II 1981, 297: formunwirksamer Zuwendungsnießbrauch zugunsten minderjähriger Kinder).

## 27 5. Zurechnung bei Treuhandverhältnissen

Allgemein zur stl. Behandlung von Treuhandverhältnissen s. § 2 Anm. 340 „Treuhandverhältnis“ und § 15 Anm. 422–425. Zur Beurteilung von Treuhandverhältnissen bei Immobilienfonds s. Anm. 131.

Die Rspr. stellt für die Zurechnung von Einkünften aus VuV allgemein vor allem auf das Außenverhältnis (Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag), nicht aber auf das Innenverhältnis ab (s. Anm. 20–26). Da in Treuhandfällen nach außen aber allein der Treuhänder auftritt, müsste dies einer Zurechnung von Einkünften aus VuV an den Treugeber regelmäßig entgegenstehen. Gleichwohl lässt der BFH eine solche Zurechnung unter bestimmten Voraussetzungen zu; er muss dabei notwendig die Regelungen des Innenverhältnisses zugrunde legen. So sind die Einkünfte dem Treugeber zuzurechnen, wenn 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 Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis trägt (BFH v. 27.1.1993 – IX R 269/87, BStBl. II 1994, 615, unter I.2.b; BFH v. 11.1.2005 – IX R 66/03, HFR 2005, 537, unter c; BFH v. 12.7.2016 – IX R 21/15, BFH/NV 2016, 1695; großzügiger hingegen BMF v. 1.9.1994 – IV B 3 - S 2253 a - 15/94, BStBl. I 1994, 604).

Die Rspr. hat auch dann – strechtl. beachtliches – treuhänderisches Handeln angenommen, wenn nach Eintritt eines Erbfalls mit unklarer Erbrechtslage zunächst eine derjenigen Personen, die als potentielle Erben in Betracht kommen, nach außen als Vermieter auftritt, diese aber die Mieter sofort nach Klärung der erbrechtl. Lage zur Zahlung an den wahren Erben auffordert und die vereinnahmten Beträge an diesen auskehrt (BFH v. 23.9.2003 – IX R 26/99, BFH/NV 2004, 476, unter 4.a). Die Einkünfte sind in diesem Fall von Anfang an dem

wahren Erben zuzurechnen. Zur Aufwandszurechnung bei einem stl. mangels tatsächlichen Vollzugs nicht anzuerkennenden Treuhandvertrages zwischen Eheleuten s. BFH v. 25.5.2011 – IX R 25/10, BFH/NV 2011, 1677.

## 6. Zurechnung bei Stellvertretung, Zwangsverwaltung, Restitution

28

**Zurechnung bei Stellvertretung:** Tritt der Handelnde bei Abschluss des Mietvertrags offen als Vertreter eines Dritten auf, sind Letzterem die Einkünfte zuzurechnen (BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/97, BStBl. II 1992, 972, unter I., IV.2). Konsequenz dieser Betrachtung ist, dass auch bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht grds. auf die Person des Vertretenen abzustellen ist (BFH v. 29.5.2008 – IX R 46/06, BFH/NV 2008, 1479). Die Einkünfte sind auch dann nicht dem Vertreter zuzurechnen, wenn dieser zwar in fremdem Namen, aber für eigene Rechnung handelt (BFH v. 26.4.1983 – VIII R 205/80, BStBl. II 1983, 502, unter 3.).

**Zurechnung bei Zwangsverwaltung und Testamentsvollstreckung:** In den Fällen der Zwangsverwaltung sind die Einnahmen weiterhin dem Schuldner zuzurechnen und von diesem zu versteuern, auch wenn sie vom Zwangsverwalter an die Gläubiger abgeführt werden (BFH v. 16.4.2002 – IX R 53/98, BFH/NV 2002, 1152, unter 2.a; BFH v. 17.12.2008 – IX R 11/08, BFH/NV 2009, 1100). Allerdings hat der Zwangsverwalter die vom Grundstückseigentümer geschuldete ESt zu entrichten (s. BFH v. 10.2.2015 – IX R 23/14, BStBl. II 2017, 367; BMF v. 3.5.2017 – IV A 3 - S 0550/15/10028, 2017/0384389, BStBl. I 2017, 718, zu Einzelfragen; glA SCHMIDT, EFG 2015, 596; DE WEERTH, ZInsO 2015, 1269; aA ONUSSEIT, DStR 2016, 1297; CRANSHAW, EWIR 2015, 581). Die an die Gläubiger abgeführten Einnahmen stellen nur dann WK dar, wenn sie auf solche dinglichen Rechte gezahlt werden, die Verbindlichkeiten absichern, die in Zusammenhang mit den Einkünften aus VuV eingegangen wurden; nicht hingegen, wenn es um anderweitige Verbindlichkeiten des Schuldners oder um Verbindlichkeiten dritter Personen geht (BFH v. 11.3.2003 – IX R 65-67/01, BFH/NV 2003, 778; BFH v. 17.12.2008 – IX R 11/08, BFH/NV 2009, 1100). Die durch die Testamentsvollstreckung begründeten Verwaltungs- und Verfügungsbeschränkungen des/der Erben ändern nichts daran, dass im Hinblick auf die Erträge eines vererbten Grundstücks nur die Erben den Tatbestand der Einkünfterzielung verwirklichen (BFH v. 5.6.2008 – IV R 76/05, BStBl. II 2008, 858, zu gewerblichen Einkünften bei Betriebsaufspaltung).

**Zurechnung bei Restitution nach dem Vermögensgesetz:** Solange das Grundstück noch nicht auf den Restitutionsberechtigten zurückübertragen worden ist (maßgebend dafür ist die Rechtskraft des Restitutionsbescheids), ist der bisherige Verfügungsberechtigte als Vermieter iSd. § 21 anzusehen. Auch wenn eine Ähnlichkeit zum Treuhandverhältnis gegeben ist, fehlt es jedenfalls an einer Beherrschung dieses Verhältnisses durch den Restitutionsberechtigten (BFH v. 11.1.2005 – IX R 66/03, BStBl. II 2005, 480, unter c; BFH v. 24.6.2008 – IX B 27/08, BFH/NV 2008, 1490). Allerdings hat der bisherige Verfügungsberechtigte die erhaltenen Nutzungsentgelte nach § 7 Abs. 7 Satz 2 VermG an den Restitutionsberechtigten herauszugeben; eine entsprechende Zahlung mindert im Jahr ihres Abflusses die Einkünfte aus VuV (BFH v. 11.1.2005 – IX R 50/03, BStBl. II 2005, 456: es besteht kein Anlass, aus Billigkeitsgründen in den vorangegangenen Zuflussjahren von einem Ansatz der Einnahmen abzusehen). Beim Restitutionsberechtigten stellt diese Zahlung eine sbare, aber nach § 24 Nr. 1

Buchst. a, § 34 tarifbegünstigte Entschädigung dar (BFH v. 11.1.2005 – IX R 66/03, BStBl. II 2005, 480, unter d). Ebenso zum Ganzen bereits OFD Frankfurt v. 10.3.1999, DB 1999, 1299; zur neuen Rspr. HEUERMANN, DB 2005, 847; zur Ablehnung des Restitutionsantrages und anschließendem rechtsgeschäftlichen Erwerb s. BFH v. 13.4.2010 – IX R 41/09, BFH/NV 2010, 1271.

29 Einstweilen frei.

## 30 VII. Ermittlung der Einkünfte

Die Einkünfte aus VuV sind als Überschuss der Einnahmen über die WK zu ermitteln (§ 2 Abs. 2 Nr. 2). Damit sind weder Wertveränderungen zu berücksichtigen noch können für Risiken Rückstellungen gebildet werden. Der Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen und des Abflusses der WK richtet sich nach § 11, wobei ab 2004 für Vorauszahlungen für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren Sonderregelungen bestehen (§ 11 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3; s. § 11 Anm. 87 und 124–127).

Bei Personenmehrheiten (Gesellschaften, Gemeinschaften usw.) sind die Einkünfte zunächst auf der Ebene dieser Personenmehrheit zu ermitteln und sodann auf die Beteiligten zu verteilen (s. Anm. 22). Zur Einkünfteermittlung bei einer sog. Zehragesellschaft (an einer vermögensverwaltenden PersGes. sind auch Personen beteiligt, deren Gesellschaftsanteil zu ihrem BV gehört) vgl. BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679. Danach wandeln sich beim betrieblich beteiligten Gesellschafter die ihm zuzurechnenden Beteiligungseinkünfte in betriebliche Einkünfte um. Diese Umqualifizierung vollzieht sich jedoch außerhalb der Zehragesellschaft. Die verbindliche Entsch. über die Einkünfte dieses Gesellschafter ist sowohl ihrer Art als auch ihrer Höhe nach durch das für die persönliche Besteuerung dieses Gesellschafter zuständige (Wohnsitz-)FA zu treffen.

31–34 Einstweilen frei.

## VIII. Verfahrensfragen zu § 21

### 35 1. Gesonderte und einheitliche Feststellung

Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a iVm. § 179 Abs. 2 Satz 2 AO sind Einkünfte gesondert und einheitlich festzustellen, wenn an ihnen mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen stl. zuzurechnen sind. Dies ist bei den Einkünften aus § 21 der Fall, wenn mehrere Personen gemeinschaftlich den Tatbestand der VuV verwirklichen und dadurch Einkünfte erzielen (BFH v. 7.4.1987 – IX R 103/85, BStBl. II 1987, 707; s. auch Anm. 21). Gleiches gilt, wenn der Grundstückseigentümer einen Nießbrauch nicht am gesamten Grundstück, sondern nur an einem Miteigentumsanteil bestellt und deshalb sowohl Eigentümer als auch Nießbraucher Einkünfte aus diesem Grundstück erzielen (BFH v. 28.3.1990 – X R 166/87, BFH/NV 1991, 11).

In Fällen von geringer Bedeutung kann die Durchführung eines Feststellungsverfahrens unterbleiben (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO). Die Voraussetzungen dieser Norm liegen typischerweise vor, wenn zusammen veranlagte Ehegatten



ein in ihrem Miteigentum stehendes Wohngebäude oder eine Eigentumswohnung vermieten (BFH v. 16.3.2004 – IX R 58/02, BFH/NV 2004, 1211).

Im Klageverfahren wegen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte ist auch eine als Vermieterin auftretende GbR (BFH v. 18.5.2004 – IX R 83/00, BStBl. II 2004, 898, unter II.1, Änderung der Rspr.) oder Bruchteilsgemeinschaft (BFH v. 18.5.2004 – IX R 49/02, BStBl. II 2004, 929, unter II.1) beteiligtenfähig und klagebefugt. Dagegen steht einer Wohnungseigentümergeinschaft die Klagebefugnis nicht zu (BFH v. 25.6.2009 – IX R 56/08, BStBl. II 2010, 202).

Zur gesonderten und einheitlichen Feststellung bei Immobilienfonds, Bauherrenmodellen und Gesamtobjekten s. Anm. 135, zum Feststellungsverfahren bei sog. Zebragesellschaften s. die Nachweise in Anm. 30 aE.

## 2. Besonderheiten bei der Ermittlung der Vorauszahlungen; vorläufige Steuerfestsetzung 36

Negative Einkünfte aus VuV werden bei der Festsetzung von Vorauszahlungen nur für Kj. berücksichtigt, die nach der Anschaffung oder Fertigstellung des Gebäudes – bei anderen WG nach Aufnahme der Nutzung durch den Stpfl. – beginnen (§ 37 Abs. 3 Sätze 8–11, zu Einzelheiten s. § 37 Anm. 71–89). Diese Einschränkung gilt über § 39a Abs. 1 Nr. 5 auch für die Berücksichtigung eines Freibetrags als LStAbzugsmerkmal (s. § 39a Anm. 24–26).

Eine vorläufige StFestsetzung gem. § 165 Abs. 1 AO kommt in denjenigen Fällen in Betracht, in denen ungewiss ist, ob der Stpfl. mit der erforderlichen Vermietungsabsicht gehandelt hat (s. Anm. 69).

Einstweilen frei.

37–49

### B. Erläuterungen zu Abs. 1: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

#### I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

**Schrifttum:** LOHMEYER, Die einkommen- und gewerbesteuerliche Behandlung der Erbbauzinsen, DStZ 1983, 144; STOLZ, Die Vermietung der Fassade zu Werbezwecken durch einen nichtbilanzierenden Hauseigentümer, FR 1983, 235; MEERMANN, Die Besteuerung von im Ausland belegenen Grundbesitz, StBp. 1986, 49; NIELAND, Zuschüsse im Einkommensteuerrecht, DStZ 1986, 183, 216, 246; MEYER-SCHARENBERG, Tatbestand und Rechtsfolgen der Nutzungsüberlassung, StuW 1987, 103; HORLEMANN, Aufwendungen aus der Instandhaltungsrücklage bei Wohnungseigentümergeinschaften, DStZ 1990, 112; HORLEMANN, Gesonderte und einheitliche Feststellung bei Wohnungseigentümergeinschaften, DStZ 1990, 423; GRUBE, Vermietung der gemeinsamen Wohnung zwischen eheähnlichen Lebensgefährten?, DStR 1991, 297; HERRMANN, Vergebliche Aufwendungen zur Herstellung eines Gebäudes oder zur Anschaffung eines bebauten Grundstücks als abzichbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, StuW 1991, 372; HERRMANN, Einkommensteuerliche Behandlung der Bestellung eines dinglichen Wohnungsrechts gegen Übertragung eines unbebauten Grundstücks im privaten Bereich, DStR 1991, 829; STRACKE, Zur Behandlung der durch den Erbbauberechtigten getragenen

und gezahlten Erschließungskosten beim Grundstückseigentümer, FR 1992, 461; DELP, Zur Qualifizierung von Einkünften aus der Vermietung von Freizeitschiffen, Inf. 1993, 532; SPINDLER, Zur steuerrechtlichen Behandlung der vom Erbbauberechtigten übernommenen Erschließungskosten, DB 1994, 650; JANSEN, Abzug von Werbungskosten beim Kauf eines Mietwohngrundstücks gegen dauernde Lasten, DStR 1995, 203; SCHMOHL, Gehören Mieterumlagen und Nebenkosten zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 EStG?, DB 1996, 1006; SCHIMMELE, Nutzungsüberlassung versus Vermögensveräußerung, 1997; BECKER/URBAHNS, Die spanische Ferienwohnung im deutschen Steuerrecht, Inf. 1999, 427; BEHREND, Die Lehre vom Steuertatbestand in Bezug auf die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, Regensburg 1999; GRUBE, Katastrophenschäden an privaten Wohngebäuden im Einkommensteuerrecht, DStZ 2000, 469; HÄFKE, Steuerliche Behandlung der Instandhaltungsrücklage bei Eigentumswohnungen, Inf. 2000, 745; HORNBERG/POEPEL/SCHROETER, Die Steuerpraxis für Immobilienspezialisten, Stuttgart 2001; RASENACK, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Heidelberg, 2. Aufl. 2002; HEUERMANN, Vermieten als angemessenes Gestalten, BB 2003, 1465; BETZWIESER, Steuerliche Behandlung von Zuschüssen und leistungsfreien Darlehen nach dem „Dritten Förderweg“ bei Einkünften aus VuV, DStR 2004, 617; FUHRMANN, Einkünfte aus Vermietung: Streitpunkte und Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 2004, 14450; HEUERMANN, Vermieten als unangemessenes Gestalten durch gegenläufige Rechtsgeschäfte auf der Nutzungsebene, StuW 2004, 124; MILATZ/KRUCHEN, Einmalzahlung von Erbbauzinsen als Gestaltungsansatz?, DStZ 2004, 635; BUSCH/TROMPETER, Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen – Das Stuttgarter Modell für Übertragungen selbstgenutzter Immobilien, FR 2005, 633; FUCHS/LIEBER, Entschädigungen für naturschutzrechtliche Ausgleichsflächen nicht steuerbar, Abgrenzung grundstücksbezogener Nutzungsüberlassungen und Leistungen von „veräußerungsähnlichen Vorgängen“, FR 2005, 285; PAUS, Anmerkung zu BFH IX R 34/03, DStZ 2005, 454; STUHRMANN, Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 2005, 726; SAUREN, Beiträge zur Instandhaltungsrücklage nach dem WEG direkt abzugsfähig?, DStR 2006, 2161; SCHIEBL, Die Vorfälligkeitsentschädigung als Finanzierungskosten eines neu erworbenen Objekts?, DStZ 2007, 466; SCHIEBL, Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, StuStud. 2007, 403; SCHIEBL, Schuldzinsenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, StuStud. 2008, 422; SPIEGELBERGER, Die Irrfahrt der privaten Versorgungsrente, DB 2008, 1063; SPIEGELBERGER/SPINDLER/WÄLZHOLZ, Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, Bochum 2008; HEUERMANN, Zuordnung von Erwerbsaufwand bei verschiedenen immobilien Wirtschaftsgütern, DB 2009, 1558; SCHALLMOSER, Praxisprobleme im Rahmen der Aufteilung von Anschaffungskosten bei gemischt genutzten Grundstücken, DStR 2009, 1685; HAASE, Anmerkung zu BFH VIII R 20/08, BB 2010, 2871; JACHMANN/SCHALLMOSER, Berücksichtigung von nachträglichen Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 2011, 1245; NEUFANG/NEUFANG, Steueroptimale Finanzierung von gemischt-genutzten Grundstücken, BB 2011, 1761; SCHALLMOSER, Ein paar Gedanken zu nachträglichen Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 739; DORNHEIM, Nachträglicher Schuldzinsenabzug bei privaten Veräußerungsgeschäften, DStZ 2012, 553; JOCHUM, Zur Zuordnung nachträglicher Schuldzinsen aus privaten Immobiliengeschäften, DStZ 2012, 728; MEYER/BALL, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 2012, 2260; SCHALLMOSER, Neues zu Immobilien im Einkommensteuerrecht, DStR 2013, 501; SCHMITZ-HERSCHEIDT, Anmerkung zu BFH IX R 67/10, FR 2013, 42; GEBHARDT, Nachträgliche Zinsaufwendungen bei Vermietungseinkünften und wesentlichen Beteiligungen, EStB 2015, 295; BALDAUF, Entfernungspauschale bei Fahrten des Vermieters zu den vermieteten Objekten – Anmerkung zu FG Berlin-Brandenburg 7 K 7084/13, EFG 2015, 1087; SCHALLMOSER, Entfernungspauschale bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, jM 2016, 302; TROSSEN, Anmerkung zu BFH v. 11.4.2017 – IX R 31/16, HFR 2017, 600; BRILE ua., Haus- und Grundbesitz in der Besteuerung, Herne (Loseblatt). Siehe auch die Verzeichnisse vor Anm. 20 (Zurechnung), 64 (Bodenschätze), 70 (Einkunftserzielungsabsicht), 110 (Immobilienfonds und Bauherrenmodelle).

## 1. Vermietung und Verpachtung als zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt

### a) Nutzungsüberlassung

50

Unter der „Vermietung und Verpachtung“ iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 ist die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt zu verstehen. Der Begriff „Vermietung und Verpachtung“ wird auch in Nr. 2 verwendet, nicht hingegen in Nr. 3. Die dort gebrauchte Formulierung „zeitlich begrenzte Überlassung“ beinhaltet aber den Kern des Vermietungs-/Verpachtungsbegriffs iSd. Nr. 1, 2 (s. Anm. 151; vgl. auch § 49 Abs. 1 Nr. 6, wo der Begriff „Vermietung und Verpachtung“ unterschiedslos auf die Überlassung sowohl von Grundstücken als auch von Rechten angewendet wird). Gemeinsam ist den Nr. 1–3 das Erfordernis der Abgrenzung zu Veräußerungen und veräußerungsähnlichen Vorgängen (s. Anm. 60 ff.). Dagegen geht es in Nr. 4 gerade nicht um eine zeitlich begrenzte Überlassung, sondern um eine (dauerhafte) Veräußerung. Daraus ergibt sich, dass der auch im Einleitungssatzteil vor Nr. 1–4 verwendete Begriff „Vermietung und Verpachtung“ keinen einheitlich zu definierenden Oberbegriff, sondern nur eine sprachliche Klammer für die nachfolgenden Nr. 1–4 darstellt.

**Die Rechtsprechung** versteht den Begriff der Vermietung und Verpachtung iSd. Nr. 1 – anders als etwa bei § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG (s. Anm. 17) – nicht zivilrechtl., sondern wirtschaftlich (BFH v. 5.10.1973 – VIII R 78/70, BStBl. II 1974, 130; BFH v. 7.6.2002 – VI R 145/99, BStBl. II 2002, 829, unter II.1.a; BFH v. 2.3.2004 – IX R 43/03, BStBl. II 2004, 507, unter II.2.a) und sieht sein wesentliches Merkmal darin, dass jemand aus der befristeten Überlassung von unbeweglichem Vermögen an einen anderen Früchte zieht, während der überlassene Gegenstand als solcher mit den Möglichkeiten einer Wertsteigerung wirtschaftlich bei ihm verbleibt (BFH v. 11.10.1963 – VI 251/62 U, BStBl. III 1963, 564). Das BVerfG (BVerfG v. 10.4.1987 – 1 BvR 883/86, HFR 1988, 179, betr. Nießbrauch) hat diese Abweichung vom Zivilrecht gebilligt.

**Gemeinschaftliche Nutzung einer Wohnung durch den Eigentümer (Inhaber) und andere Personen:** Nutzt der Wohnungsinhaber (Eigentümer oder Mieter) die Wohnung gemeinsam mit anderen haushaltszugehörigen Personen (zB dem Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft), erzielt er auch dann keine Einkünfte aus VuV, wenn für die Mitnutzung eine „Miete“ vereinbart wird.

BFH v. 8.8.1990 – IX R 122/86, BStBl. II 1991, 171; BFH v. 13.11.1990 – IX R 183/85, BFH/NV 1991, 373; BFH v. 30.1.1996 – IX R 100/93, BStBl. II 1996, 359; dazu auch GRUBE, DStR 1991, 297 (alle betr. nichteheliche Lebensgemeinschaft); BFH v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224, unter 4. („Vermietung“ an ein haushaltszugehöriges Kind); BFH v. 4.8.2003 – IX R 25/02, BFH/NV 2004, 38; BFH v. 12.1.2005 – IX B 115/04, BFH/NV 2005, 703 (auch dann, wenn die Lebensgefährten gemeinsam zwei abgeschlossene Wohnungen bewohnen); BFH v. 4.7.2007 – IX B 50/07, BFH/NV 2007, 1875 („Vermietung“ an pflegebedürftigen Elternteil).

Werden einzelne Räume der vom Inhaber selbstgenutzten Wohnung an Personen, die nicht zum Haushalt gehören, zur alleinigen Benutzung vermietet (zB Studentenzimmer), ist der Tatbestand der Nr. 1 hingegen erfüllt. Für derartige Fälle hat die FinVerw. jedoch eine Bagatellgrenze aufgestellt: Übersteigen die Einnahmen aus einer solchen Vermietung nicht 520 € im VZ, kann von der Besteuerung abgesehen werden (R 21.2 Abs. 1 EStR).

**Nutzungsüberlassung an Angehörige:** Für die estrechtl. Anerkennung von Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen gelten die allgemeinen Grundsätze

(vgl. die Darstellung bei § 4 Anm. 850–859). Die Vereinbarungen sind daher nur anzuerkennen, wenn sie bürgerlich-rechtl. wirksam vereinbart worden sind und sowohl die Gestaltung als auch die tatsächliche Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (ausführl. auch zu den Grundlagen dieser in ständiger höchstrichterlicher Rspr. vertretenen Auffassung BFH v. 31.7.2007 – IX R 8/07, BFH/NV 2008, 350; BFH v. 4.10.2016 – IX R 8/16, BStBl. II 2017, 273). Zur Anwendung dieser Rechtsgrundsätze im Bereich der Einkünfte aus VuV s. § 4 Anm. 858a; zu Mietzinszahlungen durch unterhaltsberechtigter Kinder aus dem Barunterhalt s. § 4 Anm. 857. Zur Überlassung aufgrund von Unterhaltsvereinbarungen s. Anm. 51, zu anderen Fallgestaltungen im Grenzbereich zu § 42 AO s. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 42 AO Rz. 57 (Stand Juli 2016); SCHIEBL, SteuStud. 2007, 403.

**Überkreuzvermietung:** Die Rspr. sieht in der wechselseitigen Vermietung vergleichbarer Wohnungen einen Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO, wenn sich die Vermietung unmittelbar an die Anschaffung (bzw. Herstellung oder Umwandlung in Wohnungseigentum) anschließt und sich die Vorgänge wirtschaftlich neutralisieren, weil eine solche Gestaltung regelmäßig allein dadurch veranlasst wird, Aufwendungen als WK stl. geltend machen zu können, die ansonsten der privaten Lebensführung zuzuordnen wären (BFH v. 19.6.1991 – IX R 134/86, BStBl. II 1991, 904, mit Anm. HFR 1991, 45; BFH v. 25.1.1994 – IX R 97, 98/90, BStBl. II 1994, 738; BFH v. 22.1.2013 – IX R 18/12, BFH/NV 2013, 1094, zu einer „Poolvermietung“; BFH v. 9.10.2013 – IX R 2/13, BStBl. II 2014, 527). Überzeugender wäre uE die Lösung, hier von vornherein kein „Entgelt“ anzunehmen, wenn sich die gegenläufigen (Miet-)Zahlungen aufheben (ähnlich CLAUSEN, DB 2003, 1589 [1591]). Ausführlich zu den § 42 AO-Fallgruppen im Bereich der Einkünfte aus VuV SCHIEBL, SteuStud. 2007, 403.

In diesen Fällen besteht mangels Nutzung einer „eigenen“ Wohnung zu eigenen Wohnzwecken auch kein Anspruch auf Wohneigentumsförderung (BFH v. 19.12.2001 – X R 41/99, BFH/NV 2002, 1286, zu § 10e). – Keinen Gestaltungsmissbrauch sieht der IX. Senat des BFH hingegen, wenn der Stpfl. eine in seinem Eigentum stehende Wohnung an seine Eltern vermietet, die ihm wiederum die in ihrem Eigentum stehende, benachbarte Wohnung unentgeltlich überlassen (BFH v. 14.1.2003 – IX R 5/00, BStBl. II 2003, 509; dazu HEUERMANN, BB 2003, 1465) oder wenn der eine Mietvertrag bereits seit längerer Zeit besteht und erst zu einem späteren Zeitpunkt die Übertragung und Rückanmietung der anderen Wohnung erfolgt (BFH v. 12.9.1995 – IX R 54/93, BStBl. II 1996, 158).

**Vermietung an unterhaltsberechtigter Kinder:** Die Nutzungsüberlassung ist nicht deshalb als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren, weil das Kind die Miete ganz oder teilweise aus dem von den Eltern gewährten Barunterhalt zahlt (BFH v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224; BFH v. 17.12.2002 – IX R 35/99, BFH/NV 2003, 611).

**Übertragung gegen Versorgungsleistungen und anschließende Vermietung an den Übertragenden:** Diese Gestaltung stellt nach der Rspr. idR keinen Missbrauch iSd. § 42 AO dar, weil die Eigentumsübertragung einerseits und die anschließende Vermietung andererseits jeweils zivilrechtl. und wirtschaftlich getrennt und deshalb auch strechtl. grds. unabhängig voneinander zu beurteilen sind (BFH v. 10.12.2003 – IX R 12/01, BStBl. II 2004, 643, mit Anm. SPINDLER, ZfIR 2004, 393; FISCHER, FR 2004, 716; dort auch Hinweise auf zivilrechtl. Risiken dieses „Stuttgarter Modells“; BFH v. 17.12.2003 – IX R 8/98, BFH/NV 2004, 939; vgl. auch HEUERMANN, StuW 2004, 124). Der BFH hat die Grenze für die strechtl. Anerkennung allerdings dort gezogen, wo die Parteien zwar formal wechselseitige Zahlungspflichten begründen, durch gegenläufige Geschäfte auf

der Nutzungsebene aber erreichen, dass es nach der wirtschaftlichen Substanz der Vereinbarungen nicht zu einer entgeltlichen Nutzung kommt (BFH v. 17.12.2003 – IX R 56/03, BStBl. II 2004, 648, unter II.1.c betr. Ablösung eines unentgeltlichen Wohnrechts durch einen Mietvertrag und eine – der Höhe nach identische – gegenläufige dauernde Last; ebenso bereits BFH v. 13.10.1993 – X R 86/89, BStBl. II 1994, 451, unter 4.a; BFH v. 25.7.1995 – IX R 66/93, BFH/NV 1996, 123). Diese Rspr. eröffnete interessante Gestaltungsmöglichkeiten (s. auch BUSCH/TROMPETER, FR 2005, 633; so waren beim Übernehmer der Immobilie sowohl die WK-Überschüsse aus der Vermietung als auch die Versorgungsleistungen – als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a aF – stl. abziehbar). Nachdem der Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 1a auf den Kernbereich der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen reduziert wurde (Übergabe betrieblicher Einheiten, s. § 10 Anm. 72, zum zeitlichen Anwendungsbereich s. § 10 Anm. 71), hat das Stuttgarter Modell seine Attraktivität eingebüßt (SPIEGELBERGER, DB 2008, 1063 [1068]). Zu Gestaltungsmöglichkeiten nach Vollzug der Vermögensübergabe s. BFH v. 17.12.2003 – IX R 60/98, BStBl. II 2004, 646 (Verzicht auf vorbehaltenes unentgeltliches Wohnrecht und Ersetzung durch einen Mietvertrag).

#### b) Rechtsverhältnisse, die der Nutzungsüberlassung zugrunde liegen können 51

Der Begriff der VuV umfasst nicht nur die zivilrechtl. Vertragstypen der Miete und Pacht (§§ 535 ff., 581 ff. BGB); er schließt vielmehr auch alle sonstigen Rechtsverhältnisse ein, die nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt einer Vermietung oder Verpachtung im bürgerlich-rechtl. Sinne vergleichbar sind, also eine zeitlich begrenzte Überlassung von Gegenständen (im Falle der Nr. 1 beschränkt auf unbewegliches Vermögen) zur Nutzung gegen Entgelt darstellen. Dabei kann es sich sowohl um schuldrechtl. Verträge als auch um dingliche Rechtsverhältnisse (zB Erbbaurechtsvertrag, Nießbrauch) handeln, die zivilrechtl. von vornherein nicht unter den Begriff der Miete/Pacht fallen würden. Selbst Vergütungen für die zwangsweise Überlassung von unbeweglichem Vermögen ohne vertragliche Grundlage erfüllen den Tatbestand der Nr. 1. Diese weite Begriffsbestimmung erscheint zutr., da die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nicht davon abhängig ist, auf welchem Rechtsgrund die Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung beruhen.

**Die Bezeichnung des Rechtsverhältnisses** durch die Vertragsparteien ist für die strechtl. Qualifikation der Einnahmen ohne Bedeutung. Dies betrifft insbes. Ausbeuteverträge, die häufig als „Kaufvertrag“ bezeichnet, von der Rspr. aber dennoch als zu Einkünften aus VuV führende Pachtverträge angesehen werden (s. Anm. 64). Ebenso steht die Bezeichnung als „Schadenersatz für Bauarbeiten auf dem Nachbargrundstück“ einer strechtl. Würdigung als Einnahmen aus VuV nicht entgegen, wenn für die Durchführung der Bauarbeiten ein Teil des Grundstücks zur Nutzung überlassen wird (BFH v. 2.3.2004 – IX R 43/03, BStBl. II 2004, 507, zu einem im Übrigen selbstgenutzten Grundstück).

**Schuldrechtliche Verträge** stellen auch nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Rspr. den Kernbereich der VuV iSd. Nr. 1 dar:

► *Mietverträge* nach §§ 535 ff. BGB verpflichten den Vermieter zur Gewährung des Gebrauchs der Mietsache während der Mietzeit und den Mieter zur Entrichtung der vereinbarten Miete.

Vereinbaren Veräußerer und Erwerber eines Hausgrundstücks, dass der Veräußerer eine Wohnung des Gebäudes noch ein Jahr nach der Übergabe ohne besonderes Entgelt nutzen darf, erfüllt dies nicht den Tatbestand der Nr. 1 (FG Düss. v. 4.10.1983 – VIII

(V) 310/78 E, EFG 1984, 233, rkr.); bei Vereinbarungen über längere Zeiträume kann dies uE anders zu beurteilen sein. Auch eine kaufvertraglich ausbedungene Räumungsfrist stellt keine Nutzungsüberlassung dar (BFH v. 11.1.2005 – IX R 5/04, BFH/NV 2005, 1255).

▶ *Pachtverträge* (§§ 581 ff. BGB) unterscheiden sich insofern von Mietverträgen, als dem Pächter auch die Früchte des Pachtgegenstands gebühren. Zur Wertung von Ausbeuteverträgen über Bodenschätze als Pachtverträge s. Anm. 64.

▶ *Mietkaufverträge* (vgl. WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Einf. vor § 535 BGB Rz. 30) sind Mietverträge, bei denen der Vermieter dem Mieter das Recht einräumt, innerhalb einer Frist die Mietsache zu einem vorher bestimmten Preis unter voller oder teilweiser Anrechnung der gezahlten Miete zu kaufen. Einkommensteuerrechtlich kann der Mietkauf, je nach den Umständen des Einzelfalls, ein Nutzungsverhältnis oder auch ein Anschaffungsgeschäft darstellen. Die Rspr. stellt maßgeblich auf die Bemessung und Entrichtung des Kaufpreises bei der späteren Annahme der Kaufoption ab. Wurde der Kaufpreis nach dem bei Abschluss des Mietvertrags geltenden Lieferpreis bestimmt und werden die Mietzahlungen in voller Höhe angerechnet, liegt regelmäßig ein Kaufvertrag mit gestundeten Kaufpreistraten vor (BFH v. 5.11.1957 – I 221/56 U, BStBl. III 1957, 445; BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133; BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182).

▶ *Leasingverträge* über unbewegliches Vermögen führen zu Einkünften aus VuV, sofern der Leasinggeber, was in der Praxis nur sehr selten vorkommen dürfte, ausnahmsweise nicht gewerblich tätig ist (zur zivilrechtl. Einordnung s. § 5 Anm. 1105, 1107, 1229).

▶ *Unterhaltsregelungen*, nach denen der Eigentümer-Ehegatte seinem geschiedenen Ehegatten eine Wohnung „zur freien Benutzung“ überlässt, führen nicht zu Einkünften aus VuV (BFH v. 17.3.1992 – IX R 264/87, BStBl. II 1992, 1009; BFH v. 24.6.2009 – IX B 35/09, BFH/NV 2009, 1647; dazu PAUS, FR 1993, 43); der Mietwert kann aber im Rahmen des Realsplittings als SA (§ 10 Abs. 1 Nr. 1) abgezogen werden. Schließen die Ehegatten in diesen Fällen allerdings einen Mietvertrag ab, liegt darin kein Gestaltungsmissbrauch (BFH v. 16.1.1996 – IX R 13/92, BStBl. II 1996, 214). Dagegen führt eine Nutzungsüberlassung zur Abgeltung einer Zugewinnausgleichsforderung zu Einkünften aus VuV (BFH v. 8.3.2006 – IX R 34/04, BFH/NV 2006, 1280).

**Dingliche Rechtsverhältnisse:** Die entgeltliche Bestellung eines zeitlich begrenzten dinglichen Rechts zur Nutzung von Grundstücken, Gebäuden oder Gebäudeteilen führt – trotz der gegenüber schuldrechtl. Miet- oder Pachtverträgen bestehenden zivilrechtl. Unterschiede – wegen der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit zu Einkünften aus VuV (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332, unter 1.c). Beispiele aus der Rspr.:

▶ *Erbbaurechtsvertrag* (BFH v. 11.10.1963 – VI 251/62 U, BStBl. III 1963, 564; BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159); zu den Besonderheiten s. Anm. 300 „Erbbaurecht“;

▶ *Nießbrauch* (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332; BVerfG v. 10.4.1987 – 1 BvR 883/86, HFR 1988, 179; BMF v. 24.7.1998 – IV B 3 - S 2253 - 59/98, BStBl. I 1998, 914 Rz. 28); zur zeitlichen Zuordnung von Einmalzahlungen s. Anm. 82;

▶ *dingliches Wohnrecht* (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332; FG Saarl. v. 14.12.1989 – 2 K 174/85, EFG 1990, 472, rkr.);

► *Grunddienstbarkeit* (vgl. BFH v. 17.10.1968 – IV 84/65, BStBl. II 1969, 180; dort aber zeitlich unbefristet und in einem landwirtschaftlichen BV). Zur praktisch bedeutsamen Frage der Steuerbarkeit einer anlässlich der dinglich abgesicherten Überspannung eines Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung gezahlten Einmalentschädigung s. Anm. 60 und 300 „Hochspannungsleitung“.

**Zwangswise Nutzungsüberlassung/Beschlagnahme:** Selbst in diesem Fall stellt eine gezahlte Entschädigung eine Einnahme aus VuV dar (BFH v. 14.6.1963 – VI 216/61 U, BStBl. III 1963, 380; BFH v. 19.4.1994 – IX R 19/90, BStBl. II 1994, 640; öffentlich-rechtl. Besitzeinweisung eines Energieversorgungsunternehmens zur Errichtung von Hochspannungsleitungen). Zu Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke s. auch § 24 Anm. 107–109. Solche Nutzungsvergütungen unterliegen dem ermäßigten StStz, wenn sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden (§ 34 Abs. 2 Nr. 3 iVm. § 24 Nr. 3, s. § 34 Anm. 56, 57).

**Ohne eine Nutzungsüberlassung** gehören Beträge, die im Zusammenhang mit einem Grundstück gezahlt werden, hingegen nicht zu den Einnahmen aus VuV. Häufig wird allerdings § 22 Nr. 3 erfüllt sein.

**Beispiele:** Entgelt für die Übernahme einer Verpflichtung, das Grundstück nicht als Warenhaus zu nutzen oder nutzen zu lassen (BFH v. 9.4.1965 – VI 82/63 U, BStBl. III 1965, 361, allerdings StPflcht nach § 22 Nr. 3); Zahlung für den Verzicht auf Einwendungen gegen ein Bauvorhaben auf dem Nachbargrundstück (BFH v. 26.10.1982 – VIII R 83/79, BStBl. II 1983, 404; BFH v. 10.8.1994 – X R 42/91, BStBl. II 1995, 57; BFH v. 21.11.1997 – X R 124/94, BStBl. II 1998, 133; BFH v. 22.8.2003 – IX B 85/03, BFH/NV 2004, 41; BFH v. 4.3.2008 – IX R 36/07, BFH/NV 2008, 1657; in allen Fällen jedoch § 22 Nr. 3); Entschädigung der Gemeinde für das Bestehen einer faktischen Bausperre, die die Möglichkeit zur Durchführung städtebaulicher Planungen sichern soll (BFH v. 12.9.1985 – VIII R 306/81, BStBl. II 1986, 252; BFH v. 7.7.1987 – IX R 116/82, BFH/NV 1988, 433); Zahlung für die Duldung von Baubeschränkungen wegen der Errichtung einer Hochspannungsleitung neben dem Grundstück, das als solches zwar im Schutzstreifen liegt, aber nicht von der Leitung überspannt und daher auch nicht zur Nutzung überlassen wird (BFH v. 17.5.1995 – X R 64/92, BStBl. II 1995, 640); Entschädigung für Lärm- und Abgaseinwirkungen wegen des Neubaus einer Bundesstraße neben dem Grundstück, auch wenn diese nach der Höhe der Mieteinnahmen bemessen wird (FG München v. 3.3.2004 – 9 K 2400/03, EFG 2004, 1120, rkr.).

Einstweilen frei.

52–59

### c) Abgrenzung zur Veräußerung

60

**Kein endgültiger Verlust der Herrschaftsgewalt:** Keine Einkünfte aus VuV liegen regelmäßig vor, wenn es an einer zeitlichen Begrenzung der Nutzungsüberlassung fehlt; dann handelt es sich um ein Veräußerungsentgelt, das im PV nicht stbar ist, abgesehen von den Fällen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Für die zeitliche Begrenzung kommt es weniger auf die vertragliche Befristung an; entscheidend ist, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung das Nutzungsverhältnis nicht zu einem endgültigen Verlust der Herrschaftsgewalt über das überlassene WG führt.

Das Erfordernis einer zeitlichen Begrenzung der Nutzungsüberlassung war in § 38 EStG 1925 (RGBl. I 1925, 189) noch ausdrücklich im Tatbestand der Einkünfte aus VuV enthalten. Seit dem EStG 1934 fehlt es zwar an einer ausdrücklichen Regelung; durch die Heranziehung der Begriffe „Vermietung und Verpachtung“ ist die zeitliche Begrenzung aber jedenfalls als typusprägend für die unter § 21 fallenden Rechtsverhältnisse anzusehen.

**Keine Möglichkeit der Rückübertragung der Herrschaftsgewalt:** Bleibt der zur Nutzungsüberlassung Verpflichtete zwar zivilrechtl. Eigentümer des überlassenen Grundstücksteils, verliert er seine Herrschaftsgewalt daran wirtschaftlich gesehen jedoch endgültig in vollem Umfang und ist eine Rückübertragung dieser Herrschaftsgewalt praktisch unmöglich, so ist keine zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung, sondern ein Veräußerungsvorgang anzunehmen (BFH v. 18.8.1977 – VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796; BFH v. 14.10.1982 – IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203, unter 1.4). Häufig sind dies Fälle, in denen die Vertragsparteien an sich eine Übertragung des Eigentums an dem betroffenen Grundstücksteil gewollt haben, dies aber wegen der zivilrechtl. Unteilbarkeit eines Grundstücks und des abschließenden Katalogs der beschränkten dinglichen Rechte nicht durchführbar war.

**Beispiel:** Der Stadt wird eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit eingeräumt, unter dem Grundstück unwiderruflich und immerwährend massive Bauwerke (U-Bahn-Röhren und einen unterirdischen Kreuzungsbahnhof) zu errichten und zu betreiben (BFH v. 18.8.1977 – VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796).

Erst recht nicht unter § 21 fallen Zahlungen für die Aufgabe eines Rechts am Grundstück eines Dritten (schuldrechtl. Vereinbarungen, dingliche Nutzungsrechte), das dieser fortan wieder aus eigenem Recht nutzt (zB BFH v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026; Verzicht auf ein auf fünf Jahre befristetes Wohnrecht).

Die Rspr. hat in Grenzfällen betont, dass es nicht entscheidend auf eine vorhandene oder fehlende Befristung der Vereinbarung, sondern vor allem darauf ankommt, ob faktisch ein endgültiger Verlust der Herrschaftsgewalt eintritt. Dafür erscheint maßgeblich, ob nach Inhalt und voraussichtlicher Durchführung der Vereinbarung die Möglichkeit eines Rückfalls der Nutzungsmöglichkeit an den Überlassenden als jedenfalls nicht ausgeschlossen erscheint.

**Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung trotz zeitlich nicht begrenzter Nutzungsüberlassung:** In bestimmten Sonderfällen hat der BFH auch Dauerrechtsverhältnisse, die zeitlich nicht begrenzt waren, als VuV eingeordnet, weil mindestens ebenso gewichtige Gründe gegen die Annahme einer Veräußerung sprachen. Diese Sonderfälle lassen sich in zwei Fallgruppen einteilen, wobei die Abgrenzung zu veräußerungsähnlichen Vorgängen fließend und schwierig ist. Diese Fragen sind nicht mehr klärungsbedürftig (BFH v. 19.12.2002 – IX B 79/02, BFH/NV 2003, 501, NZB).

► *Gebrauchsüberlassung für beschränkte Zwecke:* Es handelt sich um ein bloßes Nutzungsverhältnis, das einem Fremdbesitzer nur den Gebrauch der Sache zu einem vertraglich festgelegten beschränkten Zweck ermöglicht (so ausdrücklich BFH v. 11.3.1976 – IV B 62/75, BStBl. II 1976, 535). Ausnahmsweise hat der BFH auch Dauerrechtsverhältnisse, die zeitlich nicht begrenzt waren, als VuV eingeordnet, weil mindestens ebenso gewichtige Gründe gegen die Annahme einer Veräußerung sprachen. Beispiele:

- Dauerhafte Übernahme der Verpflichtung, dem Nachbarn einen Grundstücksteil als Kfz.-Stellplatz gegen ein einmaliges Entgelt zur Verfügung zu stellen, gleichzeitig Eingehung einer entsprechenden öffentlich-rechtl. Baulast gegenüber der Gemeinde (BFH v. 26.8.1975 – VIII R 167/71, BStBl. II 1976, 62; VuV, wenn die privatrechtl. Verpflichtung gegenüber dem Nachbarn der Gesamtleistung das Gepräge gibt; § 22 Nr. 3, wenn die öffentlich-rechtl. Baulast im Mittelpunkt steht). Ebenso BFH v. 4.9.1996 – XI R 20/96, BFH/NV 1997, 336, für die Verpflichtung/Baulast, eine Kanalleitung auf dem Grundstück zu dulden.



- Beschränkt persönliche Dienstbarkeit, die zur Duldung einer Ferngasleitung in einer Tiefe von 1–2 m unter der Grundstücksoberfläche verpflichtet (BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643: Aufteilung in eine nicht nach Nr. 1 stbare Zahlung für die Minderung des Bodenwerts und eine nach Nr. 1 stbare Nutzungsvergütung; im entschiedenen Fall allerdings LuF).
- Dauerhafte Überlassung unterirdischer Hohlräume zur Auslösung vorhandener Salzvorkommen und anschließenden Einlagerung von Erdöl gegen eine Einmalzahlung, wobei im Falle der Nichtausübung der Rechte die Pflicht zur unentgeltlichen Rückübertragung besteht (BFH v. 14.10.1982 – IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203; in der Tendenz ebenso bereits BFH v. 11.3.1976 – IV B 62/75, BStBl. II 1976, 535, AdV).
- Zahlung für die Überspannung des Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung, sofern dies mit der Einräumung einer Nutzungsbefugnis verbunden ist (BFH v. 19.4.1994 – IX R 19/90, BStBl. II 1994, 640; FG Düss. v. 20.9.2016 – 10 K 2412/13 E, EFG 2016, 1877, nrkr., Az. BFH IX R 31/16; die Rechtslage ist durch den Beschluss des BFH v. 11.4.2017 – IX R 31/16, BFH/NV 2017, 968 zweifelhaft geworden, s. Anm. 300 „Hochspannungsleitung“); anders hingegen, wenn das Grundstück nur im Schutzstreifen der Stromleitung liegt, was zwar Baubeschränkungen, aber keine Nutzungsüberlassung zur Folge hat, vgl. BFH v. 17.5.1995 – X R 64/92, BStBl. II 1995, 640).
- Auch die Überbaurente nach § 912 BGB wird – trotz der prinzipiell nicht begrenzten Dauer – nicht für einen Veräußerungsvorgang gezahlt und fällt daher unter § 21 (s. Anm. 300 „Überbaurente“).
- Zur Behandlung von Entschädigungen für die Hinnahme naturschutzrechtl. Beschränkungen ausführl. FUCHS/LIEBER, FR 2005, 285.
  - ▶ *Dem Typus nach kein Kaufvertrag*: Die Vereinbarung begründet zwar Eigenbesitz des Vertragspartners, entspricht aber aus anderen Gründen nicht dem Typus des Kaufvertrags. Beispiele:
    - „Verkauf“ eines Quellgrundstücks an die Gemeinde mit dem Recht zur Wasserentnahme, aber der Pflicht zur Rückübertragung bei Beendigung der Quellennutzung; das laufend zu zahlende Entgelt ist zunächst von der Menge des entnommenen Wassers, später von den Wasserpreisen der Gemeinde abhängig (BFH v. 30.10.1967 – VI 331/64, BStBl. II 1968, 30).
    - Einräumung einer zeitlich nicht begrenzten Grunddienstbarkeit an einer Teilfläche eines dem Stpfl. gehörenden Sees zugunsten des Käufers eines Ufergrundstücks, der die Teilfläche unter Ausschluss des Eigentümers nutzen durfte, wobei das Jagd-, Fischerei- und Schilfgewinnungsrecht jedoch beim Stpfl. blieb (BFH v. 17.10.1968 – IV 84/65, BStBl. II 1969, 180, zu LuF; offengelassen, ob im PV § 21 oder § 22 Nr. 3 anzuwenden wäre).

Einstweilen frei.

61–63

#### d) Sonderfall: Einnahmen aus der Verwertung von Bodenschätzen

**Schrifttum:** REINBERG, Verwertung von Bodenschätzen, Stbg 1958, 118; WEHBERG/BUSCHHOFF, Die Verwertung von Bodenschätzen und Einkommensteuer, Stbg 1959, 36; MITTMANN, Die Besteuerung der Substanzausbeuterechte, DStR 1967, 280; HUHNS, Grundstücksausbeutungsverträge im Einkommen- und im Umsatzsteuerrecht, Diss., Münster 1973; FELSMANN, Einkommensteuerliche Fragen bei Verwertung von Bodenschätzen, Inf. 1976, 217; STRÖFER, Zivilrechtliche Einordnung der Substanzausbeuterverträge, BB 1979, 1477; SCHULZE BUSCHHOFF, Bodenschätze und Einkommensteuer, Inf. 1984, 241; KNOB-

BE-KEUK, Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, DB 1985, 144; BORGREVE, Einkommensbesteuerung des Entgelts für Bodenschätze, DB 1985, 1661; MEYER, Einkommensteuerliche Behandlung von Substanzausbeuteverträgen, DStR 1986, 422; SCHUHMANN, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Bodenschätze, StBp. 1987, 1; SCHUHMANN, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Bodenschätze, StBp. 1993, 54; KREFT, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Verwertung von Bodenschätzen, GStB 2008, 66; KREFT, Veräußerung von Kiesvorkommen als private Vermögensverwaltung eingestuft, GStB 2010, 183; STAHL, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen, in BINNEWIES/SPATSHECK (Hrsg.), FS Michael Streck, Köln 2011, 233.

#### 64 aa) Behandlung von Ausbeuteverträgen als Pachtverträge

Die Verwertung von Bodenschätzen führt zu Einkünften aus VuV, wenn der Bodenschatz dem PV zuzurechnen ist und wenn der Vertrag über den Abbau strechtl. als Vereinbarung über eine zeitlich begrenzte Überlassung des Grundstücks anzusehen ist. Bodenschätze (zum Begriff s. § 7 Anm. 523; zur Entstehung als selbständiges WG s. § 7 Anm. 526) sind – auch bei Landwirten – regelmäßig nicht dem BV zuzuordnen (BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; s. § 7 Anm. 530–537). Ob eine zeitlich begrenzte Überlassung vorliegt, hängt davon ab, ob der Ausbeutevertrag nach seinem wirtschaftlichen Gehalt, wie er sich nach dem Gesamtbild der gestalteten Verhältnisse des Einzelfalls unter Berücksichtigung des wirklichen Willens der Vertragsparteien darstellt, typusmäßig als Pachtvertrag oder als Kaufvertrag zu qualifizieren ist. Auf die Bezeichnung des Vertrags kommt es dabei nicht an.

**Zivilrechtliche Einordnung:** Von der Rspr. der Zivilgerichte werden Verträge, mit denen ein Grundstückseigentümer einem anderen das Recht einräumt, Bodenschätze abzubauen (Ausbeuteverträge, Übertragung eines Abbaurechts), seit jeher idR als Pachtverträge iSd. § 581 BGB (also nicht als Kaufverträge) angesehen, denn auch Pachtverträge enthalten durch das Recht zur Fruchtzüchtung (Aneignung der Früchte) kaufähnliche Elemente.

RG v. 19.11.1881 – III 140/81, RGZ 6, 4 (unter Rückgriff auf das gemeine Recht); RG v. 14.1.1919 – III 336/18, RGZ 94, 279; BGH v. 7.12.1984, BGHZ 93, 142, unter II.2.a; BGH v. 10.11.1999 – XII ZR 24/97, WM 2000, 545, unter 2.a; BGH v. 17.12.1999 – V ZR 448/98, WM 2000, 536, alle mwN; krit. zu dieser Rspr. STRÖFER, BB 1979, 1477.

**Steuerliche Beurteilung:** Dem folgend ordnet der BFH – wie schon der RFH – die Einnahmen aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Grundstücken zum Zweck einer der Menge nach nicht festgelegten Ausbeute der darin ruhenden Bodenschätze den Einkünften aus VuV zu.

RFH v. 17.7.1929, RStBl. 1929, 585, unter I.; RFH v. 23.12.1936, RStBl. 1937, 635 (auch bei Vereinbarung eines dinglichen Abbaurechts); RFH v. 26.5.1937, RStBl. 1937, 987; RFH v. 15.6.1938, RStBl. 1938, 870 (auch bei Zahlung des größten Teils des Entgelts in einer Summe); BFH v. 13.5.1959 – IV 159/58 U, BStBl. III 1959, 294 (auch wenn sich das Entgelt nicht nach der Vertragslaufzeit, sondern der Ausbeutemenge bemisst); BFH v. 23.10.1959 – VI 131/58 U, BStBl. III 1960, 3; BFH v. 13.11.1964 – VI 208/63, HFR 1965, 209; BFH v. 2.3.1966 – VI 161/65, BStBl. III 1966, 364; BFH v. 11.3.1976 – IV B 62/75, BStBl. II 1976, 535; BFH v. 14.10.1982 – IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203, unter 1.3; BFH v. 25.6.1985 – IX R 60/82, BFH/NV 1985, 74 (unter Auseinandersetzung mit der Gegenauffassung); BFH v. 7.7.1987 – IX R 202/87, BFH/NV 1987, 640; BFH v. 15.3.1994 – IX R 45/91, BStBl. II 1994, 840 (eine zusätzliche Entschädigung für die zeitweilig fehlende landwirtschaftliche Nutzbarkeit gehört jedoch zu den Einkünften aus LuF; insoweit Abweichung von BFH v. 21.10.1960 – VI 169/59 S, BStBl. III 1961, 45); BFH v. 24.10.2012 – IX R 6/12, BFH/NV 2013, 907; BFH v. 11.2.2014 – IX R 25/13, BStBl. II 2014, 566. Umfassend und teilweise krit. zur

älteren Rspr. WEHBERG/BUSCHHOFF, Stbg 1959, 36; der Rspr. zustimmend hingegen RA-SENACK, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, 2. Aufl. 2002, 19 ff.

Das BVerfG hat diese Rspr. verfassungsrechtl. nicht beanstandet (BVerfG v. 24.2.1978 – 1 BvR 114/75, HFR 1978, 251; BVerfG v. 10.2.1987 – 1 BvR 482/86, HFR 1988, 178, mit ausführl. Anm. ARNDT, StRK EStG 1975 § 21 Abs. 1 Nr. 1 R. 8; dazu auch TRZASKALIK, FS Tipke, 1995, 321 [335]).

**Nach der Gegenauffassung** sollen derartige Entgelte nicht stbar sein, weil es sich um eine Vermögensumschichtung handle und es ansonsten zu einer Substanzbesteuerung komme (KNOBBE-KEUK, DB 1985, 144; BORGGREVE, DB 1985, 1661; BEHREND, Die Lehre vom Steuertatbestand in Bezug auf die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, 1999, 231 ff.; wohl auch SCHIMMELE, Nutzungsüberlassung versus Vermögensveräußerung, 1997, 52 ff.; zusammenfassend zum Streitstand STAHL, FS Streck, 2011, 233). Die Auffassung der Rspr. ist uE zutr., weil hier kein Grund für eine Abweichung von der zivilrechtl. Einordnung derartiger Vertragsverhältnisse ersichtlich ist. Die Kritik wegen einer angeblichen Substanzbesteuerung ist unbegründet, da der Stpfl. in diesen Fällen für den Bodenschatz keinerlei Aufwendungen getragen hat. Damit fehlt es von vornherein an einem im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip beachtlichen Vermögensopfer, das erst die Grundlage für ein Absehen von der Besteuerung unter dem Topos „Substanzbesteuerung“ bilden kann.

Der BFH nimmt auch dann Einkünfte aus VuV an, wenn das Grundstück zwar zivilrechtl. übereignet wird, die Vertragsparteien aber die Rückübereignung nach Beendigung der Ausbeute vereinbart haben.

BFH v. 5.10.1973 – VIII R 78/70, BStBl. II 1974, 130; BFH v. 25.6.1985 – IX R 60/82, BFH/NV 1985, 74 (selbst wenn das Grundstück nach der Ausbeute nicht an den Überlassenden selbst, sondern mit dessen Willen an einen Dritten übertragen wird, weil der vorherige Eigentümer sich auch in diesem Fall nicht mit dem Abschluss des „Kaufvertrags“ endgültig des Grundstücks entäußert, sondern dessen Schicksal selbst nach der formellen Eigentumsübertragung noch bestimmt; dieser Fall weist allerdings einige sachverhaltsbedingte Besonderheiten auf und kann nicht ohne Weiteres verallgemeinert werden; hingegen hat FG Düss. v. 28.4.1975 – II 117/74 E, EFG 1975, 523, rkr., Einkünfte aus VuV in einem Fall verneint, in dem ein – lediglich schuldrechtl. – Rückkaufrecht zugunsten des Sohnes des vormaligen Eigentümers vereinbart worden war); BFH v. 24.11.1992 – IX R 30/88, BStBl. II 1993, 296 (eine Vereinbarung, nach der die Rückübereignungsverpflichtung als nicht geschlossen gelte, wenn sie zur Besteuerung führe, ist stl. unbeachtlich, wenn sie dem FA nicht offengelegt wird; allgemein zu Steuerklauseln vgl. Einf. ESt. Anm. 713); BFH v. 21.7.1993 – IX R 9/89, BStBl. II 1994, 231 (auch wenn zwar keine Rückübereignung, wohl aber ein Vorkaufsrecht des vormaligen Eigentümers vereinbart ist und dieser das Grundstück weiterhin unentgeltlich nutzen darf). Ähnlich bereits BFH v. 30.10.1967 – VI 331/64, BStBl. III 1968, 30 (Veräußerung eines Quellgrundstücks an die Gemeinde; als „Kaufpreis“ ist ein von der Menge des entnommenen Wassers abhängiger Betrag zu zahlen; bei Beendigung der Wasserentnahme Pflicht zur Rückübertragung des Grundstücks an den Stpfl.; s. auch Anm. 63). Kritisch zu dieser Rspr. SCHULZE BUSCHHOFF, Inf. 1984, 241.

Auch diese Rspr. ist uE zutr., weil bei der estrechtl. Wertung von Vertragsbeziehungen auf den wahren Rechtsgrund der vereinbarten Zahlungen abzustellen ist. Wollten die Vertragsparteien aber keine endgültige Übereignung, dann handelt es sich lediglich um eine Nutzungsüberlassung, die nach der gesetzlichen Wertung zu Einkünften aus VuV führt. Eine Rückgabeverpflichtung ist allein Wesensmerkmal des Pachtvertrags, nicht aber des Kaufvertrags. Auch das BVerfG hat diese Rspr. gerade mit dem Hinweis darauf gebilligt, dass vom wirtschaftlichen Erfolg her dieselbe Situation wie bei Abschluss eines Pachtvertrags herbeigeführt werde (BVerfG v. 3.6.1992 – 1 BvR 583/86, DSrR 1993, 273).

65 **bb) Behandlung von Ausbeuteverträgen als Kaufverträge**

Nur in Ausnahmefällen können Ausbeuteverträge als – im PV nicht zu stpfl. Einkünften führende – Kaufverträge (Übertragung von Bodensubstanz) angesehen werden. Die Rspr. stellt dabei entscheidend auf den wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarungen ab, wie er sich nach dem Gesamtbild der gestalteten Verhältnisse des Einzelfalls unter Berücksichtigung des wirklichen Willens der Vertragsparteien ergibt. Dies kann etwa bei einem Vertrag über den Abbau einer von vornherein fest begrenzten Menge eines Bodenschatzes der Fall sein. Bei der Vertragsgestaltung sollten Entgelte, die von der Abbau­menge abhängig sind, vermieden werden (MEYER, DStR 1986, 422 [424]; zahlreiche weitere – nach wie vor aktuelle – Gestaltungshinweise bei STRECK/STAHL, Inf. 1976, 457). Bislang hatte die Rspr. zur ESt die Möglichkeit der Annahme eines Kaufvertrags zwar verschiedentlich erörtert, dies aber noch in keinem Fall tatsächlich bejaht (BFH v. 26.3.1957 – V 286/56, HFR 1963, 273, ist zum USt er­gangen). Nunmehr hat der BFH (BFH v. 6.5.2003 – IX R 64/98, BFH/NV 2003, 1175, dort auch weitere Nachweise zur bisherigen Rspr.) erstmals die finanzgerichtliche Würdigung einer entsprechenden Vereinbarung als stfreie Kaufpreiszahlung bestätigt. Zweifelhaft ist allerdings der in dieser Entsch. zur Begr. herangezogene Verweis auf BFH v. 7.10.1958 (BFH v. 7.10.1958 – I 199/57 U, BStBl. III 1959, 5), weil dieses Ur­. zur Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 GewStG ergangen ist, ausdrücklich von der Behandlung bei VuV abweicht und auch gewstl. insoweit teilweise überholt ist (vgl. BFH v. 26.5.1976 – I R 74/73, BStBl. II 1976, 721).

Die neuere Entsch. des IX. Senats könnte auf eine Tendenz zur Lockerung der bisherigen Rspr. hindeuten, da der zugrundeliegende Sachverhalt trotz gewisser Besonderheiten (im Antrag auf Erteilung der Abbaugenehmigung – nicht allerdings im „Kaufvertrag“ – war die abzubauen­e Menge konkret angegeben; gleichzeitig entsprach diese Menge dem Umfang, der für das vom Abbauden beabsichtigte Bauvorhaben benötigt wurde) der bisherigen Rspr. wohl nicht zur Verneinung der Steuerbarkeit ausgereicht hätte, denn danach galten als starke Indizien für Einnahmen aus VuV trotz vertraglicher „Veräußerung“ einer bestimmten Menge bereits die vertragliche Pflicht des Abbaudenden zur Rekultivierung des Grundstücks (weil dies für einen Kaufvertrag über eine „einmalige Lieferung“ untypisch wäre) sowie die fehlende Gewährleistung für Art und Güte des Bodenschatzes (zu beidem BFH v. 12.12.1969 – VI R 197/67, BStBl. II 1970, 210). Ferner fällt auf, dass in der Entsch. des BFH (BFH v. 6.5.2003 – IX R 64/98, BFH/NV 2003, 1175) nicht mehr davon die Rede ist, ein Kaufvertrag könne nur dann angenommen werden, wenn es sich um eine „einmalige Lieferung“ handele. Die bisherige Rspr. hatte aber eben diese Einschränkung vorgenommen. Allerdings spricht einiges auch dafür, dass der BFH mit seiner Entsch. (BFH v. 6.5.2003 – IX R 64/98, BFH/NV 2003, 1175) lediglich den Vorrang der instanzgerichtlichen Tatsachenwürdigung betonen wollte.

Die Entsch. des Großen Senats des BFH zur Zulässigkeit von Absetzungen für Substanzverringerung bei Bodenschätzen, die in ein BV eingelegt werden (BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508), lässt keine Anhaltspunkte für ein Überdenken der bisherigen Rspr. erkennen (anders noch der Vorlagebeschluss v. 16.12.2004 – III R 8/98 BStBl. II 2005, 278, unter V.1.b bb (3)).

Keine Nutzungsüberlassung, sondern ein Veräußerungsgeschäft liegt vor, wenn das Grundstück mit dem Bodenschatz endgültig an einen Abbaubetrieb verkauft wird (BFH v. 25.11.1966 – VI 375/65, BStBl. III 1967, 226, zu § 8 Nr. 7 GewStG; BFH v. 21.7.2009 – X R 10/07, BFH/NV 2010, 184, wonach auch bei mehrfachem Verkauf von Grundstücken mit Kiesvorkommen kein gewerblicher Bodenschatzhandel vorliegt; zustimmend KREFT, GStB 2010, 183) oder wenn der Grundstückseigentümer den Abbau selbst vornimmt und die gewon-

nenen Bodenschätze an Dritte verkauft (vgl. BFH v. 12.12.1969 – VI R 197/67, BStBl. II 1970, 210; ggf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder LuF; s. auch § 7 Anm. 366–380). Ebenso stellt eine Schadensersatzzahlung für den unberechtigten Abbau durch einen Grundstücksnachbarn mangels Nutzungsüberlassung keine stpfl. Einnahme dar (FG München v. 4.9.1989 – 13 K 13236/84, EFG 1990, 62, rkr.; zu Schadensersatz s. auch Anm. 85).

Einstweilen frei.

66–68

## 2. Einkünfteerzielungsabsicht

**Schrifttum:** JAKOB/HÖRMANN, Einkünfteerzielungsabsicht oder Liebhaberei im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, FR 1989, 665; SCHWARZ, „Liebhaberei“ im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1991, 401; DETERING/POHL, Der Unterschied zwischen Anscheins- und Indizienbeweis – am Beispiel von Rückkaufangebot und Verkaufsgarantie im Bauherrenmodell, DStZ 1995, 361; SPINDLER, Zur steuerrechtlichen Bedeutung von Rück- und Verkaufsgarantien bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DB 1995, 894; SAUREN, Rückkaufs- bzw. Verkaufsgarantien beim Erwerb von Immobilien, DStR 1996, 1438; LANG, Einkünfteerzielungsabsicht bei Bauherrenmodellen mit Rückkaufsangeboten oder Verkaufsgarantien, FR 1997, 201; FLEISCHMANN, Zur steuerlichen Liebhaberei – Die neuesten Tendenzen in Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung, DStR 1998, 364; KOHLHAAS, Liebhaberei bei vermieteten Immobilien im Privatvermögen, BB 1998, 1139; Voos, Aktuelle Tendenzen bei der Ermittlung des Totalüberschusses bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1999, 877; HECHT, Ist der Begriff der „Liebhaberei“ im Vermietungs- und Verpachtungsbereich noch aktuell?, BB 2000, 226; LEU, Die Einkünfteerzielungsabsicht im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – Verbliebene Praxisrelevanz, DStR 2000, 129; PEZZER, Die Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – ein Mysterium als Folge des Einkünftedualismus, StuW 2000, 457; STEIN, Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei kurzfristiger Vermietung vor Selbstnutzung, DStR 2000, 626; STEIN, Abgrenzung von Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei bei der Vermietung von Grundstücken, Inf. 2001, 641, 676, 710; HEUERMANN, Vermietung auf bestimmte Zeit, Überschusserzielungsabsicht und in die Prognose einzubeziehende Besteuerungsmerkmale, DB 2002, 2011; HEUERMANN, Soll ein Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG in die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einbezogen werden?, DStZ 2002, 864; RISTHAUS, Verbesserte Verlustabzugsmöglichkeiten bei der Vermietung von Ferienwohnungen?, FR 2002, 909; SPINDLER, Zur Bedeutung von Indizien in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StBj. 2002/03, 61; STEIN, Praxisfragen zur Überschusserzielungsabsicht bei der Vermietung von Immobilien, DStR 2002, 1419; STEIN, Die neue BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung von Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei bei Vermietung von Ferienwohnungen, Inf. 2002, 257; THÜRMER, Einkünfteermittlung beim Vermieten von Ferienwohnungen; die neuen Rechtsprechungsgrundsätze, DB 2002, 444; THÜRMER, Einkünfteermittlung beim Vermieten von Ferienwohnungen, DStZ 2002, 855; WEBER-GRELLET, Vom normtypischen Verhalten zur normgerechten Tatbestandsprüfung, DB 2002, 2568; FUHRMANN, Liebhaberei bei natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften, KÖSDI 2003, 13994; HEUERMANN, Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung – Beweiszeichen und normgerechte Tatbestandsprüfung, StuW 2003, 101; PAUS, Liebhaberei bei verbilligter Wohnungsvermietung, DStZ 2003, 189; SCHUHMAN, Zum Vermieten von Ferienwohnungen, StBp. 2003, 87; STEIN, Noch einmal: Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei kurzfristiger Vermietung vor Selbstnutzung, DStZ 2003, 730; STEIN, Zur Einbeziehung von steuerbaren Veräußerungserlösen in die Liebhabereiprüfung bei § 21 EStG, DStZ 2003, 803; STEIN, Neues zur Abgrenzung von Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei bei der Vermietung von Grundstücken, Inf. 2003, 902; STEIN, Neue Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung zur Liebhabereiprüfung im Rahmen des § 21 EStG, StBp. 2003, 199; STUHRMANN, Einkünfteerzielungsabsicht unter Berücksichtigung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne, StB 2003, 82; WIRTZ, Die Einbeziehung von steuerbaren Veräuße-

rungserlösen in die Überschussprognose bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, FR 2003, 711; WÜBBELSMANN, Verbilligte Vermietung an Angehörige, EStB 2003, 361; DIEMEL-METZ, Sollten Steuerzahler die Nutzung ihrer Ferienwohnung überdenken?, DStR 2004, 495; HEUERMANN, Objektivierung eines subjektiven Tatbestandsmerkmals: Die Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung in der deutschen und österreichischen Rechtsordnung, DStZ 2004, 9; KORN/FUHRMANN, Entwicklungen und Zweifelsfragen zur „Liebhaberei“ im Einkommensteuerrecht (Teil II), DStZ 2004, 431; PAUS, Verbilligte Vermietung an Angehörige, EStB 2004, 497; STEIN, Verlustausgleich oder Liebhaberei bei der Vermietung von Grundstücken, Norderstedt; STEIN, Vermietung unter Marktniveau, EStB 2004, 158; STEIN, Keine Liebhaberei bei Vermietung auf Dauer?, DStZ 2004, 189; STEIN, Die Alte Mühle – Ein Fall zum Grübeln, DStZ 2004, 521; STEIN, Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung, wann darf das Finanzamt auf Liebhaberei prüfen?, EStB 2004, 371; CREDO, Abgrenzung von Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei am Beispiel der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien, Diss., Jena 2005; CREDO, Die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bei verbilligter Vermietung an Angehörige, DStZ 2005, 295; FLEISCHMANN, Der neue Liebhaberei-Erlass, DB 2005, 67; GRUNE, BMF-Schreiben zur Einkünfteerzielung bei Vermietung und Verpachtung, AktStR 2005, 37; SPINDLER, Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, in STAHL/STRAHL/CARLÉ (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn 2005, 165; STUHRMANN, Der Prognosezeitraum im Rahmen der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Vermietungseinkünften, Inf. 2005, 61; PEZZER, Vermietung und Verpachtung – eine strukturell defizitäre Einkunftsart, TIPKE/SÖHN (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, Köln 2005, 239; HABL, Einkünfteerzielungsabsicht versus Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, unter Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Hamburg 2006; PEZZER, Subjektive Merkmale für das Erzielen von Einkünften, DStR 2007, Beihefter zu Heft 39, 36; SPINDLER, Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung, DB 2007, 185; BREHM, Die Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, SteuStud. 2009, 127; HOFFMANN, Einkünfteerzielungsabsicht bei (langfristigem) Leerstand, GmbH-StB 2009, 351; STEIN, Keine Liebhaberei bei Wohnraumvermietung auf Dauer?, DStZ 2009, 768; STEIN, Praxisprobleme des Nachweises der Vermietungsabsicht bei leer stehenden Immobilien, DStR 2009, 1079; STEIN, Einkünfteerzielung und Einkünftermittlung bei der Vermietung von Ferienwohnungen, StBp. 2010, 101; STEIN, Einkünfteerzielungsabsicht und Werbungskostenabzug bei verbilligter Wohnraumvermietung an Angehörige, DStZ 2011, 80; LEISNER-EGENSPERGER, Zulässigkeit von Überschussprognosen bei Vermietungen?, DStZ 2010, 790; HEUERMANN, Können wir auf die Überschusserzielungsabsicht verzichten?, DStZ 2010, 825; BODE, Anmerkung zu BFH IX R 49/09, FR 2010, 1089; PAUS, Absicht der Einkünfteerzielung bei leer stehenden Räumen: Umbau erforderlich?, DStZ 2010, 23; SIEGMUND/UNGEMACH, Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung von Gewerbeimmobilien, NWB Nr. 47/2010, 3806; STEIN, Gesetzgebungsvorbehalt einer unwiderleglichen Vermutung, DStZ 2011, 442; PLÜCKER, Gewinnerzielungsabsicht als Anwendungsfall des Fremdvergleichs, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 703; THÜRMER, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Ferienwohnungen, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 833; WÜLLENKEMPER, Anmerkung zu Nds. FG v. 7.3.2012, EFG 2012, 1264; STEIN, Einige Gedanken zur Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung von Immobilien, DStZ 2013, 33; GÜNTHER, Einkünfteerzielungsabsicht in der Rechtsprechung des BFH, StBW 2014, 622.

#### 69 a) Anforderungen an die Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung

Aus dem in § 2 Abs. 1 enthaltenen Tatbestandsmerkmal „erzielt“ folgt, dass auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur dann vorliegen, wenn der Stpfl. mit Einkünfteerzielungsabsicht, im Fall der Überschusseinkunftsarten also mit Überschusserzielungsabsicht handelt (grundlegend BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; allgemein zur Einkünfteerzielungsabsicht s. § 2 Anm. 345 ff.; zur Einkünfteerzielungsabsicht bei VuV s. auch § 2 Anm. 464).

**Subjektives Tatbestandsmerkmal:** Die Einkünfteerzielungsabsicht wird von der uE zutreffenden hM als subjektives Tatbestandsmerkmal aufgefasst, auf dessen Vorliegen – wie bei anderen inneren Tatsachen auch – aus äußeren (objektiven) Umständen geschlossen werden muss (zum Streitstand s. § 2 Anm. 356; glA speziell zu § 21 SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 21 Rz. 153 [Stand Januar 2018]; SPINDLER, FS Korn, 2005, 165; davon abweichend zB PLÜCKER, FS Spindler, 2011, 703 mwN). Hierbei können einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis begründen oder eine Indizwirkung entfalten (s. § 2 Anm. 408). Der Stpfl. kann den Anscheinsbeweis erschüttern oder das Indiz widerlegen. Für den typischen Fall einer Wohnraumvermietung kommt es auf die objektiven Beweisanzeichen zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht jedoch nicht an, da deren Vorliegen typisierend angenommen wird (s. Anm. 70). Soweit es doch auf Beweisanzeichen (zB Veräußerung des Gebäudes innerhalb eines bestimmten Zeitraums nach Erwerb, s. Anm. 73; Intensität von Vermietungsbemühungen bei leerstehenden Wohnungen, s.u.) ankommt, sind tatsächliche Verständigungen darüber, ob sich ein Stpfl. im Einzelfall mit der Absicht der Einkünfteerzielung betätigt hat, grds. möglich, da es sich insoweit um eine Tatfrage handelt (BFH v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532).

**Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht:** Der Stpfl. gibt seinen Entschluss zur Vermietung endgültig auf, zB weil er die bislang vermietete Wohnung nunmehr selbst nutzen will oder er ausschließlich deren Verkauf betreibt. Wer einen Verkaufentschluss gefasst hat und zur Verbesserung seiner Verkaufschancen allenfalls noch an kurzfristigen Vermietungen interessiert ist, handelt ohne Einkünfteerzielungsabsicht (BFH v. 5.4.2005 – IX R 48/04, BFH/NV 2005, 1299). Zum nachträglichen WK-Abzug bei Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht s. Anm. 97.

**Gemeinschaftliche Einkünfteerzielung:** Die Einkünfteerzielungsabsicht muss sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch der des einzelnen Gesellschafters gegeben sein (stRspr., s. BFH v. 9.3.2011 – IX R 50/10, BStBl. II 2011, 704; s. auch Anm. 111 und § 2 Anm. 372).

**Verfahrensrechtlich** ist das FA zu einer vorläufigen StFestsetzung (§ 165 Abs. 1 AO) befugt, wenn ungewiss ist, ob der Stpfl. die Absicht hat, ein Grundstück, zB nach Abschluss der erforderlichen Sanierungsarbeiten, zu vermieten. Der WK-Abzug wird in diesen Fällen nur vorläufig gewährt und kann ggf. Jahre später rückgängig gemacht werden. Es gelten damit die Grundsätze, die in Fällen ungewisser Gewinnerzielungsabsicht (§ 2 Anm. 455) anzuwenden sind (BFH v. 16.6.2015 – IX R 27/14, BStBl. II 2016, 144).

## b) Typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung

### aa) Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht

70

**Auffassung des BFH:** Im Unterschied zur stark einzelfallbezogenen Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bei den anderen Einkunftsarten ist bei den Einkünften aus VuV grds. davon auszugehen, dass der Stpfl. beabsichtigt, letztlich einen Überschuss zu erwirtschaften, sofern die Vermietungstätigkeit auf Dauer angelegt ist.

BFH v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; ähnlich bereits BFH v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452; BFH v. 24.9.1985 – IX R 32/80, BFH/NV 1986, 449. Dies wird damit begründet, dass der Gesetzgeber die Vermietung von unbeweglichem Vermögen trotz der allgemein bekannten Tatsache, dass mit Immobilien allenfalls erst nach sehr langen Zeiträumen eine laufende Rendite zu erwirtschaften ist, ohne

Einschränkung weiterhin als Tatbestand der stbaren Erzielung von Einkünften erfasst. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 beruhe daher auf der typisierenden Annahme, dass die langfristige VuV trotz über längere Zeiträume anfallender WK-Überschüsse idR letztlich zu positiven Einkünften führe (ähnlich bereits BFH v. 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1995, 98, unter II.1.e zum Ausschluss der Liebhaberei bei der früheren Nutzungswertbesteuerung).

In späteren Entscheidungen hat der IX. Senat sein „grundsätzlich“ dahingehend weitergeführt, dass „ohne Prüfung“ von der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen sei. Ob nach der vertraglichen Gestaltung ein Totalüberschuss erreicht werden kann, ist unerheblich, denn dies wird nach der Rspr. gar nicht erst geprüft. Der Sache nach besteht damit bei der Einkunftsart VuV außerhalb der nachstehend (s. Anm. 72 ff.) aufgeführten Fallgruppen im Erg. eine unwiderlegbare Vermutung für das Vorhandensein von Einkunftserzielungsabsicht.

BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, unter 1.b; BFH v. 17.9.2002 – IX R 63/01, BFH/NV 2003, 454, unter 2.a; BFH v. 5.11.2002 – IX R 18/02, BStBl. II 2003, 914; dem folgt mittlerweile auch die FinVerw. (BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 1; einschränkend hingegen noch BMF v. 14.10.2002 – IV C 3 - S 2253 - 77/02, BStBl. I 2002, 1039 Rz. 1).

**Stellungnahme:** Angesichts der Tatsache, dass es allein dem Gesetzgeber vorbehalten ist, unwiderlegliche Vermutungen aufzustellen und der Rspr. folglich keine entsprechende Befugnis zusteht (so auch BFH v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393, unter 3. mwN), sah sich die Judikatur des IX. Senats des BFH erheblicher Kritik ausgesetzt (FISCHER, FR 1999, 1377; WEBER-GRELLET, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 264; WEBER-GRELLET, DB 2002, 2568; PAUS, DStZ 2003, 189 [193]; STEIN, DStZ 2004, 189; STEIN, DStZ 2011, 442; SCHELL, DStZ 2005, 202; BREHM, SteuStud. 2009, 127). Diese Kritik ist im Lichte der jüngsten gesetzgeberischen Entwicklungen jedoch nicht mehr berechtigt. Die mittlerweile stRspr. des BFH zur Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietung hat uE durch den Gesetzgeber des StVereinfG 2011 ihre Bestätigung erhalten. Wenn der Gesetzgeber jetzt schon für den Sonderfall der verbilligten Vermietung davon ausgeht, dass bei Überschreitung der 66 %-Grenze Vollentgeltlichkeit zu vermuten und eine Totalüberschussprognose nicht mehr vorzunehmen ist (BTDrucks. 17/5125, 38), dann kann das nur bedeuten, dass er erst recht für den Normalfall der Wohnraumvermietung von der Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht ausgeht. Der Gesetzgeber hat demnach offenkundig die stark typisierende Rspr. des IX. Senats des BFH zur Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht in seinen Willen aufgenommen (glA KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 21 Rz. 27; HEUERMANN, DStR 2011, 2082; aA STEIN, DStZ 2012, 19 [30]; STEIN, DStZ 2013, 33). Der BFH geht inzwischen ebenfalls davon aus, dass der Gesetzgeber mit dem StVereinfG 2011 die von der Rspr. vertretene Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht übernommen hat (BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275, unter II.4).

Soweit in der Literatur Kritik an der BFH-Rspr. aus der ganz entgegengesetzten Richtung geäußert und der Verzicht auf jegliche Überschussprognosen gefordert wird (LEISNER-EGENSPERGER, DStZ 2010, 790), kann dem nicht beigepllichtet werden (glA HEUERMANN, DStZ 2010, 825).



**bb) Keine Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht in bestimmten Fallgruppen** 70a

Eine Überprüfung im Wege einer Überschussprognose (s. Anm. 71) hält die Rspr. nur für bestimmte Fallgruppen für erforderlich. Hierbei handelt es sich nicht um einen abschließenden Katalog:

- Ferienwohnungen, die sowohl selbst genutzt als auch zur Vermietung angeboten werden (s. Anm. 72);
- zeitlich begrenzte Vermietung, insbes. bei Mietkaufmodellen, Rückkauf- und Weitervermittlungsgarantien, Veräußerung oder Selbstnutzung der Immobilie innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs mit der Anschaffung bzw. Herstellung (s. Anm. 73);
- Vermietung besonders aufwendiger Wohnungen (s. Anm. 74);
- Vermietung/Verpachtung unbebauter Grundstücke und gewerblicher Objekte (s. Anm. 75);
- Fehlen von Finanzierungskonzepten zur Kompensation hoher Schuldzinsen (s. Anm. 76).

**Bei leerstehenden Immobilien** hat die Rspr. ebenfalls spezifische Anforderungen für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht entwickelt (s. Anm. 77).

**Verbilligte Vermietung:** Bei Vereinbarung von Mietzinsen unterhalb von 75 % der ortsüblichen Marktmiete hielt die Rspr. ebenfalls eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht für erforderlich. Durch die Neuregelung der verbilligten Vermietung im Zuge des StVereinfG 2011 (s. Anm. 3 und 200) hat diese Rspr. nur noch für Altfälle Bedeutung (zu Einzelheiten s. Anm. 211).

**cc) Voraussetzungen der typisierenden Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht** 70b

**Auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit:** Ein solche liegt vor, wenn sie nach den bei Beginn der Vermietung ersichtlichen Umständen keiner Befristung unterliegt (BFH v. 9.7.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; BFH v. 29.3.2007 – IX R 7/06, BFH/NV 2007, 1847).

► *Subjektiver Entschluss zur langfristigen Vermietung:* Der Stpfl. muss den endgültigen Entschluss zur Vermietung gefasst haben. Ist er noch unentschlossen, ob er lang- oder kurzfristig vermieten, verkaufen oder selbst nutzen will, so ist der Tatbestand des § 21 Abs. 1 Nr. 1 nicht erfüllt. Die subjektive Komponente kann später jederzeit einsetzen (zB Übergang von befristeter zu dauerhaft angelegter Vermietung) oder auch wegfallen (zB Eigenbedarfskündigung eines unbefristeten Mietverhältnisses).

► *Auf bestimmte Zeit abgeschlossene Mietverträge* stellen noch keine Befristung idS dar. So kann eine Vermietungstätigkeit auch dann auf Dauer angelegt sein, wenn der ursprüngliche Vertrag – konkludent – verlängert werden soll. Auch wird eine Einkünfteerzielungsabsicht bei demjenigen vermutet, der Zeitmietverträge aneinanderreicht, ohne Selbstnutzungs- oder Verkaufsabsichten zu hegen (BFH v. 14.12.2004 – IX R 1/04, BStBl. II 2005, 211; BFH v. 2.4.2008 – IX R 63/07, BFH/NV 2008, 1323).

► *Auf Dauer angelegt:* Zur Beurteilung des Merkmals der Dauer orientiert sich die Rspr. am maßgeblichen Prognosezeitraum, der einer erforderlich werdenden Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht zugrunde liegen würde. Es geht folglich um einen Zeitraum von 30 Jahren (s. Anm. 71). Soll daher nach dem Konzept eines geschlossenen Immobilienfonds die Vermietungstätigkeit nur 20 Jahre

dauern, muss die Einkünfteerzielungsabsicht anhand einer Prognose überprüft werden (BFH v. 3.7.2008 – IX B 46/08, BStBl. II 2008, 815; BFH v. 20.1.2009 – IX R 49/07, BFH/NV 2009, 757, betr. 11-jährige Vermietungsdauer einer GbR).

**Der Leerstand einer Immobilie** steht der typisierenden Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht grds. nicht entgegen. Ist die Vermietungstätigkeit auf Dauer angelegt, so darf allerdings der Entschluss zur Einkünfteerzielung nicht im Zusammenhang mit dem Leerstand aufgegeben worden sein (BFH v. 31.7.2007 – IX R 30/05, BFH/NV 2008, 202), etwa weil der Stpfl. nunmehr ausschließlich den Verkauf der leerstehenden Immobilie betreibt (BFH v. 14.7.2004 – IX R 56/01, BFH/NV 2005, 37; ausführlich zum Leerstand s. Anm. 77).

**Objektbezogene Beurteilung:** Die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht gilt immer nur für das einzelne Mietobjekt (s. auch Anm. 71). Vermietet daher ein Stpfl. aufgrund eines einheitlichen Mietvertrags ein bebautes zusammen mit einem unbebauten Grundstück, so gilt die Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietungstätigkeit grds. nicht für die Vermietung des unbebauten Grundstücks (BFH v. 26.11.2008 – IX R 67/07, BStBl. II 2009, 370). Wenn nur einzelne von mehreren Gebäuden, die auf demselben Grundstück stehen, vermietet werden, darf daher die Einkünfteerzielungsabsicht nicht auf das gesamte Grundstück bezogen werden. Dies hat zur Folge, dass nicht sämtliche grundstücksbezogenen Aufwendungen als WK abgezogen werden können, sondern nur die auf das Mietobjekt entfallenden (BFH v. 1.4.2009 – IX R 39/08, BStBl. II 2009, 776; BFH v. 21.1.2014 – IX R 37/12, BStBl. II 2015, 631).

**Eintritt in bestehendes Mietverhältnis:** Die Einkünfteerzielungsabsicht des Rechtsträgers, von dem der Stpfl. das Vermietungsobjekt entgeltlich erworben hat, kann diesem nicht zugerechnet werden. Für die Beurteilung der Absicht des Erwerbers kommt es indes auf die Auslegung des Mietvertrags an, in den er gem. § 566 BGB eingetreten ist (BFH v. 22.1.2013 – IX R 13/12, BFH/NV 2013, 1151).

**Negative Voraussetzung** für die typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht: Es dürfen solche Umstände nicht vorliegen, die nach der Rspr. eine Überprüfung anhand einer Prognose erforderlich machen. Trotz einer auf Dauer angelegten Vermietung darf es sich bei dem Mietobjekt zB nicht um eine besonders aufwendige Wohnung, ein Gewerbeobjekt oder ein unbebautes Grundstück handeln (s. Anm. 74), dh. die Typisierung greift im Erg. nur bei auf Dauer angelegter Vermietung von „normalen“ Wohnungen ein.

**Feststellungslast:** Wenn die Voraussetzungen für die typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht nicht festgestellt werden können, dann geht dies zulasten des Stpfl., den nämlich im Zweifel die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht trifft (BFH v. 19.8.2008 – IX R 39/07, BStBl. II 2009, 138; BFH v. 20.7.2010 – IX R 49/09, BStBl. II 2010, 1038). Können daher zB im Bereich der Ferienhausvermietung keine zuverlässigen Feststellungen zu den ortsüblichen Vermietungszeiten getroffen werden, dann ist die Einkünfteerzielungsabsicht mit einer Prognose zu überprüfen (s. Anm. 72).

#### 70c dd) Folgen der Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht

Das subjektive Tatbestandsmerkmal „Einkünfteerzielungsabsicht“ ist typisierend anzunehmen, folglich nicht zu überprüfen. Danach kommt es auch nicht

darauf an, ob der Stpfl. im konkreten Fall einen Totalüberschuss erreichen kann. Eine Totalüberschussprognose ist entbehrlich (BFH v. 10.5.2006 – IX R 35/05, BFH/NV 2006, 1648). Die Einkünfteerzielungsabsicht ist bei auf Dauer angelegter Vermietung auch dann typisierend anzunehmen, wenn sich über längere Zeiträume WK-Überschüsse ergeben (stRspr., zB BFH v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; BFH v. 9.3.2011 – IX R 50/10, BStBl. II 2011, 704). Weiterhin sieht der BFH allein in der Tatsache, dass die Mieteinnahmen selbst ohne Berücksichtigung von AfA und Schuldzinsen noch nicht einmal die laufenden Aufwendungen decken, keinen Ausnahmefall, der schon für sich genommen zur Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht führen müsste (BFH v. 26.10.2004 – IX R 57/02, BStBl. II 2005, 388, unter 3., unter Aufhebung der gegenteiligen Entsch. FG Köln v. 19.9.2002 – 10 K 6870/97, EFG 2003, 91, rkr.). Selbst ein krasses Missverhältnis zwischen Mieteinnahmen und Schuldzinsen ist kein Grund die Einkünfteerzielungsabsicht zu überprüfen, solange zB das Finanzierungskonzept eine Kompensation der auflaufenden Schuldzinsen durch Einnahmen vorsieht (BFH v. 19.4.2005 – IX R 15/04, BStBl. II 2005, 754; BFH v. 10.5.2007 – IX R 7/07, BStBl. II 2007, 873). Erst recht ist es für sich genommen kein Grund für eine Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht, wenn eine Wohnung an Angehörige vermietet wird (s. allerdings zur verbilligten Vermietung Anm. 211) oder der Mietvertrag nur mündlich abgeschlossen wird (BFH v. 10.5.2006 – IX R 35/05, BFH/NV 2006, 1648).

### c) Einkünfteerzielungsabsicht aufgrund einer Überschussprognose

71

Sofern die grundsätzliche Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter VuV nicht eingreift, also insbes. in den in Anm. 72–76 dargestellten Fällen, ist diese Absicht aufgrund einer Überschussprognose festzustellen.

**Objektbezogene Betrachtung:** Die Überschussprognose ist für jedes Objekt gesondert vorzunehmen (BFH v. 31.10.2003 – IX B 97/03, BFH/NV 2004, 196; BFH v. 26.11.2008 – IX R 67/07, BStBl. II 2009, 370; BFH v. 11.8.2010 – IX R 3/10, BStBl. II 2011, 166). Von diesem Grundsatz enthält auch BFH v. 20.1.2004 (BFH v. 20.1.2004 – IV B 203/03, BStBl. II 2004, 355) keine Ausnahme, die auf eine objektübergreifende Betrachtung hindeuten würde. Vielmehr wurde dort für eine besondere Sachverhaltsgestaltung (s. Anm. 300 „Zweckentfremdung“) die Möglichkeit eröffnet, WK, die formal beim Objekt A entstanden sind, bei der Überschussermittlung für das Objekt B abziehen zu können. Innerhalb eines Objekts, über das nebeneinander mehrere Mietverhältnisse abgeschlossen worden sind (zB Mehrfamilienhaus), kann sogar eine weitere Differenzierung zwischen den einzelnen Mietverhältnissen erforderlich sein (BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 34).

**Dauer des Prognosezeitraums:** Der BFH geht für die Bemessung des Prognosezeitraums von der voraussichtlichen Nutzungszeit durch den Stpfl. sowie dessen unentgeltliche Rechtsnachfolger aus, die er – wenn sich nicht aus objektiven Umständen eine Befristung der Nutzung ergibt (s. Anm. 73) – typisierend mit 30 Jahren annimmt.

BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, unter 1.e cc; BFH v. 28.11.2007 – IX R 9/06, BStBl. II 2008, 515, betr. Vermietung von unbebautem Grundbesitz; ebenso mittlerweile BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 34 (BMF v. 23.7.1992 – IV B 3 - S 2253 - 29/92, BStBl. I 1992, 434, ging hingegen noch von 100 Jahren aus).

Maßgebend für die Wahl des 30-Jahres-Zeitraums war, dass dies der üblichen Gesamtlaufzeit von Immobilienfinanzierungen entspricht, die dem Stpfl. Anlass für entsprechende Planungen bietet. Hingegen ist der BFH der Auffassung, dass eine Kalkulation über 50 oder gar 100 Jahre nicht geeignet ist, auf das Vorhandensein oder Fehlen der Überschussabsicht zu schließen, weil eine solche Prognose zu viele spekulative Komponenten enthalte (so bereits BFH v. 27.7.1999 – IX R 64/96, BStBl. II 1999, 826). Diese Unsicherheiten sind wohl der tiefere Grund dafür, dass der IX. Senat so nachdrücklich auf das Aufstellen von Typisierungen und kaum widerleglichen Vermutungen (dazu HEUERMANN, DStZ 2004, 9) ausweicht.

**Schätzung der Einnahmen und Ausgaben:** Sofern keine ausreichenden objektiven Umstände für die konkrete zukünftige Entwicklung vorliegen, ist die Höhe der zukünftigen Einnahmen und WK nach dem Durchschnitt der letzten fünf VZ zu schätzen (BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, unter 1.e dd; vgl. auch BFH v. 16.9.2002 – IX B 70/02, BFH/NV 2003, 40, unter 3.); später eintretende Ereignisse können einzubeziehen sein (BFH v. 16.9.2015 – IX R 31/14, BFH/NV 2016, 188).

► *Inflationsbedingte Erhöhungen* sind dabei nicht zu berücksichtigen. Dies ist uE dadurch gerechtfertigt, dass das – bei Überschussprognosen ohnehin zugunsten der Stpfl. wirkende – Nominalwertprinzip ansonsten zu doppelten Verzerrungen führen würde.

► *Instandhaltungsaufwendungen* können nach den (vom Alter der Wohnung abhängigen) Höchstbeträgen des § 28 der II. BerechnungsVO, AfA für Einrichtungsgegenstände nach der amtlichen AfA-Tabelle für das Gastgewerbe geschätzt werden (BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, unter 1.e ee).

► *Hat der Steuerpflichtige auf zu hohe Werbungskosten-Überschüsse reagiert*, ist der Schätzung für die Zukunft der Durchschnitt der fünf (zukünftigen) VZ zugrunde zu legen, in denen sich die Maßnahmen erstmals ausgewirkt haben (BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, unter 1.g; BFH v. 6.11.2001 – IX R 34/97, BFH/NV 2002, 768).

► *Auch unvorhergesehene Kostensteigerungen* sind bei der Prognose zu berücksichtigen (BFH v. 26.7.2006 – IX B 162/05, BFH/NV 2007, 878, betr. Kosten der Dachsanierung eines 200 Jahre alten Ferienhauses).

#### **Ansatz der AfA in der Prognoserechnung:**

► *Grundsatz:* AfA sind in der Prognoserechnung nach § 7 Abs. 4 zu bemessen; negative Einkünfte, die diesen Wert aufgrund stl. Subventions- und Lenkungsnormen übersteigen, bleiben außer Ansatz.

BFH v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771, unter 2.e; BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, unter 1.e ff; ebenso zu § 21a iVm. § 7b bereits BFH v. 25.6.1991 – IX R 163/84, BStBl. II 1992, 23. Die FinVerw. sieht auch von einem Ansatz der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 ab (BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 34).

Auch WK-Überschüsse, die durch eine staatliche Reglementierung des Mietwohnungsmarkts entstehen, bleiben unberücksichtigt, weil sonst die sozial- und wohnungspolitische Zielsetzung dieser Normen unterlaufen würde (BFH v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771, unter 2.e).

► *Ausnahme:* Bei verkürztem Prognosezeitraum wegen einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung (s. Anm. 73) sind auch Sonderabschreibungen in die Prognose einzubeziehen, wenn der Zweck der jeweiligen Subventionsnorm dies gebietet (BFH v. 9.7.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; BFH v. 25.6.2009 – IX R 24/07, BStBl. II 2010, 127, betr. Sonderabschreibungen nach dem FördG; geltend gemachte Sonderabschreibungen nach den §§ 1, 3 und 4 FördG sind danach nicht in eine befristete Totalüberschussprognose – im Streitfall zehn Jahre

– einzubeziehen, wenn die nachträglichen HK innerhalb der voraussichtlichen Dauer der Vermietungstätigkeit gem. § 4 Abs. 3 FördG vollständig abgeschrieben werden; weiterführend HEUERMANN, DB 2002, 2011 [2014]).

**Sicherheitszu- und -abschläge:** Nach Auffassung des IX. Senats sollen die so geschätzten Einnahmen noch um einen Sicherheitszuschlag von 10 % erhöht und die geschätzten Ausgaben um ein Sicherheitsabschlag von 10 % vermindert werden (BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, unter 1.f; ebenso jetzt BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 34; glA SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 21 Rz. 225 [Stand Januar 2018]). Eine Begr. dafür gibt der IX. Senat nicht. Diese Zu- und Abschläge sind uE nicht gerechtfertigt (abl. auch GRUNE, AktStR 2005, 37 [51]), zumindest aber angesichts des langen Prognosezeitraums und der dadurch bedingten erheblichen Auswirkungen selbst kleinerer Änderungen (vgl. PEZZER, StuW 2000, 457 [463]) deutlich zu hoch. Bei dem langen Prognosezeitraums von regelmäßig 30 Jahren wirkt sich schon das auch hier geltende Nominalwertprinzip als erheblicher „Sicherheitspuffer“ zugunsten der Stpfl. aus, denn durch den Ansatz der Nominalwerte ergibt sich stl. auch dann noch eine positive Prognose, wenn in Gegenwart und naher Zukunft ausschließlich hohe WK-Überschüsse erzielt werden, die durch in fernerer Zukunft anfallende Einnahmenüberschüsse nur nominal ausgeglichen werden. Im Übrigen weicht der IX. Senat damit von der bislang für alle Einkunftsarten einheitlichen Handhabung ab, keine Zu- und Abschläge vorzunehmen. Trotz struktureller Vergleichbarkeit hat der X. Senat diese Rspr. für die Einkünfte aus Leibrenten nicht übernommen (BFH v. 16.9.2004 – X R 25/01, BStBl. II 2006, 228 = FR 2005, 499, mit Anm. KULOSA, HFR 2005, 103).

**Veräußerungsgewinne** bleiben unberücksichtigt, weil diese bei den Überschusseinkünften nicht stbar sind (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, unter C.IV.3.c aa [2]; BFH v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771, unter 2.a). Bisher nicht geklärt ist hingegen die Frage, ob innerhalb der Zehnjahres-Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 etwaige stpfl. Gewinne aus der Veräußerung des Grundstücks in die Überschussprognose bei VuV einzubeziehen sind. Im Gegensatz zur FinVerw. (BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 34) wird diese Frage von der mittlerweile ganz überwiegenden Auffassung in der Literatur – darunter zahlreiche Richter des für diese Frage zuständigen IX. Senats des BFH – bejaht.

So VOOS, DStR 1999, 877 (883); PEZZER, StuW 2000, 457 (466); THÜRMER, DB 2002, 444 (449); STAHL, BeSt. 2002, 16 (17); RISTHAUS, FR 2002, 909 (915); FUHRMANN, KÖSDI 2003, 13994 (14001); FUHRMANN, KÖSDI 2004, 14450 (14452); KORN/STRAHL, NWB F. 2, 8255 (8298); STUHRMANN, StB 2003, 82; HEUERMANN, StuW 2003, 101 (112); HEUERMANN, DStZ 2004, 9 (13); KORN/FUHRMANN, DStZ 2004, 431 (434) mwN; NACKE in LBP, § 21 Rz. 97 (Stand April 2018); SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 21 Rz. 168 und 221 (Stand Januar 2018); aA STEIN, DStZ 2003, 803; STEIN, StBp. 2003, 199 (211); ausführl. STEIN, Verlustausgleich oder Liebhaberei bei der Vermietung von Grundstücken, 2004, 78 ff.; WIRTZ, FR 2003, 711.

Die Auffassung der hL ist uE zutr., weil die „zufällige“ Aufspaltung einer einheitlichen Tätigkeit in verschiedene Einkunftsarten die Überschussprognose nicht beeinflussen darf (so – für den Fall eines Künstlers, der teils nichtselbständig, teils selbständig tätig war – BFH v. 6.3.2003 – XI R 46/01, BStBl. II 2003, 602, unter 3.) und die Rspr. bei steuerverstrickten Beteiligungen iSd. § 17 auch mögliche Veräußerungsgewinne in die Überschussprognose bei den Einkünften aus Kapitalvermögen einbezieht (BFH v. 8.10.1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596, unter 2.c). Die Auffassung der FinVerw. erscheint schon deshalb als inkonsequent, weil die Investitionszulage trotz ihrer StFreiheit in die Prognose

einzubeziehen sein soll (BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 35).

#### d) Fallgruppen der gesonderten Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht aufgrund einer Prognose

##### 72 aa) Einkünfteerzielungsabsicht bei Ferienwohnungen

**Gewerbliche Ferienhausvermietung:** Die nachfolgenden Grundsätze sind bei gewerblicher Ferienhausvermietung nach uE zutreffender Auffassung der FinVerw. nicht anzuwenden; vielmehr ist hier die Einkünfteerzielungsabsicht nach den für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltenden Kriterien zu beurteilen (OFD Koblenz v. 5.12.2004, DStR 2005, 379). Das Vermieten einer Ferienwohnung ist dann als gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen, wenn sie einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbar mit nicht üblichen Sonderleistungen des Vermieters angeboten wird (BFH v. 14.1.2004 – X R 7/02, BFH/NV 2004, 945; BFH v. 15.2.2005 – IX R 53/03, BFH/NV 2005, 1059; BFH v. 17.3.2009 – IV B 52/08, BFH/NV 2009, 1114, betr. hotelmäßiges Angebot, Verwaltung der Wohnung durch Feriendienstorganisation und Belegenheit in einer einheitlichen Wohnanlage).

**Ausschließlich zur Vermietung genutzte Ferienwohnungen:** Bei Ferienwohnungen, die zur Vermietung angeboten und weder selbstgenutzt noch zur Selbstnutzung vorgehalten werden, ist die Einkünfteerzielungsabsicht ebenfalls zu vermuten; dies gilt unabhängig davon, ob die Vermietung in Eigenregie oder durch Dritte erfolgt.

BFH v. 21.11.2000 – IX R 37/98, BStBl. II 2001, 705, unter II.3.; grundlegend dann BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, unter 1.b; BFH v. 5.11.2002 – IX R 18/02, BStBl. II 2003, 914; ferner BFH v. 17.9.2002 – IX R 11/02, BFH/NV 2003, 155; BFH v. 24.8.2006 – IX R 15/06, BStBl. II 2007, 256; BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 16.

▶ *Selbstnutzung im hier verwendeten Sinne:* Kurzfristige Aufenthalte in der Ferienwohnung anlässlich eines Mieterwechsels oder zur Erhaltung der Mietsache (Schlüsselübergabe, Schadensbeseitigung, Schönheitsreparaturen, Teilnahme an Eigentümerversammlungen) stellen keine Selbstnutzung dar (BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, unter 1.b; BFH v. 6.11.2001 – IX R 38/99, BFH/NV 2002, 770). Die FinVerw. folgt dem im Grundsatz, verlangt aber, dass der Aufenthalt während der normalen Arbeitszeit vollständig mit Arbeiten für die Wohnung ausgefüllt war. Dies gilt vor allem bei Aufenthalten während der Feriensaison oder bei gleichzeitiger Anwesenheit von Familienmitgliedern (BMF v. 20.11.2003 – IV C 3 - S 2253 - 98/03 II, BStBl. I 2003, 640 Rz. 1; BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 19; ergänzend dazu SenVerw. Berlin v. 12.1.2005, DStR 2005, 785; Nds. OFD v. 18.6.2010 – S 2254 - 52 - St 233/St 234, juris). Die unentgeltliche Überlassung der Wohnung, zB an Angehörige, gilt als Selbstnutzung (BFH v. 6.11.2002 – IX R 2/99, BFH/NV 2002, 771). Überträgt der Stpfl. die Vermietung einem Dritten (zB Feriendienstorganisation), schließt bereits eine im Vermittlungsvertrag formulärmäßig vorbehaltene Möglichkeit der Selbstnutzung die Anwendung der zugunsten der Einkünfteerzielungsabsicht bestehenden Vermutungsregel aus, ohne dass es darauf ankommt, ob erstens tatsächlich eine Selbstnutzung stattgefunden hat (BFH v. 7.6.2002 – IX B 15/02, BFH/NV 2002, 1300; BFH v. 16.3.2004 – IX B 140/03, BFH/NV 2004, 957; BFH v. 29.8.2007 – IX R 48/06, BFH/NV 2008, 34), zweitens zu welchen Zeiten (zB außerhalb der Ferienzeit), drittens in welchem

Umfang (geringfügig) oder viertens zu welchem Zweck die Selbstnutzung erfolgt ist. Ferner ist es ohne Belang, wie hoch die durchschnittlich erreichte Anzahl an Vermietungstagen liegt (BFH v. 16.4.2013 – IX R 26/11, BStBl. II 2013, 613; BFH v. 16.4.2013 – IX R 22/12, BFH/NV 2013, 1552, jeweils unter Aufhebung entgegenstehender FG-Urteile; glA WÜLLENKEMPER, EFG 2012, 1264).

► *Indizien für oder gegen Selbstnutzung:* Die FinVerw. (BMF v. 20.11.2003 – IV C 3 - S 2253 - 98/03 II, BStBl. I 2003, 640 Rz. 1; BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 17) hat Umstände benannt, bei deren Vorliegen von einer ausschließlichen Vermietung auszugehen ist: Vermietung über einen Vermittler mit vertraglichem Ausschluss der Selbstnutzung; räumliche Nähe der Ferienwohnung zur selbstgenutzten Wohnung, wobei eine unmittelbare Nähe in diesem Sinne nur anzunehmen sein soll, wenn sich die Hauptwohnung des Stpfl. in derselben Gemeinde befindet (OFD Nds. v. 18.6.2010 – S 2254 - 52 - St 233/St 234, juris); der Stpfl. verfügt über mehrere Ferienwohnungen; die Anzahl der Vermietungstage stellt sich als mindestens durchschnittlich dar; s. auch THÜRMEYER, DB 2002, 444 (449). Die Heranziehung zur Zweitwohnungssteuer ist im Rahmen der Gesamtwürdigung lediglich ein Indiz, das für eine Selbstnutzung sprechen kann; umgekehrt gilt dies auch für die Befreiung von der Zweitwohnungssteuer als Indiz gegen Selbstnutzung (BFH v. 6.11.2001 – IX R 35/00, BFH/NV 2002, 765; BFH v. 6.11.2001 – IX R 85/00, BFH/NV 2002, 767; BFH v. 26.10.2004 – IX R 26/02, BFH/NV 2005, 688).

Eine finanzgerichtliche Würdigung, von einer nahezu durchgängigen Vermietung während der Saison auf fehlende Selbstnutzung zu schließen, hat der BFH (BFH v. 6.11.2001 – IX R 38/99, BFH/NV 2002, 770) bestätigt. Andererseits hat der IX. Senat allein eine hohe Vermietungsdauer (im konkreten Fall zwischen 135 und 290 Tagen jährlich), intensive Vermietungsbemühungen und eine große Entfernung zwischen Privat- und Ferienwohnung (580 km) noch nicht ausreichen lassen, um ohne Weiteres von einem vollständigen Fehlen jeglicher Selbstnutzung auszugehen (BFH v. 6.11.2001 – IX R 25/00, BFH/NV 2002, 764). Umgekehrt soll allein eine sehr geringe Zahl an Vermietungstagen noch keinen zwingenden Schluss auf Selbstnutzung zulassen; hinzukommen müsste die Feststellung, dass der Stpfl. durch geeignete Maßnahmen eine Erhöhung des Vermietungsstands hätte erreichen können (BFH v. 25.6.2002 – IX R 61/01, BFH/NV 2002, 1442). Das eine hat uE mit dem anderen nichts zu tun; diese Entsch. dürfte jedoch bereits wieder überholt sein, weil in diesen Fällen zwar nicht die Selbstnutzung vermutet wird, wohl aber eine Überschussprognose vorzunehmen ist (s. BFH v. 26.10.2004 – IX R 57/02, BStBl. II 2005, 388, unter 2.c bb).

**Unterschreiten der ortsüblichen Vermietungszeiten:** Abweichend vom Grundsatz, dass bei ausschließlich an Feriengäste vermieteten Wohnungen die Einkünfteerzielungsabsicht zu vermuten ist, ist diese ausnahmsweise zu prüfen, wenn die tatsächliche Vermietungszeit die ortsübliche Vermietungszeit um mehr als 25 % unterschreitet, ohne dass Vermietungshindernisse (zB Instandsetzungsarbeiten) gegeben sind (BFH v. 26.10.2004 – IX R 57/02, BStBl. II 2005, 388, unter 2.c bb; BFH v. 14.12.2004 – IX R 70/02, BFH/NV 2005, 1040; BFH v. 24.8.2006 – IX R 15/06, BStBl. II 2007, 256). Das Unterschreiten führt also auch dann zur Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht, wenn eine Selbstnutzung nicht festgestellt werden kann. Ein Vermietungshindernis im vorstehenden Sinne liegt nicht vor, wenn die Vermietbarkeit am Ferienort allgemein schlecht ist (BFH v. 29.8.2007 – IX R 48/06, BFH/NV 2008, 34). Lassen sich, was in kleineren Ferienorten nicht selten vorkommen dürfte, ortsübliche Vermietungszeiten nicht feststellen, dann ist ebenfalls eine Überschussprognose anzustellen (BFH v. 31.1.2017 – IX R 23/16, BFH/NV 2017, 897). Der Stpfl. trägt nämlich generell die Feststellungslast für die Voraussetzungen der typisierenden Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht (BFH v. 19.8.2008 – IX R 39/07, BStBl. II

2009, 138; s. Anm. 70 aE). Zur Feststellung der ortsüblichen Vermietungszeiten ist nicht zwingend stets auf die Verhältnisse der politischen Gemeinde abzustellen, in dem die Ferienwohnung liegt. Vielmehr können auch die Gebiete mehrerer Gemeinden einzubeziehen sein, wenn diese einen gemeinsamen und einheitlichen touristischen Markt bilden. Auf die individuellen Vermietungszeiten anderer, zB benachbarter Ferienhausvermieter kann nur abgestellt werden, wenn deren Zahlen repräsentativ sind (BFH v. 19.8.2008 – IX R 39/07, BStBl. II 2009, 138). Unzulässig dürfte es jedenfalls sein, die ortsüblichen Verhältnisse aus den tatsächlichen Vermietungszeiten lediglich eines Gebäudekomplexes abzuleiten (BFH v. 24.6.2008 – IX R 12/07, BFH/NV 2008, 1484).

**Teils vermietete, teils selbst genutzte Ferienwohnungen:** Bei Ferienwohnungen, die sowohl zur Vermietung angeboten als auch selbstgenutzt (bzw. zur Selbstnutzung vorgehalten) werden, ist immer eine konkrete Prüfung der Überschusserzielungsabsicht erforderlich, weil der Umstand, dass die Wohnung auch zur privaten Erholung genutzt wird, den Schluss zulässt, dass WK-Überschüsse auch aus privaten Motiven hingenommen werden (BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, unter 1.c; BFH v. 16.4.2013 – IX R 26/11, BStBl. II 2013, 613). Zu Einzelheiten zur anzustellenden Überschussprognose s. Anm. 71. Eine Prüfung der Überschusserzielungsabsicht von Anfang an ist jedoch entbehrlich, wenn der Stpfl. nach einer kurzen Phase der Nutzung als (teils vermietete, teils selbstgenutzte) Ferienwohnung wegen Unwirtschaftlichkeit zur Dauervermietung übergeht (BFH v. 17.9.2002 – IX R 63/01, BFH/NV 2003, 454, unter 2.b).

**Bei zeitlich nicht durchgehender Vermietung** der Ferienwohnung ist die Einkünfteerzielungsabsicht mittels einer Prognose zu überprüfen. Wird zB die Ferienwohnung nur in der Sommersaison an Gäste vermietet, in der übrigen Zeit aber weder selbst genutzt noch zur Vermietung bereitgehalten, dann ist dieses Verhalten nicht mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit vergleichbar. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist bei einem solch untypischen Vermieterverhalten nicht zu vermuten, unabhängig davon, ob eine Selbstnutzung stattgefunden hat oder die ortsüblichen Vermietungszeiten unterschritten sind (BFH v. 28.10.2009 – IX R 30/08, BFH/NV 2010, 850). Auch bei einer Immobilie, die zeitweise für einen oder mehrere Tage als Ferienwohnung und zeitweise durch mehrmonatige Zeitmietverträge an feste Mieter vermietet wird, ist eine Überschussprognose anzustellen (Sächs. FG v. 6.3.2017 – 6 K 1304/14, juris, nrkr., Az. BFH IX R 37/17).

**Als Werbungskosten abziehbar sind** (zum Nachstehenden grundlegend BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, unter 1.e aa, bb; dem folgend BMF v. 20.11.2003 – IV C 3 - S 2253 - 98/03 II, BStBl. I 2003, 640 Rz. 2):

- ▶ *die ausschließlich auf die Vermietung entfallenden Aufwendungen* (zB für Werbung) in voller Höhe,
- ▶ *die sowohl durch die Vermietung als auch durch die Selbstnutzung veranlassten Aufwendungen* anteilig nach dem Verhältnis zwischen Selbstnutzungs- und Vermietungszeitraum.

Ist die Möglichkeit zur Selbstnutzung zeitlich beschränkt (zB durch entsprechende Vereinbarung mit dem Vermittler; zur Abgrenzung von anderweitigen Vertragsgestaltungen BFH v. 17.9.2002 – IX R 16/02, BFH/NV 2003, 156), ist der Selbstnutzung nur die vorbehaltene Zeit, dagegen die gesamte übrige Leerstandszeit der Vermietung zuzurechnen. Ist die Selbstnutzung hingegen jederzeit möglich, sind die Leerstandszeiten im Wege der Schätzung aufzuteilen. Aufent-



haltszeiten zu Renovierungs- und Reparaturzwecken rechnen zwar nicht zur Selbstnutzung (s.o.), doch dienen Schönheitsreparaturen sowohl der Selbst- wie der Fremdnutzung. Deshalb sind die auf diese Zeiten fallenden Aufwendungen ebenfalls aufzuteilen (BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726). Lässt sich der genaue Umfang der Selbstnutzung nicht aufklären – der Stpfl. trägt dafür die Feststellungslast –, ist im Wege einer typisierenden Schätzung davon auszugehen, dass die Leerstandszeiten (einschließlich der nicht feststellbaren Zeit der Selbstnutzung) zu gleichen Teilen durch das Vorhalten zur Selbstnutzung und das Bereithalten zur Vermietung entstanden und die darauf entfallenden Aufwendungen zu je 50 % der Selbstnutzung und der Vermietung zuzuordnen sind (aA STEIN, StBp. 2010, 101). Das BVerwG (BVerwG v. 27.10.2004 – 10 C 2.04, BFH/NV 2005, Beilage, 151) hat sich dieser Typisierung für den Bereich der Zweitwohnungsteuer ausdrücklich nicht angeschlossen.

Demgegenüber waren nach früherer Rspr. und Verwaltungsauffassung sämtliche Leerstandszeiten der Selbstnutzung zuzurechnen (BFH v. 25.6.1991 – IX R 7/85, BStBl. II 1992, 24; BFH v. 30.7.1991 – IX R 49/90, BStBl. II 1992, 27; BFH v. 15.10.1996 – IX R 81, 82/94, BStBl. II 1997, 496; BMF v. 4.5.1994 – IV B 3 - S 2253 - 34/94, BStBl. I 1994, 285). Diese sehr strenge Beurteilung wurde zu Recht aufgegeben, weil Leerstandszeiten bei Ferienwohnungen nicht notwendig durch eine beabsichtigte Selbstnutzung, sondern ebenso durch die Besonderheiten dieses Marktsegments (Saisonabhängigkeit; trotz nur wochenweiser Vermietung sind insgesamt höhere Einnahmen als bei Dauervermietung möglich) verursacht werden.

► *Zu den aufzuteilenden Aufwendungen* soll auch die Zweitwohnungsteuer gehören, obwohl diese nur dann erhoben wird, wenn der Stpfl. die Wohnung (auch) selbst nutzt und sie bei ausschließlich vermieteten Wohnungen nicht anfällt (BFH v. 15.10.2002 – IX R 58/01, BStBl. II 2003, 287, mit Anm. THÜRMER, HFR 2003, 341; THÜRMER, DStR 2003, 584). Der IX. Senat begründet dies damit, dass die Stpfl. die Zweitwohnungsteuer während der Zeit der Vermietung an Feriengäste nicht wegen eines der Privatsphäre (Selbstnutzung) zuzuordnenden Verhaltens tragen (uE zweifelhaft, weil die Zweitwohnungsteuer ausschließlich durch die Selbstnutzung ausgelöst wird).

### bb) Einkünfteerzielungsabsicht bei zeitlich begrenzter Vermietung

73

Hat sich der Stpfl. im jeweiligen VZ noch nicht entschieden, ob er das Grundstück langfristig vermieten oder kurzfristig verkaufen will, fehlt es jedenfalls am erforderlichen endgültigen Entschluss, durch langfristige Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die WK zu erzielen (BFH v. 15.9.1992 – IX R 15/91, BFH/NV 1994, 301; BFH v. 9.2.1993 – IX R 42/90, BStBl. II 1993, 658, unter I.2; BFH v. 8.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999, 468, unter II.1.a), denn Aufwendungen sind erst dann als vorab entstandene WK abziehbar, wenn sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Stpfl. den Entschluss, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst hat.

In den Fällen zeitlich begrenzter Vermietung ist für die Überschussprognose (weitere Einzelheiten s. Anm. 71) nicht der übliche 30-Jahres-Zeitraum, sondern nur die (kürzere) tatsächliche bzw. beabsichtigte Dauer der Vermögensnutzung zugrunde zu legen, wenn der Stpfl. bereits bei Herstellung oder Erwerb des Grundstücks dessen Veräußerung (bzw. Selbstnutzung) ernsthaft in Betracht gezogen hat (BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668, unter 2.b betr. Mietkaufmodell; BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, unter 2.; BFH v. 6.11.2001 – IX R 84/97, BFH/NV 2002, 769; BFH v. 6.11.2001 – IX R 44/99, BFH/NV 2002, 773, betr. Ferienwohnungen; BFH v. 29.3.2007 – IX R

7/06, BFH/NV 2007, 1847). In aller Regel ergibt sich für einen solchen – relativ kurzen – Betrachtungszeitraum insgesamt ein WK-Überschuss, so dass die Einkunftserzielungsabsicht zu verneinen ist.

**Mietkaufmodelle:** Hier sucht der Modellinitiator sowohl einen Anleger (erster Eigentümer der Wohnung), der ein – idR auf fünf Jahre befristetes – bindendes Verkaufsangebot abgibt, als auch eine am endgültigen Kauf interessierte Person, die die Wohnung jedoch zunächst nur anmietet. Der erste Eigentümer macht im Zeitraum bis zur späteren Veräußerung an den Kaufinteressenten hohe WK-Überschüsse geltend.

Nach der Rspr. bringt der Stpfl. mit der Abgabe eines befristeten Verkaufsangebots zum Ausdruck, dass er die Absicht hat, das Grundstück innerhalb der Angebotsfrist zu veräußern; Schwierigkeiten, bei Mietkaufmodellen einen zahlungskräftigen Zweitkäufer zu finden, sprechen nicht gegen das Vorhandensein einer solchen Absicht (BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668, unter 2.b, c). Der tatsächliche Abschluss eines Kaufoptionsvertrags ist nicht erforderlich, wenn jedenfalls der Initiator beauftragt worden ist, einen solchen Vertrag zu vermitteln (BFH v. 31.3.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774). In atypischen Fällen kann der Stpfl. jedoch die für die Veräußerungsabsicht sprechende Vermutung entkräften (BFH v. 11.8.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292). Sofern beim Mietkauf bereits mit Abschluss des „Mietvertrags“ das wirtschaftliche Eigentum auf den „Mieter“ (Käufer) übergegangen ist (dazu BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182), ist eine Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht beim „Vermieter“ entbehrlich, weil es bereits am Tatbestand der Nutzungsüberlassung (s. auch Anm. 51) fehlt.

Wegen der insoweit eindeutigen Rspr. und der Verlängerung der Frist für die Steuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen auf zehn Jahre (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) hat dieses Modell heute keine praktische Bedeutung mehr (SPINDLER, DB 2007, 185 [187]). Die dargestellten Aussagen der Rspr. gelten aber auch für vergleichbare Gestaltungen.

**Rückkauf- und Weitervermittlungsgarantien:** Gibt der Initiator gegenüber dem Stpfl. die Garantie ab, das Objekt innerhalb einer bestimmten Frist, in der planmäßig nur ein WK-Überschuss erwirtschaftet werden kann, zu einem Kaufpreis, der in etwa den Gesamtkosten entspricht, zurückzukaufen oder einen entsprechenden Verkauf an Dritte zu vermitteln, ist dies ein Anzeichen dafür, dass der Stpfl. noch nicht endgültig entschlossen ist, das Objekt langfristig zu vermieten (BFH v. 14.9.1994 – IX R 71/93, BStBl. II 1995, 116, unter I.3; BFH v. 5.9.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676, unter II.2.a [1]; BFH v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789, unter III.2.a [1]; BFH v. 8.3.2006 – IX R 19/04, BFH/NV 2006, 1637; ebenso bereits BFH v. 10.8.1988 – IX R 20/84, BFH/NV 1989, 160, unter 3.). Bei Immobilienfonds mit hohen Steuervorteilen genügt es, wenn der garantierte Kaufpreis zwar geringer ist als dieormaligen Aufwendungen, aber gemeinsam mit anderen Faktoren jedenfalls zu einem wirtschaftlich ausgeglichenen Erg. führt (BFH v. 5.9.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676, unter II.2.b [3]). Voraussetzung ist allerdings, dass sich aus den Umständen folgern lässt, dass die Garantie für die Entsch. des Stpfl. über die Beteiligung an dem Modell bedeutsam war (zu einzelnen Beweisanzeichen BFH v. 14.9.1994 – IX R 71/93, BStBl. II 1995, 116, unter I.3; BFH v. 14.9.1994 – IX B 97/93, BFHE 175, 541 = DB 1995, 252; wenn der Stpfl. sich um eine Absicherung der Garantie bemüht hat; BFH v. 14.2.1995 – IX R 95/93, BStBl. II 1995, 462; jedenfalls dann, wenn ein gesondertes Entgelt zu zahlen ist; BFH v. 22.4.1997 – IX R 17/96, BStBl. II 1997, 650; nicht, wenn feststeht, dass der Stpfl. von der

Garantie nur unter besonderen Umständen Gebrauch machen will). Daran fehlt es, wenn der Stpfl. die Rückkaufgarantie gar nicht kennt (BFH v. 14.9.1994 – IX B 142/93, BStBl. II 1995, 778; BFH v. 10.10.2000 – IX R 52/97 BFH/NV 2001, 587; BFH v. 8.3.2006 – IX R 19/04, BFH/NV 2006, 1637), was in der Praxis aber kaum vorkommen dürfte; im Zweifel soll das FA die Kenntnis des Stpfl. beweisen müssen (BFH v. 24.1.1995 – IX R 70/93, BStBl. II 1995, 460; BFH v. 14.9.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67).

Nimmt das FG die Gesamtwürdigung erst nach Ablauf der Frist für die Ausübung der Rückkaufgarantie vor, ist als ein Indiz für den von Anfang an vorhandenen Entschluss zur endgültigen Einkunftserzielung auch zu berücksichtigen, dass der Stpfl. von der Garantie tatsächlich keinen Gebrauch gemacht hat (BFH v. 10.2.1999 – IX S 10/98, BFH/NV 1999, 925; BFH v. 27.3.2000 – IX S 3/00, BFH/NV 2000, 1093, beide AdV; BFH v. 25.3.2003 – IX R 21/99, BFH/NV 2003, 1168; BFH v. 25.3.2003 – IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170, mit Anm. von BORNHAUPT, HFR 2003, 966; ebenso bereits SAUREN, DStR 1996, 1438).

Zu weiteren Möglichkeiten der Widerlegung der aus der Rückkaufgarantie folgenden Indizwirkung vgl. BFH v. 15.10.2002 – IX R 29/99, BFH/NV 2003, 462; eine kurze Zusammenfassung der Rspr. findet sich bei SPINDLER, DB 1995, 894; tendenziell krit. zur Indizwirkung der Rückkaufgarantie LANG, FR 1997, 201.

**Veräußerung oder Selbstnutzung innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs mit der Anschaffung/Herstellung:** An dem erforderlichen endgültigen Entschluss, das Grundstück auf Dauer zu vermieten, fehlt es, wenn der Mietvertrag über das gerade errichtete oder erworbene Gebäude mit der Absicht erworben wird, das Haus anschließend zu verkaufen (BFH v. 4.12.2001 – IX R 70/98, BFH/NV 2002, 635: fünf Jahre) oder selbst zu nutzen (BFH v. 9.7.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695, unter 2.: fünf Jahre; BFH v. 4.11.2003 – IX R 55/02, BFH/NV 2004, 484: der Stpfl. selbst trägt vor, er wolle die Wohnung in zehn Jahren selbst nutzen).

Für den Fall der Selbstnutzung wendet die FinVerw. diese Rspr. erst auf nach dem 31.12.2003 abgeschlossene Mietverträge (BMF v. 15.8.2003 – IV C 3 - S 2253 - 78/03, BStBl. I 2003, 427) bzw. auf nach dem 8.10.2004 angeschaffte Wohnungen an (BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 41), weil sie insoweit zuvor eine großzügigere Auffassung vertreten hatte (vgl. etwa OFD Düss. v. 23.1.1995, FR 1995, 289; OFD Frankfurt v. 20.7.1995, FR 1995, 756; krit. dazu bereits STEIN, DStZ 2000, 626).

Liegen solche eindeutigen Beweisanzeichen nicht von Anfang an vor, ist ein gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechendes Indiz rückblickend darin zu sehen, dass der Stpfl. das Grundstück innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von idR bis zu fünf Jahren seit der Anschaffung oder Herstellung veräußert oder selbst nutzt und innerhalb dieser Zeit insgesamt nur einen WK-Überschuss erzielt, wobei die Indizwirkung umso stärker ist, je enger sich der zeitliche Zusammenhang darstellt.

BFH v. 9.7.2002 – IX R 47/99, BStBl. II 2003, 580, unter Verweis auf die Rspr. zum gewerblichen Grundstückshandel (s. § 15 Anm. 1131); BFH v. 9.7.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; BFH v. 9.7.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565 (das in der kurzfristigen Veräußerung liegende Beweisanzeichen kann erschüttert werden, wenn der Stpfl. Umstände nachweist, die dafür sprechen, dass er den Verkaufsentchluss erst nachträglich gefasst hat); BFH v. 9.7.2003 – IX R 48/02, BFH/NV 2004, 170 (die Prüfung einer Indizwirkung ist auch bei einer Veräußerung nach fünf Jahren und acht Monaten erforderlich); BFH v. 31.10.2003 – IX B 97/03, BFH/NV 2004, 196 (diese Grundsätze gelten auch bei anschließender Selbstnutzung); BFH v. 18.1.

2006 – IX R 18/04, BFH/NV 2006, 1078 (je kürzer die Frist ist, desto stärker ist die Indizwirkung); BFH v. 29.12.2006 – IX B 139/05, BFH/NV 2007, 1084 (bei der Fünf-Jahres-Frist handelt es sich um keine starre Grenze); BFH v. 9.3.2011 – IX R 50/10, BStBl. II 2011, 704 (das Beweisanzeichen liegt auch vor, wenn die vermietete Immobilie in einem entsprechenden Zeitraum an eine die Vermietung fortführende gewerblich geprägte PersGes. veräußert wird, an der der Stpfl. selbst beteiligt ist).

Soweit die FinVerw. auch den Abschluss von Zeitmietverträgen oder einer kurzlaufenden Fremdfinanzierung als Beweisanzeichen gegen eine dauerhafte Einkunftserzielungsabsicht ansehen will (BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 6), ist dies durch die bisherige Rspr. nicht gedeckt (s. Anm. 70 zu Mietverträgen auf bestimmte Zeit, Anm. 73 zur zeitlich begrenzten Vermietung).

Der allgemeine Vorbehalt, ein Grundstück zu veräußern, wenn geänderte äußere Umstände dies erzwingen sollten, steht der Annahme einer Dauervermietung nicht entgegen (BFH v. 17.9.2002 – IX R 11/02, BFH/NV 2003, 155: mögliche spätere Veräußerung wegen eines aktuell nicht anstehenden, langfristig aber nicht auszuschließenden Ortswechsels des Stpfl.; BFH v. 2.4.2008 – IX R 63/07, BFH/NV 2008, 1323: indifferente Überlegungen zu möglicher Selbstnutzung). Gleiches gilt, wenn der Stpfl. sich nach einiger Zeit (im Streitfall zwölf Jahre) wegen Unwirtschaftlichkeit der Vermietung zur Veräußerung des Objekts entschließt (BFH v. 14.1.2003 – IX R 74/00, BFH/NV 2003, 752, unter 3.). Auch der Abschluss eines befristeten Mietvertrags allein (ohne Erklärung der Selbstnutzungsabsicht) reicht zur Verneinung der Einkunftserzielungsabsicht nicht aus, wenn die Vermietung nach Ablauf der Befristung fortgesetzt wird (BFH v. 14.12.2004 – IX R 1/04, BStBl. 2005, 211).

#### 74 cc) Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung besonders aufwendiger Wohnungen

Einen weiteren Ausnahmefall, in dem die Einkunftserzielungsabsicht besonders zu prüfen ist, stellt die Vermietung einer Wohnung dar, die in einem Wohnhaus gelegen ist, das so aufwendig gestaltet oder ausgestattet ist, dass die Marktmiete den besonderen Wohnwert einer solchen Wohnung offensichtlich nicht angemessen widerspiegelt (BFH v. 6.10.2004 – IX R 30/03, BStBl. II 2005, 386, unter 2.b, mit Anm. HEUERMANN, HFR 2005, 234; SCHELL, DSzZ 2005, 202). Dabei handelt es sich um Wohnungen, die üblicherweise nicht fremdvermietet werden. Der BFH verweist insoweit auf die Kriterien, die er zum Ansatz der Kostmiete in Fällen der Nutzungswertbesteuerung entwickelt hat.

Zum Beispiel Wohnfläche von mehr als 250 m<sup>2</sup> oder Vorhandensein einer Schwimmhalle (BFH v. 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1995, 98; BFH v. 27.3.2008 – IX B 36/07, BFH/NV 2008, 1149); zu weiteren Anhaltspunkten OFD München/Nürnb. v. 27.10.2004, DB 2005, 76. Allerdings spricht allein die historische Bausubstanz des vermieteten Gebäudes ebenso wenig gegen die typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht wie die aus Gründen des Denkmalschutzes bedingte Unabgeschlossenheit der Wohnungen (BFH v. 19.4.2005 – IX R 10/04, BStBl. II 2005, 692, betr. eine alte Mühle; BFH v. 27.10.2005 – IX R 3/05, BFH/NV 2006, 525, betr. Gutshaus mit Park). Der BFH weist insoweit zu Recht darauf hin, dass mit einer anderen Betrachtungsweise der in anderen Vorschriften (zB § 7i) zum Ausdruck kommenden Wertung des Gesetzgebers, wonach Baudenkmäler besonderer Förderung bedürfen, kaum entsprechen werden kann.

**dd) Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung oder Verpachtung unbebauter Grundstücke und gewerblicher Objekte** 75

Die großzügige Vermutung der Rspr. zugunsten des Bestehens von Einkünfteerzielungsabsicht gilt nur für die Vermietung von Wohnungen, und zwar auch dann, wenn der Mieter die Wohnung nicht zu Wohnzwecken nutzt (BFH v. 1.4.2009 – IX R 39/08, BStBl. II 2009, 776). Die Vermutung gilt hingegen nicht für die dauerhafte Verpachtung von unbebautem Grundbesitz (BFH v. 25.3.2003 – IX B 2/03, BStBl. II 2003, 479; BFH v. 28.11.2007 – IX R 9/06, BStBl. II 2008, 515) oder von Gewerbeobjekten (BFH v. 20.7.2010 – IX R 49/09, BStBl. II 2010, 1038; BFH v. 19.2.2013 – IX R 7/10, BFH/NV 2013, 1019; BFH v. 9.10.2013 – IX R 2/13, BStBl. II 2014, 527). In solchen Fällen ist die Einkünfteerzielungsabsicht stets konkret festzustellen, eine typisierende Vermutung derselben kommt von vornherein nicht in Betracht (aA hinsichtlich Gewerbeobjekten SIEGMUND/UNGEMACH, NWB Nr. 47/2010, 3806, wonach nicht die bloße Eigenschaft als Gewerbeobjekt, sondern der jahrelange Leerstand zum Nichteingreifen der Vermutung führt). Der BFH (BFH v. 20.7.2010 – IX R 49/09, BStBl. II 2010, 1038) hat uE den Ausnahmekatalog (Nichteingreifen der Vermutung) auf Gewerbeobjekte erweitert bzw. den Anwendungsbereich der typisierenden Vermutung klargestellt (glA BODE, FR 2010, 1089; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 21 Rz. 226 [Stand Januar 2018]; KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 21 Rz. 30). Diese ist zugeschnitten auf den Normalfall der Wohnungsvermietung. Gewerbeobjekte sind im vorliegenden Zusammenhang solche Objekte, die nicht Wohnzwecken dienen (BFH v. 9.10.2013 – IX R 2/13, BStBl. II 2014, 527).

**ee) Einkünfteerzielungsabsicht bei unüblichen Finanzierungskonzepten** 76

Nach der Rspr. ist allein ein krasses Missverhältnis zwischen den Mieteinnahmen und den Schuldzinsen kein besonderer Umstand, der zur Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht durch eine Prognose führt, wenn die wegen der Refinanzierung von Zinsen zunächst hohen Schuldzinsen nach dem gewählten Finanzierungskonzept zum Ende der Laufzeit der Darlehen durch positive Ergebnisse kompensiert werden. Wenn der Stpfl. allerdings neben den HK auch anfallende Schuldzinsen fremdfinanziert und somit Zinsen auflaufen lässt, ohne dass durch ein Finanzierungskonzept von vornherein deren Kompensation durch spätere positive Ergebnisse vorgesehen ist, dann gilt die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht (BFH v. 10.5.2007 – IX R 7/07, BStBl. II 2007, 873). Als tragfähiges Finanzierungskonzept kommen parallel laufende Lebensversicherungen in Betracht, mit deren Auszahlungen die Darlehen samt aufgelaufener Zinsen abgelöst werden (BFH v. 19.4.2005 – IX R 15/04, BStBl. II 2005, 754). Den Einsatz von Lebensversicherungen sieht der BFH grds. als marktgerechte Finanzierungsart an (BFH v. 19.4.2005 – IX R 10/04, BStBl. II 2005, 692).

**e) Einkünfteerzielungsabsicht bei leerstehenden Immobilien** 77

**Vermietungsabsicht:** Die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht greift grds. auch bei einem Leerstand der Wohnimmobilie (s. Anm. 70). Allerdings sind spezifische Anforderungen an die Vermietungsabsicht zu stellen. Diese gelten zB auch bei leerstehenden Gewerbeobjekten, bei denen die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht von vornherein nicht greift (s. Anm. 75). Im Einzelnen differenziert die Rspr. danach, ob der Leerstand auf eine Phase der dauerhaft angelegten Vermietung folgt (zB nach Mieterkündigung und Auszug) oder die Wohnung bislang unvermietet war (zB wegen bisheriger Selbstnutzung;

BFH v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013, 279). In der Praxis wird sich diese Differenzierung kaum auswirken, denn letztlich kommt es entscheidend auf die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Vermietungsbemühungen im Einzelfall an:

► *Leerstand nach Vermietung*: Die früher gefasste Einkünfteerzielungsabsicht wirkt grds. solange fort (keine Aufgabe der Absicht), wie der Stpfl. sich ernsthaft und nachhaltig um die Wiedervermietung bemüht. Parallel laufende Verkaufsbemühungen sind in diesem Fall – insbes. für den Abzug von auf die Leerstandszeit entfallenden WK – grds. unschädlich. Da der Stpfl. die Feststellungslast für die Vermietungsbemühungen trägt, liegt es an ihm entsprechende Darlegungen zu machen und Nachweise vorzulegen. In Betracht kommen etwa Inserate, die Beauftragung eines Maklers oder bauliche Umgestaltungen zur besseren Vermietbarkeit (BFH v. 9.7.2003 – IX R 102/00, BStBl. II 2003, 940; BFH v. 31.7.2007 – IX R 30/05, BFH/NV 2008, 202, betr. Ferienhaus; BFH v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013, 279). Die Beurteilung, ob hinreichend ernsthafte und nachhaltige Bemühungen erfolgt sind, obliegt dem FG als Tatsachengericht (BFH v. 28.10.2008 – IX R 1/07, BStBl. II 2009, 848; BFH v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013, 279). Es ist anhand der Umstände des konkreten Einzelfalles eine Gesamtwürdigung anzustellen. Abstrakte Vorgaben, zB nach der Anzahl der Inserate, die in einem bestimmten Zeitraum geschaltet werden müssen, können uE nicht gemacht werden. Auch die Frage, wie viele Leerstandsjahre hingenommen werden können, ohne die Aberkennung der Einkünfteerzielungsabsicht durch das FA zu riskieren, entzieht sich einer allgemeingültigen Beantwortung. Eine Indizwirkung zugunsten der fortbestehenden Einkünfteerzielungsabsicht kommt der bisherigen Vermietung von Wohnräumen jedoch nicht zu, wenn diese in einer größeren Wohneinheit aufgehen (BFH v. 11.8.2010 – IX R 3/10, BStBl. II 2011, 166, betr. eine nach zehn Jahren noch nicht abgeschlossene Renovierung). Auch wenn der Stpfl. einzelne Räume einer ursprünglich vermieteten, aber jetzt leerstehenden Wohnung nicht mehr zur Vermietung bereithält, ist von einer teilweisen Aufgabe der Vermietungsabsicht auszugehen (BFH v. 12.6.2013 – IX R 38/12, BStBl. II 2013, 1013). Dagegen greift die Indizwirkung auch dann ein, wenn der Stpfl. einzelne Räume innerhalb seiner eigenen Wohnung bisher untervermietet hatte und diese bei vorübergehendem Leerstand zur Neuvermietung bereitgehalten werden. Die Leerstandszeiten sind in diesem Fall nicht der Eigennutzung, sondern der Vermietungstätigkeit zuzurechnen (BFH v. 22.1.2013 – IX R 19/11, BStBl. II 2013, 376).

► *Leerstand vor Vermietung*: Der Stpfl. muss endgültig den Entschluss zur Vermietung gefasst haben und dies nach außen hin durch entsprechende ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen dokumentieren. Parallel laufende Verkaufsaktivitäten sind grds. schädlich, denn sie deuten auf eine Unentschlossenheit des Stpfl. hin (BFH v. 28.10.2008 – IX R 1/07, BStBl. II 2009, 848; BFH v. 11.12.2012 – IX R 14/12, BStBl. II 2013, 279).

► *Lange Leerstandszeiten, Wegfall der Betriebsbereitschaft und sog. struktureller Leerstand*: Bei besonders langen Leerstandszeiten oder gar bei einer Unvermietbarkeit des Objekts in seinem bisherigen baulichen Zustand tendiert die Rspr. dazu, die Einkünfteerzielungsabsicht zu verneinen (BFH v. 11.8.2010 – IX R 3/10, BStBl. II 2011, 166, betr. eine nach zehn Jahren noch nicht abgeschlossene Renovierung; BFH v. 31.1.2017 – IX R 17/16, BStBl. II 2017, 633: durch nicht abgeschlossene Generalsanierung herbeigeführter Wegfall der Betriebsbereitschaft in der Leerstandszeit). Zeigt sich aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und

die Immobilie deshalb nicht vermietbar ist, so muss der Stpfl., will er seine fortbestehende Vermietungsabsicht belegen, zielgerichtet darauf hinwirken, uU auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen. Bleibt er untätig und nimmt den Leerstand auch künftig hin, spricht dieses Verhalten gegen den endgültigen Entschluss zu vermieten oder, sollte er bei seinen bisherigen, vergeblichen Vermietungsbemühungen mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben, für deren Aufgabe (BFH v. 25.6.2009 – IX R 54/08, BStBl. II 2010, 124; BFH v. 20.7.2010 – IX R 49/09, BStBl. II 2010, 1038; krit. zB HOFFMANN, GmbH-StB 2010, 372). Schlichtes Verharren in Untätigkeit ist damit, wie in sonstigen Liebhabereifällen auch (zB ausbleibende Reaktion auf Verluste, s. § 2 Anm. 436 ff.), ein erhebliches Beweisanzeichen gegen das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht. Ein sog. struktureller Leerstand kann dazu führen, dass die vom Stpfl. aufgenommene Einkünfteerzielungsabsicht ohne sein Zutun oder Verschulden wegfällt. Es geht hier typischerweise um seit vielen Jahren leerstehende, aber vollständig betriebsbereite Immobilien, für die es trotz Reduzierung des Mietzinses, baulicher Umgestaltungen und großer Vermietungsbemühungen wegen eines erheblichen Überangebots an unbewohnten Wohnungen (zB in bestimmten Gebieten Ostdeutschlands) keine Nachfrage gibt, so dass eine Vermietung in absehbarer Zeit objektiv nicht möglich sein wird (BFH v. 9.7.2013 – IX R 48/12, BStBl. II 2013, 693, betr. eine seit 20 Jahren unvermietete Stadtvilla in Thüringen). Obgleich der Stpfl. also durchaus nach wie vor vermieten möchte, führt das objektiv bestehende Vermietungshindernis zu einem Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht. Diese Rechtsfolge ist einschneidend. Man wird sie also im Wesentlichen auf Konstellationen zu beschränken haben, in denen bereits ein jahrelanger Leerstand und die Fruchtlosigkeit von Vermietungsbemühungen deutlich auf die fehlende Marktgängigkeit des Objekts hinweisen. In solchen Fällen wird der Stpfl. daher einen verlustbehafteten Verkauf der Immobilie oder gar deren Abbruch in Erwägung ziehen müssen (vgl. PAUS, DStZ 2010, 23, wonach die Abbruchkosten als WK abziehbar sein müssten).

**Beabsichtigte Bebauung:** Bei unbebauten Grundstücken, die nicht vermietet sind und bebaut werden sollen, stellen sich im Hinblick auf das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ähnliche Fragen wie bei leerstehenden Immobilien. Eine Nutzungsüberlassung findet tatsächlich nicht statt, der Stpfl. begehrt den Abzug grundstücksbezogener Aufwendungen unter Hinweis auf eine in der Zukunft vorgesehene Vermietung. Da ein noch zu bebauendes Grundstück zur Selbstnutzung, zur Veräußerung (als Baugelände oder als Hausgrundstück) oder auch zur Vermietung bestimmt sein kann, setzt die Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht den endgültigen Entschluss zur Erzielung von Vermietungseinkünften voraus. Es kommt daher auch hier insbes. auf die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Bauungs- und Vermietungsbemühungen an (BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761; BFH v. 19.12.2007 – IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300). Kann der Stpfl. trotz gegenwärtiger Bebauungshindernisse konkret damit rechnen, ein brachliegendes unbebautes Grundstück, aus dem er schon jahrelang WK-Überschüsse erzielt, in überschaubarer Zeit bebauen zu können, und sucht er seine Bauabsicht nachhaltig zu verwirklichen, ist die Einkünfteerzielungsabsicht zu bejahen (BFH v. 6.12.1994 – IX R 11/91, BStBl. II 1995, 192, unter 2.b). Eine zunächst bestehende Absicht kann, was vom Einzelfall abhängt, bei Wegfall der planungsrechtl. Realisierbarkeit des Vorhabens entfallen (vgl. BFH v. 19.12.2007 – IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300). Das Vorliegen oder Fortbestehen der Einkünfteerzielungsabsicht ist bei noch unbe-

bauten Grundstücken Grundvoraussetzung für den Abzug vorab entstandener Aufwendungen. Diese sind als WK abziehbar, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Bebauung des Grundstücks und einer anschließenden Vermietung des Gebäudes besteht. Dies erfordert, dass der Wille, Einkünfte aus VuV zu erzielen, aus äußeren Umständen erkennbar und in ein konkretes Stadium getreten ist (BFH v. 19.12.2007 – IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300, mwN). Zur Behandlung von unbebauten Grundstücken, die aktuell zB als Lagergrundstück vermietet sind s. Anm. 75.

**Zum Abzug vorab entstandener Werbungskosten bei unbebauten Grundstücken** s. auch Anm. 94.

78–80 Einstweilen frei.

### 3. „Einnahmen“ aus Vermietung und Verpachtung

#### 81 a) Geldleistungen und Sachleistungen als Einnahmen

Einnahmen aus VuV setzen voraus, dass der Nutzungsberechtigte für die Nutzungsüberlassung Gegenleistungen in Form einer Geldleistung oder einer Sachleistung (s. Anm. 81) erbringt. Die Gegenleistung kann als einmaliges oder laufendes Entgelt entrichtet werden (s. Anm. 82). Ein Entgelt ist eine Einnahme iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1, wenn es durch die Nutzungsüberlassung veranlasst ist, wobei „Anlass“ das auslösende Moment darstellt (s. § 8 Anm. 42 ff.); dies kann auch bei Einnahmen von dritter Seite der Fall sein (s. im Einzelnen Anm. 83). Liegt der Anlass für die Entgeltzahlung außerhalb des Nutzungsverhältnisses (zB Entschädigung für eine Bodenwertminderung), liegen auch keine Einnahmen aus VuV vor (s. Anm. 51 aE).

**Der Begriff der Einnahmen** ist für alle Überschusseinkunftsarten in § 8 Abs. 1 definiert (s. § 8 Anm. 21–33). Für die zeitliche Erfassung der Einnahmen gilt das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1, das grds. auch bei Einmalzahlungen (s. Anm. 82) anzuwenden ist.

**Sachleistungen:** Nach § 8 Abs. 1 gehören zu den stpfl. Einnahmen auch „Güter, die in Geldeswert bestehen“ (s. § 8 Anm. 23–30). Derartige Sachbezüge sind mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen (§ 8 Abs. 2 Satz 1; s. § 8 Anm. 50–67).

**Übertragung von Grundstücken:** Überträgt der „Mieter“ (Nutzungsberechtigte) als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung das Eigentum an einem anderen Grundstück auf den „Vermieter“, stellt der Wert des übertragenen Grundstücks eine Einnahme iSd. Nr. 1 dar.

Anders ist jedoch der Fall zu beurteilen, dass der Erwerber eines unbebauten Grundstücks sich als Gegenleistung für den Erwerb verpflichtet, auf diesem Grundstück ein Gebäude zu errichten und dem Veräußerer daran ein dingliches Wohnrecht zu bestellen. Hier handelt es sich insgesamt um ein Anschaffungsgeschäft; der Wert des unbebauten Grundstücks ist nicht etwa als Einnahme aus der Vermietung des zu errichtenden Gebäudes zu erfassen (BFH v. 21.2.1991 – IX R 265/87, BStBl. II 1992, 718; BFH v. 8.5.2001 – IX R 63/98, BFH/NV 2001, 1257; BMF v. 29.5.2006 – IV C 3 - S 2253 - 16/06, BStBl. I 2006, 392; teilweise krit. dazu HERRMANN, DStR 1991, 829). Wird dagegen die Wohnrechtsbestellung als Gegenleistung für die Einräumung eines Erbbaurechts vorgenommen, so erzielt der Erbbaurechtsbesteller laufende Einnahmen in Höhe des



ortsüblichen Mietwerts der ihm überlassenen Räume (BFH v. 2.5.1974 – I R 225/72, BStBl. II 1974, 549).

**Errichtung eines Gebäudes durch den Nutzungsberechtigten** auf dem Grundstück des zur Nutzungsüberlassung Verpflichteten: Hier ist zunächst danach zu unterscheiden, ob demjenigen, der das Gebäude errichtet, ein Entschädigungsanspruch gegen den Grundstückseigentümer zusteht. Einnahmen durch den „Heimfall“ des Gebäudes kommen nur dann in Betracht, wenn kein (voller) Entschädigungsanspruch besteht und diese Vermögensmehrung ihre Grundlage im Nutzungsverhältnis hat.

So hat häufig derjenige, der das Gebäude errichtet, einen – jedenfalls latenten – Bereicherungsanspruch gegen den Grundstückseigentümer (vgl. BFH v. 18.7.2001 – X R 15/01, BStBl. II 2002, 278; BFH v. 18.7.2001 – X R 23/99, BStBl. II 2002, 281; Gebäudeerrichtung durch Kinder auf dem Grundstück der Eltern in der Erwartung, später Eigentümer zu werden); ein Zufluss von Einnahmen kann dann nicht angenommen werden. Gleiches gilt, wenn die Vermögensmehrung ihre Grundlage nicht in dem Nutzungsverhältnis hat, sondern (was insbes. zwischen Angehörigen denkbar ist) auf privaten Gründen beruht (vgl. FG Ba.-Württ. v. 22.3.1996 – 2 K 233/90, EFG 1997, 72, rkr.).

Kommt es zu einer Vermögensmehrung, die ihre Grundlage im Nutzungsverhältnis hat, ist hinsichtlich des Zuflusses wie folgt zu differenzieren:

► *Erlangt der Grundstückseigentümer bereits mit der Errichtung des Gebäudes das rechtliche und wirtschaftliche Eigentum daran*, ist der Zufluss der Sachleistung schon zu diesem Zeitpunkt anzunehmen (BFH v. 26.7.1983 – VIII R 30/82, BStBl. II 1983, 755; BFH v. 14.1.2004 – IX R 54/99, BFH/NV 2004, 1088; BMF v. 4.6.1986 – IV B 1 - S 2253 - 59/86, BStBl. I 1986, 318). Diese Konstellation dürfte in der Praxis aber eher selten sein.

► *Bleibt der Nutzungsberechtigte zunächst jedenfalls wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes*, fließen werterhöhende Aufwendungen dem Grundstückseigentümer erst in dem Zeitpunkt zu, in dem er den Miet- oder Pachtgegenstand zurückerhält (BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310, unter 2.; hingegen stellt BFH v. 1.12.1961 – VI 244/60, HFR 1962, 161, auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Mietvertrags ab). Das Gleiche gilt, wenn vereinbart ist, dass das vom Erbbauberechtigten errichtete Gebäude entschädigungslos übergehen soll. Dem steht die – im Verzicht auf die in § 27 Abs. 1 ErbbauV vorgesehene Entschädigung liegende – Leistung des Erbbauberechtigten gleich (BFH v. 28.3.2007 – IX R 46/05, BFH/NV 2007, 1490). Für den Fall der Übernahme von Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten hat der BFH (BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310; BFH v. 14.9.1999 – IX R 31/96, BFH/NV 2000, 558) allerdings offengelassen, ob dies bei VuV überhaupt zu Einnahmen des Grundstückseigentümers führt (im BV ist für derartige Einnahmen ein passiver RAP zu bilden und über die Laufzeit des Erbbaurechts verteilt aufzulösen, vgl. BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407; BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109); s. auch Anm. 300 „Erbbaurecht“, § 11 Anm. 100 „Gebäude auf fremdem Grundstück“, „Heimfall“. Zum wirtschaftlichen Eigentum bei Bauten auf fremdem Grund und Boden s. § 5 Anm. 519.

**Wohnungsüberlassung an Arbeitnehmer:** Die Nutzungsüberlassung an ArbN ohne gesondertes Barentgelt verwirklicht den Tatbestand des § 21. Die Gegenleistung besteht in der Arbeitsleistung des ArbN, soweit sie anteilig auf die Wohnungsüberlassung entfällt (BFH v. 1.9.1998 – VIII R 3/97, BStBl. II 1999, 213); s. ausführl. Anm. 255.

**Zinsloses Darlehen durch den Mieter:** Seine Gewährung führt in Höhe des Zinsvorteils zu Einnahmen, denen jedoch in gleicher Höhe WK gegenüber stehen, wenn das Darlehen der Finanzierung der überlassenen Wohnung dient (BFH v. 22.9.1994 – IX R 47/89, BFH/NV 1995, 294).

**Gewährung von Gesellschaftsrechten:** Überlässt ein Stpfl. einer KapGes. ein Grundstück zur zeitlich begrenzten Nutzung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so erzielt er Einnahmen aus VuV (vgl. DÖLLERER, JbFStR 1980/81, 239 [244]).

## 82 b) Einmalzahlungen

Das Entgelt für eine Nutzungsüberlassung fällt nicht nur dann unter § 21, wenn es laufend gezahlt wird, sondern auch, wenn es in einem Einmalbetrag besteht (vgl. für Erbbauzinsen BFH v. 4.7.1969 – VI R 259/67, BStBl. II 1969, 724; zu einmaligen Zahlungen für die Ausbeutung von Bodenschätzen s. Anm. 64). Hinsichtlich des Zeitpunkts des Zuflusses hat sich die Rechtslage geändert:

**Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2004:** Nach § 11 Abs. 1 Satz 3 in der ab VZ 2004 (§ 52 Abs. 30 EStG 2005) geltenden Fassung kann (Wahlrecht) der Stpfl. Einnahmen, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird (zu Einzelheiten s. § 11 Anm. 87, 124).

**Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2003:** Gemäß § 11 Abs. 1 in der bis VZ 2003 geltenden Fassung waren auch Einmalzahlungen in voller Höhe im Zeitpunkt ihres Zuflusses zu versteuern. Die FinVerw. ließ in diesen Fällen auf Antrag aber – gestützt auf § 163 Satz 2 AO – aus Billigkeitsgründen häufig eine Verteilung auf bis zu zehn Jahre zu. Der Verwaltungsakt über die Gewährung der Billigkeitsmaßnahme ist Grundlagenbescheid für den ESt-Bescheid und bindet die Beteiligten auch für die übrigen Jahre des Verteilungszeitraums (BFH v. 14.7.2004 – IX R 65/03, BFH/NV 2004, 1623, unter 3.).

**Beispiele:** R 21.5 Abs. 2 Satz 2 EStR (einmalige Zuschüsse zu HK, jedoch mit Ausnahme von Mieterzuschüssen, für die nach R 21.5 Abs. 3 EStR Sonderregelungen gelten); H 21.2 EStH (Zuschüsse nach dem Dritten Förderungsweg), BMF v. 15.11.1984 – IV B 1 - S 2253 - 139/84, BStBl. I 1984, 561 Rz. 32; BMF v. 24.7.1998 – IV B 3 - S 2253 - 59/98, BStBl. I 1998, 914 Rz. 29 (jeweils Einmalzahlung für Nießbrauchsbestellung); BMF v. 5.8.1992 – IV B 3 - S 2253 - 32/92, BStBl. I 1992, 522 (Grundstücksübergang als Entgelt; s. auch Anm. 81); BMF v. 10.12.1996 – IV B 3 - S 2253 - 99/96, BStBl. I 1996, 1440 (Erbbauzins als Einmalbetrag).

## 83 c) Zuschüsse; Einnahmen von dritter Seite

Bei der Behandlung von Zuschüssen wird zwischen öffentlichen Zuschüssen einerseits und Mieterzuschüssen andererseits differenziert. Erstere stellen – je nach dem mit ihrer Gewährung verfolgten Zweck – entweder Einnahmen dar oder führen zur Kürzung der AHK. Letztere sind immer als Einnahmen zu behandeln, können allerdings ggf. auf mehrere Jahre verteilt werden.

**Öffentliche Zuschüsse:** Für die strechtl. Beurteilung ist entscheidend, ob die Zuschüsse mit einer Nutzungsüberlassung in Zusammenhang stehen (dann Einnahmen aus VuV, weil es unerheblich ist, ob der Nutzer oder ein Dritter die Gegenleistung erbringt) oder aber aus anderen Gründen gewährt werden (dann jedenfalls keine Einnahmen aus VuV, ggf. aber Kürzung der AHK; grundlegend zum Ganzen BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999; BFH v. 7.12.2010 – IX R 46/09, BStBl. II 2012, 310; ferner NIELAND, DStZ 1986, 183 [216, 246]). Zur Behandlung öffentlicher Zuschüsse im BV s. § 5 Anm. 1600 ff.

► *Zuschüsse in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung (steuerpflichtige Einnahmen) sind in folgenden Einzelfällen angenommen worden:*

- ▷ *Zahlungen für Mietzinsbindungen oder Belegungsrechte* (BFH v. 14.10.2003 – IX R 60/02, BStBl. II 2004, 14; BFH v. 14.7.2004 – IX R 65/03, BFH/NV 2004, 1623; Mittel nach dem Dritten Förderungsweg gem. § 88d II. WoBauG [heute Wohnraumförderungsg]; ebenso bereits BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999; zu Korrekturmöglichkeiten bei zuvor abweichender Behandlung OFD München v. 5.3.2004, DStR 2004, 639; BETZWIESER, DStR 2004, 617);
- ▷ *Zuschuss für eine familiengerechte Belegung großer Wohnungen* (BFH v. 25.1.1994 – IX R 121/90, BFH/NV 1994, 845). Die Zahlung ist auch dann im Zuflusszeitpunkt als Einnahme anzusetzen, wenn sie als sog. „leistungsfreies Darlehen“ bezeichnet ist, das nicht zurückgefordert werden kann, wenn der Bauherr sich vertragsgemäß verhält (BFH v. 14.10.2003 – IX R 60/02, BStBl. II 2004, 14, unter II.2.b; anders jedoch, solange noch unklar ist, ob die bereits ausgezahlten Mittel als Darlehen oder Zuschuss gewährt werden, vgl. BFH v. 14.2.1995 – IX R 5/92, BStBl. II 1995, 380; BFH v. 7.12.2010 – IX R 46/09, BStBl. II 2012, 310; Minderung der AHK – ohne Rückwirkung – erst im VZ der endgültigen Subventionsentscheidung). Sind die vertraglichen Bindungen des Zuschussempfängers zeitlich begrenzt, stellt dies ein Indiz für einen Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung dar (BFH v. 14.10.2003 – IX R 60/02, BStBl. II 2004, 14, unter II.2.b).

In diesen Fällen kann eine Verteilung des Zuschusses auf mehrere Jahre in Betracht kommen (§ 11 Abs. 1 Satz 3 bzw. vor VZ 2004 aus Billigkeitsgründen s. Anm. 82).

► *Zuschüsse ohne Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung (keine Einnahmen, allerdings Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten) liegen in folgenden Einzelfällen vor:*

- ▷ *Fördermittel gem. § 43 Abs. 3 StBauFG* (BFH v. 7.12.2010 – IX R 46/09, BStBl. II 2012, 310);
- ▷ *Zuschüsse gem. Art. 52 PflegeVG* zur Verbesserung der Qualität der ambulanten, teilstationären und stationären Versorgung der Bevölkerung in den neuen Bundesländern und zur Anpassung an das Versorgungsniveau im übrigen Bundesgebiet (BFH v. 14.7.2009 – IX R 7/08, BStBl. II 2010, 34);
- ▷ *Zuschuss der Denkmalbehörde* für die Restaurierung eines denkmalgeschützten Gebäudes (BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999);
- ▷ *Zuschuss einer Stadt für die Errichtung einer Tiefgarage*, die der Öffentlichkeit (gegen Entrichtung des üblichen Entgelts) zur Verfügung stehen soll (BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702);
- ▷ *Zuschüsse für den Einbau von Lärmschutzfenstern* (R 21.5 Abs. 1 Satz 1 EStR).

In allen Fällen erfolgt allerdings eine Minderung der HK. Ein Wahlrecht zwischen der Behandlung als Einnahme und einer Minderung der HK besteht entgegen R 163 Abs. 1 EStR bis 1990 nicht (BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999, unter 3.b; OFD Düss. v. 13.1.1993, FR 1993, 142). Gewährt der Dritte statt eines – die HK mindernden – Zuschusses für die Errichtung von Stellplätzen ein sehr niedrig verzinsliches langfristiges Darlehen (dh. einerseits keine Minderung der HK und damit höhere AfA, andererseits Entstehung von Zinsaufwand und damit höhere WK), soll dies keinen Gestaltungsmissbrauch darstellen (BFH v. 23.6.1988 – IV R 139/86, BStBl. II 1988, 1001, mit Anm. PAUS, DStZ

1989, 310, betr. BV, uE zweifelhaft). Werden die Fördermittel zunächst als Darlehen gewährt, in einem späteren VZ aber endgültig in einen verlorenen Zuschuss umgewandelt, dann werden die AHK nicht rückwirkend gemindert. Maßgeblich ist allein der VZ der endgültigen Subventionsentscheidung (BFH v. 7.12.2010 – IX R 46/09, BStBl. II 2012, 310).

**Zuschüsse des Nutzers (Baukostenzuschüsse, Mietvorauszahlungen):**

Gewährt ein Mieter dem Vermieter einen Zuschuss zur Herstellung oder Verbesserung des Gebäudes, handelt es sich um eine Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung und damit um eine Einnahme aus VuV. Derartige Zuschüsse sind im Zeitpunkt ihres Zuflusses zu erfassen; dies ist nicht davon abhängig, ob der Zuschuss im Falle der vorzeitigen Beendigung der Nutzungsüberlassung teilweise zu erstatten ist (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161, unter 1.; ebenso aus Sicht des Mieters – sofortiger Abzug als WK – BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267). Ein Wahlrecht zur Minderung der HK besteht nicht (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161, unter 2.). Bezieht sich der Zuschuss auf eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren, kann die Einnahme auf diesen Zeitraum verteilt werden (§ 11 Abs. 1 Satz 3, ab VZ 2004).

Vereinbaren Mieter und Vermieter, dass der Mieterzuschuss auf die laufende Miete angerechnet wird, dann ist hierin eine Mietvorauszahlung zu sehen, die im Jahr des Zuflusses als Einnahme zu berücksichtigen ist, allerdings mit der Verteilungsmöglichkeit gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 (R 21.5 Abs. 3 Satz 1 und 2 EStR, dort auch weitere Einzelheiten). Im Falle der Beendigung der Einkunftserzielung (zB vorzeitiger Verkauf des Grundstücks) ist der noch nicht als Mieteinnahme berücksichtigte Teil der Mietvorauszahlung als Einnahme aus VuV anzusetzen. Dies gilt jedoch nicht, soweit die Vorauszahlung durch entsprechende Minderung des Kaufpreises und Übernahme der Verpflichtung zur Herabsetzung des laufenden Mietzinses auf den Erwerber übergegangen ist (BFH v. 28.6.1977 – VIII R 49/74, BStBl. II 1978, 91).

84 **d) Behandlung von Nebenentgelten, Betriebskosten und Umlagen**

Für die Erfassung der Einnahmen gilt das Bruttoprinzip: Steuerpflichtig sind auch die neben dem Entgelt für die eigentliche Nutzungsüberlassung vom Vermieter vereinnahmten Entgelte für Nebenleistungen, Betriebskosten und andere Umlagen (BFH v. 27.7.1999 – IX B 44/99, BFH/NV 2000, 179; BFH v. 14.12.1999 – IX R 69/98, BStBl. II 2000, 197; BFH v. 30.9.2003 – IX R 9/03, BStBl. II 2004, 225, betr. Nebenleistungen bei betreuten Seniorenwohnungen). Die entsprechenden Aufwendungen stellen beim Vermieter WK dar.

Sind Gegenstand der Vermietung Wohnungen in einem Mehrfamilienhaus, in dem auch der Eigentümer selbst eine Wohnung nutzt, können Entgelte (und die entsprechenden Aufwendungen) für Nebenleistungen nicht deshalb vollständig außer Betracht bleiben, weil auch der Vermieter die entsprechende Einrichtung nutzt und die Zusatzentgelte bei isolierter Betrachtung nicht kostendeckend sind (BFH v. 1.8.1978 – VIII R 17/74, BStBl. II 1979, 14, betr. Schwimmbad, das sowohl von den Mietern als auch vom Eigentümer genutzt wird).

85 **e) Schadensersatz**

Das Anlassprinzip bildet auch hier den Maßstab für die Abgrenzung zwischen stpfl. Einnahmen und nicht stbaren Ausgleichsleistungen auf der Vermögensebene. Die ältere Rspr. differenzierte danach, ob die Schadensersatzzahlung zi-

vilrechtl. auf vertraglichen Anspruchsgrundlagen (dann StPflcht) oder auf deliktsrechtl. Anspruchsgrundlagen (dann keine StPflcht) beruhte. Eine solche zivilrechtl. Betrachtung kann uE jedoch allenfalls indizielle Bedeutung für die Beurteilung nach dem strechtl. Anlassprinzip haben. Entscheidend ist vielmehr, ob eine Zahlung mit der Nutzungsüberlassung in Zusammenhang steht. Die neuere Rspr. geht – als Hilfskriterium – davon aus, dass keine stpfl. Einnahme vorliegt, wenn die Ersatzleistung lediglich eine zuvor im PV eingetretene Vermögensminderung ausgleichen soll (BFH v. 20.9.1996 – VI R 57/95, BStBl. II 1997, 144, betr. § 19). Vgl. auch § 8 Anm. 180 „Schadensersatz“.

**Unmittelbar durch das Nutzungsverhältnis veranlasst** und daher Einnahmen aus VuV sind:

► *Zahlungen des Mieters, die zwar als „aufmietvertragliche Leistung“ bezeichnet werden, aber die räumlich übermäßige Nutzung eines nur teilweise an ihn vermieteten Grundstücks abgelten sollen* (BFH v. 22.4.1966 – VI 264/65, BStBl. III 1966, 395);

► *Zahlungen des Mieters für unterlassene Schönheitsreparaturen* (BFH v. 18.12.1967 – VI R 119/66, BStBl. III 1968, 309);

► *Zahlungen des Pächters für die Vernachlässigung seiner vertraglichen Pflicht zur sachgemäßen Unterhaltung des Pachtgrundstücks* (BFH v. 29.11.1968 – VI R 316/66, BStBl. II 1969, 184; H 21.2 „Einnahmen“ EStH). Bei wertender Betrachtung gilt dies auch für Leistungen aus einer Mietausfallversicherung, auch wenn diese nicht unmittelbar durch das Nutzungsverhältnis veranlasst sind, sondern nur entgehende Nutzungsvergütungen ersetzen sollen (zur Betriebsunterbrechungsversicherung BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591; zu dem in einer Feuerversicherungszahlung enthaltenen Mietausfallanteil BFH v. 1.12.1992 – IX R 36/86, BFH/NV 1993, 472, unter 2.) und für eine vom Bauherrn vereinbarte Vertragsstrafenzahlung des Bauunternehmers oder Architekten wegen verspäteter Fertigstellung (ebenso KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 21 Rz. 117 „Vertragsstrafe“). Zahlungen des Mieters wegen nicht fristgerechter Rückgabe (§ 546a BGB, bis 31.8.2001 § 557 BGB) beruhen schon zivilrechtl. nicht auf einem Schadensersatzanspruch, sondern auf einer vertraglichen Anspruchsgrundlage (BGH v. 11.5.1988 – VIII ZR 96/87, BGHZ 104, 285) und entgelten daher die Nutzungsüberlassung.

**Ersatz von Werbungskosten:** Darüber hinaus erfasst die Rspr. – uE zu Recht – Ersatzleistungen auch insoweit als stpfl. Einnahmen, als sie zwar nicht unmittelbar mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängen, aber dazu dienen sollen, WK zu ersetzen.

**Beispiele (1):** Zahlung zum Ausgleich erhöhter Bereitstellungszinsen, die dem Vermieter für ein Neubauprojekt entstehen, weil der bisherige Mieter das zum Abbruch bestimmte Gebäude verspätet räumt (BFH v. 5.1.1971 – I R 166/69, BStBl. II 1971, 624); Zahlung des Architekten, dessen Fehlplanung eine kostspielige Dachreparatur ausgelöst hatte (BFH v. 23.3.1993 – IX R 67/88, BStBl. II 1993, 748); Zahlung einer Feuerversicherung, soweit sie AfaA oder Abbruchkosten ersetzt (BFH v. 1.12.1992 – IX R 189/85, BStBl. II 1994, 11; BFH v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12, unter 3., mit Anm. HFR 1993, 377; BFH v. 2.12.2014 – IX R 1/14, BStBl. II 2015, 493, auch zur stl. Zurechnung der Entschädigungszahlung). Ebenso sind uE Zahlungen für Manöver- und Bergschäden zu behandeln, soweit sie WK ersetzen. Soweit die Ersatzleistungen hingegen auf die Vermögensebene entfallen (zB eine Feuerversicherung ersetzt eingetretene Wertsteigerungen des Gebäudes), sind sie nicht stbar.

Danach dürfte die frühere Rspr., wonach Ersatzleistungen für Schäden am Gebäude keine Einnahmen sind, dafür aber die Aufwendungen zur Schadensbeseitigung keine WK darstellen (so BFH v. 9.3.1962 – VI 180/61 U, BStBl. III 1962, 219; ebenso noch

OFD Stuttgart v. 5.1.1984, DStR 1984, 686), jedenfalls stillschweigend aufgegeben worden sein.

**Nicht durch das Nutzungsverhältnis veranlasste Ersatzleistungen**, die nicht zu stpfl. Einnahmen führen, dürften bei Zugrundelegung dieser weiten Rspr. nur noch in Ausnahmefällen anzunehmen sein.

**Beispiele (2):** Zahlung für die Verletzung der vertraglichen Pflicht zur Übertragung einer dem Mieter persönlich erteilten Gaststättenkonzession auf den Vermieter bei Beendigung des Mietverhältnisses (RFH v. 19.1.1939 – IV 263/38, RStBl. 1939, 310); Zahlungen für Feuer- oder Bergschäden, die die abziehbaren WK übersteigen; Zahlungen für Substanzschäden, die durch Bauarbeiten auf dem Nachbargrundstück eintreten (FG Düss. v. 4.12.1991 – 5 K 549/86 F, EFG 1992, 338, rkr.; anders jedoch, soweit eine AfaA vorgenommen wird oder soweit die Zahlung auf die teilweise Nutzungsüberlassung des Grundstücks zum Zwecke der Durchführung der Bauarbeiten entfällt; vgl. zu Letzterem BFH v. 2.3.2004 – IX R 43/03, BStBl. II 2004, 507); Entschädigung für Lärm- und Abgaseinwirkungen durch den Neubau einer Bundesstraße neben dem Grundstück (FG München v. 3.3.2004 – 9 K 2400/03, EFG 2004, 1120, rkr.); Entschädigung für die unberechtigte Entnahme von Kies durch ein angrenzendes Abbaunternehmen (FG München v. 4.9.1989 – 13 K 13236/84, EFG 1990, 62, rkr.). Der BFH selbst nennt als weiteres Beispiel eine Schadensersatzzahlung für die „vorsätzliche Ver-nichtung“ der Mietsache durch den Mieter (BFH v. 29.11.1968 – VI R 316/66, BStBl. II 1969, 184, obiter dictum).

86–89 Einstweilen frei.

#### 4. „Werbungskosten“ bei Vermietung und Verpachtung

##### 90 a) Begriff und Umfang der Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung

Auch bei den Einkünften aus VuV müssen WK durch die Einkunftserzielung „veranlasst“ sein. Maßgebend dafür, ob ein solcher Veranlassungszusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments, zum anderen die Zuweisung dieses maßgebenden Besteuerungsgrundes zur estrechtl. relevanten Erwerbssphäre (BFH v. 19.12.2000 – IX R 13/97, BStBl. II 2001, 342, unter II.2.a; BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, unter III.1.a). Zum Begriff der WK s. ausführl. § 9 Anm. 60 ff. Über einzelne WK s. auch Anm. 300 (Schluss-ABC).

**Aufteilung bei teilweiser Selbstnutzung:** Das einheitliche Gebäude ist bei unterschiedlicher Nutzung einzelner Gebäudeteile in verschiedene WG aufzuteilen (BFH v. 25.9.2007 – IX R 28/07, BStBl. II 2008, 218). Die hiernach gebotene Aufteilung der allgemeinen WK bei gemischt genutzten Gebäuden (teilweise Vermietung, im Übrigen Selbstnutzung oder unentgeltliche Überlassung), ist regelmäßig nach dem Verhältnis der Wohn-/Nutzflächen vorzunehmen (BFH v. 24.6.2008 – IX R 26/06, BFH/NV 2008, 1482). Ausnahmsweise ist der Aufwand nach dem Verhältnis der Verkehrswerte der verschiedenen Gebäudeteile zu verteilen, wenn eine Aufteilung nach dem Flächenverhältnis wegen der unterschiedlichen Nutzbarkeit der jeweiligen Bereiche zu einem ersichtlich sachwidrigen Erg. führt (BFH v. 25.5.2005 – IX R 46/04, BFH/NV 2006, 261). Davon zu unterscheiden sind solche Aufwendungen, die eindeutig dem vermieteten Gebäudeteil zugeordnet werden können. Diese Aufwendungen sind vollständig als WK abziehbar (BFH v. 25.9.2007 – IX R 43/06, BFH/NV 2008, 208). Zum Schuldzinsenabzug bei gemischt genutzten Gebäuden s. Anm. 98.

**Zeitliche Berücksichtigung:** Es gilt das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2. Davon abweichend können Erhaltungsaufwendungen in Sanierungsgebieten und bei Baudenkmalen auf zwei bis fünf Jahre verteilt werden (§§ 11a, 11b). Gleiches gilt für größeren Erhaltungsaufwand bei Gebäuden, die zu mehr als der Hälfte Wohnzwecken dienen (§ 82b EStDV; anwendbar bis 1998 und wieder ab 2004; s. Anm. 99). Ebenfalls ab 2004 sind Ausgaben, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird (§ 11 Abs. 2 Satz 3, s. § 11 Anm. 124 ff.).

**Erstattung von Werbungskosten:** Die Erstattung führt im Jahr des Zuflusses zu stpfl. Einnahmen aus VuV (BFH v. 23.3.1993 – IX R 67/88, BStBl. II 1993, 748; BFH v. 28.3.1995 – IX R 41/93, BStBl. II 1995, 704; BFH v. 19.2.2002 – IX R 36/98, BStBl. II 2003, 126); dies gilt auch dann, wenn die Erstattung aufgrund besonderer Vereinbarung im Rahmen des späteren Verkaufs des Grundstücks stattfindet (BFH v. 22.9.1994 – IX R 13/93, BStBl. II 1995, 118: Rückverkauf des Grundstücks an die Stadt wegen Altlasten unter Erstattung der zwischenzeitlich aufgewendeten WK); s. ausführl. § 9 Anm. 85.

Eine zu stpfl. Einnahmen führende Erstattung im vorstehenden Sinne ist allerdings nicht gegeben, wenn der Stpfl. einen Anteil an einer VuV-GbR verkauft, den er mit einem Darlehen finanziert hatte, bei dessen Auszahlung ein Disagio abgezogen und als WK behandelt wurde, sofern eine Erstattung des Disagios nicht ausdrücklich im Kaufvertrag vereinbart wird (BFH v. 27.7.2004 – IX R 44/01, BFH/NV 2005, 188, unter 5.).

**Absetzung für Abnutzung** (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 4–6, §§ 7a, 7h–7i): Siehe die Anm. zu den genannten Vorschriften; zum Begriff der AHK sowie zur Abgrenzung vom Erhaltungsaufwand vgl. § 6 Anm. 269–535, speziell zu Gebäuden auch § 6 Anm. 630–715; zur Behandlung anschaffungsnaher HK ab 2004 s. § 6 Abs. 1 Nr. 1a (s. Anm. 300 „Anschaffungsnaher Aufwand“ und „Schönheitsreparaturen“ sowie § 6 Anm. 480–488). Die in § 255 HGB und § 6 EStG verwendeten Begriffe der AHK sind auch für die Einkünfte aus VuV maßgebend (grundlegend BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, unter C.III.1.c; ferner BFH v. 22.3.1994 – IX R 52/90, BStBl. II 1994, 842, unter 3.).

**Grundsteuern, Grundbesitzabgaben und Versicherungsbeiträge** (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2): Siehe § 9 Anm. 410–421.

**Schuldzinsen und andere Finanzierungskosten** (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1): Siehe Anm. 98.

**Größerer Erhaltungsaufwand:** Die praktisch wichtige Vorschrift des § 82b EStDV ermöglicht bei Wohngebäuden die Verteilung der WK auf mehrere Jahre. Zu den Einzelheiten s. Anm. 99.

**Werbungskosten-Pauschbetrag:** Ein solcher existiert nicht. Zur davon abweichenden Rechtslage in den Jahren 1996 bis 1998 s. § 9a Anm. 2.

Einstweilen frei.

91–93

#### **b) Vorab entstandene und vergebliche Werbungskosten**

94

Der WK-Abzug vor dem Zufluss erster Einnahmen hängt davon ab, ob der Stpfl. einen endgültigen Entschluss zur Einkunftserzielung gefasst hat. Bestand ein solcher Entschluss im Zeitpunkt des Entstehens der Aufwendungen, bleiben diese auch dann als WK abziehbar, wenn die Vermietungsabsicht später aufgegeben wird (BFH v. 4.11.2003 – IX R 55/02, BFH/NV 2004, 484; BFH v. 11.8.

2010 – IX R 3/10, BStBl. II 2011, 166). Der Rückschluss auf diese inneren Tatsachen ist weitgehend einzelfallabhängig und hängt davon ab, welche objektiven Beweisanzeichen der – insoweit darlegungsbelastete – Stpfl. vortragen kann. Dabei können auch nachträgliche Umstände berücksichtigt werden (BFH v. 6.5.2003 – IX R 89/00, BFH/NV 2004, 1381). Als Indizien kommen in Betracht die Bebaubarkeit eines Grundstücks, die Dauer einer Renovierung, der zeitliche Abstand zwischen den Aufwendungen und den späteren Mieteinnahmen, eine lange Leerstandsdauer ohne hinreichende Vermietungsbemühungen (vgl. BFH v. 11.8.2010 – IX R 3/10, BStBl. II 2011, 166). Ausführlich zu vorab entstandenen WK s. allg. § 9 Anm. 162–163 und speziell zu Einkünften aus VuV § 9 Anm. 164.

Die Frage der Abziehbarkeit vorab entstandener Aufwendungen stellt sich in der Praxis vor allem in Zusammenhang mit leerstehenden Objekten (s. Anm. 95) und mit noch zu bebauenden Grundstücken (zur Einkünfteerzielungsabsicht in diesem Zusammenhang s. Anm. 77).

**Beispiele:** An einem endgültigen Entschluss zur Einkunftserzielung fehlt es, wenn der Eigentümer eine neu errichtete Wohnung jahrelang leer stehen lässt, ohne sich um eine Vermietung zu bemühen (BFH v. 19.9.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030; FG Berlin v. 1.2.1980 – III 147/79, III 148/79, III 147, 148/79, EFG 1980, 508, rkr.); dies gilt solange, wie sich nicht absehen lässt, ob bzw. wann das Gebäude zur Erzielung von Einkünften aus VuV genutzt wird (BFH v. 13.11.1990 – IX R 63/86, BFH/NV 1991, 303). Solange die Selbstnutzung des noch leerstehenden Gebäudes beabsichtigt ist, können WK nicht bei VuV abgezogen werden (BFH v. 23.7.1997 – X R 106/94, BStBl. II 1998, 15, unter II.2.b). Wird ein Grundstück noch vor Errichtung des Gebäudes verkauft, sind auch dann keine WK bei VuV abzuziehen, wenn der Verkauf letztlich nicht vollzogen wird (BFH v. 14.7.2004 – IX R 56/01, BFH/NV 2005, 37).

Hingegen können Stpfl., die sich an einer Bauherrengemeinschaft beteiligt, die maßgeblichen Verträge aber gekündigt haben, weil sie nicht mehr mit einer Fertigstellung des Objekts rechnen, Schuldzinsen auch über diesen Zeitpunkt hinaus bis zur tatsächlichen Veräußerung des Objekts abziehen (BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610); Gleiches gilt, wenn der Stpfl. wegen Insolvenz des Bauträgers vom Bau- bzw. Kaufvertrag zurücktritt und nach diesem Zeitpunkt noch Verpflichtungen zu erfüllen hat (BFH v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144).

Aufwendungen für die Rückübertragung eines in den neuen Bundesländern belegenen Grundstücks nach dem Vermögensgesetz sind vorab entstandene WK, wenn das Grundstück nach der Rückübertragung vermietet werden soll (BMF v. 11.1.1993 – IV B 3 - S 2211 - 66/92, BStBl. I 1993, 18).

**Renovierungsaufwendungen** im Übergang von einer Zeit der Selbstnutzung zur Vermietung sind nach denselben Grundsätzen zu beurteilen wie Renovierungskosten im Übergang von Vermietung zu Selbstnutzung (s. Anm. 97). Danach können die Aufwendungen nicht als WK abgezogen werden, wenn sie noch während der Selbstnutzung – wenn auch bereits in Kenntnis der bevorstehenden Vermietung – entstehen. Es kommt nicht darauf an, ob und inwieweit die Erhaltungsmaßnahmen nach der Zweckbestimmung der anderen Nutzungsart (Vermietung) zugutekommen sollen. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Vornahme der Renovierung, nicht der der Zahlung (BFH v. 1.4.2009 – IX R 51/08, BFH/NV 2009, 1259).

**Aufwendungen für ein gegenwärtig nicht genutztes unbebautes Grundstück** sind als vorab entstandene WK abziehbar, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Bebauung des Grundstücks und einer anschließenden Vermietung des Gebäudes besteht (BFH v. 8.2.1983 – VIII R 130/79, BStBl. II 1983, 554). Dies kommt auch in Betracht, wenn der Stpfl. erst acht Jahre nach dem Erwerb mit der Bebauung beginnen kann (BFH



v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761; dazu KLUMPP, DStR 1991, 1306; FG Düss. v. 26.5.1994 – 8 K 1564/91 F, EFG 1994, 1042, rkr.); finanzielle Schwierigkeiten stehen der Annahme einer Bebauungsabsicht grds. nicht entgegen (BFH v. 1.12.2015 – IX R 9/15, BStBl. II 2016, 2335). Auch hier lassen sich allgemeingültige Grundsätze für die Annahme des wirtschaftlichen Zusammenhangs kaum aufstellen. Entscheidend sind die Umstände des konkreten Einzelfalles. Zur Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht bei unbebauten Grundstücken s. Anm. 77.

**Vergebliche Werbungskosten:** Siehe § 9 Anm. 165; ausführl. zu WK bei VuV s. § 9 Anm. 166. Als WK abziehbar sind zB Aufwendungen für Architektenhonorare, wenn der geplante Bau des zur Vermietung bestimmten Gebäudes an der fehlenden Finanzierungsmöglichkeit scheitert (BFH v. 13.11.1973 – VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161), oder zum Erwerb eines Vermietungsobjekts bestimmte Geldbeträge, die ein krimineller Makler unterschlagen hat. Dass die vergeblichen Aufwendungen im Fall der Anschaffung zu AK geführt hätten, ändert daran nichts (BFH v. 9.5.2017 – IX R 24/16, BFH/NV 2017, 1106, anders, soweit die Aufwendungen auf Grund und Boden entfallen wären). Auch die im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag über das Mietobjekt und dessen Aufhebung angefallenen Rechtsanwalts- und Notarkosten kann der Stpfl. als WK geltend machen; Gleiches gilt für den wegen der Vertragsaufhebung zu leistenden Schadensersatz (BFH v. 7.6.2006 – IX R 45/05, BStBl. II 2006, 803). Das in der FG-Rspr. herangezogene Argument, solche Aufwendungen seien nur noch auf die Abwicklung des bereits fehlgeschlagenen Engagements gerichtet und stellen als Kosten der Aufgabe der Einkunftsquelle daher keine WK dar (FG Ba.-Württ. v. 14.11.1996 – 6 K 258/94, EFG 1997, 606, rkr.: Anwalts- und Grundbuchkosten wegen eines Rücktritts vom Grundstückskaufvertrag; FG Ba.-Württ. v. 20.2.2001 – 11 K 52/99, EFG 2003, 990, rkr., Prozesskosten, die aus der Rückabwicklung eines Kaufvertrags resultieren; FG Brandenb. v. 26.10.2005 – 4 K 787/02, EFG 2006, 100, aufgehoben durch BFH v. 7.6.2006 – IX R 45/05, BStBl. II 2006, 803), hat der BFH in der zuletzt genannten Entsch. zurückgewiesen. Derartige Aufwendungen sind auch nach Aufgabe der Einkünfterzielungsabsicht abziehbar. Maßgeblich ist allein, ob der ursprüngliche auf Erzielung von Mieteinnahmen gerichtete Veranlassungszusammenhang fortwirkt oder durch eine der Vermögenssphäre zuzuweisende neue Veranlassung (zB dem Zusammenhang mit einem nicht stbaren Veräußerungsverlust) überlagert wurde (BFH v. 15.11.2005 – IX R 3/04, BStBl. II 2006, 258; BFH v. 16.2.2016 – IX R 1/15, BFH/NV 2016, 1261).

### c) Abzug von Werbungskosten bei leerstehenden Objekten

95

Für den WK-Abzug während eines Leerstands nach vorangegangener Vermietung gilt letztlich nichts anderes als bei vorab entstandenen WK (s. Anm. 94): Aufwendungen für eine nach Beendigung des letzten Mietverhältnisses leerstehende Wohnung sind abziehbar, wenn der Entschluss zur Vermietung endgültig gefasst und später nicht weggefallen ist (BFH v. 14.2.1995 – IX R 74/92, BFH/NV 1995, 1051; BFH v. 21.9.2000 – IX B 75/00, BFH/NV 2001, 585; BFH v. 14.5.2003 – XI R 8/02, BFH/NV 2003, 1315, unter II.A.2., 3.; BFH v. 11.8.2010 – IX R 3/10, BStBl. II 2011, 166; R 21.2 Abs. 3 EStR). Dies ist der Fall, solange der Stpfl. – der dafür die Feststellungslast trägt – sich ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung bemüht (zB durch Inserate; s. auch Anm. 77). Nach neuerer Rspr. und VerwAuff. gilt dies ausdrücklich auch dann, wenn er das Objekt daneben zum Erwerb anbietet (BFH v. 9.7.2003 – IX R 102/00, BStBl. II

2003, 940; BFH v. 9.7.2003 – IX R 30/00, BFH/NV 2004, 1382; BFH v. 14.10.2003 – IX R 11/03, BFH/NV 2004, 1384), und zwar selbst bei mehrjährigem Leerstand (BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 26). Zur Behandlung von Leerstandszeiten bei Ferienwohnungen s. Anm. 72.

Nach diesen Grundsätzen schadet der – auf dem deutschen Wohnungsmarkt zunehmende – Leerstand stl. nicht, solange ernsthaft ein Mieter gesucht wird und kein sog. struktureller Leerstand vorliegt (s. Anm. 77). Wird hingegen vorrangig der Verkauf und nur in zweiter Linie eine erneute Vermietung angestrebt, können WK nicht mehr abgezogen werden (so schon BFH v. 2.3.1993 – IX R 69/89, BFH/NV 1993, 532; auf diese Entsch. ist auch von der neueren Rspr. – vgl. BFH v. 9.7.2003 – IX R 102/00, BStBl. II 2003, 940 – noch ausdrücklich Bezug genommen worden; und BFH v. 5.4.2005 – IX R 48/04, BFH/NV 2005, 1299: die zum Verkauf stehende Wohnung wird nur noch zur kurzfristigen Vermietung angeboten, um den Kündigungsschutz des potentiellen Mieters auszuschließen).

Zur Problematik der leerstehenden Immobilie s. ausführl. auch Anm. 77.

96 Einstweilen frei.

#### 97 d) Nachträgliche Werbungskosten

Bei nachträglichen WK handelt es sich um Aufwendungen, die zu einem Zeitpunkt getätigt werden, in dem keine Einnahmen mehr aus einem steuerrelevanten Leistungsverhältnis fließen. Allgemein zu nachträglichen WK s. § 9 Anm. 170, 172.

**Renovierungskosten gegen Ende der Vermietungstätigkeit:** Folgt auf die Vermietung die Selbstnutzung oder Veräußerung des Objekts, differenziert die Rspr. typisierend danach, zu welchem Zeitpunkt die Renovierung stattfindet, wobei nicht der Zahlungszeitpunkt, sondern der Zeitpunkt der Leistungserbringung (Reparatur, Renovierung o.Ä.) maßgeblich ist; hingegen für Einzelfallprüfung von BORNHAUPT, BB 1998, 136; PAUS, DStZ 2005, 454: künftige Nutzung grds. entscheidend.

► *Fällt vor der Beendigung des letzten Mietverhältnisses* – wenn auch in Kenntnis der späteren Selbstnutzung bzw. Veräußerung – allgemeiner Erhaltungsaufwand an, ist dieser bei typisierender Betrachtung grds. noch der Vermietung zuzurechnen und führt daher zu WK (BFH v. 10.10.2000 – IX R 15/96, BStBl. II 2001, 787; BFH v. 1.4.2009 – IX R 51/08, BFH/NV 2009, 1259; gegen die Typisierung mit beachtlichen Gründen PAUS, DStZ 2005, 454). Die FinVerw. folgt der typisierenden Rspr. nur im Grundsatz. Sie hält ausnahmsweise solche Erhaltungsaufwendungen, die bereits für die Selbstnutzung bestimmt sind und in die Vermietungszeit vorverlagert werden, nicht für abziehbar. Dass soll insbes. dann zu bejahen sein, wenn die Maßnahmen bei bereits gekündigtem Mietverhältnis objektiv nicht zur Wiederherstellung oder Bewahrung der Mieträume und des Gebäudes erforderlich sind (H 21.2 „Erhaltungsaufwand“ EStH; BMF v. 26.11.2001 – IV C 3 - S 2211 - 53/01, BStBl. I 2001, 868). Auch nach Auffassung der Rspr. liegt kein „typischer Sachverhalt“ vor, wenn der Veräußerer sich gegenüber dem Erwerber im Kaufvertrag verpflichtet, noch während der Vermietungszeit bestimmte Instandsetzungsmaßnahmen durchzuführen; derartige Aufwendungen stellen wegen der vorrangigen Veranlassung durch die Veräußerung keine WK dar (BFH v. 14.12.2004 – IX R 34/03 BStBl. II 2005, 343; BFH v. 25.2.2009 – IX R 80/07, BFH/NV 2009, 1414). Obgleich es nicht um nachträg-

liche, sondern um vorab entstandene WK geht, gehört die folgende Konstellation zum selben Problemkreis: Fällt vor Beginn der Vermietung – während einer noch stattfindenden Selbstnutzung – Erhaltungsaufwand an, dann ist dieser typisierend noch der Selbstnutzung zuzurechnen, selbst wenn die Renovierungsmaßnahme ausschließlich mit Blick auf das künftige Mietverhältnis vorgenommen wurde (BFH v. 1.4.2009 – IX R 51/08, BFH/NV 2009, 1259; s. Anm. 94).

► *Nach dem Auszug der letzten Mieter* sind Aufwendungen für die allgemeine Renovierung einer Wohnung – auch soweit es um die Beseitigung kleinerer Schäden geht – privat veranlasst und können nicht als WK abgezogen werden (BFH v. 7.11.1995 – IX R 81/93, BFH/NV 1996, 533; BFH v. 29.7.1997 – IX R 70/95, BFH/NV 1997, 850; BFH v. 18.12.2001 – IX R 24/98, BFH/NV 2002, 904; BFH v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043). Dies gilt auch, wenn an sich der Mieter die Aufwendungen für Schönheitsreparaturen zu tragen hätte, von ihm jedoch wegen Zahlungsunfähigkeit kein Ersatz erlangt werden kann (BFH v. 17.12.2002 – IX R 6/99, BFH/NV 2003, 610). Aufwendungen zur Beseitigung eines Schadens, der die mit dem gewöhnlichen Gebrauch der Mietsache verbundene Abnutzung (§ 538 BGB) deutlich übersteigt, insbes. eines mutwillig verursachten Schadens, sind hingegen WK (BFH v. 11.7.2000 – IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784, unter II.2.b). Gleiches gilt für Aufwendungen, die aus Mitteln einer einbehaltenen Mietkaution bezahlt werden, soweit dieser Einbehalt als Einnahme erfasst wurde (BFH v. 11.7.2000 – IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784, unter II.2.a). Zu Aufwendungen für die Sanierung von Umweltschäden nach Beendigung des letzten Mietverhältnisses BIRPUS, BB 1993, 407 (412).

#### **Veräußerung des Grundstücks:**

► *Aufwendungen, die durch die nicht steuerbare Veräußerung des Grundstücks veranlasst sind*, können nicht als WK abgezogen werden, weil sie nicht mit den Einkünften aus VuV, sondern mit einem nichtsteuerbaren Vorgang in der Vermögenssphäre in Zusammenhang stehen (BFH v. 20.2.1990 – IX R 13/97, BStBl. II 1990, 775; BFH v. 24.1.2012 – IX R 16/11, BFH/NV 2012, 1108; BFH v. 1.8.2012 – IX R 8/12, BStBl. II 2012, 781; BFH v. 11.2.2014 – IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195, betr. ausnahmsweiser Abzug von veräußerungsbedingten Maklerkosten als Finanzierungskosten eines anderen Mietobjekts). Dies gilt auch, wenn es letztlich nicht zu der beabsichtigten Veräußerung kommt (BFH v. 19.12.1995 – IX R 48/92, BStBl. II 1996, 198; BFH v. 1.8.2012 – IX R 8/12, BStBl. II 2012, 781). Ist die Veräußerung dagegen stbar gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, dann werden die WK gem. § 23 Abs. 3 Satz 1 berücksichtigt.

► *Vorfälligkeitsentschädigungen*, die an die Bank für die vorzeitige Darlehensablösung zum Zweck der lastenfreien Veräußerung zu zahlen sind, stehen mit der Veräußerung in Zusammenhang und stellen keine WK bei VuV dar (BFH v. 23.9.2003 – IX R 20/02, BStBl. II 2004, 57). Dies gilt nunmehr ausnahmslos. Die bisherige Rspr., wonach in Veräußerungsfällen wegen der Qualifizierung der Vorfälligkeitsentschädigung als Finanzierungskosten eines neu erworbenen Mietobjekts ausnahmsweise ein WK-Abzug als zulässig erachtet wurde (BFH v. 14.1.2004 – IX R 34/01, BFH/NV 2004, 1091), hat der BFH aufgegeben. Danach kann die Vorfälligkeitsentschädigung stl. nur noch als Veräußerungskosten im Rahmen der Ermittlung des Gewinns oder Verlusts aus einer – etwa nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 – stbaren Veräußerung Berücksichtigung finden (BFH v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633; BMF v. 27.7.2015 – IV C 1 - S 2211/11/10001, BStBl. I 2015, 581).

Gleiches gilt für Kosten der Löschung einer nicht mehr valutierenden Grundschuld aus Anlass der Veräußerung (BFH v. 19.12.1995 – IX R 48/92, BStBl. II 1996, 198).

▶ *Kosten der Räumung eines Grundstücks von den bisberigen Mietern* sind keine WK, wenn das Grundstück geräumt veräußert werden soll (BFH v. 23.2.1988 – IX R 151/86, BFH/NV 1989, 485; gegen BFH v. 25.7.1972 – VIII R 56/68, BStBl. II 1972, 880), weil diese Aufwendungen bei wertender Betrachtung nicht durch die VuV-Einkunftserzielung, sondern durch die Veräußerung veranlasst sind. Gleiches gilt bei Aufwendungen für die Räumung des Grundstücks wegen einer beabsichtigten Selbstnutzung (BFH v. 7.7.2005 – IX R 38/03, BStBl. II 2005, 760, betr. Abstandszahlung an Mieter für dessen vorzeitigen Auszug; dagegen sind Abstandszahlungen, die zu dem Zweck geleistet werden, das Objekt neu – zu besseren Bedingungen – vermieten zu können, sofort abziehbare WK (BFH v. 26.1.2011 – IX R 24/10, BFH/NV 2011, 1480).

▶ *Nachträgliche Schuldzinsen* sind nach neuer – geänderter – BFH-Rspr. grds. abziehbar. Zu den Einzelheiten s. Anm. 98.

#### 98 e) Schuldzinsen

Wirtschaftlich mit den Einkünften aus VuV in Zusammenhang stehende Schuldzinsen sind nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 als WK abziehbar (s. zunächst die Erläuterungen unter § 9 Anm. 355–385). Im Bereich des § 21 hat die Rspr. ihre allgemeinen Grundsätze zum Schuldzinsenabzug wie folgt konkretisiert:

▶ *Gemischt genutzte Gebäude*: Dient ein Gebäude nicht nur dem Erzielen von Einkünften aus VuV, sondern auch der (nicht stbaren) Selbstnutzung, so wird das Bestreben des Stpfl. regelmäßig dahin gehen, das gesamte Darlehen gezielt dem vermieteten Gebäudeteil mit der Folge des vollen Schuldzinsenabzugs zuzuordnen und etwaige Eigenmittel für die Herstellung oder den Erwerb des eigengenutzten Teils zu verwenden. Eine solche Gestaltung ist stl. grds. nicht zu beanstanden (ausführl. zur steueroptimalen Gestaltung NEUFANG/NEUFANG, BB 2011, 1761). Voraussetzung ist allerdings, dass der Stpfl. in einem ersten Schritt die auf die unterschiedlich genutzten Gebäudeteile entfallenden AHK gesondert ermittelt und im zweiten Schritt mit den Kreditmitteln die auf den der Einkunftserzielung dienenden Gebäudeteil entfallenden Kosten tatsächlich bezahlt (BFH v. 27.10.1998 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; BFH v. 25.3.2003 – IX R 22/01, BStBl. II 2004, 348).

▷ *Erster Schritt*: Für die gesonderte Kostenermittlung sind in Herstellungsfällen die ausschließlich einem bestimmten Gebäudeteil (zB fremdgenutzte Wohnung/Doppelhaushälfte) betreffenden Aufwendungen (zB für Verlegen von Fliesen und Bodenbelägen, Tapezieren oder Sanitärinstallation in der einzelnen Wohnung) gesondert auszuweisen. Dies kann sowohl durch entsprechende Abrechnung des Unternehmers als auch durch eine gleichartige Aufstellung des Stpfl. geschehen. Die das Gesamtgebäude betreffenden Kosten (zB für den Aushub der Baugrube, den Rohbau, das Dach uÄ) sind den eigenständige WG bildenden Gebäudeteilen jeweils anteilig zuzuordnen. Maßstab hierfür ist das Verhältnis der selbstgenutzten Wohn-/Nutzflächen des Gebäudes zu denen, die der Einkünfteerzielung dienen. Eine nur anteilige Zuordnung der Kosten nach dem Flächenverhältnis gilt auch in dem Fall, in dem der Stpfl. die Kosten der Errichtung des gesamten Gebäudes einheitlich abgerechnet hat, ohne das auf den vermieteten Gebäudeteil entfallende Entgelt gesondert auszuweisen (BFH v. 27.10.1998 – IX R 44/95, BStBl. II 1999,

676; BFH v. 9.7.2002 – IX R 65/00, BStBl. II 2003, 389; BFH v. 25.3.2003 – IX R 22/01, BStBl. II 2004, 348; BFH v. 1.4.2009 – IX R 35/08, BStBl. II 2009, 663). In Anschaffungsfällen muss der Stpfl. den einheitlichen Kaufpreis aufteilen. Einer im notariellen Kaufvertrag vorgenommenen Aufteilung kann stl. grds. gefolgt werden (BMF v. 16.4.2004 – IV C 3 - S 2211 - 36/04, BStBl. I 2004, 464; BFH v. 1.4.2009 – IX R 35/08, BStBl. II 2009, 663, zur ausnahmsweisen Korrektur der Aufteilung; zu Gestaltungsmöglichkeiten und deren Grenzen bei der Kaufpreisaufteilung s. SCHALLMOSER, DStR 2009, 1685; HEUERMANN, DB 2009, 1558). Ist die Zuordnung der Kosten unterblieben, zB weil das gesamte Gebäude der Nutzungswertbesteuerung unterfiel, was eine Aufteilung ursprünglich entbehrlich machte, so kann diese mit stl. Wirkung nicht mehr nachgeholt werden (BFH v. 5.3.2007 – IX B 2/07, BFH/NV 2007, 1298).

- ▷ *Zweiter Schritt:* Die gesondert dem zur Vermietung vorgesehenen Gebäudeteil zugeordneten Kosten müssen tatsächlich mit der Darlehensvaluta bezahlt werden. In Anschaffungsfällen genügt es, wenn der Stpfl. die dem vermieteten Teil zugeordneten Kosten dadurch begleicht, dass er mittels eines eigenständigen Darlehens eine Überweisung auf ein Notaranderkonto veranlasst und der Notar den gesamten Kaufpreis vom Notaranderkonto auskehrt (BFH v. 9.7.2002 – IX R 65/00, BStBl. II 2003, 389; BMF v. 16.4.2004 – IV C 3 - S 2211 - 36/04, BStBl. I 2004, 464). In Herstellungsfällen ist der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Schuldzinsen und HK gegeben, wenn der Stpfl. die Darlehensvaluta einem gesonderten Konto gutschreiben lässt, von dem ausschließlich die auf den vermieteten Gebäudeteil entfallenden Bauleistungen bezahlt werden (BMF v. 16.4.2004 – IV C 3 - S 2211 - 36/04, BStBl. I 2004, 464). Dagegen ist es schädlich, wenn die Kosten für die Errichtung des gesamten Gebäudes einheitlich abgerechnet und bezahlt werden, etwa über ein einheitliches Giro- oder Baukonto, dem Gelder aus gesondert zugeordneten Krediten, aber auch Eigenmittel gutgeschrieben wurden (zB BFH v. 7.7.2005 – IX R 20/04, BFH/NV 2006, 264; BFH v. 26.2.2008 – IX B 5/08, BFH/NV 2008, 1142). Ferner ist es schädlich, wenn alle Baukosten einheitlich über ein Zwischenfinanzierungskonto beglichen werden und das gesondert – für den vermieteten Teil – aufgenommene Darlehen nur dazu verwendet wird, den Zwischenkredit zurückzuführen (BFH v. 16.4.2002 – IX R 65/98, BFH/NV 2002, 1154). Schädlich bedeutet im vorliegenden Zusammenhang, dass das Darlehen nicht mehr eindeutig dem vermieteten Gebäudeteil zugeordnet werden kann und die Schuldzinsen folglich nicht mehr vollständig, sondern nur noch anteilig als WK abgezogen werden können. Für die Aufteilung ist, wenn die im ersten Schritt erforderliche Zuordnung der AKH gescheitert ist, grds. das Flächenverhältnis heranzuziehen. Eine fehlerhafte Zuordnung im zweiten Schritt erlaubt noch die Aufteilung nach der im ersten Schritt erfolgreich durchgeführten Gestaltung (s. SCHALLMOSER, DStR 2009, 1685; HEUERMANN, DB 2009, 1558). Damit kann zB in Anschaffungsfällen das Verhältnis der auf die verschiedenen Gebäudeteile entfallenden Kaufpreisteile den Maßstab für die Aufteilung der WK bilden (BFH v. 1.4.2009 – IX R 35/08, BStBl. II 2009, 663).

Die vorgenannten Grundsätze zum Schuldzinsenabzug gelten auch dann, wenn das Darlehen der Finanzierung von Erhaltungsaufwendungen an einem gemischt genutzten Gebäude dient (SCHIEBL, SteuStud. 2008, 422, mwN).

- *Nachträgliche Schuldzinsen:* Während Schuldzinsen auf ein Darlehen zur Finanzierung laufender WK auch nach Veräußerung des Vermietungsobjekts abzieh-

bar sind (entgegen der bisherigen großzügigeren Rspr. allerdings nur noch unter der Voraussetzung, dass der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeiten zu tilgen, BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 634; glA BMF v. 27.7.2015 – IV C 1 - S 2211/11/10001, BStBl. I 2015, 581 Rz. 4, mit Vertrauensschutzregelung für Altfälle), stellen Schuldzinsen eines Kredits zur Finanzierung von AHK eines Gebäudes nach dessen Veräußerung oder nach dem Übergang zur Selbstnutzung nach früherer stRspr. keine nachträglichen WK bei den Einkünften aus VuV dar. Ein WK-Abzug kam nur dann in Betracht, wenn unter Fortführung des Kredits der Veräußerungserlös zur Durchführung einer stl. relevanten Ersatzinvestition, zB dem Erwerb eines anderen Mietobjekts eingesetzt wurde (sog. Surrogationsbetrachtung, BFH v. 8.4.2003 – IX R 36/00, BStBl. II 2003, 706, mwN; zur Berücksichtigung der Schuldzinsen als WK im Rahmen des § 23 s. § 23 Anm. 289 „Schuldzinsen“). Seine restriktive Rspr. zum nachträglichen Schuldzinsenabzug hat der BFH im Jahr 2012 im Anschluss an die zu § 17 bereits geänderte Rspr. (BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787) aufgegeben. Schuldzinsen können auch nach einer gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 stbaren Veräußerung der Immobilie weiter als (nachträgliche) WK abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können (BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275). Wie nach bisheriger Rspr. (BFH v. 25.2.2009 – IX R 52/07, BFH/NV 2009, 1255) kommt der Schuldzinsenabzug dann aber nicht in Betracht, wenn die Zinsen auf Verbindlichkeiten entfallen, die durch den Veräußerungspreis des Immobilienobjekts hätten getilgt werden können, tatsächlich aber zugunsten der privaten Verwendung des Veräußerungserlöses nicht getilgt wurden (sog. Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung). In diesem Fall beruht die Entsch. des Stpfl., im Veräußerungszeitpunkt noch valutierende Darlehensschulden nicht oder nicht im Rahmen der bestehenden Möglichkeiten zurückzuführen, auf einer erwerbsfremden Motivation, die den ursprünglichen Veranlassungszusammenhang überlagert (BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BFH/NV 2012, 1697). Außerdem scheidet der nachträgliche Schuldzinsenabzug auch dann aus, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht des Stpfl. bereits vor Veräußerung der Immobilie weggefallen ist (BFH v. 21.1.2014 – IX R 37/12, BStBl. II 2015, 631). Der BFH hat seine Auffassung mittlerweile wiederholt bestätigt und zugleich geklärt, dass der nachträgliche Schuldzinsenabzug auch bei einer nicht stbaren Veräußerung des Grundstücks erhalten bleibt, solange der Grundsatz der Schuldentilgung beachtet wird (BFH v. 8.4.2014 – IX R 45/13, BStBl. II 2015, 635; aA HAASE, BB 2010, 2871; DORNHEIM, DStZ 2012, 553; JOCHUM, DStZ 2012, 728, wonach die nachträglichen Schuldzinsen nur im Rahmen des § 23 berücksichtigt werden können. Damit sind sie nur abzugsfähig, wenn das Objekt innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert wird. Kritisch zum Begründungsansatz des BFH auch MEYER/BALL, DStR 2012, 2260). Dieser Grundsatz nötigt nicht, eine in die Immobilienfinanzierung eingebundene Kapitallebensversicherung zu kündigen und den Erlös für die Schuldentilgung zu verwenden, wenn die Versicherung weiterhin die Rückführung des verbliebenen Darlehensrestbetrags absichert (BFH v. 16.9.2015 – IX R 40/14, BStBl. II 2016, 78, mit weiteren Einzelheiten zur Behandlung der anschaffungsfinanzierenden Kapitallebensversicherung im Veräußerungsfall; BFH v. 6.12.2017 – IX R 4/17, juris, zur Reichweite der Surrogationsbetrachtung). Die FinVerw. hat ihre frühere ablehnende Haltung (OFD Frankfurt v. 24.1.2012/8.10.2012 – S 2211 A - 17 - St 214, juris) aufgegeben und erkennt

nummehr den nachträglichen Schuldzinsenabzug an (BMF v. 27.7.2015 – IV C 1 - S 2211/11/10001, BStBl. I 2015, 581, mit weiteren Einzelheiten).

► *Umwidmung von Darlehen*: Die sog. Surrogationsrechtsprechung ermöglicht die Erhaltung des Schuldzinsenabzugs bei Beendigung des bisherigen und gleichzeitiger Begr. eines neuen Erwerbszusammenhangs (s. § 9 Anm. 380; STUHRMANN, DStR 2005, 726). Deshalb können bei Fortführung des Darlehens die Schuldzinsen auch abgezogen werden, wenn nach Verkauf eines Objekts eine andere Immobilie zum Zweck der Vermietung erworben wird (BFH v. 8.4.2003 – IX R 36/00, BStBl. II 2003, 706). Bei einer Teilveräußerung des Immobilienbesitzes und Verwendung des Erlöses zu privaten Zwecken tritt dieser als Surrogat an die Stelle des bisherigen Erwerbsvermögens. Deshalb können, wenn der Erlös nicht in eine neue Einkunftsquelle investiert wird, aus dem unverändert fortgeführten Darlehen Schuldzinsen fortan nur noch in dem Umfang, in dem diese wirtschaftlich gesehen auf den verbliebenen Anteil an den Immobilien entfallen, als WK abgezogen werden (BFH v. 25.2.2009 – IX R 52/07, BFH/NV 2009, 1255).

► *Persönliche Abzugsberechtigung*: Der Stpfl. muss die Zinsaufwendungen selbst getragen haben. Die allgemeinen Rechtsgrundsätze zur Berücksichtigung von Drittaufwand sind anzuwenden (ausführl. BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782). Bedeutung hat dies vor allem für die Abzugsberechtigung bei Ehegatten. So sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn ein Ehegatte allein ein Darlehen zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes aufnimmt, das dem anderen Ehegatten gehört (BFH v. 2.12.1999 – IX R 45/95, BStBl. II 2000, 310, jedoch ausnahmsweise Abzug, wenn der Eigentümerehegatten die Zinsen aus eigenen Mitteln bezahlt hat). Bei gesamtschuldnerischer Darlehensaufnahme der Eheleute sind bei der Einkünfteermittlung des Alleineigentümer-Ehegatten die Schuldzinsen in voller Höhe zu berücksichtigen (BFH v. 2.12.1999 – IX R 45/95, BStBl. II 2000, 310; s. auch BFH v. 19.8.2008 – IX R 78/07, BStBl. II 2009, 299). In konsequenter Fortentwicklung seiner Rechtsgrundsätze zur gesamtschuldnerischen Darlehensaufnahme hat der BFH den Schuldzinsenabzug auch dann zugelassen, wenn der Eigentümer-Ehegatte einer Immobilie im Wege des Schuldbeitritts die gesamtschuldnerische persönliche Mithaftung für ein Darlehen des Nichteigentümer-Ehegatten, das der Finanzierung der Immobilie dient, zeitlich später übernimmt. Ab dem Zeitpunkt des Schuldbeitritts sind die Schuldzinsen als für Rechnung des Eigentümer-Ehegatten aufgewendet anzusehen. Die spätere Eingehung der Schuld muss allerdings mit der Einkünfterzielung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (BFH v. 3.12.2002 – IX R 14/00, BFH/NV 2003, 468). Zu weiteren Fallgestaltungen s. § 9 Anm. 382.

#### f) Verteilung größeren Erhaltungsaufwands

99

§ 82b EStDV ermöglicht – als Ausnahme vom Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 – die Verteilung größerer Erhaltungsaufwendungen bei vermieteten Wohngebäuden.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich*: § 82b EStDV, der auf die Rspr. des RFH zurückgeht und 1961 kodifiziert wurde (vgl. die Nachweise zur Entstehungsgeschichte in BFH v. 27.10.1992 – IX R 152/89, BStBl. II 1993, 589), ist zunächst zum 1.1.1999 aufgehoben worden und galt nur für zuvor entstandenen Erhaltungsaufwand. Zum 1.1.2004 ist die Vorschrift wieder eingeführt worden.

- ▶ § 82b EStDV enthält zwei Voraussetzungen:
- ▷ *Größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden:* Wann Erhaltungsaufwendungen (zum Begriff s. Anm. 300 „Erhaltungsaufwand“) als „größer“ anzusehen sind, lässt sich dem Normtext nicht entnehmen. Die Rspr. ist ausgesprochen großzügig und hat dieses Merkmal schon beim Einbau von zwei Fenstern für insgesamt 1440 DM bejaht (BFH v. 27.10.1992 – IX R 66/91, BStBl. II 1993, 591).
  - ▷ *Gebäude, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen:* Mit dem Merkmal „überwiegend“ ist eine Wohnnutzung auf mehr als der Hälfte der gesamten Nutzfläche gemeint (§ 82b Abs. 1 Satz 2 EStDV). Nur eine dauerhafte Wohnnutzung fällt unter die Vorschrift, nicht aber die kurzfristige Vermietung an wechselnde Feriengäste (BFH v. 4.9.2000 – IX R 75/99, BFH/NV 2001, 429, unter Hinweis auf Entstehungsgeschichte und Zweck der Vorschrift). Zur Beurteilung, ob das Gebäude einem begünstigten Zweck dient, ist nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Vorschrift auf den Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands abzustellen. Daraus folgt, dass spätere, also im Laufe der Verteilungsjahre stattfindende, Nutzungsänderungen unschädlich sind.
  - ▶ *Rechtsfolgen:* Die Aufwendungen müssen nicht zwingend im Zeitpunkt ihres Abflusses als WK abgesetzt werden, sondern können (Wahlrecht dem Grunde nach) gleichmäßig auf zwei bis fünf Jahre (Wahlrecht der Höhe nach) verteilt werden. In bestimmten Konstellationen (im Jahr des Abflusses nur geringe weitere Einkünfte) kann dies auch unter Einbeziehung des – durch das Hinausschieben der Steuerminderung eintretenden – Zinsverlusts zu einer günstigeren stl. Gesamtwirkung führen.

Die Vorschrift kann auch dazu „genutzt“ werden, Erhaltungsaufwendungen, die im Jahr des Abflusses versehentlich nicht geltend gemacht wurden, im Wege der Verteilung wenigstens für die Folgejahre anteilig stl. zu „retten“, selbst wenn für das Abflussjahr Bestandskraft (BFH v. 27.10.1992 – IX R 152/89, BStBl. II 1993, 589) oder sogar Festsetzungsverjährung (BFH v. 24.11.1992 – IX R 99/89, BStBl. II 1993, 593) eingetreten ist. Ebenso können Aufwendungen, die im Erstjahr zu Unrecht, aber bestandskräftig den HK zugerechnet wurden, in den Folgejahren nach § 82b EStDV anteilig als Erhaltungsaufwendungen abgesetzt werden (vgl. BFH v. 19.12.2007 – IX R 50/07, BFH/NV 2008, 1111: Bestandskraft löst keine Bindung hinsichtlich der strechtl. Beurteilung des Aufwands als HK für die Folgejahre aus). Umgekehrt kann aber auch das FA Aufwendungen, die im Erstjahr zu Unrecht als Erhaltungsaufwendungen angesehen worden und anteilig nach § 82b EStDV abgezogen worden sind, für die Folgejahre als HK behandeln (BFH v. 15.10.1996 – IX R 49/94, BFH/NV 1997, 390). Sind die Einkünfte im Erstjahr geschätzt worden, kann § 82b EStDV für Aufwendungen dieses Jahres später nicht mehr in Anspruch genommen werden (BFH v. 23.6.1997 – IX B 43/97, BFH/NV 1997, 843).

Anders liegt der Fall, in dem der Stpfl. sein Wahlrecht gem. § 82b Abs. 1 EStDV ausdrücklich oder konkludent ausgeübt hat und der Bescheid bestandskräftig wurde. Dann ist der Stpfl. an die einmal getroffene Wahl auch in Folgejahren gebunden (BFH v. 7.12.2006 – IX B 50/06, BFH/NV 2007, 1135, mwN).

- ▷ *Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert* (BFH v. 7.8.1990 – VIII R 223/85, BFH/NV 1991, 294: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums), in ein BV eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt (zB Übergang zur Selbstnutzung), ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr des Eintritts des genannten Ereignisses in einer Summe als WK abzusetzen (§ 82b Abs. 2 EStDV).



## I. VuV von unbeweglichem Vermögen (S. 1 Nr. 1) Anm. 99–101 § 21

- ▷ *Bei unentgeltlicher Übertragung des Wohngebäudes* gestattet die FinVerw. dem Rechtsnachfolger, den Erhaltungsaufwand noch in dem vom Rechtsvorgänger gewählten restlichen Verteilungszeitraum geltend zu machen. Der Teil des Erhaltungsaufwands, der auf den VZ des Eigentumswechsels entfällt, ist entsprechend der Besitzdauer zwischen Rechtsvorgänger und -nachfolger aufzuteilen (R 21.1 Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStR). Diese norminterpretierende Verwaltungsvorschrift greift aber nicht – auch nicht analog – ein, wenn der bislang vermietende Nießbraucher stirbt und der Grundstückseigentümer als dessen Alleinerbe nach Beendigung des Nießbrauchs in die Vermieterstellung einrückt. In einer solchen Situation fehlt die gesetzliche Grundlage für einen interpersonellen Übergang des verbliebenen Teils der Erhaltungsaufwendungen (BFH v. 13.3.2018 – IX R 22/17, juris).

§ 82b Abs. 3 EStDV enthält eine ergänzende Regelung für Gebäude, die im Eigentum mehrerer Personen stehen. Danach ist der größere Erhaltungsaufwand von allen Eigentümern auf den gleichen Zeitraum zu verteilen.

### 5. Unbewegliches Vermögen

#### a) Begriff „unbewegliches Vermögen“

100

Nr. 1 erfasst nur die VuV von unbeweglichem Vermögen; die Vermietung beweglicher Gegenstände fällt kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung, unter § 22 Nr. 3 (s. § 22 Anm. 400). Sind die beweglichen Gegenstände allerdings zu einem Sachinbegriff zusammengefasst, handelt es sich um Einkünfte aus VuV nach Nr. 2 (s. Anm. 140–142). Die zeitlich begrenzte Überlassung von „Rechten“, bei denen es sich zivilrechtl. ebenfalls um bewegliche Gegenstände handelt, fällt unter Nr. 3 (s. Anm. 150–157). Der Begriff des „unbeweglichen Vermögens“ wird in Nr. 1 nicht definiert; wohl aber sind praktisch alle Anwendungsfälle ausdrücklich aufgezählt, wenngleich die Aufzählung nicht abschließend ist („insbesondere“; s. Anm. 107). Er ist nicht in vollem Umfang identisch mit dem zivilrechtl. Begriff der „unbeweglichen Sache“, weil zum unbeweglichen Vermögen iSd. Nr. 1 auch ins Schiffsregister eingetragene Schiffe gehören, die zivilrechtl. bewegliche Sachen darstellen (vgl. ELLENBERGER in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Überblick vor § 90 BGB Rz. 3).

#### b) Grundstücke

101

Bürgerlich-rechtlich ist unter einem Grundstück ein abgegrenzter Teil der Erdoberfläche zu verstehen, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblattes gebucht ist (HERRLER in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Überblick vor § 873 BGB Rz. 1). Dieser Begriff ist auch bei der Auslegung der Nr. 1 zugrunde zu legen. Da Gebäude in Nr. 1 gesondert erwähnt sind, fällt unter den Begriff des „Grundstücks“ hier allein der unbebaute Grund und Boden.

**Beispiele:** Verpachtung eines unbebauten Grundstücks; Bestellung von Erbbaurechten (BFH v. 4.7.1969 – VI R 259/67, BStBl. II 1969, 724; näher dazu s. Anm. 300 „Erbbaurecht“); Überlassung unterirdischer Hohlräume als Lager (BFH v. 14.10.1982 – IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203); Einräumung des Rechts zur Ausbeutung von Bodenschätzen (s. Anm. 64).

**Abgrenzung zu gewerblichen Einkünften:** Gerade bei der Nutzungsüberlassung unbebauter Grundstücke werden häufig Nebenleistungen erbracht, die die Tätigkeit aus der Vermögensverwaltung herausheben und die Grenze zur Gewerblichkeit überschreiten (zB Bootsliegendeplätze, Campingplätze, Parkplätze, Tennisplätze).

ze). Die Zuordnung zur jeweiligen Einkunftsart hängt vor allem von Umfang und Charakter der Nebenleistungen und von der Häufigkeit des Wechsels der Nutzer ab (Einzelheiten und Einzelfälle zur Abgrenzung s. § 15 Anm. 1180–1182).

### 102 c) Gebäude

Unter den Gebäudebegriff des § 68 BewG fallen Bauwerke, die Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren, den Aufenthalt von Menschen gestatten, fest mit dem Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest sind. Dieser Gebäudebegriff gilt auch für das EStRecht (ausführl. mit Darstellung zahlreicher Einzelfälle samt Nachweisen s. § 6 Anm. 630, § 7 Anm. 291 ff.).

**Betriebsvorrichtungen** fallen nicht unter den bewertungsrechtl. Gebäudebegriff (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG). Dabei handelt es sich um Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Gebäudes sind. Streng genommen müsste man also die VuV von Betriebsvorrichtungen – auch wenn sie gemeinsam mit dem Gebäude zur Nutzung überlassen werden – gesondert nach Nr. 2 (sofern es sich um einen Sachinbegriff handelt) oder nach § 22 Nr. 3 (als Vermietung beweglicher Gegenstände) behandeln. In der Praxis dürfte hingegen aus Vereinfachungsgründen wohl eine einheitliche Besteuerung nach Nr. 1 die Regel sein.

**Parallele bei der Umsatzsteuer:** Zur UStBefreiung von Grundstücksvermietungen nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG hat der BFH mittlerweile seine früher stark differenzierende Betrachtung für Fälle der Vermietung von Grundstücken/Gebäuden samt Betriebsvorrichtungen aufgegeben und behandelt jetzt die gesamte Leistung als „Vertrag besonderer Art“, dh. nicht als stfreie Grundstücksüberlassung (BFH v. 31.5.2001 – V R 97/98, BStBl. II 2001, 658). Überträgt man diese begrüßenswerte Vereinfachungstendenz auf Fälle des § 21, läge jedenfalls dann eine einheitliche VuV eines Gebäudes vor, wenn die Überlassung der Betriebsvorrichtungen nicht im Mittelpunkt steht.

### 103 d) Gebäudeteile

Zu den Gebäudeteilen gehören zB – zivilrechtl. nicht als selbständige Sachen zu beurteilende – Wohnungen und einzelne Zimmer sowie Fassadenteile, die anderen zu Werbezwecken (s. STOLZ, FR 1983, 235) oder der Erzeugung von Solarstrom (s. Anm. 300 „Photovoltaik“) überlassen werden, aber auch zivilrechtl. selbständige Einheiten wie das Wohnungs- und Teileigentum nach dem WEG oder das in einigen Bundesländern noch fortgeführte frühere Stockwerkseigentum (vgl. Art. 182 EGBGB).

Bei der möblierten Vermietung von Gebäudeteilen fällt das auf die Überlassung der Möbel entfallende Entgelt, unter Nr. 2, weil die Möbel eine bewegliche Sache in Form eines Sachinbegriffs darstellen.

### 104 e) Schiffe, die in ein Schiffsregister eingetragen sind

Die Eintragungsvoraussetzungen richten sich nach der Schiffsregisterordnung (letzte Neubekanntmachung v. 26.5.1994, BGBl. I 1994, 1133) und der Verordnung zur Durchführung der Schiffsregisterordnung (letzte Neubekanntmachung v. 30.11.1994, BGBl. I 1994, 3631). Das formelle Schiffsregisterrecht entspricht weitgehend dem Grundbuchrecht.

**Deutsches Schiffsregister:** Wegen der Parallelen zum Grundstücks- und Grundbuchrecht wird von Nr. 1 nur die VuV von Schiffen, die in ein deutsches

## I. VuV von unbeweglichem Vermögen (S. 1 Nr. 1) Anm. 104–109 § 21

Schiffsregister eingetragen sind, erfasst (RFH v. 27.9.1932, StuW 1933 Nr. 335); umgekehrt bleibt es aber bei der Besteuerung, auch wenn das in ein deutsches Register eingetragene Schiff nur im Ausland eingesetzt wird. Bei Schiffen, die im Ausland eingesetzt werden, sind die Verlustausgleichsbeschränkungen des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b zu beachten (s. § 2a Anm. 93–103).

**Andere Einkunftsarten:** Die Vermietung von nicht eingetragenen Schiffen (zB Segeljachten) führt als Vermietung beweglicher Sachen zu Einkünften aus § 22 Nr. 3. Zur Eintragungsfähigkeit von Freizeitschiffen (und dem damit gegebenen Wechsel der Einkunftsart) DELP, Inf. 1993, 532. Stellt sich die Überlassung von Schiffen als gewerblich dar, fällt sie unter § 15.

### f) Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen 105

Dieser Satzteil ist gleichlautend mit dem entsprechenden Tatbestandsmerkmal in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (s. ausführl. § 23 Anm. 88). Im Erg. sind hier Bergbauberechtigungen (einschließlich der Mineralgewinnungsrechte), Erbbaurechte, Fischereirechte (Art. 69 EGBGB) sowie bestimmte dingliche Nutzungsrechte in den neuen Bundesländern (Art. 233 § 4 EGBGB) erfasst. Ob und inwieweit bei Substanzausbeuteverträgen § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 einschlägig oder eine entgeltliche, aber nicht stbare Übertragung eines WG gegeben ist, ist in erster Linie eine Tatfrage (BFH v. 11.2.2014 – IX R 25/13, BStBl. II 2014, 566, betr. ein „Kaufvertrag“ über eine Salzabbaugerechtigkeit).

Die ausdrückliche Erwähnung des Erbbaurechts weist hier nicht etwa auf dessen Bestellung hin (dies fällt unter den Begriff der VuV eines Grundstücks, s. Anm. 101; zu Besonderheiten der Besteuerung von Erbbaurechten s. Anm. 55 und Anm. 300 „Erbbaurecht“). Vielmehr sind die Einkünfte gemeint, die der Erbbauberechtigte durch die Weiterüberlassung seines Erbbaurechts erzielt.

Einstweilen frei. 106

### g) Unbewegliches Vermögen, das nicht in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 genannt ist 107

Auch wenn die Aufzählung der unter den Begriff des „unbeweglichen Vermögens“ fallenden Einkunftserzielungsobjekte ausdrücklich nicht abschließend ist, hat dieser Auffangtatbestand bislang kaum eine Rolle gespielt.

Einziger Anwendungsfall ist – wegen der Parallele zu den eingetragenen Schiffen – die VuV von Luftfahrzeugen, die in die Luftfahrzeugrolle (vgl. § 2 LuftVG, letzte Neubekanntmachung v. 10.5.2007, BGBl. I 2007, 698) eingetragen sind (BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467). Die Gleichstellung mit Immobilien rechtfertigt der BFH damit, dass in ein öffentliches Register eingetragene bewegliche Sachen ähnlich wie Immobilien auf Dauer als Einkunftsquellen geeignet und für Zwecke der Besteuerung einfach zu erfassen sind. Hier wird allerdings im Einzelfall zu prüfen sein, ob von Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen ist.

Einstweilen frei. 108–109

## 6. Besonderheiten bei Immobilienfonds und Bauherrenmodellen

**Schrifttum:** FLEISCHMANN, Der neue „Bauherren-Erlass“, BB 1978, 1659; BIRKENFELD, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, dargestellt im Rahmen von Bauherrngemeinschaften, BB 1983, 1086; SCHELLENBERGER, Die Immobilien-KG und ihre Gesellschafter, StbJb.

1983/84, 121; KURTH/KRÜKEL, Bauherren-, Bauträger- und Erwerbmodell, Oberursel, 2. Aufl. 1984; U. PRINZ, Umqualifikation von Leistungsvereinbarungen im Rahmen steuerbegünstigter Immobilienmodelle – Ein Streitgegenstand bei der Betriebsprüfung von Funktionsträgerunternehmen, DStR 1985, 649; U. PRINZ, Der Abfluß von Werbungskosten, dargestellt am Beispiel der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, DB 1985, 830 und 889; LOTHMANN, Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Bereich der Einkommensteuer, 1986; SCHMIDT-LIEBIG, Der Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 18.9.1985 und die steuerliche Einordnung von Bauherren- und anderen Vertragsbündelmodellen, BB 1986, 774; SCHMIDT-LIEBIG, Bauherrenmodell, wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gestaltungsmissbrauch, StuW 1986, 128; GILOY, Zur Zurechnung von Einkünften bei gewerblichen und vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften, BB 1987, 652; HERRMANN, Einkommensteuerrechtliche Fragen der Gestaltung geschlossener Immobilienfonds, StuW 1989, 97; FELDHAHN, Stellungnahme zur Frage der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung von Erhaltungsmodellen nach dem Urteil des BFH vom 14.11.1989, DStR 1990, 474; FLEISCHMANN, Bauherrenmodell: Anmerkungen zur jüngsten BFH-Rechtsprechung, DStR 1990, 108; FLEISCHMANN, Anmerkungen zum neuen Bauherren- und Fonds-Erlass, DStR 1990, 552; HAHN, Neue Regelungen im Einkommensteuerrecht für Bauherrenmodelle, vergleichbare Modelle und geschlossene Immobilienfonds, DB 1990, 1986; JAKOB/HÖRMANN, Zur Einkünftezielungsabsicht bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung, FR 1990, 33; KURTH/GRASS, Der geschlossene Immobilienfonds, Freiburg i.B., 2. Aufl. 1990; GORSKI, Zur einkommensteuerrechtlichen Beurteilung der Bauherren- und Erwerbmodelle in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, BB 1991, 593; SCHELNERBERGER, Einige Konsequenzen des neuen Bauherrenerlasses für Rechtsbehelfsverfahren bei geschlossenen Immobilienfonds, BB 1991, 456; WICHMANN, Der Bauherr im Einkommensteuerrecht, BB 1991, 589; FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, Vermittlungsprovisionen bei Immobilienfonds: Neue Verwirrungen durch den BFH-Beschluß vom 4.2.1992, DStR 1992, 939; HEMMELRATH/BUSCH, Steuerliche Risiken für die Anleger eines geschlossenen Immobilienfonds?, DStR 1992, 1347; LANG/SEER, Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen, FR 1992, 637; FLEISCHMANN/HAAS, Zweifelsfragen bei der Anwendung des Fördergebietesgesetzes, DStR 1993, 533; FLEISCHMANN, Finanzverwaltung regelt Treuhandverhältnisse neu, DStR 1994, 1303; LOIPFINGER/NICKL/RICHTER, Geschlossene Immobilienfonds, Stuttgart, 2. Aufl. 1995; OPITZ, Geschlossene Immobilienfonds, Freiburg i.B. 1995; SPINDLER, Zur Einkünftezurechnung bei geschlossenen Immobilienfonds mit Treuhänder und zur Begrenzung des Verlustabzuges nach § 15a EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, WPg 1995, 203; WAGNER, Gesellschafts- und steuerrechtliche Aspekte mittelbarer Beteiligungen bei geschlossenen Immobilienfonds als Publikums-GbR, DStR 1996, 1008; JÄSCHKE, Probleme der einkommensteuerlichen Behandlung geschlossener Immobilienfonds, Frankfurt am Main 1997; KLUMPE/NASTOLD, Immobilienfonds, Bonn, 2. Aufl. 1997; MACHUNSK, Immobilienfonds und Erwerbmodelle, Neuwied, 3. Aufl. 1997; WAGNER/LORITZ, Konzeptionshandbuch der steuerorientierten Kapitalanlage, Band 1 Immobilienanlagen – Baumodelle, München, 2. Aufl. 1997; Band 2 Gesellschafterliche Beteiligungen, München 1995; HALM, Die rechtliche Konzeption geschlossener Immobilienfonds, Inf. 1998, 274; BECK, Steuern sparen mit Immobilien, Berlin, 2. Aufl. 2000; BECK, Neue Rechtsprechung zum anschaffungsnahen Aufwand und zur Abzugsfähigkeit der Eigenkapitalvermittlungsprovision, DStR 2001, 2061; FLEISCHMANN, Die überraschende Kehrtwende des IV. Senats zu den Eigenkapitalvermittlungsprovisionen, DB 2001, 2115; ARNDT, Abzugsverbot von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen geschlossener Immobilienfonds, BB 2002, 1617; BECK, Neue Rechtsentwicklung bei geschlossenen Immobilienfonds, FR 2002, 446, mit Replik von SCHMIDT/KIELISZEK, FR 2002, 449; BECK, Der neue Fondserlass, DStR 2002, 1846; FLEISCHMANN, Der 5. Bauherren-Erlass – das Ende aller Fonds-Modelle?, DStR 2002, 1293; LINDAUER, Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei geschlossenen Fondskonzeptionen, DSz. 2002, 640; LÜDICKE/ARNDT, Abzugsverbot von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen geschlossener Fonds, BB 2002, 597; MEYER-SCHARENBERG, Konsequenzen der Erwerbereigenschaft von Kapitalanlegern geschlossener Fonds für den Umfang der Anlaufverluste, DB 2002, 1520; HESS, Der neue Fondserlass – Neue Regelungen im Einkommensteuerrecht für Bauherren- und Erwerbmodelle sowie geschlossene Fonds, DStR 2003, 1953; MILATZ/SCHÜTZ, Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten bei geschlossenen Immobilienfonds, BB 2003, 1204; TESTORF, Kapitalanlage

in steuerorientierten geschlossenen Fonds, 2003; FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, Endlich veröffentlicht: Der neue Bauherren- und Fondserlass, DStR 2004, 20; MEYER-SCHARENBERG, Zur Anwendbarkeit des fünften Bauherrenlasses auf Blindpools, DStR 2004, 1729; SCHARWIES, Der 5. Bauherrenlass – Mögliche Auswege für die Gestaltung von geschlossenen Immobilienfonds, BB 2004, 295; SCHMIDT/ERTLE, Einkommensbesteuerung von Anlegern eines geschlossenen Immobilienhandelsfonds, FR 2004, 947; HARTROTT, Das Konzept des deutschen Real Estate Investment Trusts (G-REIT), DStZ 2007, 247; DETTMEIER/GEMMEL/KAISER, Die Einführung des deutschen REIT – Eine erste steuerliche Analyse des REIT-Gesetzes, BB 2007, 1191; GRAGERT, Verlustverrechnungsbeschränkung für Steuerstundungsmodelle, NWB Nr. 39/2007, 2314; STEIN, Einkünfteerzielungsabsicht oder Liebhaberei? – Neues zum „Hamburger Modell“, GStB 2009, 240; WITTWER, Anmerkung zu BFH IV R 15/09, DStR 2011, 1023; LÜDICKE/ARNDT, Geschlossene Fonds, München, 6. Aufl. 2013; LUPCZYK, Ausstieg aus „faulen“ Immobilienfonds – Zugleich Besprechung der Urteile des BFH v. 6.9.2016 – IX R 27/15, IX R 44/14, IX 45/14, FR 2017, 177.

### a) Die häufigsten Modelle

#### aa) Bauherrenmodelle und Gesamtobjekte

110

Bei Bauherrenmodellen und Gesamtobjekten (zum Begriff vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der VO zu § 180 Abs. 2 AO) stellen mehrere Personen gleichartige Rechtsbeziehungen zu Dritten her. Subjekt der Einkunftserzielung ist jedoch nicht eine Gesellschaft oder Gemeinschaft, sondern nur der jeweilige Anleger, so dass auch das Vorliegen von AHK oder WK aus dessen Sicht zu beurteilen ist. Allen Gestaltungen ist gemeinsam, dass für den Investitionszeitraum ein möglichst hoher WK-Abzug erstrebt wird.

#### Darstellung einzelner Modelle:

► *Kölner Modell:* Bei dieser seit 1971 angebotenen Urform des Bauherrenmodells lassen mehrere Anleger – die idR nicht gesellschaftsrechtl. verbunden sind – aufgrund gleichartiger Verträge Gebäude mit Eigentumswohnungen oder Reiheneigenheime errichten. Die Gestaltung ist darauf gerichtet, die Anleger strechtl. als Bauherren erscheinen zu lassen, weil sie dann in größerem Umfang als ein Erwerber Aufwendungen sofort als WK abziehen können (s. Anm. 125). Vor der Einschränkung der ustl. Optionsmöglichkeiten (§ 9 UStG) konnten die Anleger im Falle der Zwischenvermietung hier zudem den Vorsteuerabzug aus den Baukosten erlangen.

► *Hamburger Modell:* Hier tritt eine PersGes. (idR eine KG) nach außen auf und errichtet Eigentumswohnungen bzw. erwirbt einen sanierungsbedürftigen und in Eigentumswohnungen aufzuteilenden Altbau. Jeder Gesellschafter erlangt eine Option auf eine bestimmte Wohnung; die Einlagen werden bereits nach dem Verhältnis der späteren Miteigentumsanteile bemessen. Nach Abschluss der Investitionsphase gehen die Wohnungen im Wege der Realteilung auf die Gesellschafter über. Die WK-Überschüsse der Gesellschaft werden nach allgemeinen Grundsätzen den Gesellschaftern zugerechnet. Allerdings stellt sich hier das Problem, ob bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht der Gesellschaft die spätere Vermietungstätigkeit durch die einzelnen Gesellschafter berücksichtigt werden kann. Entgegen der insoweit großzügigeren VerwAuff. (OFD Frankfurt v. 3.3.1999, FR 1999, 968) wird diese Frage von der Rspr. verneint (BFH v. 20.1.2009 – IX R 49/07, BFH/NV 2009, 757; abl. STEIN, GStB 2009, 240, der die Einlegung von Rechtsbehelfen gegen etwaige negative Feststellungsbescheide im Hinblick auf die VerwAuff. empfiehlt). Damit liegt beim Hamburger Modell auf der Ebene der Gesellschaft typischerweise eine zeitlich begrenzte und keine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit vor mit der Folge, dass das Vor-

liegen der Einkünfteerzielungsabsicht nicht typisierend zu vermuten, sondern konkret anhand einer Überschussprognose zu überprüfen ist. Diese Prüfung dürfte in aller Regel negativ ausfallen, weil ein Totalüberschuss während der Dauer der Gesellschaft nicht erzielt werden kann.

Muss die beabsichtigte Aufteilung wegen fehlender Abgeschlossenheit der Wohnungen unterbleiben („verunglücktes Hamburger Modell“), ist der Gesellschafter so zu behandeln, als nutze er „seine“ Wohnung aus eigenem Recht (OFD Frankfurt v. 4.3.1999, FR 1999, 968; zu diesem Problem bereits MEYER-SCHARENBERG, DStR 1991, 1309).

► *Mietkaufmodell*: Hier sucht der Initiator neben dem Anleger (erster Eigentümer der Wohnung) eine weitere, am endgültigen Kauf interessierte Person, die die Wohnung zunächst anmietet, nach Ablauf der Phase mit den höchsten WK-Überschüssen aber auf Grund eines bindenden Verkaufsangebots des Anlegers erwirbt. Die Rspr. verneint hier wegen der planmäßigen Kombination stl. Verluste und nicht stbarer Veräußerungsgewinne die Einkünfterzielungsabsicht (ausführl. Anm. 73). Aus diesem Grund hat das Mietkaufmodell keine nennenswerte praktische Bedeutung mehr (SPINDLER, DB 2007, 185).

► *Im Modernisierungs- oder Erhaltungsmodell* werden sanierungsbedürftige Altbauwohnungen erworben und anschließend grundlegend modernisiert. Hier ist das Interesse der Anleger darauf gerichtet, die Modernisierungsaufwendungen – bzw. einen möglichst hohen Teil davon – sofort als WK abziehen zu können. Dies ist möglich, wenn entweder der Bereich der Anschaffungsnahen HK (ab 2004 § 6 Abs. 1 Nr. 1a; zuvor Rechtsprechungsgrundsätze, vgl. dazu BMF v. 18.7.2003 – IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl. I 2003, 386; zur älteren Rspr. s. § 6 Anm. 480) noch nicht erreicht wird oder aber für HK die Möglichkeit erhöhter Absetzungen besteht (§ 7h: Gebäude in Sanierungsgebieten; § 7i: Baudenkmale). Ist der einzelne Anleger jedoch als Erwerber einer bereits modernisierten Wohnung anzusehen, führen seine Aufwendungen insgesamt zu AK (BFH v. 4.2.1992 – IX B 39/91, BStBl. II 1992, 883; BFH v. 18.4.1994 – IX B 155/93, BFH/NV 1994, 852; aA FELDHAHN, DStR 1990, 474).

► *Erwerbermodell*: Hier wird ein bereits fertiggestellter Neubau (bzw. im Bauträgermodell eine noch zu errichtende Wohnung) erworben. Damit ist der Anleger von vornherein als Erwerber anzusehen, konnte aber im Zeitraum von 1979 bis 2005 dennoch die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 in Anspruch nehmen (zum zeitlichen Geltungsbereich der degressiven Gebäude-AfA s. § 7 Anm. 319). Wegen des Abzugs der auch in diesen Fällen üblichen Nebenkosten für Vermittlungs- und Garantieleistungen s. Anm. 121, 123.

► *Mietpools* stellen einen Zusammenschluss von Wohnungseigentümern einer Wohnanlage zur gemeinsamen Tragung (Pooling) der Mietrisiken dar. Die einzelnen Eigentümer partizipieren am Überschuss entsprechend ihrem Miteigentumsanteil (vgl. OFD Düss. v. 6.2.1986, DB 1986, 671; OFD München v. 19.5.2005, AO Kartei Bayern § 180 AO Karte 2, juris, zur – teilweisen – gesonderten und einheitlichen Feststellung einzelner poolbezogener Besteuerungsmerkmale).

**Bedeutung des § 15b:** Die von Abs. 1 Satz 2 angeordnete sinngemäße Anwendbarkeit des § 15b (s. Anm. 184) dürfte die Attraktivität vieler Modelle beeinträchtigen. § 15b betrifft gleichermaßen Gesamtobjekte wie geschlossene Immobilienfonds (s. Anm. 184). Nach der Gesetzesbegründung zielte der Gesetzgeber mit der Regelung vor allem auf Letztgenannte (BTDrucks. 16/107, 7). Bei Immobilienfonds wird die Modellhaftigkeit der Anlage auch regelmäßig gegeben sein. Allerdings gibt es durchaus Möglichkeiten, die Verlustverrechnungsbeschränkung im Erg. doch zu vermeiden (s. Anm. 111). Zudem muss berücksichtigt werden, dass nach Auffassung von Rspr. und FinVerw. die meisten

Aufwendungen keine WK, sondern AHK darstellen (s. Anm. 120 ff.), so dass Immobilienfonds die 10 %-Grenze des § 15b Abs. 3 wohl nur dann überschreiten, wenn erhöhte Abschreibungen geltend gemacht werden (GRAGERT, NWB Nr. 39/2007, 3413 [3421]).

#### bb) Geschlossene Immobilienfonds

111

Zur zivilrechtl. Strukturierung geschlossener Immobilienfonds s. ausführl. LÜDICKE/ARNDT, *Geschlossene Fonds*, 6. Aufl. 2013; WAGNER/LORITZ, *Konzeptionshandbuch der steuerorientierten Kapitalanlage*, Band 1 Immobilienanlagen – Baumodelle, 2. Aufl. 1997, Band 2 Gesellschafterliche Beteiligungen, 1995.

**Einkunftserzielung durch die Personengesellschaft:** Geschlossene Immobilienfonds werden als PersGes. (zumeist vermögensverwaltende GmbH & Co. KG, seltener auch einfache KG oder GbR; zur Rechtsformwahl vgl. HERRMANN, *StuW* 1989, 97 [99]) strukturiert. Damit wird der Tatbestand der Einkunftserzielung grds. durch die Gesellschaft selbst verwirklicht. Über die Zuordnung der von der Gesellschaft getragenen Aufwendungen zu den AK, HK oder WK ist folglich auf der Ebene der Gesellschaft zu entscheiden (BFH v. 1.12.1987 – IX R 170/83, BFHE 152, 101, unter 1.; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 32).

**Einkunftserzielungsabsicht:** Diese muss sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf der des einzelnen Gesellschafters gegeben sein (BFH v. 8.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999, 468, unter II.1.a; BFH v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789, unter III.2.a [2]; BFH v. 2.7.2008 – IX B 46/08, BStBl. II 2008, 815). Will einer der (Gründungs-)Gesellschafter einen Teil seiner Beteiligung kurzfristig an andere Gesellschafter veräußern, ist für die Feststellung der Einkunftserzielungsabsicht nicht zwischen den beiden Anteilen zu differenzieren, sondern eine einheitliche Betrachtung der Gesamtbeteiligung vorzunehmen (BFH v. 30.6.1999 – IX R 68/96, BStBl. II 1999, 718). Zur Behandlung von sog. Verlustzuweisungsgesellschaften s. § 15 Anm. 1230; speziell zu VuV BFH v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789, unter III.2 mwN; SPINDLER, FS Korn, 2005, 165 (183 ff.).

**Vermeidung gewerblicher Prägung:** Um eine gewerbliche Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) zu vermeiden, was bei geschlossenen Immobilienfonds häufig angestrebt wird (LÜDICKE/ARNDT, *Geschlossene Fonds*, 6. Aufl. 2013, 261), ist bei einer GmbH & Co. KG darauf zu achten, dass sich einer der Initiatoren als Kommanditist beteiligt und zur Geschäftsführung befugt ist. Ansonsten muss einer der persönlich haftenden Gesellschafter eine natürliche Person sein.

In den letztgenannten Fällen passen die (häufig eher durchschnittlichen bis bescheidenen) wirtschaftlichen Verhältnisse der als persönlich haftender Gesellschafter eingesetzten natürlichen Person mitunter nicht zum Umfang des Geschäfts- und Haftungsvolumen des – uU dreistellige Millionenbeträgen verwaltenden – Fonds. FinVerw. und Rspr. haben derartige Gestaltungen bisher aber zu Recht nicht beanstandet, weil es dafür keinen rechtl. Ansatzpunkt gibt: Hier geht es lediglich um die Frage der Gewerblichkeit; man kann aber nicht sagen, dass „angemessene Gestaltung“ iSd. § 42 AO in jedem Fall nur die Einschaltung einer KapGes. sein kann, zumal auch eine solche häufig nur mit dem gesetzlichen Mindestkapital ausgestattet sein wird. Ein „Berufskomplementär“ ist auch bei gleichzeitiger Übernahme von Haftung und Geschäftsführung in sechs Fondsgesellschaften noch nicht gewerblich tätig, wenn er auf gesellschaftsrechtl. Grundlage tätig wird (BFH v. 10.6.1987 – I R 301/83, BStBl. II 1987, 816).

**Vermeidung des § 15a:** Um die Anwendung des § 15a bei sehr hohen Anfangsverlusten zu vermeiden, kann bei einer KG eine Haftungsüberhöhung ver-

einbart werden: Die ins Handelsregister einzutragende Hafteinlage wird dann höher als die tatsächlich zu leistende Pflichteinlage angesetzt, was nach § 171 Abs. 1 HGB zur erweiterten Haftung und nach § 15a Abs. 1 Satz 2 zur erweiterten Ausgleichsfähigkeit der Verluste führt (s. Anm. 179). Hier darf allerdings nicht übersehen werden, dass diese Gestaltung auch tatsächlich ein deutlich erhöhtes zivilrechtl. Haftungsrisiko der Anleger mit sich bringt.

**Vermeidung des § 15b:** Bei der künftigen Konzeption geschlossener Fonds kann durch eine geeignete Festsetzung des Kapitals und der Verlustentstehung bewirkt werden, dass die Nichtaufgriffsgrenze des § 15b Abs. 3 nicht überschritten wird (s. LÜDICKE/ARNDT, *Geschlossene Fonds*, 6. Aufl. 2013, 75 ff. und 262).

**Ausstieg des Anlegers aus dem Fonds:** Im Unterschied zu offenen Fonds (s. Anm. 112) ist ein Ausstieg aus einem geschlossenen Fonds kaum möglich. Gelingt es allerdings einem Stpfl., der in einen „faulen“ Fonds investiert hat, die Anteile gegen einen Verzicht auf Schadensersatzansprüche und Rücknahme von Klagen zurückzugeben, so kann darin ein privates Veräußerungsgeschäft iSd. § 23 zu erblicken sein, s. dazu und zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns BFH v. 6.9.2016 – IX R 44/14, BFH/NV 2017, 191; LUPCZYK, FR 2017, 177. Soweit die Zahlung an den Stpfl. ganz oder teilweise als Entschädigung zu werten ist, liegen keine Einnahmen aus VuV vor (BFH v. 6.9.2016 – IX R 44/14, BFH/NV 2017, 191; SCHALLMOSER, jM 2017, 212).

## 112 cc) Offene Immobilienfonds

Offene Immobilienfonds sind im Gegensatz zu geschlossenen Fonds als Kapitalanlagegesellschaft in der Rechtsform der AG oder GmbH strukturiert. Die auf der Ebene der Fondsgesellschaft erwirtschafteten Einkünfte können dem Anleger wegen des für das Verhältnis zwischen KapGes. und Anteilseigner grds. geltenden Trennungsprinzips nicht direkt zugerechnet werden. Allerdings wird aufgrund der StFreistellung der Kapitalanlagegesellschaft der Umfang der StPflicht des Anteilseigners in spezialgesetzlichen Sonderregelungen so umschrieben, dass bei diesem Einkünfte auch über die Ausschüttungen hinaus zu versteuern sein können (Transparenzprinzip, das allerdings teilweise wieder durchbrochen wird). Diese Einkünfte fallen auch bei Grundstücks-Sondervermögen nicht unter § 21, sondern unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 (vgl. bis 2003 § 45 KAGG, ab 2004 § 2 InvStG). Auch die Ausschüttungen aus der Beteiligung an REITs (Real Estate Investment Trusts) werden spezialgesetzlich den Kapitaleinkünften zugeordnet (§ 19 REITG); auf die Veräußerung von REIT-Aktien, die im PV gehalten werden, sind §§ 17, 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 anzuwenden. Zur Einf. des REITG s. HARTROTT, DSStZ 2007, 247; DETTMIEIER/GEMMEL/KAISER, BB 2007, 1191.

Während der geschlossene Fonds nach vollständiger Einwerbung des benötigten Eigenkapitals für weitere Anleger „geschlossen“ wird (dh. ein Beitritt nicht mehr möglich ist), steht der offene Fonds prinzipiell jederzeit für eine unbegrenzte Zahl weiterer Anleger „offen“. Anteile an offenen Fonds können grds. jederzeit zum jeweiligen Rücknahmepreis zurückgegeben werden, während die Trennung von einer Beteiligung an einem geschlossenen Fonds kaum möglich ist.

113–114 Einstweilen frei.



**b) Abgrenzung zwischen Herstellung und Erwerb**

**aa) Bedeutung der Unterscheidung zwischen Herstellung und Erwerb** 115

Die Bedeutung dieser Frage liegt vor allem im Umfang des WK-Abzugs, der in Herstellungsfällen deutlich größer ist (s. Anm. 125). Insbesondere der Sofortabzug von Modernisierungsaufwendungen, die noch nicht die Grenze des anschaffungsnahen Herstellungsaufwands (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a) überschreiten, ist nur einem „Hersteller“, nicht aber einem Erwerber des bereits modernisierten Objekts möglich (dazu BECK, DStR 2001, 2061; BECK, DStR 2002, 1846 [1849]). Früher sahen zudem zahlreiche Regelungen vor, dass nur ein Bauherr, nicht aber ein Erwerber die degressive AfA (so bis 1978 § 7 Abs. 5) bzw. erhöhte Absetzungen (so bis 1991 § 82a EStDV für bestimmte Energiesparmaßnahmen, bis 1989 § 82g EStDV für Gebäude in Sanierungsgebieten und § 82i EStDV für Baudenkmale, bis 1976 auch § 7b) in Anspruch nehmen konnte.

**bb) Begriff des Bauherrn (Herstellers)** 116

Bauherr ist, wer auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen lässt (so – zu § 7b – § 15 Abs. 1 EStDV; bis 1981 – zu § 7 Abs. 5 – § 11c Abs. 3 EStDV). Es kommt darauf an, ob der spätere Eigentümer das umfassend zu verstehende Bauherrenwagnis (dh. das für einen Bauherren typische Risiko) getragen sowie rechtl. und tatsächlich die Planung und Ausführung des Bauvorhabens in der Hand gehabt hat (BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441, unter B.II.2 mwN; BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299, unter II.1.b; ebenso bereits der sog. erste Bauherrnenerlass, BMWF v. 31.8.1972, BStBl. I 1972, 486, mit zahlreichen Anhaltspunkten für die vorzunehmende Abgrenzung; weitere Nachweise im folgenden Text). Durch einen erst nach Baubeginn erfolgten Beitritt zu einer Gemeinschaft kann der Stpfl. für bereits erstellte Bauabschnitte nur als Erwerber angesehen werden; hinsichtlich des weiteren Baufortschritts wird dadurch die Bauherreneigenschaft allerdings nicht ausgeschlossen (BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441, unter B.II.3). Zur älteren Diskussion ausführl. § 7b Anm. 85–100, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Bei wem im Einzelfall die Kriterien eines Bauherrn (Herstellers) erfüllt sind, ist eine Frage der vom FG zu treffenden Tatsachenfeststellung (BFH v. 20.6.2006 – IX B 15/06, BFH/NV 2006, 1654).

**cc) Abgrenzung bei Bauherrenmodellen bzw. vergleichbaren Gesamtobjekten** 117

BFH und FinVerw. sehen Anleger, die sich an einem Bauherrenmodell bzw. „Gesamtobjekt“ iSd. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der VO zu § 180 Abs. 2 AO aufgrund eines von den Projektanbietern vorformulierten Vertragswerks beteiligen und bei den damit zusammenhängenden Rechtsgeschäften durch die Projektanbieter vertreten lassen, regelmäßig nicht als Bauherren, sondern als Erwerber des bebauten Grundstücks an, sofern das Projekt bereits vor dem Beitritt der Anleger bis in die Einzelheiten geplant war und das Preisrisiko den Anlegern abgenommen wird.

Grundlegend BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299, unter II. mit Bezugnahme auf die Rspr. zur GrEST; ferner BFH v. 30.1.1990 – IX R 104/84, BFH/NV 1991, 365; BFH v. 21.2.1990 – IX B 37/89, BFH/NV 1992, 90; BFH v. 7.8.1990 – IX R 70/86, BStBl. II 1990, 1024 (auch bei Errichtung im Hamburger Modell); BFH v. 4.2.1992 – IX B 39/91, BStBl. II 1992, 883 (Modernisierungsmodell); Hess. FG v. 24.11.1992 – 13 K 13337/87, EFG 1993, 371, rkr. (auch bei Zusammenschluss von ei-

inander bekannten Personen zu einer Bauherrengemeinschaft [sog. Freundschaftsmodell], wenn sich die Gestaltung und Abwicklung nicht von sonstigen Bauherrenmodellen unterscheidet); BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 1; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 1–4. Ebenso (mit ausführlicher Begr.) bereits SCHMIDT-LIEBIG, *StuW* 1986, 128; der Rspr. zustimmend GORSKI, *BB* 1991, 593. Kritisch hingegen WICHMANN, *BB* 1991, 589; WICHMANN, *BB* 1992, 2275: für das vor dem Erwerb nicht vorhandene Objekt gebe es in diesen Fällen zwar einen Erwerber, aber keinen Hersteller, was logisch ausgeschlossen sei.

Zur Begr. führt der BFH aus, der Anleger übernehme regelmäßig das gesamte, vollständig vorformulierte Vertragsbündel einschließlich der Bauplanung und der Baudurchführung. Der Sachzwang, eine Vielzahl von Wohnungen nach einem bereits vor dem Beitritt des einzelnen Anlegers ausgearbeiteten Konzept zu errichten, führe dazu, dass dieser weder die Vertragsgestaltung noch die Vertragsdurchführung wesentlich beeinflussen könne, zumal er sich regelmäßig durch die Projektanbieter, insbes. durch Baubetreuer und Treuhänder, umfassend vertreten lasse. Der Anleger habe nur die Wahl, entweder das gesamte Bündel der Verträge zu übernehmen oder sich gar nicht zu beteiligen. Würden der einzelne Anleger oder die Gesamtheit der Anleger wesentlichen Einfluss auf die Vertragsgestaltung oder Vertragsdurchführung nehmen, wäre der Vertragszweck nicht zu erreichen. Vertragsklauseln, nach denen die Anleger die endgültige Gestaltung des Gebäudes beschließen können und das Recht haben, auch grundlegende Planungsänderungen festzulegen, würden leerlaufen.

#### 118 dd) Abgrenzung bei geschlossenen Immobilienfonds

Die Rspr. wendet die für Bauherrenmodelle entwickelten Grundsätze (s. Anm. 117) auch auf geschlossene Immobilienfonds an (BFH v. 11.1.1994 – IX R 82/91, BStBl. II 1995, 166, unter 1., betr. Fonds-KG; BFH v. 8.5.2001 – IX R 10/96, BStBl. II 2001, 720, unter II.1.a, betr. Fonds-GbR). Damit beurteilt sie die Anleger idR als Erwerber des bebauten Grundstücks und rechnet „modellbedingte Provisionen und Gebühren“ den AK zu. Diese Grundsätze hat der BFH zwischenzeitlich bestätigt und auch auf geschlossene Windkraft- oder Schiffsfonds übertragen (BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706; BFH v. 14.4.2011 – IV R 36/08, BFH/NV 2011, 1361).

**Konkretisierungsversuch der Finanzverwaltung:** Die FinVerw. hat aufgrund dieser Rspr. ihre Kriterien für die Abgrenzung zwischen Hersteller- und Erwerberfonds deutlich verschärft (zum Nachstehenden BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 33–37; diese Verschärfung wird nicht angewendet, wenn der Außenvertrieb der Fondsanteile vor dem 1.9.2002 begonnen hat und der Stpfl. dem Fonds vor dem 1.1.2004 beitrifft, vgl. BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 50): Ein geschlossener Fonds soll immer dann lediglich als Erwerber anzusehen sein, wenn der Initiator ein einheitliches Vertragswerk vorgibt und die Gesellschafter keine Möglichkeit haben, hierauf Einfluss zu nehmen. Zur Erlangung der Herstellereigenschaft müssten die Mitwirkungsrechte der Gesellschafter auch bei vermögensverwaltenden Fondsgesellschaften über die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehenden Rechte hinaus gehen. Die Einflussmöglichkeiten sollen den Gesellschaftern selbst zustehen müssen; es genüge nicht, wenn konzeptionell vorbestimmte Dritte (zB Initiator, Treuhänder) für sie handeln. Eine Übertragung von Mitwirkungsrechten will die FinVerw. nur auf einen aus der Mitte der Gesellschafter besetzten – vom Initiator unabhängigen – Beirat zulassen, sofern dieser frühestens dann gewählt wird, wenn 50 % des Kapitals eingezahlt sind. Vorhandene Einflussnahmemöglichkeiten der Gesellschafter werden als ausreichend angesehen, wenn der Fonds rechtl. und tatsächlich in der Lage ist, wesentliche Teile des Konzepts zu verändern. Dieselben Grundsätze sollen für die Ab-

grenzung zwischen Anschaffung und Herstellung bei Fonds gelten, die auf die Sanierung und Modernisierung erworbener Altbauwohnungen gerichtet sind.

**Stellungnahme:** Es fällt schwer, für die von der FinVerw. entwickelten konkreten Kriterien Anhaltspunkte im Gesetz zu finden. Zwar kann die Frage nach der Vereinbarkeit dieser Kriterien mit den allgemeinen Grundsätzen zur Annahme von Mitunternehmerinitiative bei VuV-Fonds (mangels Anwendbarkeit des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) offenbleiben; jedoch bleibt immerhin die Hürde des § 164 HGB zu überwinden, der Kommanditisten von der Geschäftsführung in der Gesellschaft ausschließt und eines der tragenden Strukturprinzipien der Rechtsform der KG statuiert. Die von der FinVerw. an die Einflussnahme des Kommanditisten gestellten Anforderungen gehen indes weit über die bloße Wahrnehmung von Kontrollrechten hinaus und nähern sich im wirtschaftlichen Erg. bereits einer Verquickung mit Geschäftsführungsaufgaben an. Auch die Berücksichtigung einer mittelbaren Mitwirkung der Anleger durch einen Beirat nur für den Fall, dass bei Einrichtung und Wahl des Beirats bereits 50 % des Kapitals eingezahlt sind, erscheint fragwürdig. Selbst wenn der rechtl. Ausgangspunkt zutr. wäre, nur solche Beiräte als Vertretungsgremium zuzulassen, die in besonders qualifizierter Weise gewählt worden sind, müsste uE nicht die Kapitaleinzahlung, sondern der Beitritt der Gesellschafter als solcher maßgebend sein.

Gleichwohl war die Richtung, die die FinVerw. nun eingeschlagen hat (im Regelfall Qualifizierung von Nebenkosten als AK), mit der dargestellten Rspr. bereits vorgezeichnet. Adressat kritischer Stellungnahmen müsste daher insoweit eher die Rspr. als die FinVerw. sein. Kernfrage ist dabei, ob die – vom Großen Senat ausdrücklich auch für die vermögensverwaltende PersGes. anerkannte – partielle Steuerrechtssubjektivität der PersGes. (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, unter C.III.3.a aa) unter Berufung auf eine allgemeine wirtschaftliche Betrachtung bzw. auf § 42 AO durch eine gesellschafterbezogene Sichtweise ersetzt werden darf (vgl. auch Anm. 123). Nachdem der BFH mittlerweile gegen kritische Stimmen in der Literatur (zB LÜDICKE/ARNDT, Geschlossene Fonds, 6. Aufl. 2013, 145) und unter ausdrücklicher Auseinandersetzung mit der genannten Entsch. des Großen Senats seine Rechtsgrundsätze im Zusammenhang mit der Beteiligung an gewerblichen Windkraft- und Schiffsfonds bestätigt hat (BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706; BFH v. 14.4.2011 – IV R 36/08, BFH/NV 2011, 1361), wird sich die Praxis hierauf dauerhaft einzustellen haben.

Die neuen Grundsätze werden voraussichtlich dazu führen, dass verstärkt sog. Investorenfonds („Blindpools“) angeboten werden: In diesen Fällen sind im Prospekt – nach Art offener Immobilienfonds – lediglich allgemeine Anlagegrundsätze enthalten. Erst nach der Platzierung entscheiden die Gesellschafter im Detail, welche Investitionen durchgeführt werden sollen. Dies führt dazu, dass eine einigermaßen genaue Prognose der WK-Überschüsse im Prospekt nicht mehr möglich ist. Zudem werden die angestrebten WK-Überschüsse häufig nicht mehr im Jahr der Zeichnung, sondern erst später entstehen, so dass sie nicht mehr für die Jahresend-Steuerplanung einsetzbar sind. Unter dem Gesichtspunkt des Anlegerschutzes ist diese Entwicklung nicht unbedingt zu begrüßen, weil es deutlich erschwert wird, schlecht geplante Projekte schon aufgrund des Prospektstudiums herausfiltern zu können (zum Ganzen BECK, DStR 2002, 1846 [1850 f.]; MEYER-SCHARENBERG, DB 2002, 1520 [1521 f.]; MEYER-SCHARENBERG, DStR 2004, 1729; SCHARWIES, BB 2004, 295; LÜDICKE/ARNDT, Geschlossene Fonds, 6. Aufl. 2013, 145, zu den inhaltlichen Anforderungen an den Prospekt und der Notwendigkeit einer Prospektergänzung).

Einstweilen frei.

119

**c) Zuordnung von Aufwendungen zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten bzw. den sofort abziehbaren Werbungskosten**

120 **aa) Kriterien für die Zuordnung in Anschaffungsfällen**

Für die Zuordnung von Aufwendungen zu den AK oder den WK ist nicht allein die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung der Leistungen, sondern vor allem deren tatsächlicher wirtschaftlicher Gehalt maßgeblich (BFH v. 29.10.1985 – IX R 107/82, BStBl. II 1986, 217, unter II.2.; BFH v. 12.11.1985 – IX R 70/84, BStBl. II 1986, 337, unter II.2.a; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 5). Vor allem bei Zahlungen für die Übernahme von „Garantien“ prüft die FinVerw. zu Recht auch, ob die vereinbarte Gebühr dem angestrebten wirtschaftlichen Ziel – insbes. dem vom Garantiegeber übernommenen Risiko und dessen Bonität – angemessen ist (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 17; ebenso BFH v. 1.12.1987 – IX R 170/83, BFHE 152, 101, unter 2.). Zahlungen aufgrund von Teilverträgen, die keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung haben, behandelt die Rspr. als Teil des Gesamtkaufpreises der Immobilie.

Rechtsdogmatisch hat die Rspr. etwaige von der gewählten Bezeichnung abweichende Zuordnungen von Gebühren idR auf § 42 AO gestützt (zB BFH v. 29.10.1985 – IX R 107/82, BStBl. II 1986, 217, unter II.2.a; BFH v. 8.5.2001 – IX R 10/96, BStBl. II 2001, 720, unter II.1.b; BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717, unter 2.; BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706, unter II.3.b). Zum selben Erg. kommt man, wenn man angesichts des insoweit bestehenden Interessengleichlaufs zwischen den Vertragsschließenden eine eigenständige strechtl. Zuordnung der Leistungen zu ihrem wirklichen Rechtsgrund vornimmt (zB BFH v. 16.9.2004 – X R 19/03, BFHE 207, 528, betr. WK zu § 22 mwN; ebenso bereits U. PRINZ, DStR 1985, 649; ferner WEBER-GRELLET, FR 2001, 888; Mk, DStR 2001, 1384; FISCHER, FR 2001, 1006).

**Zuordnung zu den Anschaffungskosten:** Dazu gehören sämtliche Aufwendungen, die an den Anbieter gezahlt werden, um das Grundstück mit dem bezugsfertigen Gebäude zu erwerben (BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299, unter III.; BFH v. 30.1.1990 – IX R 214/87, BFH/NV 1990, 431). Die Abziehbarkeit einzelner Aufwendungen kann nicht dadurch hergestellt werden, dass ein Gesamtkaufpreis auf verschiedene Verträge aufgespalten wird. Auch Baubetreuungs- und Treuhandgebühren sind – anders als in Herstellungsfällen – nicht in einen auf die Finanzierung einerseits und die Anschaffung/Herstellung andererseits entfallenden Anteil aufzuteilen (BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299, unter IV.; insoweit ausdrückliche Verschärfung der Rspr. gegenüber BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441; ferner BFH v. 8.5.2001 – IX R 10/96, BStBl. II 2001, 720, unter II.1.c; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 9). Es kommt auch nicht darauf an, ob die Beträge an die Initiatoren oder an Dritte gezahlt werden (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 38; aA MEYER-SCHARENBERG, DB 2002, 1520).

**Weitere Beispiele:** Kosten für die Ausarbeitung der technischen, wirtschaftlichen und stl. Konzeption (BFH v. 19.8.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212, unter II.2.d; BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538, unter B.II.2. zu § 15), für Werbung, Prospektprüfung und sonstige Vorbereitungsmaßnahmen; Gebühren für die Vermittlung des Objekts oder des Treuhandauftrags, Abschlussgebühren, Courtage, Agio, Beratungs- und Bearbeitungsgebühren (zum Ganzen BMF v. 13.8.1981 – IV B 1 - S 2253 a - 3/81, BStBl. I 1981, 604, unter 2.e, f; BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 4.1.2, 4.1.3; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 9); bei Immobilienfonds, die als Erwerber anzusehen sind, auch die auf die Investitionsphase entfallenden Haftungs- und Geschäftsführungsvergütungen für Komplementäre, Geschäftsführungsvergütungen für schuldrechtl. Leistungs-

## I. VuV von unbeweglichem Vermögen (S. 1 Nr. 1) Anm. 120–121 § 21

austausch und Vergütungen für Treuhandkommanditisten (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 38).

Aufwendungen, die bereits vor dem Zeitpunkt des Beitritts des einzelnen Gesellschafters sowohl rechtl. entstanden als auch gezahlt worden sind, gehören bei diesem Gesellschafter in jedem Fall zu den AK (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 49; dazu bereits SCHELBERGER, BB 1991, 456, unter 5.; bei Zahlung nach dem Beitritt aber WK, s.u.).

**Zuordnung zu den Werbungskosten:** Dazu gehören nur solche Aufwendungen, die nicht auf den Grundstückserwerb gerichtet sind und die auch ein Grundstückserwerber außerhalb eines „Modells“ als WK abziehen könnte. Sind grds. als WK abziehbare Aufwendungen rechtl. schon vor dem Beitritt eines Gesellschafters entstanden, werden sie aber von der Gesellschaft erst nach dem Beitritt gezahlt, stellen sie auch für den neuen Gesellschafter WK dar (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 49).

Bei Zahlungen an die Anbieterseite müssen klare Vereinbarungen bestehen und die als WK abzuziehenden Aufwendungen von den AK einwandfrei abgrenzbar sowie der Höhe nach angemessen sein. Außerdem muss dem Anleger die Möglichkeit eingeräumt werden, die zugrunde liegende Leistung – gegen Wegfall der entsprechenden Gebühr – abzuwählen (BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299, unter V.; BFH v. 8.5.2001 – IX R 10/96, BStBl. II 2001, 720, unter II.1.c; BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 3.3; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 11); bei Immobilienfonds genügt es, wenn die Abwahlmöglichkeit den Anlegern in ihrer gesellschaftsrechtl. Verbundenheit gegeben ist (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 40).

### bb) Aufwendungen, die sowohl in Anschaffungs- als auch in Herstellungsfällen zu den Werbungskosten gehören 121

**Finanzierungskosten und Finanzierungsnebenkosten** stellen WK dar (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1), deren Anerkennung durch die FinVerw. allerdings teilweise der Höhe nach begrenzt ist.

► *Schuldzinsen für die Zwischen- und Endfinanzierung* sind WK, wenn sie der Anleger aufgrund eigener Verpflichtung gegenüber dem Kreditgeber zahlt. Bei garantierten Bauzeitzinsen macht die FinVerw. Einschränkungen (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 12; dazu auch MILATZ/SCHÜTZ, BB 2003, 1204). Besteht eine solche Vereinbarung mit der Anbieterseite, wonach eine bestimmte Zinsbelastung garantiert wird, dann werden die Zinsen und die Gebühr für die Zinsgarantie lediglich als Kalkulationsbestandteil des Gesamtpreises mit der Folge betrachtet, dass die Aufwendungen als AK behandelt werden. Zur Zulässigkeit des nachträglichen Schuldzinsenabzugs aufgrund der gesetzlichen Nachhaftung eines ehemaligen Fondsinvestors s. BFH v. 1.12.2015 – IX R 42/14, BStBl. II 2016, 332.

► *Dammum:* Von der FinVerw. wurden zunächst bis maximal 6 % des Darlehensbetrags als WK anerkannt (BMWF v. 31.8.1972, BStBl. I 1972, 486), später dann bis 10 % bei einem mindestens fünfjährigen Zinsfestschreibungszeitraum (BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 3.3.4); für ab dem 1.1.2004 abgeschlossene Darlehensverträge gilt eine Höchstgrenze von 5 % (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 15, 50), was dem nachhaltig gesunkenen Zinsniveau Rechnung tragen soll (so HESS, DStR 2003, 1953 [1955]) und sachgerecht erscheint.

▶ *Notar- und Grundbuchkosten für die Darlehenssicherung* (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 16).

▶ *Geldbeschaffungskosten (Finanzierungsvermittlung und -bearbeitung)*: Entsprechende Gebühren für die Endfinanzierung – in Anschaffungsfällen hingegen nicht für die Zwischenfinanzierung (BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299, unter IV.; ähnlich bereits BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441, unter B.II.2) – sind bis zu 2 % des Darlehensbetrags als WK abziehbar, sofern der Stpfl. sich die Finanzierung nicht selbst beschafft hat (BMF v. 13.8.1981 – IV B 1 - S 2253 a - 3/81, BStBl. I 1981, 604, unter 2.c; BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 3.6.6, 4.1.1; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 18, 22). Die 2 %-Grenze ist durch die Rspr. auch der Höhe nach bestätigt worden (BFH v. 29.10.1985 – IX R 107/82, BStBl. II 1986, 217, unter II.2.b aa; hier hatte das FG als Tatsacheninstanz durch eine Beweisaufnahme festgestellt, dass die marktüblichen Vermittlungsgebühren sich auf 1–2 % belaufen).

Eine genauere Prüfung ist allerdings angebracht, wenn die Finanzierung im Zeitpunkt des Abschlusses der Vermittlungsvereinbarung bereits gesichert war (BFH v. 1.12.1987 – IX R 170/83, BFHE 152, 101, unter 3.a). Als „Geldbeschaffungskosten“ ausgewiesene Zahlungen gehören zu den AK, wenn auf der Veräußererseite eigene Verpflichtungen gegenüber den Kreditgebern bestanden und die Vereinbarungen mit den Erwerbern nur die Modalitäten aufzeigten, wie der Kaufpreis zu errechnen ist (BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441, unter B.IV).

▶ *Gebühren für die Übernahme von Finanzierungs- oder Ausbietungsgarantien/-bürgschaften*, die für die Sicherstellung der Gesamtfinanzierung des Bauvorhabens abgegeben werden: In Anschaffungsfällen sind derartige Gebühren entsprechend den vorstehend dargestellten Grundsätzen nur für die Sicherstellung der Endfinanzierung als WK abziehbar; die FinVerw. begrenzt den Abzug hier auf 0,5 % des maßgebenden Kreditbetrags (BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 4.1.6; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 18, 27).

#### **Gebühren und sonstige Aufwendungen:**

▶ *Gebühren für die Erstvermietung*: Werbungskosten in Höhe der ortsüblichen Maklerprovision (dh. idR zwei Monatsmieten), sofern nicht bereits im Zeitpunkt des Beitritts des Anlegers ein Miet- bzw. Vorvertrag bestand (BMF v. 13.8.1981 – IV B 1 - S 2253 a - 3/81, BStBl. I 1981, 604, unter 2.i dd; BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 3.3.6; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 17).

▶ *Gebühren für die Übernahme einer Mietgarantie*: Bei einem Garantiezeitraum von fünf Jahren kann eine Gebühr von bis zu vier Monatsmieten als WK abgezogen werden, wenn tatsächlich ein Mietausfallwagnis besteht.

Bei bereits vermieteten Gebäuden begrenzt die FinVerw. den Abzug auf zwei Monatsmieten (BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 3.3.6; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 17); die Rspr. ist hier eher noch strenger (BFH v. 8.5.2001 – IX R 10/96, BStBl. II 2001, 720, unter II.1.c: gar kein Abzug, wenn die Fondsimmoblie für einen bestimmten Mieter errichtet wurde, der Mietvertrag schon vor dem Beitritt der Anleger abgeschlossen wurde und die Festmietzeit länger als die Laufzeit der Mietgarantie ist). Sind Garantiegeber und Mieter identisch oder gesellschaftsrechtl. verbunden, ist die Mietgarantie wirtschaftlich wertlos; die entsprechende Gebühr gehört zu den AK (BFH v. 21.2.1990 – IX B 37/89, BFH/NV 1992, 90; BFH v. 24.7.1990 – IX B 138/89, BFH/NV 1991, 159, unter II.2.b).

## I. VuV von unbeweglichem Vermögen (S. 1 Nr. 1) Anm. 121–123 § 21

► *Laufende Steuer- und Rechtsberatungskosten* (zB für die Fertigung von StErklärungen und die Durchführung von Rechtsbehelfsverfahren); nicht hingegen Beratungskosten in Zusammenhang mit der Anschaffung oder Errichtung des Gebäudes (BFH v. 7.8.1990 – IX R 70/86, BStBl. II 1990, 1024; BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 3.3.8; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 19).

► *Sach- und Haftpflichtversicherung für während der Bauzeit eintretende Schäden* sind WK, wenn der Stpfl. die Beiträge als Versicherungsnehmer zahlt (BMF v. 13.8.1981 – IV B 1 - S 2253 a - 3/81, BStBl. I 1981, 604, unter 2.k; BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 3.3.9; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 20).

Einstweilen frei.

122

### cc) Behandlung von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen

123

Ob Eigenkapitalvermittlungsprovisionen WK oder AK darstellen, wird bei Gesamtobjekten und Bauherrenmodellen einerseits und Immobilienfonds andererseits unterschiedlich behandelt.

**Gesamtobjekte und Bauherrenmodelle:** Hier stellt eine Eigenkapitalvermittlungsprovision selbst für Stpfl., die als Bauherren anzusehen sind, AHK dar, weil Leistungen des Anlageberaters, die auf die Erlangung des Bauobjekts gerichtet sind, abgegolten werden.

BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 23; ebenso bereits BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101, unter A.2; BFH v. 29.10.1985 – IX R 107/82, BStBl. II 1986, 217, unter II.2.b ee.

**Immobilienfonds:** Nachdem die FinVerw. früher den WK-Abzug bejaht hat, vertritt sie heute eine differenzierende Auffassung. Haben die Anleger eines geschlossenen Fonds wesentliche Einflussmöglichkeiten (vgl. Anm. 118), können derartige Provisionen – sowohl für Erwerber- als auch für Herstellerfonds – bis zur Höhe von 6 % des vermittelten Eigenkapitals zzgl. USt als WK abgezogen werden (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 43, 46). Bei Fonds ohne solche Einflussmöglichkeiten gehören diese Provisionen hingegen immer zu den AK (insoweit großzügiger noch BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 7.1).

Die Festlegung der typisierenden Höchstgrenze von 6 % durch die FinVerw. beruht auf den folgenden Erwägungen (als Ausführungen des BMF mitgeteilt im Tatbestand von BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717; ferner OFD Berlin v. 27.10.1992, FR 1993, 26, unter 5.): Durch das vermittelte Eigenkapital werde Fremdkapital ersetzt; im Falle der Fremdkapitalvermittlung wäre aber eine Provision von jeweils 2 % für die Zwischen- und Endfinanzierung abziehbar gewesen. Die Summe dieser Beträge (4 %) sei wegen des erhöhten Aufwands für die Vermittlung von Gesellschaftern anstelle von Bankdarlehen nochmals um die Hälfte auf 6 % zu erhöhen.

**Entwicklung der BFH-Rechtsprechung:** Die höchstrichterliche Rspr. zur Behandlung von Eigenkapitalprovisionen hat zunächst den WK-Abzug bei der Gesellschaft bejaht, sich dann aber unter heftigem Meinungsstreit zwischen dem IV. und IX. Senat gegenüber der ursprünglichen VerwAuff. deutlich verschärft.

Für vollen Abzug bei gewerblichen Fondsgesellschaften BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101, unter B.2; BFH v. 23.10.1986 – IV R 352/84, BStBl. II 1988, 128; BFH v. 23.11.1993 – IV B 63/93, BFH/NV 1994, 370 (mit der Begr., dass derartige Aufwand handelsrechtl. nicht aktiviert werden dürfe und aus Sicht der Gesellschaft eine Ähnlichkeit mit Fremdkapitalvermittlungsprovisionen aufweise); für VuV-Fonds BFH v. 24.2.1987 – IX R 114/82, BStBl. II 1987, 810. Im Fall unangemes-

sen hoher Provisionen hielt die Rspr. aber eine Begrenzung für möglich (BFH v. 1.12.1987 – IX R 170/83, BFHE 152, 101, unter 2., 3.c: Provision iHv. über 40 % des vermittelten Kapitals).

Später hat die Rspr. – jedenfalls bei Erwerber-Immobilienfonds – Eigenkapitalvermittlungsprovisionen in voller Höhe den AK zugerechnet.

BFH v. 4.2.1992 – IX B 39/91, BStBl. II 1992, 883, mit krit. Anm. FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, DStR 1992, 939; BFH v. 11.1.1994 – IX R 82/91, BStBl. II 1995, 166, unter 2., 5.c, jeweils ausdrückliche Abweichung von der VerwAuff. zu Lasten der Stpfl.

Der IV. Senat des BFH, der wegen dieser Frage zunächst den Großen Senat angerufen hatte (BFH v. 29.4.1999 – IV R 40/97, BStBl. II 1999, 828), hat sich zunächst für gewerblich geprägte Immobilienfonds-PersGes. (BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717; Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch. angenommen, vgl. BVerfG v. 27.11.2002 – 2 BvR 1481/01, nv.) und jüngst auch für originär gewerblich tätige Fondsgesellschaften (BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706, betr. einen gewerblich tätigen Windkraftfonds) der strengen Auffassung des IX. Senats angeschlossen und rechnet Provisionen in voller Höhe den AK zu, ohne dass es noch auf eine Angemessenheitsprüfung ankäme. Aus Sicht des BFH ist die Rechtsfrage nunmehr endgültig geklärt und hat keine grundsätzliche Bedeutung mehr (BFH v. 15.6.2011 – IX B 148/10, BFH/NV 2011, 1516).

**Kick-Back:** Die teilweise Rückzahlung einer Vermittlungsprovision an den Anleger (sog. *Kick-Back*, zu Akquisitionszwecken durchaus üblich) wird von der Rspr. folgerichtig nicht als sofort zu versteuernde Sondereinnahme, sondern lediglich als Minderung der AHK behandelt.

BFH v. 16.3.2004 – IX R 46/03, BStBl. II 2004, 1046. Dies gilt auch, wenn die Provisionszahlung entgegen der Auffassung der Rspr. in einem früheren VZ als WK abgezogen worden war (BFH v. 26.2.2002 – IX R 20/98, BStBl. II 2002, 796).

#### 124 dd) Behandlung von Vorauszahlungen

**Rechtslage ab 2004** (§ 52 Abs. 30 EStG 2005): Gemäß § 11 Abs. 2 Satz 3 sind Ausgaben, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird (s. § 11 Anm. 124). Zur Frage der verfassungsrechtl. Zulässigkeit der rückwirkenden Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 3 auf im Jahr 2004 gezahlte Erbbauzinsen s. den Vorlagebeschluss des BFH v. 7.12.2010 – IX R 70/07, BStBl. II 2011, 346 (s. auch § 11 Anm. 127). Verfassungsrechtlich unbedenklich ist die Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 3 auf im Jahr 2005 gezahlte Erbbauzinsen (BFH v. 7.12.2010 – IX R 48/07, BStBl. II 2011, 345).

#### Rechtslage bis 2003:

► *Schuldzinsen:* Die FinVerw. begrenzte die Möglichkeit der Vorauszahlung laufender Schuldzinsen grds. auf ein Jahr; ging eine Vorauszahlung darüber hinaus, sollte dafür ein wirtschaftlich vernünftiger Grund darzulegen sein (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 13; enger noch BMF v. 13.8.1981 – IV B 1 - S 2253 a - 3/81, BStBl. I 1981, 604, unter 2.a). Angesichts der neueren Rspr. zur Vorauszahlung von Erbbauzinsen (s. nächster Absatz) dürfte sich diese Auffassung nicht weiter aufrechterhalten lassen (ebenso schon SCHELNBERGER, BB 1991, 456 [457]).

► *Erbbauzinsen:* Selbst bei Vorauszahlung für die gesamte Laufzeit des Erbbaurechts war der WK-Abzug in voller Höhe im Jahr des Abflusses vorzunehmen;



ein Gestaltungsmissbrauch war wegen der Verringerung des Gesamtbetrags infolge der Abzinsung nicht anzunehmen (BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159; näher Anm. 300 „Erbbaurecht“).

**ee) Besonderheiten für die Zuordnung in Herstellungsfällen**

125

**Erweiterter Werbungskosten-Abzug gegenüber Anschaffungsfällen:** Finanzverwaltung und Rspr. gewähren dem Bauherrn hinsichtlich des Umfangs der sofort abziehbaren WK einen größeren Spielraum als demjenigen Stpfl., der als Erwerber anzusehen ist. Neben den bereits in Anm. 121–124 genannten – sowohl in Anschaffungs- als auch in Herstellungsfällen sofort abziehbaren – WK gehören bei Bauherren bzw. Herstellerfonds weitere Aufwendungen zu den WK:

► *Geldbeschaffungskosten* (Vermittlungs- und Bearbeitungsgebühren) sind in Herstellungsfällen auch dann abziehbar, wenn sie in Zusammenhang mit der Zwischenfinanzierung stehen; die FinVerw. begrenzt den Abzug auf 2 % des Darlehensbetrags (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 22). Ebenso sind Garantie- und Bürgschaftsgebühren für die Zwischenfinanzierung bis zu 2 % des Darlehensbetrags abziehbar (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 27).

► *Baubetreuungs- und Treuhandhonorare* können in Herstellungsfällen aufgeteilt werden: Stehen sie mit dem Erwerb des Grund und Bodens oder der Herstellung des Gebäudes in Zusammenhang, handelt es sich um AHK; soweit sie hingegen auf die Finanzierung entfallen, stellen sie WK dar (BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441, unter B.III.3; BFH v. 29.10.1985 – IX R 107/82, BStBl. II 1986, 217, unter II.2.b cc, dd). Aus Vereinfachungsgründen können Treuhandhonorare (für die Vertretung des Stpfl. durch den Treuhänder beim Abschluss der für Bau und Finanzierung erforderlichen Verträge) mit 1/4 des Gesamthonorars, höchstens jedoch 0,5 % der Gesamtaufwendungen, und Baubetreuungshonorare (für die kaufmännische und technische Organisation des Bauablaufs) mit 1/8 des Gesamthonorars, höchstens jedoch 0,5 % der Gesamtaufwendungen, den Finanzierungskosten zugeordnet werden (BMF v. 13.8.1981 – IV B 1 - S 2253 a - 3/81, BStBl. I 1981, 604, unter 2.g, h; BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 4.1.4, 4.1.5; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 25, 26).

Diese Aufteilungsmöglichkeit gilt auch für Vergütungen, die ein geschäftsführender Gesellschafter eines als Hersteller anzusehenden Immobilienfonds aufgrund eines schuldrechtl. Vertrags für die Geschäftsführung in der Investitionsphase erhält (BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 7.3; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 45). Ist der Fonds hingegen als Erwerber anzusehen, gehören alle derartigen Aufwendungen in der Investitionsphase zu den AK. Die Möglichkeit, Vergütungen an Treuhandkommanditisten für die Wahrnehmung der Rechte solcher Anleger, die noch nicht selbst die Gesellschafterstellung erlangt haben, in vollem Umfang als WK abzuziehen (so noch BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 7.4), wird in BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546, nicht mehr erwähnt.

**Anschaffungs-/Herstellungskosten:** Aufwendungen, die mit der Anschaffung des Grund und Bodens (zB Vermessungs- und Erschließungskosten) oder der Herstellung des Gebäudes (zB Baukoordination, Vertretung gegenüber den bauausführenden Personen, allgemeine Verwaltungskosten im Herstellungsbereich) zusammenhängen, sind auch im Falle des Abschlusses gesonderter Verträge und ihrer getrennten Abrechnung keine sofort abziehbaren WK, sondern

den AK des Grund und Bodens bzw. den HK des Gebäudes zuzurechnen (BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441, unter B.III.1.b, c).

Auch Gebühren für Fertigstellungs-, Vertragsdurchführungs-, Kosten- und Festpreisgarantien gehören zu den HK (BMF v. 13.8.1981 – IV B 1 - S 2253 a - 3/81, BStBl. I 1981, 604, unter 2.i cc; BMF v. 31.8.1990 – IV B 3 - S 2253 a - 49/90, BStBl. I 1990, 366 Rz. 4.1.7; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253 a - 48/03, BStBl. I 2003, 546 Rz. 28; BFH v. 12.11.1985 – IX R 70/84, BStBl. II 1986, 337, unter teilweiser Verschärfung gegenüber BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441).

#### 126 ff) Nicht abziehbare Aufwendungen („Nichtkosten“)

In älteren Entscheidungen findet sich zusätzlich noch eine Abgrenzung zu Aufwendungen, die nicht durch die Einkunftsart veranlasst seien (dh. weder zu den WK noch zu den AHK gehören sollen).

Als Beispiele wurden Vergütungen an Baubetreuer oder Treuhänder für die Beantragung von Steuervergünstigungen und Gebührenbefreiungen oder die Erstellung von Berechnungen, die die Entsch. des Anlegers über den Beitritt erleichtern sollen, genannt (BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441, unter B.III.1.a; ferner BFH v. 1.12.1987 – IX R 170/83, BFHE 152, 101, unter 5.).

Die neuere Rspr. hat diese Auffassung zu Recht weitgehend aufgegeben (BFH v. 11.1.1994 – IX R 82/91, BStBl. II 1995, 166 unter 3.: „nur noch in Ausnahmefällen“; dazu Anm. DRENSECK, FR 1994, 506). Eine Kategorie der „Nichtkosten“ ist uE abzulehnen, da auch solche Aufwendungen (ggf. als AK/HK) mit der Einkunftsart VuV in Zusammenhang stehen (auch die FinVerw. hat die erstgenannten Entscheidungen nicht in ihre Bauherren- und Fondserlasse übernommen).

127–129 Einstweilen frei.

#### d) Zurechnung der Einkünfte bei Immobilienfonds

##### 130 aa) Gewinn- und Verlustverteilung unabhängig vom Zeitpunkt des Beitritts der einzelnen Gesellschafter

Im Gesellschaftsvertrag kann mit strechtl. Wirkung vereinbart werden, negative Einkünfte eines mehrjährigen Investitionszeitraums allen Gesellschaftern unabhängig vom Zeitpunkt ihres Beitritts in gleicher Höhe zuzurechnen, wenn auch nach dem Beitritt der letzten Gesellschafter noch genügend negative Einkünfte erwirtschaftet werden, um diese den neu Eingetretenen – unter Außerachtlassung der bisherigen Gesellschafter – zurechnen zu können (BFH v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558; zu diesem Problem auch GILoy, BB 1987, 652). Dies gilt auch, wenn die WK auf der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach dem FördG beruhen; diese müssen wegen der Sonderregelung des § 1 Abs. 1 Satz 2 FördG – anders als AfA und Sonderabschreibungen nach dem EStG (s. zB BFH v. 15.12.2009 – IX R 9/08, BFH/NV 2010, 1099) – nicht zu gleichen Teilen auf die Gesellschafter verteilt werden (BFH v. 27.7.2004 – IX R 20/03, BStBl. II 2005, 33, mit Anm. HEUERMANN, HFR 2004, 1074, und krit. Anm. PAUS, DStZ 2005, 196, gegen BMF v. 24.12.1996 – IV B 3 - S 1988 - 170/96, BStBl. I 1996, 1516 Rz. 6). Weitere Einzelheiten s. Anm. 22 sowie § 9 Anm. 50.

##### 131 bb) Zurechnung bei Treuhandverhältnissen

Allgemein zur stl. Behandlung von Treuhandverhältnissen s. § 2 Anm. 340 „Treuhandverhältnis“, § 15 Anm. 422–425; allgemein zur Zurechnung bei VuV s. Anm. 20–28.

**Beteiligungstreuhand:** Häufig beteiligen sich die einzelnen Anleger nicht unmittelbar als Gesellschafter an der Fonds-PersGes., sondern schalten eine natürliche oder juristische Person als Treuhänder zwischen, die dann auch im Handelsregister eingetragen wird (Beteiligungstreuhand, Treuhandkommanditist). Ist der Treugeber tatsächlich weisungsbefugt, ist ihm die zivilrechtl. Gesellschafterstellung des Treuhänders strechtl. zuzurechnen.

BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, unter C.V.3.b cc; BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, unter C.III.3.b cc; selbst bei Einschränkungen der Weisungsbefugnis großzügig BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722, unter 1. Zu den zivilrechtl. Gründen dieser Gestaltung HEMMELRATH/BUSCH, DStR 1992, 1347.

**Erwerbstreuhand:** Andere Gestaltungen sehen vor, dass nicht die Fondsgesellschaft selbst, sondern ein Treuhänder das zu verwaltende Grundstück im eigenen Namen erwirbt bzw. die Fondsimmoblie errichtet. In den letztgenannten Fällen können die Einkünfte aus VuV (idR geht es um die Verluste der Anfangsphase) der Fondsgesellschaft – und damit den Anlegern – nur dann zugerechnet werden, wenn 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 Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis trägt. Dazu gehört nach Auffassung der – insoweit sehr strengen – Rspr., dass der Treugeber Weisungen für die Ausgestaltung des Mietverhältnisses erteilen kann und tatsächlich erteilt; für die Zurechnung an den Treugeber genügt es nicht allein, dass diesem das wirtschaftliche Erg. der Vermietung zugutekommt. Bei Nichtanerkennung des Treuhandverhältnisses ist der Anleger lediglich als Kapitalgeber anzusehen und kann die angestrebten WK-Überschüsse nicht geltend machen.

Grundlegend BFH v. 27.1.1993 – IX R 269/87, BStBl. II 1994, 615, unter I.2.b; dazu SPINDLER, WPg 1995, 203; ähnlich bereits BFH v. 31.3.1981 – VIII B 53/80, BStBl. II 1981, 696; großzügiger hingegen BMF v. 1.9.1994 – IV B 3 - S 2253 a - 15/94, BStBl. I 1994, 604, mit zahlreichen Einzelheiten (nach Verwaltungsauffassung gleichermaßen auf die Beteiligungstreuhand anwendbar) und einer Vertrauensschutzregelung für Altfälle (zur früheren Verwaltungsauffassung s. FinSen. Berlin v. 15.7.1987, DStR 1987, 663). Zahlreiche Stimmen in der Literatur vertreten hingegen die Auffassung, der BFH habe zu stark auf das Außenverhältnis (Aufreten als Vermieter) abgestellt; maßgeblich müssten vielmehr die Regelungen des Innenverhältnisses (Treuhandvertrag) sein (LANG/SEER, FR 1992, 637; FLEISCHMANN, DStR 1993, 828; FLEISCHMANN, DStR 1994, 1303; WAGNER, DStR 1996, 1008; CLASSEN in LADEMANN, § 21 Rz. 173 [Stand April 2017]). Die Entsch. des BFH zu Treuhandverhältnissen liegt allerdings auf seiner allgemeinen Linie zur Zurechnung der Einkünfte aus VuV (s. Anm. 20–28) und begründet insoweit nicht etwa ein „Sonderrecht“. Vgl. zur Treuhand bei Immobilienfonds auch BIRKENFELD, BB 1983, 1086; HERRMANN, StuW 1989, 97 (105).

Soweit hingegen bei Bauherrenmodellen der Ausdruck „Treuhänder“ gebraucht wird, handelt es sich idR nicht um einen Treuhänder im Rechtssinne (Aufreten in eigenem Namen, aber für fremde Rechnung), sondern um eine gewöhnliche Vertretung (Aufreten in fremdem Namen): Die im Bauherrenmodell als „Treuhänder“ bezeichnete Person schließt im Namen des Anlegers die zur Vertragsdurchführung erforderlichen Verträge ab; diese Gestaltung hat auf die Zurechnung der Einkünfte keine Auswirkungen.

Einstweilen frei.

132–134

## 135 e) Verfahrensfragen

**Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen/Lohnsteuer-Ermäßigung:** Zu diesen Zwecken ermittelt das Betriebs-FA in einem Vorprüfungsverfahren die voraussichtliche Höhe der negativen Einkünfte für die VZ der Investitionsphase (BMF v. 13.7.1992 – IV A 5 - S 0361 - 19/92, BStBl. I 1992, 404; BMF v. 28.6.1994 – IV A 4 - S 0361 - 14/94, BStBl. I 1994, 420; dazu BAUM, DStZ 1992, 532).

**Gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte:**

► Bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften sind die Einkünfte aus VuV nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen. Zur Behandlung von Vergütungen, die eine Immobilien-KG ihrem nicht an Gewinn und Kapital beteiligten persönlich haftenden Gesellschafter zahlt, im Rahmen des Feststellungsverfahrens vgl. BFH v. 7.4.1987 – IX R 103/85, BStBl. II 1987, 707.

► Für sog. Gesamtobjekte (die WG sind zwar mehreren Personen getrennt zuzurechnen; diese haben bei Herstellung oder Erwerb jedoch gleichartige Rechtsbeziehungen zu Dritten unterhalten) ermöglicht die VO zu § 180 Abs. 2 AO v. 19.12.1986 (BGBl. I 1986, 2663 = BStBl. I 1987, 2; dazu BMF v. 2.5.2001 – IV A 4 - S 0361 - 4/01, BStBl. I 2001, 256) seit ihrem Inkrafttreten am 31.12.1986 eine gesonderte und einheitliche Feststellung. Dies betrifft insbes. Bauherrengemeinschaften. Nach Art. 97 § 1 Abs. 2 Satz 1 EGAO gilt diese Regelung in noch nicht abgeschlossenen Verfahren auch für Feststellungszeiträume vor ihrem Inkrafttreten; die Rspr. hat dies verfassungsrechtl. nicht beanstandet (BFH v. 1.12.1987 – IX R 90/86, BStBl. II 1988, 319; BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299, unter I.).

**Rechtsbehelfsverfahren:** Hier gelten folgende Besonderheiten:

► Vorläufiger Rechtsschutz gegen Feststellungsbescheide, in denen der begehrte WK-Überschuss nicht oder nicht in voller Höhe festgestellt wird, ist nicht etwa durch einstweilige Anordnung (§ 114 FGO), sondern im Wege der Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO, § 69 FGO) zu gewähren.

So BFH v. 14.4.1987 – GrS 2/85, BStBl. II 1987, 637, mit zahlreichen Folgeentscheidungen. Dies beruht auf dem im AdV-Verfahren gewährleisteten größeren Maß an effektivem Rechtsschutz und auf der erforderlichen Gleichbehandlung mit Personen, deren negative Einkünfte ohne den Zwischenschritt eines Feststellungsverfahrens unmittelbar im EStBescheid angesetzt werden.

► Im finanzgerichtlichen Verfahren kommt ggf. eine Beiladung nach § 60 FGO in Betracht. Bei größeren Fonds (mit mehr als 50 Beteiligten) kann das FG die Beiladung auf solche Personen beschränken, die dies innerhalb einer bestimmten Frist ausdrücklich beantragen (§ 60a FGO); die Rechtskraftwirkung einer solchen Entsch. erstreckt sich gleichwohl auch auf die nicht am Verfahren Beteiligten (§ 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 FGO).

136–139 Einstweilen frei.

## 140 II. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

Die Begriffe „Vermietung und Verpachtung“ sowie „Einkünfte“ stimmen mit den in Nr. 1 verwendeten gleichlautenden Begriffen überein, so dass insoweit auf die dortigen Erläuterungen verwiesen wird (Anm. 54–67 bzw. 70–97).

**Einkünfteerzielungsabsicht:** Die in der Rspr. entwickelten Grundsätze zur typisierenden Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegten Grundstücksvermietungen (s. Anm. 70 ff.) kommen im Anwendungsbereich der Nr. 2 nicht zum Tragen (BFH v. 28.10.2008 – IX R 51/07, BFH/NV 2009, 157). Das Vorliegen dieser Absicht muss also geprüft und positiv festgestellt werden.

**Sachinbegriffe:** Die Rspr. der Zivilgerichte versteht unter einem Sachinbegriff oder einer Sachgesamtheit eine Mehrheit von Sachen, die zur Erreichung eines wirtschaftlichen Zwecks zusammengebracht worden sind oder denen im Verkehrsleben eine einheitliche Bezeichnung gegeben zu werden pflegt, wobei die einzelnen Sachen trotz ihrer Zusammenbringung ihre körperliche Selbständigkeit bewahrt haben (RG v. 2.6.1915 – V 19/15, RGZ 87, 43 [45 f.]; ELLENBERGER in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Überblick vor § 90 BGB Rz. 5). Dem Begriffsinhalt des heute kaum noch gebräuchlichen Terminus „Sachinbegriff“ kommen die umgangssprachlichen Wendungen „Set“, „Ensemble“ oder „Konfiguration“ nahe (so zutr. KANTENWEIN/MELCHER, FR 1985, 233). Eine einzelne Sache kann daher niemals ein Sachinbegriff sein.

#### Beispiele:

- ▶ *Mobiliar* einer möbliert vermieteten Wohnung bzw. eines Zimmers (BFH v. 27.7.2004 – IX R 73/01, BFH/NV 2005, 192, unter 1.). Werden nutzlos gewordene mitvermietete Möbel nach Beendigung des Mietverhältnisses verschenkt, weil kein Käufer zu finden ist, können die noch nicht als AfA berücksichtigten AK im Wege der außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung als WK abgezogen werden (FG Ba.-Württ. v. 26.3.1981 – III 67/78, EFG 1982, 71, rkr.);
- ▶ *Computeranlagen*, die aus einer Zusammenfassung mehrerer WG bestehen (KANTENWEIN/MELCHER, FR 1985, 233 [235]; in der Praxis wird es sich allerdings idR um eine gewerbliche Vermietung handeln);
- ▶ *die Bücher einer Bibliothek*, Dokumente eines Archivs (BGH v. 26.2.1980 – VI ZR 53/79, BGHZ 76, 219, unter B.II.3) oder Inventarstücke (zB Gemälde, Briefmarken, Münzen) einer Sammlung;
- ▶ *Anlagevermögen einer radiologischen Gemeinschaftspraxis* (BFH v. 28.10.2008 – IX R 51/07, BFH/NV 2009, 157);
- ▶ *ein Heißluftballon*, zu dem Ballonhülle, Korb, Brenner, Gasflaschen und ein Ortungsgerät gehören, ist hingegen kein Sachinbegriff, sondern ein einheitlicher Gegenstand (FG Nürnb. v. 25.3.1994 – I 308/92, EFG 1994, 970, rkr.).

**„Insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen“:** Bei diesem – sprachlich eher irreführenden – gesetzlichen Beispiel für einen Sachinbegriff ist zu differenzieren: Gehört das bewegliche BV zum BV des Vermieters bzw. Verpächters, erzielt dieser Einkünfte iSd. §§ 13, 15 oder 18 (§ 21 Abs. 3). Nur wenn die überlassenen WG beim Vermieter (Verpächter) nicht zu einem BV gehören (zB nach Betriebsaufgabe), ist der Anwendungsbereich der Nr. 2 eröffnet. Es ist für § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 also kennzeichnend, dass die beweglichen Gegenstände nicht bei dem Verpächter BV sind, sondern beim Pächter.

„Betriebsvermögen“ idS ist nicht nur bei einer Verwendung zu gewerblichen Zwecken gegeben, sondern auch bei einer Nutzung der überlassenen WG in einem land- und forstw. Betrieb (zB Inventar eines Betriebs der LuF) oder zu freiberuflichen Zwecken (zB Büroeinrichtung eines Rechtsanwalts, Praxiseinrichtung eines Arztes).

Die Vorläufernorm (§ 38 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925) hatte das „landwirtschaftliche Inventar“ und die „zur Ausübung einer selbständigen Berufstätigkeit dienende Einrichtung“ hingegen noch ausdrücklich erwähnt.

Das Gesetz verlangt nicht, dass das bewegliche BV gleichzeitig die Voraussetzungen für die Annahme eines „ganzen Betriebs“ oder „Teilbetriebs“ iSd. § 16 erfüllt. Es darf sich lediglich nicht um ein einzelnes WG handeln; zudem wird man eine gewisse wirtschaftliche Zusammengehörigkeit fordern müssen.

#### **Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten:**

▶ *Einkünfte aus Gewerbebetrieb:* In vielen Fällen wird die Vermietung von Sachinbegriffen unter § 15 fallen (zB gewerblicher Vermieter von Computeranlagen oder beweglichem BV).

▶ *Sonstige Einkünfte:* Werden bewegliche Sachen vermietet, die nicht als Sachinbegriff anzusehen sind, fällt diese Tätigkeit unter § 22 Nr. 3. Dies hat die Anwendung der dortigen besonderen Verlustausgleichsbeschränkung zur Folge. Die damit gegebene Differenzierung zwischen einander ähnlichen Vermietungstätigkeiten wird mitunter kritisiert (vgl. KANTENWEIN/MELCHER, FR 1985, 233 [234]: ein Grund für die Ungleichbehandlung sei nicht ersichtlich; WENDLAND, DB 1992, 1699).

Hintergrund der gesetzlichen Regelung ist wohl die Absicht des Gesetzgebers, auf die vermögensverwaltende Verpachtung eines Betriebs einheitliche Regeln – ohne Aufteilung danach, ob das Pachtentgelt auf Grundstücke oder auf bewegliches BV entfällt – anzuwenden; die Vermietung einzelner beweglicher Gegenstände wurde hingegen als Musterfall einmaliger Einkünfte angesehen und gesondert von der – typisierend unterstellten – Dauervermietung unbeweglicher Sachen geregelt.

141–149 Einstweilen frei.

### **III. Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)**

#### **150 1. Bedeutung der Nr. 3 sowie Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten**

Nr. 3 erfasst – begrifflich teilweise abweichend von Nr. 1, 2 – Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten. Der in Nr. 3 verwendete Begriff der „Einkünfte“ unterscheidet sich nicht von dem entsprechenden Merkmal in Nr. 1, so dass insoweit auf die dortigen Erläuterungen verwiesen wird (s. Anm. 80–97). Die zu Nr. 1 entwickelten Besonderheiten bei der Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht (Anm. 70–78) können allerdings auf Nr. 3 nicht übertragen werden, so dass es bei der Anwendung der allgemeinen Regeln zur Liebhabereiprüfung bleibt (vgl. zu einem Steuersparmodell mit Lizenzvergaben FG Münster v. 15.5.1990 – XII-IV 7757/86 F, 9036/86 F, 8442/87 F, 1495/88 F, XII-IV 7757/86 F, XII-IV 9036/86 F, XII-IV 8442/87 F, XII-IV 1495/88 F, EFG 1991, 481, rkr.).

**In Inlandsfällen** werden Einkünfte aus der Überlassung von Rechten zumeist anderen Einkunftsarten unterfallen.

▶ *Einkünfte aus Gewerbebetrieb:* Vgl. zur Überlassung einer ungeschützten Erfindung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415, unter 1.a; BFH v. 26.8.1993 – I R 86/92, BStBl. II 1994, 168.

► *Einkünfte aus selbständiger Arbeit*: Schriftsteller und Künstler erzielen aus der Überlassung von Rechten Einkünfte iSd. § 18 (s. § 18 Anm. 21). Erst nach der Betriebsaufgabe fallen die Einkünfte aus der Überlassung der Rechte unter Nr. 3; dies gilt auch für den Erben des vormaligen Freiberuflers (BFH v. 27.11.1992 – IV B 129/91, BFH/NV 1993, 471).

► *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*: Zu Vergütungen für ArbN-Erfindungen, die unter § 19 fallen, s. Anm. 255.

► *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung* liegen hingegen vor, wenn ein Dritter das Recht von seinem Urheber erworben hat und es zur Nutzung überlässt (BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407, unter B.2.c) oder wenn es sich um eine Zufallserfindung außerhalb eines gewerblichen Betriebs oder einer freiberuflichen Tätigkeit handelt (BFH v. 23.4.2003 – IX R 57/99, BFH/NV 2003, 1311, unter 1.b aa; ebenso bereits OERMANN, DStZ 1937, 1161 [1163]).

**In Auslandsfällen** kommt Nr. 3 über § 49 Abs. 1 Nr. 6 erhebliche praktische Bedeutung zu. Dort ist angeordnet, dass Einkünfte aus der Überlassung von Rechten, die in einer inländ. BS oder anderen Einrichtung verwertet werden, inländ. Einkünfte darstellen (ausführl. § 49 Anm. 900 ff.; zum StAbzug s. § 50a Anm. 55 ff.; zur Haftung des Vergütungsschuldners s. § 50a Anm. 130 ff.). Wegen der isolierenden Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 ist es dabei unerheblich, ob die Einkünfte – wie es bei reinen Inlandssachverhalten häufig der Fall ist – wegen § 21 Abs. 3 zu anderen Einkunftsarten gehören. Die Überlassung von Rechten durch den Vertrieb geschützter Daten über das Internet vom Ausland aus (zB Musik- oder Softwaredateien) ist als originär gewerblich anzusehen und fällt nicht unter Nr. 3 (mit der Folge, dass die beschränkte StPflicht nur bei Vorhandensein einer inländ. BS eintritt, was idR nicht der Fall sein wird, vgl. БОЕНМЕ-NESSLER, FR 2001, 1089 [1091]).

## 2. Zeitlich begrenzte Überlassung

151

Das Merkmal der zeitlichen Begrenzung nimmt den Kern des in Nr. 1, 2 verwendeten Begriffs der „Vermietung und Verpachtung“ – die Nutzungsüberlassung auf Zeit (s. Anm. 60–64) – auf. Der Tatbestand der Nr. 3 ist daher nicht mehr gegeben, wenn die Rechte endgültig übertragen werden (Veräußerungsvorgang).

Die Rspr. geht bei der Bejahung einer zeitlich begrenzten Überlassung allerdings sehr weit. So ist der Tatbestand der Nr. 3 auch erfüllt, wenn bei Abschluss des Vertrags noch ungewiss ist, ob und wann die Überlassung endet (BFH v. 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355; BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757, unter 3.c; BFH v. 23.4.2003 – IX R 57/99, BFH/NV 2003, 1311, unter 1.a aa). Für die Annahme einer zeitlichen Begrenzung genügt das Vorhandensein gesetzlicher Kündigungsmöglichkeiten, die auf bestimmte Fälle beschränkt sind (BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757, unter 3.d, e: Autoren verschaffen ihrem Verleger das Verlagsrecht an Buch- oder Aufsatzmanuskripten); ebenso die Aufnahme einer auflösenden Bedingung in den Übertragungsvertrag (BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367, unter 3.: Übertragung von Urheberrechten an einem Filmdrehbuch). Dabei beruft sich die Rspr. auf einen – in dieser Allgemeinheit wohl zweifelhaften – angeblichen Erfahrungssatz, wonach ein Erfinder idR so wenig wie möglich von seinem Recht aufgeben will (BFH v. 23.4.2003 – IX R 57/99, BFH/NV 2003, 1311, unter 1.a cc [1]).

Eine zeitliche Begrenzung ist nur dann nicht anzunehmen, wenn das Nutzungsrecht dem Berechtigten mit Gewissheit endgültig verbleiben wird, ein Rückfall des Rechts kraft Gesetzes oder kraft Vertrags nicht in Betracht kommt (BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757, unter 3.c) oder sich das Recht während der vereinbarten Nutzungsdauer in seinem wirtschaftlichen Wert erschöpfen würde (BFH v. 27.2.1975 – III R 64/74, BStBl. II 1976, 529, unter 4.b, zu § 95 BewG, obiter dictum).

Zu weiteren Einzelheiten hinsichtlich der zeitlichen Begrenzung s. § 49 Anm. 932.

152–153 Einstweilen frei.

### 3. Überlassung von Rechten

#### 154 a) Schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte

**Der Begriff der „Rechte“** wird in Nr. 3 nicht definiert, sondern lediglich durch eine – nicht abschließende – Aufzählung erläutert. Dabei kommt es jedenfalls nicht darauf an, ob es sich um ausschließliche (dingliche) oder einfache (schuldrechtl.) Rechte handelt (BFH v. 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355).

**Urheberrechte** sind Rechte, die nach Maßgabe des Urheberrechtsgesetzes geschützt sind (vgl. § 73a Abs. 2 EStDV). Unter diesen Schutz fallen Werke der Literatur, Wissenschaft und Kunst (vgl. § 1 UrhG). Schadensersatzzahlungen für Urheberrechtsverletzungen auf der Grundlage des § 97 UrhG können als nicht stbar zu behandeln sein (BÖDEFELD, BB 1988, 1724); nach der hier vertretenen Auffassung gilt dies dann, wenn sie nicht mit einer Nutzungsüberlassung – die allerdings auch unfreiwillig sein kann – in Zusammenhang stehen (s. Anm. 85).

**Zu gewerblichen Schutzrechten** s. Anm. 157.

#### 155 b) Gewerbliche Erfahrungen

Hierbei handelt es sich um gesetzlich nicht geschütztes Spezialwissen. Dieser Begriff umfasst auch die in § 50a Abs. 1 Nr. 3 bezeichneten Kenntnisse, Fertigkeiten, Pläne, Muster und Verfahren (s. § 50a Anm. 59). In Betracht kommen insbes. Vergütungen für die Überlassung von Herstellungsverfahren (sog. Know-how), Anschriftensammlungen, für technische Unterstützung und Beratung sowie für die Hingabe von Informationen, soweit es sich um ungeschützte Erfindungen oder Betriebsgeheimnisse handelt. Handelt es sich jedoch um eine Beratung, durch die laufend neu gesammelte Erkenntnisse übermittelt werden, fehlt es an der zeitlichen Begrenzung der Nutzungsüberlassung (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428).

#### 156 c) Gerechtigkeiten und Gefälle

**Gerechtigkeiten:** Darunter fallen Real- und Gewerbeberechtigungen, bei denen das Recht zur Ausübung eines bestimmten Gewerbebetriebs mit dem Besitz eines Grundstücks verbunden ist (zB Fährgerechtigkeiten, Abbaurechte nach Art. 68 BGBEG, Fischereirechte nach Art. 69 BGBEG, Mühlen- und Schiffsgerechtheite). Häufig werden allerdings Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus VuV eines grundstücksgleichen Rechts (Nr. 1) vorliegen.

**Gefälle** sind zB Berechtigungen zum Streusammeln, zur Weide- und Grasnutzung und zum Holzbezug.



**d) Andere Rechte („insbesondere“)**

157

Auch Rechte, die in der beispielhaften Aufzählung nicht genannt, den dort aufgeführten Rechten jedoch ähnlich sind, fallen unter Nr. 3.

Dazu zählen insbes. gewerbliche Schutzrechte, die den Urheberrechten (s. Anm. 154) ähnlich sind. Dabei handelt es sich um Rechte, die nach Maßgabe des Designgesetzes, des Patentgesetzes, des Gebrauchsmustergesetzes und des Markengesetzes geschützt sind (§ 73a Abs. 3 EStDV). Darunter fallen zB (sowohl ausschließliche als auch einfache) Lizenzen für die Verwertung von Patenten (BFH v. 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355). Auch die Überlassung ungeschützter Erfindungen fällt unter Nr. 3 (BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407, unter B.2.c). Schließlich gehören zu den „anderen Rechten“ iSd. Nr. 3 auch die Überlassung von Persönlichkeitsrechten wie des Rechts am eigenen Bild (§§ 22 ff. des Kunsturhebergesetzes) und des Namens (§ 12 BGB; s. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398, zur diesbezüglichen Rechteübertragung eines Berufssportlers. Gestattet das übertragene Recht, von dem Sportler bestimmte aktive Dienstleistungen [zB Werbeauftritte, Messebesuche] zu verlangen, dann liegen nach dieser Rspr. gewerbliche Einkünfte vor; ggf. ist ein einheitlich gezahltes Pauschalhonorar aufzuteilen, s. BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10, BStBl. II 2012, 560).

Rechte, die den Gerechtigkeiten oder Gefällen (s. Anm. 156) ähnlich sind, stellen zB das Jagd- und Fischereirecht sowie das Eisgewinnungsrecht dar.

Das Entgelt für die zeitlich begrenzte Überlassung des Nießbrauchs an einem GmbH-Anteil gehört hingegen nicht zu den Einkünften iSd. Nr. 3, sondern zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH v. 12.12.1969 – VI R 301/67, BStBl. II 1970, 212).

Zu zahlreichen weiteren Einzelfällen s. § 49 Anm. 933.

Einstweilen frei.

158–159

**IV. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)** 160

**Miet- und Pachtzinsforderungen** sind die Forderungen auf die Einnahmen aus der VuV von unbeweglichem Vermögen (Nr. 1) oder Sachinbegriffen (Nr. 2) bzw. aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten (Nr. 3).

Sprachlich ist Nr. 4, in der weiterhin der Begriff „Mietzins“ verwendet wird, noch nicht an die seit dem 1.9.2001 geltende Neuregelung der §§ 535 ff. BGB angepasst worden, wo das aufgrund eines Mietvertrags zu zahlende Entgelt mittlerweile als „Miete“ bezeichnet wird.

**Als Veräußerung** ist in diesem Zusammenhang die endgültige Übertragung (Abtretung) der Miet- oder Pachtzinsforderung anzusehen.

**Im Veräußerungspreis von Grundstücken enthaltene Forderungen:** Die Regelung will insoweit vermeiden, dass stpfl. Mieteinnahmen in nicht stbare Veräußerungserlöse umgewandelt werden. „Verkauft“ der bisherige Vermieter mit dem Grundstück daher gleichzeitig noch nicht eingezogene Miet- oder Pachtforderungen, zählen diese nicht zum Veräußerungserlös, sondern zu den stpfl. Einkünften iSd. Nr. 4. Die Regelung ist allerdings nur insoweit anwendbar, als die Miet- oder Pachtansprüche im Zeitpunkt der Veräußerung bereits entstanden sind (BFH v. 21.5.1986 – I R 199/84, BStBl. II 1986, 794, unter 1.8; BFH v. 21.5.1986 – I R 190/81, BStBl. II 1986, 815, unter 2.8).

**Der Zufluss** der Einnahmen iSd. Nr. 4 tritt im Zeitpunkt der Vereinnahmung des für die Veräußerung der Forderungen entrichteten Entgelts ein. Die Einziehung der Forderung durch den Erwerber ist für die Besteuerung des Grundstückseigentümers, also des Veräußerers, nicht mehr relevant. Er hat nur das Veräußerungsentgelt nach Abs. 1 Nr. 4 zu versteuern.

**Besteuerung des Erwerbers:** Zieht der Erwerber die im Rahmen der Veräußerung abgetretenen Forderungen bei den Mietern oder Pächtern ein, so stellen deren Zahlungen bei ihm keine Einnahmen aus VuV dar (SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 21 Rz. 467 [Stand Januar 2018]; NACKE in LBP, § 21 Rz. 343 [Stand April 2018]).

161–169 Einstweilen frei.

## V. Sinngemäße Anwendung der §§ 15a und 15b (Abs. 1 Satz 2)

**Schrifttum:** DORNFELD, Einlagenfinanzierung bei gewerblichen und vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften, DB 1980, 2303; JAKOB, Zur Einbeziehung von (negativem) Sonderbetriebsvermögen in das Verlustausgleichspotential nach §§ 15a, 21 Abs. 1 Satz 2 EStG, DB 1980, 2354; STUHRMANN, Zur sinngemäßen Anwendung des § 15a des Einkommensteuergesetzes bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, BB 1980, 1680; DORNFELD, Zum Umfang der den Kommanditisten einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft zuzurechnenden Verluste, DB 1981, 546; KNOBBE-KEUK, Der neue § 15a – ein Beispiel für den Gesetzgebungsstil unserer Zeit, StuW 1981, 97; SÖFFING, Zur sinngemäßen Anwendung des § 15a bei einer Vermietungs-KG, FR 1981, 157; STUHRMANN, Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 2 EStG), DStZ 1981, 419; MEYER, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Haftungsbeschränkung, FR 1982, 212; SEBATSCHUS, Zur sinngemäßen Anwendung von § 15a EStG bei Vermietung und Verpachtung, DB 1982, 2652; JAKOB/JÜPTNER, Das Kapitalkonto in §§ 15a Abs. 1, 21 Abs. 1 Satz 2 EStG, FR 1985, 225; JAKOB, Zur Verrechenbarkeit von Verlusten aus Vermieterertätigkeit mit Einkünften aus Kapitalvermögen im Rahmen des § 15a EStG, BB 1987, 1469; JAKOB, Gesellschafterbürgschaften und Nachschußverpflichtungen als Größen des Verlustausgleichspotentials bei Kommanditisten einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, BB 1989, 597; JAKOB, Zur Anwendbarkeit des § 15a-Gesetzes auf Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (§ 15a Abs. 5 Ziff. 2 EStG), BB 1989, 1312; FLEISCHMANN, BFH-Entscheidung zur Anwendung des § 15a EStG auf BGB-Gesellschaften, DStR 1993, 907; SPINDLER, Zur Einkünftezurechnung bei geschlossenen Immobilienfonds mit Treuhänder und zur Begrenzung des Verlustabzuges nach § 15a EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, WPg 1995, 203; SPINDLER, Zur Begrenzung des Verlustabzugs nach § 15a EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, FR 1997, 147; BECK, Verlustausgleichsverbot bei Steuerstundungsmodellen: Der neue § 15b EStG, DStR 2006, 61; GRAGERT, Verlustverrechnungsbeschränkung für Steuerstundungsmodelle, NWB Nr. 39/2007, 3413; BOCK/RAATZ, Aktuelle Rechtsprechung zu § 2b EStG und deren Anwendung auf § 15b EStG, DStR 2008, 1407; ECKERT, Fiktive Gewinne bei einem geschlossenen Immobilienfonds, BB 2011, 1055; LÜDICKE, Modellhafter Charakter eines Steuerstundungsmodells im Sinne von § 15b EStG, DStR 2014, 692; NACKE, Voraussetzungen für Steuerstundungsmodelle nach § 15b EStG, NWB 2014, 1939; BEHRENS/RENNER, Verlustausgleichsbeschränkungen bei vermögensverwaltenden Grundstücks-KGs, BB 2015, 677; DEMUTH/BODDEN, Anwendung von § 15a EStG bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften, NWB 2015, 734; MIDDENDORF/RICKERMANN, Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften, BB 2015, 929.

### 1. Rechtsentwicklung, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 2 170

**Rechtslage vor Inkrafttreten des § 15a:** Die FinVerw. (BMF v. 2.1.1975 – IV B 2 - S 2241 - 27/74, IV B 4 - S 2253 - 172/74, FR 1975, 93) hatte die Auffassung vertreten, dass bei beschränkt haftenden Gesellschaftern einer PersGes., die aus ihrer Beteiligung Einkünfte aus VuV beziehen, Anteile am WK-Überschuss grds. nur bis zur Höhe der geleisteten Einlage berücksichtigt werden können. Die Rspr. hatte dies – jedenfalls im Erg., wenn auch mit abweichender Begr. – bestätigt (BFH v. 5.5.1981 – VIII B 26/80, BStBl. II 1981, 574; BFH v. 8.9.1992 – IX R 335/87, BStBl. II 1993, 281, unter I.; s. dazu GÖRLICH, BB 1981, 1826).

**Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze v. 20.8.1980** (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Abs. 1 wurde um Satz 2 ergänzt, der die sinngemäße Anwendung des – gleichzeitig eingefügten – § 15a anordnet (einführend dazu – mittlerweile allerdings teilweise überholt – BMF v. 14.9.1981 – IV B 1 - S 2253b - 5/81, BStBl. I 1981, 620).

Nach dem ursprünglichen Gesetzentwurf der BReg. (BTDrucks. 8/3648, 5) sollte in § 21 eine der Systematik der Überschusseinkünfte entsprechende eigenständige Regelung für negative Einkünfte getroffen werden und nur auf die Vorschriften des § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 sowie Abs. 2–5 sinngemäß verwiesen werden. Der Entwurf für die an § 21 Abs. 1 anzufügenden Sätze 2 und 3 lautete:

„Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil an negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft darf die Summe seiner Einkünfte nicht mindern und nicht nach § 10d abgezogen werden, soweit der Anteil an den negativen Einkünften die tatsächlich geleistete Vermögenseinlage, vermindert um die bisher ausgeglichenen oder abgezogenen Anteile an den negativen Einkünften aus der Beteiligung, übersteigt. § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 sowie Absatz 2 bis 5 ist sinngemäß anzuwenden.“

Erst der FinAussch. ersetzte diese Formulierung durch den – bis heute unverändert geltenden – pauschalen Verweis auf § 15a (BTDrucks. 8/4141, 8/4157).

Die Neuregelung war erstmals für den VZ 1980 anzuwenden (§ 52 Abs. 21b EStG 1980). Die umfangreiche Übergangsregelung für gewerbliche Altbetriebe (§ 52 Abs. 20a EStG 1980, § 52 Abs. 21 EStG 1984, § 52 Abs. 19 EStG 1987) war auf Gesellschaften mit Einkünften aus VuV nicht anwendbar (so auch BFH v. 8.9.1992 – IX R 335/87, BStBl. II 1993, 281, unter I.).

**Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005** (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80): Der Verweis auf § 15a wird durch die Anordnung der sinngemäßen Anwendung des – zeitgleich eingeführten – § 15b ergänzt.

**Bedeutung des Verweises auf § 15a:** Satz 2 stellt sicher, dass Gesellschafter, die für Verbindlichkeiten einer Gesellschaft nur beschränkt haften, negative Einkünfte auch in den Fällen des § 21 nicht in größerem Umfang mit anderen Einkünften ausgleichen können als ihre Haftung reicht.

**Bedeutung des Verweises auf § 15b:** Die in § 15b für gewerbliche Verluste vorgesehene Verlustverrechnungsbeschränkung wird auf Verluste bei den Einkünften aus VuV ausgedehnt. Davon sind insbes. geschlossene Immobilienfonds betroffen (s. Anm. 110 aE und 184).

**Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 2:** In Teilen der Literatur ist zunächst bezweifelt worden, ob die Anordnung der „sinngemäßen“ Anwendung des § 15a bei den Einkünften aus VuV dem aus dem Rechtsstaatsprinzip abzuleitenden Bestimmtheitsgrundsatz und dem Gebot der Systemkonsequenz genügt. Die Be-

denken stützen sich insbes. darauf, dass vermögensverwaltende PersGes. ihre Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die WK ermitteln und kein Kapitalkonto kennen (vgl. KNOBBE-KEUK, *StuW* 1981, 97 [104]; HELLWIG, *DStR* 1984, 287 [290]; HERRMANN, *StuW* 1989, 97 [105 ff.]). Satz 2 verstößt uE weder gegen den Bestimmtheitsgrundsatz noch gegen das Gebot der Systemkonsequenz (die Verfassungsmäßigkeit bejahend auch BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, *BStBl. II* 1994, 492, unter II.; SCHELLENBERGER, *StbJb.* 1983/84, 121 [133]). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die „sinngemäße“ Anwendung dahingehend verstanden wird, dass die Regelungen des § 15a unter voller Aufrechterhaltung der Eigenständigkeit der Überschusseinkünfte übertragen werden. Dies bedeutet im Rahmen des § 21, dass das „fiktive Kapitalkonto“ nach Zu- und Abflussgrundsätzen zu ermitteln ist (s. Anm. 177). Zur Verfassungsmäßigkeit des § 15a s. § 15a Anm. 26–31.

Auch im Hinblick auf die sinngemäße Anwendung des § 15b bestehen uE keine verfassungsrechtl. Bedenken, denn es ist dem Gesetzgeber nicht verwehrt, die Verlustverrechnungsbeschränkung einkunftsartenunabhängig auf alle geschlossenen Fonds zu erstrecken, gleich ob diese gewerblich oder vermögensverwaltend tätig sind. Damit können Umgehungsgestaltungen verhindert werden (BECK, *DStR* 2006, 41). Ob die Verlustverrechnungsbeschränkung als solche verfassungsgemäß ist, steht auf einem anderen Blatt (s. § 15b Anm. 7–10; BOCK/RAATZ, *DStR* 2008, 1407 [1412]). Die Rspr. hält die Regelung für verfassungsgemäß, insbes. für hinreichend bestimmt (BFH v. 6.2.2014 – IV R 59/10, *BStBl. II* 2014, 465; FG Ba.-Württ. v. 7.7.2011 – 3 K 4368/09, EFG 2011, 1897, rkr.).

171–176 Einstweilen frei.

## 2. Sinngemäße Anwendung der einzelnen Vorschriften des § 15a im Rahmen des § 21

### a) Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 1 Satz 1 (Verlustausgleichsverbot)

177 Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht; der Verlust darf insoweit auch nicht nach § 10d abgezogen werden.

Überträgt man diese Regelung sinngemäß auf die Einkünfte aus VuV, muss es statt „Verlust“ „Werbungskostenüberschuss“ heißen; das Verlustausgleichsverbot bezieht sich dann nicht auf „andere Einkünfte aus Gewerbebetrieb“, sondern auf andere Einkünfte aus VuV und aus anderen Einkunftsarten.

Das Merkmal des „negativen Kapitalkontos“ wirft bei der sinngemäßen Anwendung des § 15a im Rahmen der Einkünfte aus VuV die größten Probleme auf, da es bei der Ermittlung der Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die WK kein Kapitalkonto gibt. Letztlich handelt es sich hier nicht um ein „negatives Kapitalkonto“ im bilanziellen Sinne, sondern um das Erg. einer Hilfsrechnung („fiktives Kapitalkonto“), die nach den für die Ermittlung der Überschusseinkünfte geltenden Grundsätzen (s. Anm. 177) vorzunehmen ist (str.; gegen Führung eines fiktives Kapitalkontos zB DRÜEN in *KSM*, § 21 Rz. B 258 [Stand

Juni 2012]; zweifelnd SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 15a Rz. 482 [Stand Januar 2018]).

**Ausgangsgröße** bei der Berechnung des fiktiven Kapitalkontos ist die tatsächlich geleistete Vermögenseinlage (s. § 15a Anm. 86 f.; vgl. auch die Formulierung des § 21 Abs. 1 Satz 2 im ursprünglichen Gesetzesentwurf in BTDrucks. 8/3648, 5, abgedruckt in Anm. 170). Auf die handelsrechtl. bedungene Einlage (§§ 162, 171 HGB) kommt es erst an, wenn Tatbestände der erweiterten Haftung (s. Anm. 179) zu prüfen sind.

► *Leistung der Einlage*: Die Einlage ist erst geleistet, wenn sie der Gesellschaft selbst zur Verfügung steht (BFH v. 11.12.1990 – VIII R 8/87, BFH/NV 1991, 378); die Gutschrift auf einem Sammelkonto der Bank oder bei einem Eigenkapitalvermittler des Immobilienfonds genügt nicht (OFD Berlin v. 17.12.1999, FR 2000, 340, unter 4.).

► *Beim entgeltlichen Erwerb eines Kommanditanteils* ist der tatsächlich gezahlte Betrag anzusetzen (OFD Berlin v. 11.2.1998, FR 1998, 703). Dies folgt schon daraus, dass im Rahmen des § 15a bei gewerblichen PersGes. auch das in einer Ergänzungsbilanz enthaltene Kapital zum „Kapitalkonto“ zählt (s. § 15a Anm. 82). Wird im Zusammenhang mit dem Erwerb des Anteils das negative Kapitalkonto des Altgesellschafters übernommen, so erhöht sich das Verlustausgleichs- und Verlustabzugsvolumen nicht allein deswegen (BFH v. 8.3.2017 – IX R 16/16, BFH/NV 2017, 1306).

► *Zusätzlich übernommene Bürgschaften* erhöhen bei Kommanditisten – anders als bei Gesellschaftern einer GbR mit Haftungsbeschränkung (s. Anm. 183) – das Verlustausgleichspotential zunächst nicht (BFH v. 13.11.1997 – IV B 119/96, BStBl. II 1998, 109; aA JAKOB, BB 1989, 597).

**Korrektur um Einlagen und Entnahmen**: Diese Beträge beeinflussen das „Kapitalkonto“ und sind deshalb zu berücksichtigen (BFH v. 15.10.1996 – IX R 72/92, BStBl. II 1997, 250, unter 3.). Soweit eine Entnahme allerdings handelsrechtl. als (teilweise) Rückzahlung der Einlage gilt und die erweiterte Haftung nach § 172 Abs. 4 iVm. § 171 Abs. 1 HGB auslöst, sind Verluste in entsprechend größerem Umfang ausgleichsfähig (s. Anm. 179).

**Verrechnung mit den bisher zugewiesenen Anteilen an den Einnahmen und Werbungskosten**: Diese Anteile sind nach den für die Überschusseinkunftsarten geltenden Grundsätzen (dh. unter Anwendung des Zu- und Abflussprinzips des § 11) zu ermitteln. Die Auffassung, dass die Gesellschaft für Zwecke des Satzes 2 iVm. § 15a zusätzlich eine StBil. erstellen müsse, in der auch Forderungen, Schulden und RAP anzusetzen seien (HERRMANN, StuW 1989, 97 [105 ff.]), ist abzulehnen, da es sich dabei nicht mehr um eine „sinngemäße“ Anwendung handeln würde. Auch auf die HBil., die eine vermögensverwaltende KG aufstellt, kommt es nicht an.

► *Einkünfte aus anderen Überschusseinkunftsarten* (zB positive Einkünfte der Gesellschaft aus Kapitalvermögen oder privaten Veräußerungsgeschäften) sind in die Ermittlung des Kapitalkontos einzubeziehen. Dies folgt schon daraus, dass bei gewerblichen PersGes. sämtliche Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind und daher in jedem Fall das Kapitalkonto beeinflussen (BFH v. 15.10.1996 – IX R 72/92, BStBl. II 1997, 250, unter 3.; BFH v. 2.9.2014 – IX R 52/13, BStBl. II 2015, 263; ebenso bereits JAKOB, BB 1987, 1469; glA BEHRENS/RENNER, BB 2015, 677; MIDDENDORF/RICKERMANN, BB 2015, 929, mit Beispielen und Gestaltungsempfehlungen).

► *Abweichende Vereinbarungen über die Zurechnung negativer Einkünfte:* Mitunter wird im Gesellschaftsvertrag vereinbart, negative Einkünfte, die bei den Kommanditisten zu einem negativen Kapitalkonto führen würden, allein den Komplementären zuzurechnen. Eine derartige Vereinbarung ist der Besteuerung auch dann zugrunde zu legen, wenn die Gesellschafter nahe Angehörige sind, weil eine solche Ergebnisverteilung der gesetzlichen Regelung des § 167 Abs. 3 HGB entspricht (BFH v. 8.9.1992 – IX R 335/87, BStBl. II 1993, 281, unter II.; s. auch Anm. 22).

► *Ob Vermögensmehrungen oder -minderungen, die nicht der Besteuerung unterliegen* (zB nicht stbare Veräußerungsgewinne einerseits, stl. nicht abziesbare Ausgaben andererseits), bei der Ermittlung des fiktiven Kapitalkontos zu berücksichtigen sind, ist str. (dafür SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 21 Rz. 483 [Stand Januar 2018]). Für die Einbeziehung dieser Posten spricht, dass derartige Beträge ebenso gut als Einlagen bzw. Entnahmen angesehen werden könnten, die im Rahmen der Ermittlung des Kapitalkontos zu berücksichtigen sind (diesen Gedanken jedoch abl. BFH v. 28.3.1994 – IX B 81/93, BStBl. II 1994, 793, zu § 15a Abs. 3 Satz 1). Gegen die Einbeziehung spricht, dass die zuzurechnenden Einkünfte nach Überschussgrundsätzen zu ermitteln sind.

**Sondereinnahmen und Sonder-Werbungskosten des Gesellschafters** beeinflussen das maßgebende Kapitalkonto nicht (s. § 15a Anm. 75, 85); SonderWK können daher ohne die Begrenzung durch § 15a unbeschränkt abgezogen werden.

Daher wird vereinzelt vorgeschlagen, die Aufnahme von Darlehen von der Gesellschaft auf den Gesellschafter zu verlagern, damit Schuldzinsen als SonderWK ohne die Beschränkungen des § 15a abziehbar sind. Bei einer isolierten strechtl. Betrachtung mag diese Empfehlung nachvollziehbar sein; indes muss der Gesellschafter dabei im Auge behalten, dass er durch eine solche Gestaltung zivilrechtl. unbeschränkt für die Darlehen haftet und den mit der Wahl der Rechtsform der KG verbundenen Vorteil der Haftungsbeschränkung verliert.

#### 178 b) **Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 (Haftung vor Leistung der Einlage)**

Haftet der Kommanditist den Gesellschaftsgläubigern aufgrund des § 171 Abs. 1 HGB, können Verluste auch bei Vorhandensein eines negativen Kapitalkontos insoweit ausgeglichen werden, als die im Handelsregister eingetragene Einlage die tatsächlich geleistete Einlage übersteigt (§ 15a Abs. 1 Satz 2, ausführl. § 15a Anm. 105–116). Dies betrifft unmittelbar nur die Außenhaftung des Kommanditisten vor Leistung seiner (vollen) Einlage, über § 172 Abs. 4 HGB aber auch Fälle der (teilweisen) Rückzahlung der Einlage. Eine solche Teilrückzahlung, die die Außenhaftung wieder aufleben lässt, ist auch gegeben, wenn Fondsgesellschaften – was in der Praxis in der Anlaufphase häufig vorkommt – Auszahlungen an ihre Anleger vornehmen, die nicht durch entsprechende Gewinne gedeckt sind.

Die erweiterte Ausgleichsfähigkeit der Verluste gilt nicht, wenn die Voraussetzungen des § 15a Abs. 1 Satz 3 vorliegen, insbes. der Stpfl. nicht im Handelsregister eingetragen ist (zB bei Treuhandverhältnissen) oder eine Vermögensminderung aufgrund der Haftung durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist (s. ausführl. § 15a Anm. 117–130).

Eine Außenhaftung des Kommanditisten, die auf anderen (nicht in § 15a Abs. 1 Satz 2 genannten) Tatbeständen beruht, führt nicht zu einer erweiterten Ausgleichsfähigkeit der Verluste (s. § 15a Anm. 110–111).

**c) Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 1a (Verrechnungsverbot nachträglicher Einlagen)** 179

Die sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 1a idF des JStG 2009 bedeutet, dass nachträgliche Einlagen erstens die Umpolung bisher lediglich verrechenbarer Verluste früherer Wj. in ausgleichsfähige Verluste nicht bewirken können und dass sie zweitens auch nicht dazu führen, dass Verlustanteile in künftigen Wj. ausgleichs- und abzugsfähig sind, soweit ein negatives Kapitalkonto erneut entsteht oder sich erhöht (s. § 15a Anm. 130b–130d; zur verfassungsrechtl. Problematik s. § 15a Anm. 31). Für Einlagen, die bis zum 24.12.2008 zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet wurden, gilt weiter die BFH-Rspr. zum Korrekturposten (BFH v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, BStBl. II 2004, 359; BFH v. 20.9.2007 – IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118; s. § 15a Anm. 130a).

**d) Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 2 (Verrechenbarkeit der Verluste in Folgejahren)** 180

Die nach § 15a Abs. 1 Satz 1 nicht ausgleichsfähigen Verluste sind nicht endgültig verloren, sondern können gem. § 15a Abs. 2 mit positiven Einkünften, die in späteren Wj. aus der Beteiligung erzielt werden, verrechnet werden (s. § 15a Anm. 132–143). Zu solchen Überschüssen zählen zB auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften der Gesellschaft, eine Verrechnungsbeschränkung auf bestimmte Einkunftsarten findet demnach nicht statt (BFH v. 2.9.2014 – IX R 52/13, BStBl. II 2015, 263; s. Anm. 177). Satz 2 iVm. § 15a bewirkt also im wirtschaftlichen Erg. im Regelfall lediglich eine zeitliche Verzögerung des Verlustausgleichs (BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492, unter II.).

**e) Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 3 (Gewinnzurechnung bei Einlageminderung und Haftungsminderung)** 181

§ 15a Abs. 3 Satz 1 (s. ausführl. § 15a Anm. 146–156) betrifft Fälle, in denen zwar in früheren VZ Verluste angefallen sind, nicht aber im aktuell zu beurteilenden VZ, weshalb die Voraussetzungen des § 15a Abs. 1 nicht vorliegen. Die Vorschrift dient der Vermeidung von Umgehungsgestaltungen, indem sie anordnet, dass dem Kommanditisten ein fiktiver Gewinn zugerechnet wird, soweit ein negatives Kapitalkonto durch Entnahmen entsteht (Einlageminderung) und diese Entnahmen nicht zu einer erweiterten Haftung iSd. § 15a Abs. 1 Satz 2 führen (zB bei Kommanditisten, die nicht selbst im Handelsregister eingetragen sind). Ebenso soll verhindert werden, dass Kommanditisten vor Eintritt des Verlusts kurzfristig hohe Einlagen tätigen, die die Anwendbarkeit des § 15a Abs. 1 ausschließen würden, und in einem Folgejahr die eingelegten Beträge wieder entnehmen. Die fiktive Gewinnzurechnung ist auf den Betrag der in den letzten elf Jahren ausgleichsfähigen Verluste beschränkt (§ 15a Abs. 3 Satz 2, s. § 15a Anm. 157–158).

Einen weiteren Tatbestand der fiktiven Gewinnzurechnung enthält § 15a Abs. 3 Satz 3: Er kommt zur Anwendung, wenn ein Haftungsbetrag iSd. § 15a Abs. 1 Satz 2 (Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB) gemindert wird (Haftungsminderung) und in den letzten elf Jahren Verluste nach § 15a Abs. 1 Satz 2 ausgleichsfähig waren (s. § 15a Anm. 159–165). Zu einem Sonderproblem der Be-

grenzung der Zurechnung von Einlageminderungen als Gewinn, das ab dem 12. Jahr eintreten kann ECKERT, BB 2011, 1055.

Die fiktiven Gewinnzurechnungen mindern die Gewinne des Kommanditisten in künftigen Wj. (§ 15a Abs. 3 Satz 4).

#### 182 f) **Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 4 (gesonderte Feststellung)**

Nach § 15a Abs. 4 ist der verrechenbare Verlust – definiert als nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust iSd. § 15a Abs. 1, vermindert um die nach § 15a Abs. 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach § 15a Abs. 3 hinzuzurechnenden Beträge – gesondert festzustellen. Der entsprechende Feststellungsbescheid stellt einen eigenständigen Verwaltungsakt neben der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte dar, kann aber mit dieser verbunden werden (BFH v. 17.12.1992 – IX R 150/89, BStBl. II 1994, 490, unter I.). Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft ist Grundlagenbescheid iSd. §§ 171 Abs. 10 Satz 1, 175 Abs. 1 Nr. 1 AO für die Feststellung iSd. § 15a Abs. 4 Satz 1, soweit er den Anteil eines Gesellschafters am WK-Überschuss der Gesellschaft feststellt. Ebenso ist aber auch der Bescheid über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes iSd. § 15a Abs. 4 Satz 1 Grundlagenbescheid für den weiteren Verwaltungsakt der Feststellung der bei der Veranlagung des Gesellschafters anzusetzenden stpfl. Einkünfte gem. §§ 179 Abs. 1 und 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO, da er Bindungswirkung hinsichtlich der Ausgleichsfähigkeit des Verlustes entfaltet (BFH v. 22.6.2006 – IV R 32/05, BStBl. II 2007, 687; s. § 15a Anm. 171).

#### 183 g) **Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 5 (Anwendung auf andere Formen beschränkter Haftung)**

**Persönlicher Anwendungsbereich:** § 15a Abs. 5 ordnet die sinngemäße Anwendung der Vorschriften des § 15a Abs. 1–4 auch über den Personenkreis der Kommanditisten hinaus an, sofern die Haftung dieser Personen der eines Kommanditisten vergleichbar ist, insbes. (keine abschließende Aufzählung) auf

▶ *stille Gesellschafter* (§ 15a Abs. 5 Nr. 1), wobei der stille Gesellschafter nach den in Anm. 21 dargestellten Grundsätzen im Regelfall allerdings keine Einkünfte aus VuV erzielen wird, weil er nicht nach außen als Vermieter auftritt;

▶ *GbR-Gesellschafter* (§ 15a Abs. 5 Nr. 2), soweit die Haftungsanspruchnahme durch Vertrag ausgeschlossen (s. BGH v. 27.9.1999 – II ZR 371/98, BGHZ 142, 315, betr. zivilrechtl. Anforderungen an den Haftungsausschluss) oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist (zu diesen Merkmalen s. § 15a Anm. 122–129 und 182).

**Sachlicher Anwendungsbereich:** Steuerrechtlich genügt es für den Haftungsausschluss nicht, wenn zwar der Gesellschaftsvertrag eine Beschränkung der Haftung auf das Gesellschaftsvermögen vorsieht, ein Teil der Gesellschafter jedoch entsprechend der im Gesellschaftsvertrag übernommenen Verpflichtung für Verbindlichkeiten der Gesellschaft bürgt und die übrigen Gesellschafter sich durch „Freistellungserklärungen“ verpflichten, die bürgenden Gesellschafter anteilig von der Inanspruchnahme aus den übernommenen Bürgschaften freizustellen (BFH v. 25.7.1995 – IX R 61/93, BStBl. II. 1996, 128). Auch individualvertraglich übernommene Einstandsverpflichtungen der Gesellschafter gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft führen zur Unanwendbarkeit des § 15a Abs. 5 Nr. 1 Alt. 1 (BFH v. 17.12.1992 – IX R 150/89, BStBl. II 1994, 490).

Nicht vollends geklärt ist in der Rspr., wann eine Haftungsanspruchnahme „unwahrscheinlich“ ist: Der VIII. Senat ist bei der Auslegung dieses Merkmals großzügig und bejaht es nur, wenn im Einzelfall eine ungewöhnlich günstige Konstellation vorliegt,



was entsprechende Feststellungen voraussetzt (BFH v. 14.5.1991 – VIII R 111/86, BStBl. II 1992, 164, zu § 15a Abs. 1 Satz 3). Der IX. Senat will hingegen eine Gesamtwürdigung unter Einbeziehung insbes. der mit den Gläubigern bestehenden Verträge und sonstigen Absprachen sowie der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft vornehmen (BFH v. 17.12.1992 – IX R 150/89, BStBl. II 1994, 490, unter II.4; BFH v. 30.11.1993 – IX R 60/91, BStBl. II 1994, 496; BFH v. 25.7.1995 – IX R 61/93, BStBl. II 1996, 128, unter II.2.a); diese Voraussetzungen sollen vor allem bei modellhaft aufgelegten Modernisierungsfonds und Bauherrngemeinschaften nahe liegen (BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492, unter IV.2). Auch wenn dabei „ein vorsichtiger Maßstab“ anzulegen sein soll, beinhaltet dies gegenüber der Rspr. des VIII. Senats eine erkennbar andere Nuancierung (krit. daher FLEISCHMANN, DStR 1993, 907; zu diesen Entscheidungen auch SÖFFING, DStR 1993, 1541 [1544 ff.]; eine Divergenz verneinend hingegen SPINDLER, FR 1997, 147 [151 f.]). Die FinVerw. folgt hier der großzügigeren Auffassung des VIII. Senats (BMF v. 30.6.1994 – IV B 3 - S 2253 b - 12/94, BStBl. I 1994, 355, mit weiteren Einzelheiten).

Das Verlustausgleichsverbot tritt nicht ein, soweit die Gesellschafter auf schuldrechtl. Grundlage (zB durch Übernahme von Bürgschaften) den Gesellschaftsgläubigern doch persönlich haften (BFH v. 17.12.1992 – IX R 150/89, BStBl. II 1994, 490, unter II.2; BFH v. 25.7.1995 – IX R 61/93, BStBl. II 1996, 128, unter II.1).

- ▶ *Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft* mit rechtl. oder faktisch beschränkter Haftung (§ 15a Abs. 5 Nr. 3). Der Anwendungsbereich dieser Regelung für die Einkünfte aus VuV ist wegen der in § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a enthaltenen Verlustausgleichsbeschränkung für negative Einkünfte aus VuV mit Bezug zu Drittstaaten eingeschränkt (zum Verhältnis der Vorschriften s. § 2a Anm. 17), im EU-Bereich dagegen nicht (§ 2a Abs. 2a; s. § 2a Anm. 129);
- ▶ *Verbindlichkeiten, die nur in Abhängigkeit von Erlösen oder Gewinnen zu tilgen sind* (§ 15a Abs. 5 Nr. 4, sog. haftungslose Darlehen);
- ▶ *Mitreeder einer Reederei iSd. § 489 HGB* (§ 15a Abs. 5 Nr. 5), sofern die Haftung beschränkt ist. Da die Einkünfte aus der Vermietung eines eingetragenen Schiffes unter § 21 fallen (s. Anm. 104), kann auch dieser Tatbestand bei den Einkünften aus VuV Bedeutung erlangen.

### 3. Sinngemäße Anwendung des § 15b im Rahmen des § 21

184

**Verlustabzugsbeschränkung:** Nach § 15b Abs. 1 dürfen Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit anderen Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden, sondern mindern nur die Einkünfte, die in den folgenden Jahren aus derselben Einkunftsquelle erzielt werden. Die sinngemäße Übertragung der Vorschrift auf die Einkünfte aus VuV bedeutet, dass WK-Überschüsse aus einem Steuerstundungsmodell nur mit positiven Einkünften aus derselben VuV-Quelle verrechenbar sind. Die Abzugsbeschränkung gem. § 15b hat gegenüber § 15a Vorrang (§ 15b Abs. 1 Satz 3).

**Steuerstundungsmodell:** Zentrale Voraussetzung für das Eingreifen der Verlustausgleichsbeschränkung ist die Beteiligung an einem Steuerstundungsmodell iSd. § 15b Abs. 2. Dessen recht unscharfe Tatbestandsvoraussetzungen hat der BFH zwischenzeitlich – außerhalb des Anwendungsbereichs des § 21 – konkretisiert (BFH v. 6.2.2014 – IV R 59/10, BStBl. II 2014, 465; BFH v. 28.6.2017 – VIII R 57/14, BStBl. II 2017, 1144; s. § 15b Anm. 30–34). Im Bereich der Einkünfte aus VuV sind die wichtigsten Gestaltungen im Hinblick auf die Anwendung des § 15b wie folgt zu beurteilen:

▶ *Geschlossene Immobilienfonds*: Sie sollen nach der Vorstellung des Gesetzgebers vor allem von § 15b erfasst werden (BTDrucks. 16/107, 7). Eine modellhafte Gestaltung liegt uE grds. auch bei solchen Fonds vor, bei denen den Anlegern noch Einflussmöglichkeiten bleiben und die deshalb als Bauherren und nicht als Erwerber qualifiziert werden (glA BMF v. 17.7.2007 – IV B 2 - S 2241 - b/07/0001, BStBl. I 2007, 542 Rz. 7; BECK, DStR 2006, 61; zur Abgrenzung zwischen Herstellung und Erwerb bei geschlossenen Immobilienfonds s. Anm. 118). Zu Gestaltungsempfehlungen zwecks Vermeidung der Verlustbeschränkung s. Anm. 111.

▶ *Bauträgergestaltungen*, bei denen ein Bauträger ein Objekt im Sanierungsgebiet oder ein Denkmal saniert, für die erhöhte Absetzungen geltend gemacht werden können, und bei denen vor Beginn der Sanierung die Grundstücke oder Eigentumswohnungen an Erwerber außerhalb einer Fondskonstruktion veräußert werden, sollen nach der Vorstellung des Gesetzgebers nicht unter § 15b fallen (BTDrucks. 16/107, 7). Bei Hinzutreten weiterer Dienstleistungen kommt eine modellhafte Gestaltung jedoch in Betracht. Zu den schädlichen Zusatzleistungen gehören vor allem die Gewährung einer Mietgarantie oder die Bürgschaft für die Endfinanzierung (GRAGERT, NWB Nr. 39/2007, 3413). Die Auffassung der FinVerw., wonach bei einem Kauf vom Bauträger bereits die Inanspruchnahme einer einzigen frei wählbaren Nebenleistung die Modellhaftigkeit begründen soll (BMF v. 17.7.2007 – IV B 2 - S 2241 - b/07/0001, BStBl. I 2007, 542 Rz. 8 und 9), stößt uE zu Recht auf Kritik (BOCK/RAATZ, DStR 2008, 1407 [1411]; HANDZIK in LBP, § 15b Rz. 126 [Stand August 2016]: konkrete Würdigung des wirtschaftlichen Gewichts der „dazu gebuchten“ Zusatzleistungen), weil die Gesetzesbegründung ein großzügigeres Verständnis nahelegt. Unschädlich sind aber jedenfalls Vereinbarungen über Gegenleistungen, die die Bewirtschaftung und Verwaltung des Objekts betreffen (zB Tätigkeit als WEG-Hausverwalter; BMF v. 17.7.2007 – IV B 2 - S 2241 - b/07/0001, BStBl. I 2007, 542 Rz. 9). Nebenleistungen sind zudem dann unschädlich, wenn sie nicht gesondert vergütet werden, sondern im Gesamtpreis enthalten sind (BOCK/RAATZ, DStR 2008, 1407 [1411]).

▶ *Gesamtobjekte* (s. Anm. 110) werden von der FinVerw. grds. als modellhaft qualifiziert, sofern in der Anfangsphase stl. relevante Verluste erzielt werden (BMF v. 17.7.2007 – IV B 2 - S 2241 - b/07/0001, BStBl. I 2007, 542 Rz. 7; s. aber § 15b Anm. 34).

▶ *Blindpools* (zum Begriff s. Anm. 118) beruhen typischerweise auf einem vorgefertigten Konzept und werden daher von der FinVerw. grds. als modellhaft angesehen (BMF v. 17.7.2007 – IV B 2 - S 2241 - b/07/0001, BStBl. I 2007, 542 Rz. 10; differenzierend BFH v. 6.2.2014 – IV R 59/10, BStBl. II 2014, 465).

**Nichtaufgriffsgrenze:** Ist die in § 15b Abs. 3 enthaltene Grenze nicht überschritten, dann ist nicht mehr zu prüfen, ob ein Steuerstundungsmodell vorliegt. Zu der hierbei anzustellenden Verhältnisrechnung s. § 15b Anm. 45–47; zur Bedeutung der Grenze für Immobilienfonds s. Anm. 110 aE.

**Gesonderte Feststellung:** Nach § 15b Abs. 4 ist der nicht ausgleichsfähige Verlust jährlich gesondert festzustellen. Diese Feststellung kann mit der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus dem Steuerstundungsmodell verbunden werden (§ 15b Abs. 4 Satz 5). Die Eigenständigkeit beider Verwaltungsakte wird hierdurch nicht berührt.

### C. Erläuterungen zu Abs. 2: Verbilligte Vermietung

**Schrifttum:** STUHRMANN, Das Wohneigentumsförderungsgesetz – Neue steuerrechtliche Behandlung der selbstgenutzten Wohnung, DStZ 1986, 263; HARTMANN/TAVENRATH, Teilentgeltliche Nutzungsüberlassung einer Wohnung, FR 1987, 409; HORLEMANN, Verbilligte Wohnungsüberlassung, BB 1987, 1644; PAUS, Ist § 21 Abs. 2 EStG 1987 verfassungswidrig?, DStZ 1987, 88; KOHLHAAS, Kürzung der Werbungskosten durch die verbilligte Überlassung von Wohnraum?, DStR 1998, 1039; HEUERMANN, Verbilligtes Vermieten als teilentgeltliche Nutzungsüberlassung – § 21 Abs. 2 im Fadenkreuz von Rechtsprechung und Gesetzgeber, DB 2003, 112; SAUREN, Der gesetzwidrige Erlass bei der verbilligten Vermietung, DStR 2004, 943; CREDO, Die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bei verbilligter Vermietung an Angehörige, DStZ 2005, 295; MÜLLER, Einnahmeverzicht im Einkommensteuerrecht – insbesondere durch verbilligte Wohnungsüberlassung an nahe Angehörige, Bern 2009; STEIN, Ortsübliche Miete bei verbilligter Vermietung: Argumente für den Streit mit dem Finanzamt, GStB 2009, 160; HEUERMANN, Steuervereinfachung bei verbilligtem Vermieten – Neue Blicke durch die „alten Löcher“, DStR 2011, 2082; HILBERTZ, Zum zeitlichen Geltungsbereich der Neuregelung des § 21 Abs. 2 EStG, DStR 2011, 2282; HILBERTZ, Verbilligte Wohnraumüberlassung, NWB 2011, 4002; HÖRSTER, Steuervereinfachungsgesetz 2011 – ein Überblick, NWB 2011, 3350; REIMER, Schnecke mit Spoiler: Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, FR 2011, 929; STEIN, Einkünfteerzielungsabsicht und Werbungskostenabzug bei verbilligter Wohnraumvermietung an Angehörige, DStZ 2011, 80; GÜNTHER, Neuregelung der verbilligten Vermietung ab VZ 2012, EStB 2012, 109; STEIN, Rechtsfolgen verbilligter Wohnraumvermietung, DStZ 2012, 19; HAAS, Verbilligte Vermietung: Sparmodell oder Steuerfalle, EStB 2016, 467; KRAUB, Steuerrechtliche Implikationen von Mietverhältnissen unter nahen Angehörigen, DStZ 2017, 476.

## I. Einordnung des Abs. 2 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

### 1. Systematische und historische Einordnung des Abs. 2

200

**Bedeutung:** In ihrem Anwendungsbereich entspricht die Regelung des Abs. 2 Satz 1 dem Rechtsgedanken des § 3c Abs. 1 (vgl. BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646); im Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 2 stellt sie eine Ausnahmenvorschrift zu § 3c dar. Sie soll Rechtssicherheit in Fällen schaffen, in denen die tatsächliche Miete hinter der Marktmiete zurückbleibt: Abs. 2 Satz 1 bewirkt, dass dies nur dann zu einer Kürzung der WK führt, wenn die dort genannte Grenze unterschritten wird. Bewegt sich das Entgelt hingegen oberhalb der Grenze, ist die Nutzungsüberlassung nicht als teilentgeltlich, sondern als vollentgeltlich anzusehen (Satz 2); Abs. 2 wirkt insoweit als „safe haven“. Die Regelung sollte ursprünglich allerdings auch Gestaltungen entgegenwirken, die nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung auf Fortführung des WK-Abzugs durch Vereinbarung einer sehr geringen Miete gerichtet waren.

**Rechtsentwicklung:** Früher enthielt Abs. 2 die Regelungen über die Nutzungswertbesteuerung. Vgl. dazu im Überblick Anm. 300 „Nutzungswertbesteuerung“; die Kommentierung zur alten Rechtslage – Stand September 1995 – ist im elektronischen HHR-Archiv abgelegt ([www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)).

▶ *Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums v. 15.5.1986* (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278): Anfügung des Satzes 2, wonach die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist, wenn das Entgelt weniger als 50 % der Marktmiete beträgt. Zu Satz 2 bestimmte § 52 Abs. 21 idF des WohneigFG, dass die Vorschriften über die Nutzungswertbesteuerung letztmals für den VZ 1986 – in Altfällen im Rahmen einer Übergangsregelung noch bis VZ 1998 – anzuwenden waren.

Im Gesetzentwurf der BReg. (BTDrucks. 10/3633, 5) war eine Grenze von 66,66 % vorgesehen, die auf Anregung des BRat (BTDrucks. 10/3633, 20) und aus „Vereinfachungsgründen“ (FinAussch., BTDrucks. 10/5208, 41) auf 50 % herabgesetzt wurde.

Für die Zeit vor Schaffung der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung nahm die Rspr. an, dass die WK im Verhältnis des Einnahmeverzichts zu kürzen seien, wenn die tatsächliche Miete die Marktmiete um mehr als ein Drittel unterschritt, ohne dass es auf die Gründe für die Unterschreitung ankommen sollte (BFH v. 30.11.1993 – IX R 99/91, BFH/NV 1994, 776, unter 3.a mwN; BFH v. 28.1.1997 – IX R 88/94, BStBl. II 1997, 605; anders noch BFH v. 4.6.1986 – IX R 80/85, BStBl. II 1986, 839: nur wenn die Unterschreitung auf privaten Gründen beruhte). Hingegen hat die Rspr. einen Ansatz „fiktiver Einnahmen“ auch dann abgelehnt, wenn der Vermieter mit einer nahestehenden Person einen Mietzins unterhalb des marktüblichen Niveaus vereinbarte (BFH v. 26.9.1969 – VI R 64/67, BStBl. II 1970, 177). Dies gilt natürlich erst recht bei einem Mietvertrag mit Fremden (Nds. FG v. 3.11.1981 – IV 370/79, EFG 1982, 187, rkr., insoweit durch BFH v. 13.12.1983 – VIII R 17/82, BStBl. II 1984, 368, nicht beanstandet). Nunmehr steht die ausdrückliche Regelung des Abs. 2 einem Ansatz „fiktiver Einnahmen“ erst recht entgegen.

▶ *StBereinfG 1999 v. 22.12.1999* (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Der nach Ablauf des Übergangszeitraums gegenstandslos gewordene Abs. 2 Satz 1 über die Nutzungswertbesteuerung wurde aufgehoben.

▶ *Entwurf des StVergAbG v. 2.12.2002* (BTDrucks. 15/119, 4, 38): Vorgesehen war, die für die Aufteilung geltende Grenze auf 75 % zu erhöhen; insoweit ist der Entwurf aber nicht Gesetz geworden.

▶ *HBeglG 2004 v. 29.12.2003* (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Die für die Aufteilung geltende Grenze wurde mW ab VZ 2004 aus Gründen der „Subventionskürzung“ von 50 % auf 56 % angehoben.

▶ *BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011* (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Abs. 2 wird in seiner bereits geltenden Fassung nochmals erlassen. Zum Hintergrund s. Anm. 202.

▶ *StVereinfG 2011 v. 1.11.2011* (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Die Aufteilungsgrenze wird auf 66 % der ortsüblichen Miete angehoben. Mit dem neu eingefügten Satz 2 fingiert der Gesetzgeber die Vollentgeltlichkeit des Geschäfts bei Überschreiten der 66 %-Grenze (s. Anm. 210). Die Änderungen gelten gem. § 52 Abs. 1 (idF des Art. 1 StVereinfG 2011) uE erstmals für den VZ 2012 (Art. 18 Abs. 1 StVereinfG 2011; glA PAINTNER, DStR 2011, 1877 [1879]; HILBERTZ, DStR 2011, 2282; aA HEUERMANN, DStR 2011, 2082 [2084]).

201 Einstweilen frei

## 202 2. Verfassungsmäßigkeit

**Materielle Verfassungsmäßigkeit:** In der Rspr. der nicht für die Einkünfte aus VuV zuständigen Ertragsteuersenate des BFH wurden bereits wiederholt Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der sich im Erg. begünstigend auswirkenden Norm des Abs. 2 geäußert (BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93, BFHE 185, 230, un-

ter II.6: konstitutive Veränderung allgemeiner Grundsätze des WK-Abzugs; BFH v. 29.4.1999 – IV R 49/97, BStBl. II 1999, 652, unter 3.b, mit Anm. KANZLER, FR 1999, 818: sachlich ungerechtfertigte StVergünstigung; ebenso PAUS, DStZ 1987, 88; PEZZER, StuW 2000, 457 [465 f.]; DRÜEN in KSM, § 21 Rz. C 6 [Stand Juni 2012]; MÜLLER, Einnahmeverzicht im Einkommensteuerrecht, 2009, 178 ff.). Dagegen hält der zuständige IX. Senat des BFH die Regelung für verfassungsgemäß (BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646, unter II.1.a cc; BFH v. 19.9.2008 – IX B 102/08, BFH/NV 2009, 146). Die mit Abs. 2 verbundene Begünstigung ist uE wegen der gleichzeitig eintretenden Vereinfachungswirkung (Entbehrlichkeit genauer Feststellungen zur Marktmiete, wenn die in Abs. 2 genannte Grenze eindeutig nicht unterschritten ist) in Anbetracht des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums noch gerechtfertigt (glA SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 21 Rz. 541 [Stand Januar 2018]; HABL, Einkünfteerzielungsabsicht versus Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, 2006, 286 ff.). Dies gilt umso mehr, als der Gesetzgeber mit dem StVereinfG 2011 (s. Anm. 200) die Grenze von 56 % auf 66 % angehoben hat. Die Norm ist nicht speziell auf Angehörige zugeschnitten und stellt daher kein Sonderrecht für Angehörige dar. In der Praxis kann und wird es auch bei Mietverhältnissen zwischen Fremden leicht passieren, dass die vereinbarte Miete hinter der ortsüblichen Miete, die bei fehlendem Mietspiegel (zB in ländlichen Regionen) nur mit erheblichem Aufwand (ggf. Sachverständigengutachten) festgestellt werden kann, unbewusst zurückbleibt oder dass eine Mietanpassung bei stark steigendem Mietniveau aus rechtl. Gründen nicht möglich ist (s. HAAS, EStB 2016, 467). Vielfältige – nicht private – Gründe können Vermieter auch sonst dazu bewegen, bewusst verbilligt zu vermieten und nicht finanziell alles aus dem Mieter herauszuholen, was der Markt hergibt (s. Anm. 206). Dem Gesetzgeber dürfte es, worauf Begründungen zu älteren Gesetzesentwürfen hindeuten (BTDrucks. 10/3633, 16; BTDrucks. 15/119, 38), daher bei der Bemessung des Grenzwerts darum gegangen sein, sicherzustellen, dass die Masse der zwischen Fremden abgeschlossenen Mietverträge nicht von einer als sachlich ungerechtfertigt empfundenen WK-Kürzung betroffen wird. Diese Einschätzung des Gesetzgebers ist sachlich nachvollziehbar und daher vom Rechtsanwender hinzunehmen. Problematisch erscheint eher die Regelung in Abs. 2 Satz 1, wonach selbst bei erheblichem Einnahmeverzicht der anteilige WK-Abzug noch erhalten bleiben soll. Dies ist aber weniger eine Frage des Verfassungsrechts als des einfachen Rechts; es ist nämlich zu klären, ob in solchen Fällen die Einkünfteerzielungsabsicht zu prüfen und ggf. mit der Folge des Verlustes des anteiligen WK-Abzugs zu verneinen ist (s. Anm. 207).

**Formelle Verfassungswidrigkeit der Anhebung von 50 % auf 56 %:** Das HBeglG 2004, mit dem die 56 %-Grenze eingeführt wurde (s. Anm. 200), ist nicht verfassungsgemäß zustande gekommen. Dies hat das BVerfG zu einer anderen Regelung des HBeglG 2004 (§ 45 PBefG) entschieden. Trotz der festgestellten formellen Verfassungswidrigkeit hat das BVerfG wegen der haushaltsmäßigen Auswirkungen die Weitergeltung des HBeglG 2004 bis längstens 30.6.2011 angeordnet (BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104). Um die stl. Änderung zu bestätigen, hat der Gesetzgeber mit dem BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 die Regelung nochmals erlassen (s. Anm. 3). Wegen der Weitergeltungsanordnung des BVerfG sah er von einer rückwirkenden Regelung ab.

Einstweilen frei.

203–204

## II. Aufteilungsgebot (Abs. 2 Satz 1)

### 1. Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1

#### 205 a) Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken

Die besonderen Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 kommen nur zur Anwendung, wenn eine Wohnung zu Wohnzwecken überlassen wird (zum Begriff der „Wohnzwecke“ s. § 7 Anm. 387), also zB nicht für die Vermietung von Geschäftsräumen. Das Entgelt für Gegenstände, die nicht zu Wohnzwecken überlassen werden, ist vor Durchführung der Vergleichsrechnung auszuscheiden (BFH v. 24.10.2003 – IX B 90/03, BFH/NV 2004, 193: mehrere nicht zur Wohnung gehörende Garagen).

Diejenige Rspr., die der Regelung des Abs. 2 ohnehin eher krit. gegenüber steht (s. Anm. 202), lehnt eine entsprechende Anwendung auf die Gewinneinkunftsarten zu Recht ab (BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93, FR 1998, 560 [564], unter II.6). In solchen Fällen gelten daher die allgemeinen Regeln, so dass – ohne feste betragsmäßige Grenze – für die strechtl. Folgen nach den Gründen zu fragen ist, auf denen das Zurückbleiben der tatsächlichen Miete hinter der Marktmiete beruht (private Motive einerseits, durch die Einkunftserzielung veranlasste Motive andererseits).

#### 206 b) Entgelt weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete

**Die ortsübliche Marktmiete** umfasst neben der Kaltmiete auch die nach der II. BerechnungsVO umlagefähigen Betriebskosten (BFH v. 25.7.2000 – IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305; BFH v. 10.5.2016 – IX R 44/15, BStBl. II 2016, 835; R 21.3 EStR). Bei Überlassung einer voll möblierten Wohnung ist die ortsübliche Miete zudem um einen Möblierungszuschlag zu erhöhen (BFH v. 6.2.2018 – IX R 14/17, DStR 2018, 1428; HILBERTZ, EStB 2016, 362). Die Einbeziehung der Betriebskosten wirkt sich für den Stpfl. idR günstig aus, weil diese Kosten mittlerweile einen erheblichen Anteil der Bruttomiete erreichen, üblicherweise aber auch im Falle verbilligter Vermietung vom Vermieter in vollem Umfang mit dem Mieter abgerechnet werden. Faktisch kann bei voller Zahlung der Betriebskosten häufig eine Nettomiete von deutlich weniger als 66 % der Netto-Marktmiete vereinbart werden, ohne in den Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 1 zu fallen.

**Beispiel:** Die ortsübliche Marktmiete (brutto) beträgt 1 300 € (davon 300 € Betriebskosten). Der Mieter trägt die Betriebskosten in voller Höhe und zahlt vereinbarungsgemäß nur 56 % der Netto-Marktmiete von 1 000 €. Seine monatlichen Zahlungen belaufen sich damit auf 860 € (300 € + 560 €). Da das vereinbarte und tatsächlich gezahlte Entgelt 66, 15 % der ortsüblichen Miete beträgt, greift Abs. 2 Satz 1 nicht ein. Vielmehr kommt das Aufteilungsverbot des Abs. 2 Satz 2 zur Anwendung (s. Anm. 210).

**Bedeutung des Mietspiegels:** Die maßgebliche ortsübliche Miete kann grds. dem örtlichen Mietspiegel entnommen werden. Weist dieser eine Spanne zwischen mehreren Mietwerten für vergleichbare Wohnungen aus, dann ist jeder der Mietwerte – nicht nur der Mittelwert – als ortsüblich anzusehen (BFH v. 17.8.2005 – IX R 10/05, BStBl. II 2006, 71; BFH v. 11.9.2007 – IX B 4/07, BFH/NV 2007, 2291; BFH v. 27.12.2010 – IX B 107/10, nv.). Damit ist im Erg. zugunsten des Stpfl. der niedrigste Wert heranzuziehen (BayLfSt. v. 25.1.2008, DStR 2008, 406). Eine Bindung an den Mietspiegel besteht indes nicht. Das FG, das die ortsübliche Miete im Wege einer Schätzung festzustellen hat,

kann Zuschläge und Abschläge wegen individueller Besonderheiten vornehmen, auch wenn der Mietspiegel keine Bandbreiten, sondern feste Werte ausweist (BFH v. 24.7.2008 – VI B 7/08, BFH/NV 2008, 1838). Ausnahmsweise kann als Maßstab für die Ortsüblichkeit eine vergleichbare, im gleichen Haus liegende fremdvermietete Wohnung herangezogen werden (BFH v. 19.9.2008 – IX B 102/08, BFH/NV 2009, 146). Auch eine amtseigene Mietpreissammlung oder Immobilienportale im Internet können als Erkenntnisquellen dienen (s. KRAUB, DStZ 2017, 476, mit Auflistung sonstiger tauglicher Quellen). Als letzte Möglichkeit bleibt die Einholung eines Sachverständigengutachtens. Ausführlich zur Ermittlung der Marktmiete im Einzelfall STEIN, GStB 2009, 160).

**Bei möblierten Wohnungen** ist für den Ansatz des Möblierungszuschlags der marktübliche Gebrauchswert für die überlassenen Möbel zu ermitteln. Bezieht sich der Mietspiegel auf nicht möblierte Wohnungen, enthält er aber zB prozentuale Zuschläge für überlassene Einbauküchen oder andere Gegenstände, dann sind solche Zuschläge als marktüblich anzusehen und ein darüber hinaus gehender Möblierungszuschlag ist nicht anzusetzen. Generell gilt, dass der Möblierungszuschlag nicht aus dem Monatsbetrag der linearen AfA für die überlassenen Möbel abgeleitet werden darf (BFH v. 6.2.2018 – IX R 14/17, DStR 2018, 1428 mit weiteren Einzelheiten).

**Als Entgelt** ist die vereinbarte Miete anzusehen (BFH v. 28.1.1997 – IX R 88/94, BStBl. II 1997, 605); eine vertragswidrige Nichtzahlung bleibt außer Betracht (ebenso bereits STUHRMANN, DStZ 1986, 263 [265]; ggf. anders, wenn die Nichtzahlung vom Vermieter aus privaten Gründen hingenommen wird).

**Die Gründe für das Zurückbleiben der tatsächlichen Miete hinter der Marktmiete** sind nach Wortlaut und Zweck des Abs. 2 unbeachtlich. Auch derjenige Vermieter, der in einem langjährigen Mietverhältnis eine einmal vereinbarte Miete unverändert beibehält, weil er mit dem Mieter zufrieden ist und einen risikobehafteten Wechsel scheut, kann in den Tatbestand des Abs. 2 Satz 1 „hineinwachsen“. Dies gilt auch, wenn er aus rechtl. Gründen an einer Mieterhöhung gehindert ist (BFH v. 28.1.1997 – IX R 88/94, BStBl. II 1997, 605; aA KOHLHAAS, DStR 1998, 1039; HAAS, EStB 2016, 467). Auch wenn den Mietvertragsparteien das Bewusstsein fehlen sollte, dass es sich um eine verbilligte Vermietung handelt, greift das zwingende Aufteilungsgebot des Abs. 2 Satz 1 ein.

**Rückwirkende Mieterhöhungen** können – jedenfalls für vergangene VZ – die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 nicht ausschließen (FG Brandenb. v. 8.4.1997 – 3 K 330/95 E, EFG 1997, 1514, rkr.; FG Hamb. v. 26.8.1998 – V 217/95, EFG 1999, 27, rkr.; aA HABL, Einkünfteerzielungsabsicht versus Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, 2006, 285). Diesem Umstand kommt insbes. auch im Hinblick auf die zum VZ 2012 erfolgte Anhebung des Schwellenwerts von 56 % auf 66 % zu. Die am alten Schwellenwert ausgerichtete Miete muss also rechtzeitig erhöht werden.

**Jahresprinzip:** Dagegen sind im laufenden VZ – etwa zum 1. Juli – vollzogene Mieterhöhungen für das ganze Jahr zu berücksichtigen. Eine monatsweise Betrachtung kommt wegen des im EStG geltenden Jahresprinzips uE nicht in Betracht. Demnach führen unterjährig vollzogene Mieterhöhungen insgesamt zur Unanwendbarkeit des Abs. 2 Satz 1, wenn die vereinbarte Jahresmiete die 66 %-Grenze übersteigt, selbst wenn die vor der Mieterhöhung vereinbarte Monatsmiete unterhalb der Grenze lag.

207 **2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Aufteilung der Nutzungsüberlassung**

**Aufteilungsgebot:** Bleibt die tatsächliche Miete hinter der in Abs. 2 Satz 1 genannten Grenze zurück, ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Dies bedeutet, dass der Stpfl. die (niedrigen) Einnahmen in tatsächlicher Höhe anzusetzen hat, die WK aber nur im Verhältnis der tatsächlichen Miete zur Marktmiete abziehen kann.

**Beispiel:** Die ortsübliche Marktmiete (brutto) beträgt 1000 €, die tatsächliche Miete nur 400 € monatlich. Die tatsächlichen WK belaufen sich auf 20 000 € im VZ.

Der Stpfl. hat als Einnahmen die tatsächlich vereinnahmte Miete anzusetzen ( $12 \times 400 \text{ €} = 4800 \text{ €}$ ), als WK kann er  $40 \% \text{ von } 20000 \text{ €} = 8000 \text{ €}$  abziehen. Die Einkünfte belaufen sich auf  $./. 3200 \text{ €}$ .

**Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht:** In Bezug auf den entgeltlichen und damit stl. relevanten Teil des Mietverhältnisses ist die Einkünfteerzielungsabsicht zu vermuten (glA HÖRSTER, NWB 2011, 3350; DRÜEN in KSM, § 21 Rz. C 7 [Stand Juni 2012]; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 21 Rz. 543 [Stand Januar 2018]). Dies folgt aus der Rspr. zur bisherigen Regelung in der bis VZ 2011 geltenden Fassung des Abs. 2 (BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646, unter 1.b aa). Da diese Regelung sachlich – von der Anhebung des Grenzwerts auf 66 % abgesehen – mit dem heutigen Abs. 2 Satz 1 inhaltlich voll übereinstimmt, spricht nichts dagegen, diese Rechtsprechungsgrundsätze weiter anzuwenden (sehr krit. gegenüber der Rspr. STEIN, DStZ 2011, 80; STEIN, DStZ 2012, 19). Ausweislich der Gesetzesbegründung zum StVereinfG 2011 dürfte davon auch der Gesetzgeber ausgegangen sein (BTDrucks. 17/5125, 38).

208–209 Einstweilen frei.

### III. Aufteilungsverbot (Abs. 2 Satz 2)

210 **1. Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2**

**Wohnraumvermietung:** Die Voraussetzung, wonach das Aufteilungsverbot nur bei einer Wohnraumvermietung eingreift, entspricht inhaltlich dem in Satz 1 enthaltenen Merkmal der Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken (s. Anm. 205). Bei verbilligter Vermietung zu Nicht-Wohnzwecken lässt die Fin-Verw. konsequent immer nur einen anteiligen WK-Abzug zu (OFD Rheinland, DStR 2010, 651), also insbes. auch, wenn die 66 %-Grenze überschritten ist und das Geschäft an sich gem. Abs. 2 Satz 2 als vollentgeltlich zu behandeln wäre.

**Auf Dauer angelegt** ist ein Mietverhältnis, wenn der Stpfl. eine langfristige Vermietung anstrebt. Der Gesetzgeber knüpft mit dieser Formulierung an die Rspr. des BFH an, wonach bei einer auf Dauer angelegten Vermietung die Einkünfteerzielungsabsicht vermutet wird (s. Anm. 70 ff.). Mit dem Eingreifen der Vermutungswirkung entfällt entsprechend der Intention des Gesetzgebers des StVereinfG 2011 die Notwendigkeit der Prüfung einer Totalüberschussprognose im Falle der verbilligten Überlassung (s. Anm. 211). Ist die Vermietung dagegen zeitlich begrenzt, ist die Einkünfteerzielungsabsicht nach den von der Rspr. entwickelten Grundsätzen nicht zu vermuten (s. Anm. 73) mit der Folge, dass auf eine Prüfung der Totalüberschussprognose auch im Falle der verbilligten Vermietung nicht verzichtet werden kann. Bei zeitlich begrenzter verbilligter Überlassung ist demnach Abs. 2 Satz 2 nicht anwendbar.



In einem solchen Fall dürfte uE wie folgt zu verfahren sein: Die Einkünfteerzielungsabsicht muss auf Seiten des Vermieters anhand einer Überschussprognose mit den in Fällen zeitlich begrenzter Überlassung zu beachtenden Besonderheiten (s. Anm. 73) geprüft werden. Fällt die Prüfung negativ aus, so liegt eine stl. relevante Vermietung nicht vor. WK-Überschüsse sind demnach nicht zu berücksichtigen. Fällt die Prüfung, was in der Praxis eher selten vorkommen dürfte, positiv aus, dann ist uE das Mietverhältnis – gleichgültig, ob das Entgelt mehr oder weniger als 66 % der Marktmiete beträgt – entsprechend allgemeiner stl. Grundsätze in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen mit der Folge einer WK-Kürzung.

**Entgelt mindestens 66 % der Marktmiete:** Zu dieser Voraussetzung s. Anm. 206. Erreicht die tatsächlich vereinbarte Miete die Schwelle nicht, dann greifen die Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 ein (Aufteilung und Kürzung der WK, s. Anm. 207).

## 2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2: Annahme der Vollentgeltlichkeit

211

**Aufteilungsverbot mit ungekürztem Werbungskosten-Abzug:** Obgleich auch bei einem Unterschreiten der Marktmiete, etwa um 30 %, das Geschäft tatsächlich teilentgeltlich ist, wird die Vollentgeltlichkeit vom Gesetzgeber ausdrücklich im Wege der Fiktion („gilt“) angeordnet (aA HEUERMANN, DStR 2011, 2082; SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 21 Rz. 549 [Stand Januar 2018], wonach es sich nicht um eine Fiktion, sondern eine Typisierung handele). Es ist daher insbes. auch verboten, eine Aufteilung der WK vorzunehmen. Vielmehr hat der Stpfl. die tatsächlich vereinnahmte Miete anzusetzen, von der die tatsächlichen WK ungekürzt abzuziehen sind. Die Regelung wirkt damit begünstigend, sie taugt in Niedrigzinszeiten allerdings nur sehr bedingt als Grundlage für ein „Steuersparmodell“, wie Modellrechnungen zeigen (HAAS, EStB 2016, 467).

**Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht:** Durch die gesetzliche Fiktion der Vollentgeltlichkeit wird aus dem atypischen Fall einer verbilligten Vermietung der „Normalfall“ einer auf Dauer angelegten Wohnraumvermietung. Für diese gelten daher die von der Rspr. entwickelten Grundsätze zur typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht (s. Anm. 70 ff.). Dass das Vorliegen dieser Absicht im Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 2 grds. anzunehmen ist, folgt uE auch aus der Entstehungsgeschichte der Neuregelung (glA REIMER, FR 2011, 929; HÖRSTER, NWB 2011, 3350; HEUERMANN, DStR 2011, 2082; KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 21 Rz. 161; NACKE in LBP, § 21 Rz. 566 [Stand April 2018]; DRÜEN in KSM, § 21 Rz. C 7 [Stand Juni 2012]; WÜLLENKEMPER, EFG 2012, 1264 [1265]; aA STEIN, DSStZ 2012, 19). Der Gesetzgeber wollte in Kenntnis der Auffassung von Rspr. und Verwaltung mit der Bestimmung der Vollentgeltlichkeit die Notwendigkeit einer Totalüberschussprognose entfallen lassen (BTD Drucks. 17/5125, 38).

Die Rechtslage ist dadurch erheblich vereinfacht worden. Bis zum Inkrafttreten des StVereinfG 2011 (s. Anm. 200) waren nach der Rspr. zwei Schwellenwerte zu beachten und wie folgt zu differenzieren:

▶ **Tatsächliche Miete mindestens 75 % der Marktmiete:** Liegt die tatsächliche Miete bei mindestens 75 % der Marktmiete, ist die Wohnungsüberlassung als vollentgeltlich zu beurteilen; damit gelten auch die allgemeinen Grundsätze über das Bestehen von Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegten Vermietungen (grds. keine Prüfung; s. Anm. 70; BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646, unter 1.b cc).

▶ **Tatsächliche Miete mindestens 56 % der Marktmiete:** Erreicht die tatsächliche Miete zwar mindestens die in § 21 Abs. 2 genannte Grenze (bis 2003: 50 %, 2004 bis 2011: 56 %), beträgt sie aber weniger als 75 % der Marktmiete, ist eine besondere Prüfung der Ein-

kunftserzielungsabsicht anhand einer Prognose (s. Anm. 71) erforderlich, weil der Verzicht auf die Erzielung der möglichen Miete ein Beweisanzeichen gegen das Vorliegen von Einkunftserzielungsabsicht darstellt. Ist die Prognose positiv, sind die mit der verbilligten Vermietung in Zusammenhang stehenden WK in voller Höhe abziehbar. Ist die Prognose hingegen negativ, sollen – zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen zur gesetzlichen Regelung des § 21 Abs. 2 aF (s. im Einzelnen SPINDLER, FS Korn, 2005, 165 [176 ff.]) – besondere Rechtsfolgen gelten: So ist nicht etwa – wie in sonstigen Liebhabereifällen – der gesamte WK-Überschuss nichtabziehbar; vielmehr ist die Vermietungstätigkeit (wie von § 21 Abs. 2 aF für Fälle der Vermietung zu weniger als 56 % der Marktmiete angeordnet) in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Abziehbar sind nur die auf den entgeltlichen Teil entfallenden WK (BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646, unter 1.b dd, ee; BFH v. 24.8.2004 – IX R 28/03, BFH/NV 2005, 50; dazu HEUERMAN, DB 2003, 112; krit. PAUS, DStZ 2003, 189; KORN/FUHRMANN, DStZ 2004, 431 [433] Fn. 108). Für den entgeltlichen Teil ist vom Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen (BFH v. 22.7.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806). Die FinVerw. wendet diese Rspr. ab 2004 an (BMF v. 29.7.2003 – IV C 3 - S 2253 - 73/03, BStBl. I 2003, 405; BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl. I 2004, 933 Rz. 41), und zwar auch, wenn die Kappungsgrenze des § 558 Abs. 3 BGB einer Mieterhöhung zivilrechtl. entgegensteht (OFD Münster v. 13.2.2004, DB 2004, 517; OFD München v. 31.3.2004, DStZ 2004, 618; aus Berater-sicht krit. dazu SAUREN, DStR 2004, 943). In diesen Fällen soll das Unterschreiten der Marktmiete nicht in die bei der Vermietung an nahe Angehörige erforderliche Prüfung, ob das Mietverhältnis der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann, einbezogen werden.

► *Tatsächliche Miete weniger als 56 % der Marktmiete:* Hier kommt es bereits nach dem Gesetz zu einer Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil (Abs. 2 aF); für den entgeltlichen Teil ist vom Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen (BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646, unter 1.b aa). Das nicht marktgerechte Verhalten allein stellt wegen der ausdrücklich an ein solches Verhalten anknüpfenden Sonderregelung des Abs. 2 kein Kriterium dar, das zur Verneinung der Einkunftserzielungsabsicht führen könnte (BFH v. 6.10.2004 – IX R 30/03, BStBl. II 2005, 386, unter 1.).

**Keine Fremdvergleichsprüfung:** Die in tatsächlicher Hinsicht gegebene Unterschreitung der Marktmiete (zB um 30 %) ist kein Gesichtspunkt, der bei der Prüfung der stl. Anerkennung von Angehörigenmietverhältnissen einzubeziehen ist. Dies entspricht der Sache nach der bisherigen BFH-Rspr. (BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646, unter 1.e; BFH v. 22.7.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806; BFH v. 27.7.2004 – IX R 73/01, BFH/NV 2005, 192, unter 2.; ähnlich bereits BFH v. 30.11.1993 – IX R 99/91, BFH/NV 1994, 776, unter 3.a), folgt jetzt uE aber schon aus der gesetzlichen Fiktion der Vollentgeltlichkeit, also Marktüblichkeit des Rechtsgeschäfts.

212–249 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Subsidiarität der Besteuerung nach § 21****I. Einkünfte der in Abs. 1 und 2 bezeichneten Art**

250

Nach Abs. 3 sind Einkünfte der in den Abs. 1 und 2 bezeichneten Art den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören. Die Einkünfte aus VuV sind damit gegenüber den anderen Einkunftsarten grds. subsidiär; allerdings enthalten § 20 Abs. 8 (s. § 20 Anm. 659) und § 22 Nr. 1 und 3 (s. § 22 Anm. 114 und 395) speziellere Subsidiaritätsklauseln, so dass sich insofern doch die Besteuerung nach § 21 durchsetzt.

Der Wortlaut des Abs. 3 („Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Art“) ist mittlerweile zu weit, da nach dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung (s. Anm. 300 „Nutzungswertbesteuerung“) nur noch in Abs. 1, nicht aber in Abs. 2 Einkünfte „bezeichnet“ werden.

Die Subsidiaritätsklausel ist verfassungsgemäß, da es Sache des Gesetzgebers ist, Konkurrenzprobleme bei der Verwirklichung von Steuertatbeständen zu lösen (BVerfG v. 26.4.1989 – 1 BvR 48/89, HFR 1989, 644).

§ 21 Abs. 3 hat im Bereich der beschränkten StPflcht gem. § 49 keine Bedeutung für die Zuordnung bestimmter Einkünfte zu den dort genannten Einkunftsarten. Die Vermietungseinkünfte werden daher nicht Teil der im Inland anderweitig verwirklichten stl. vorrangigen Tätigkeit (BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl. II 2014, 513).

Einstweilen frei.

251

**II. Zurechnung zu den Einkünften aus anderen Einkunftsarten,  
soweit sie zu diesen gehören****1. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft**

252

Das entscheidende Abgrenzungsmerkmal liegt darin, ob der vermietete Gegenstand zu einem land- und forstw. BV gehört. Zur Vermietungstätigkeit von Landwirten ausführl. § 13 Anm. 22, zur Verwertung von Bodenschätzen (auch in Abgrenzung zu Entschädigungen für Erschwerisse der land- und forstw. Nutzbarkeit) s. Anm. 64 sowie § 13 Anm. 23, zur Verpachtung eines ganzen land- und forstw. Betriebs ausführl. § 13 Anm. 45 ff.

Der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung gehört in Fällen des § 13 auch nach Ablauf der allgemeinen Übergangsregelung für die Nutzungswertbesteuerung (VZ 1998) zu den Einkünften aus LuF, wenn es sich um ein Baudenkmal handelt (§ 13 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 4).

**2. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb**

253

Maßgeblich ist vor allem, ob der vermietete Gegenstand zu einem BV (einschließlich SonderBV) gehört. Ansonsten fällt die „einfache“ Grundstücksvermietung auch dann unter § 21, wenn es sich um eine große Anzahl von Objekten handelt. Umfangreiche Sonderleistungen oder eine auf schnellen

Mieterwechsel ausgelegte Vermietungstätigkeit führen hingegen zur Gewerblichkeit.

Ausführlich zur Abgrenzung bei Grundstücksvermietungen s. § 15 Anm. 1180–1182 (mit zahlreichen Einzelfällen); zur gewerblichen Überlassung unbebauter Grundstücke s. auch Anm. 101; zur Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energien s. Anm. 300 „Photovoltaik“, „Windenergieanlagen“; zur Überlassung von Grundstücken im Rahmen einer Betriebsaufspaltung s. § 15 Anm. 770–839; zur Betriebsverpachtung im Ganzen s. § 16 Anm. 418; zum gewerblichen Grundstückshandel s. § 15 Anm. 1120–1163.

Die Überlassung von WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Rechte, gewerbliche Erfahrungen usw.) führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, sofern diese WG dem Betrieb dienen und deshalb BV sind (BFH v. 11.9.1969 – IV R 160/67, BStBl. II 1970, 317; dort auch zur Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Nutzung); s. auch Anm. 150.

### 254 3. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit

Die Vermietung eines im eigenen Haus des selbständig tätigen Stpfl. befindlichen Arbeitszimmers an den Auftraggeber führt bei einer Verkoppelung des Miet- mit dem Auftragsverhältnis zu Einkünften aus § 18 (Sächs. FG v. 6.11.2008 – 1 K 1692/06, nv., juris, rkr.).

Zur Einkunftsart bei der Überlassung schriftstellerischer und künstlerischer Urheberrechte s. Anm. 150 sowie § 18 Anm. 21, zur Verpachtung einer freiberuflichen Praxis im Ganzen s. ausführl. § 18 Anm. 22.

### 255 4. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

**Vermietung an den Arbeitgeber:** Trotz des Subsidiaritätsgrundsatzes gehört das vom ArbG gezahlte Entgelt für die Vermietung eines Zimmers in der dem ArbN bzw. seinem Ehegatten gehörenden Wohnung an den ArbG, der es dem ArbN sogleich wieder als Arbeitszimmer zur Verfügung stellt, nicht etwa zum Arbeitslohn, sondern zu den Einkünften aus VuV, wenn der Raum vor allem im betrieblichen Interesse des ArbG genutzt wird und dieses Interesse objektiv nachvollziehbar über die Entlohnung des ArbN hinausgeht (BFH v. 16.9.2004 – VI R 25/02, BStBl. II 2006, 10; dort auch zum WK-Abzug und zur Einkunftszielungsabsicht; unter teilweiser Modifikation von BFH v. 19.10.2001 – VI R 131/00, BStBl. II 2002, 300; BFH v. 20.3.2003 – VI R 147/00, BStBl. II 2003, 519; der neuen Rspr. des VI. Senats zustimmend BFH v. 11.1.2005 – IX R 72/01, BFH/NV 2005, 882; BFH v. 9.6.2005 – IX R 4/05, BFH/NV 2005, 2180; BFH v. 8.3.2006 – IX R 76/01, BFH/NV 2006, 1810, zur Bedeutung gesonderter Mietverträge). Die FinVerw. folgt der Rspr. grds., verlangt aber die Anlegung eines strengen Maßstabs (BMF v. 13.12.2005 – IV C 3 - S 2253 - 112/05, BStBl. I 2006, 4). So sollen für das Vorliegen eines vorrangigen betrieblichen Interesses bspw. folgende Anhaltspunkte sprechen: Für den ArbN sind im Unternehmen keine geeigneten Arbeitszimmer vorhanden; die Versuche des ArbG, entsprechende Räume von fremden Dritten anzumieten, sind erfolglos geblieben; der ArbG hat für andere ArbN des Betriebs, die über keine für ein Arbeitszimmer geeignete Wohnung verfügen, entsprechende Rechtsbeziehungen mit fremden Dritten, die nicht in einem Dienstverhältnis zu ihm stehen, begründet;

es wurde eine ausdrückliche, schriftliche Vereinbarung über die Bedingungen der Nutzung des überlassenen Raumes abgeschlossen.

Die gleichen Grundsätze gelten für die (Unter-)Vermietung einer Garage an den ArbG zur Unterstellung des Dienstwagens (BFH v. 7.6.2002 – VI R 145/99, BStBl. II 2002, 829; BFH v. 7.6.2002 – VI R 53/01, BStBl. II 2002, 878); anders die frühere Rspr. des BFH, die durch das BVerfG (BVerfG v. 26.4.1989 – 1 BvR 48/89, HFR 1989, 644) ausdrücklich gebilligt worden war.

**Vermietung an den Arbeitnehmer:** Überlässt umgekehrt der ArbG dem ArbN unentgeltlich oder verbilligt eine Wohnung, stellt der geldwerte Vorteil beim ArbN Arbeitslohn dar (ausführl. § 19 Anm. 285–293), auf den ggf. der Rabattfreibetrag des § 8 Abs. 3 anwendbar sein kann (BFH v. 16.2.2005 – VI R 46/03, DStR 2005, 917). Der ArbG erzielt – sofern die Wohnung nicht zu einem BV gehört – Einkünfte aus § 21 in Form von Sachleistungen (s. Anm. 81). Die Gegenleistung besteht in der Arbeitsleistung des ArbN, soweit sie anteilig auf die Wohnungsüberlassung entfällt (BFH v. 1.9.1998 – VIII R 3/97, BStBl. II 1999, 213).

**Vergütungen für Arbeitnehmer-Erfindungen** gehören aufgrund der Subsidiaritätsklausel nicht zu den Einkünften nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (s. Anm. 150 ff.), sondern zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

## 5. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Kapitalvermögen

256

Das Verhältnis der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu denjenigen aus VuV wird dadurch kompliziert, dass sich hier zwei konkurrierende Subsidiaritätsklauseln gegenüber stehen. Während nach § 21 Abs. 3 Einkünfte iSd. Abs. 1 (pauschal) anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind, soweit sie zu diesen gehören, ordnet § 20 Abs. 8 (konkret) an, dass Einkünfte der in § 20 Abs. 1, 2, 3 bezeichneten Art den Einkünften aus VuV zuzurechnen sind, soweit sie zu diesen gehören. Diese konkrete Zuweisung zu den Einkünften aus VuV hat Vorrang vor der pauschalen Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 (BFH v. 21.6.1994 – IX R 57/89, BFH/NV 1995, 106). Im Erg. entscheidet die Rspr. hier einzelfallbezogen nach dem Schwerpunkt der wirtschaftlichen Veranlassung des jeweiligen Einnahmezufusses. Demgegenüber wird in der Literatur teilweise vorgeschlagen, Einnahmen aus VuV nur dann anzunehmen, wenn die Zinsen Entgelt für eine Nutzungsüberlassung iSd. § 21 sind, einen wirtschaftlichen Zusammenhang aber nicht ausreichen zu lassen (MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018 § 21 Rz. 83). Umfassend zu dieser Abgrenzungsproblematik STUHLREIER, Die Zuordnung von Zinseinnahmen zu den einzelnen Einkünften, 1996.

**Bausparguthabenzinsen:** Siehe Anm. 300 „Bausparvertrag“.

**Guthabenzinsen bei Immobilienfonds:** Ein geschlossener Immobilienfonds ist idR von Beginn an ausschließlich auf die Erzielung von Einkünften aus VuV ausgerichtet, so dass Guthabenzinsen – anders als bei natürlichen Personen – auch dann unter § 21 fallen, wenn das Guthaben erst mit einiger Verzögerung für die geplante Immobilieninvestition eingesetzt wird (OFD Berlin v. 9.12.1996, FR 1997, 543, mit Ausnahmen).

**Verzugszinsen** sind nach überwiegender Auffassung grds. Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 (BFH v. 13.11.2007 – VIII R 36/05, BStBl. II 2008, 292; vgl. auch BFH v. 21.6.1994 – IX R 57/89, BFH/NV 1995, 106; DRÜEN in KSM, § 20 Rz. D 14 [Stand Juni 2012]; s. § 20 Anm. 659; aA KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 21 Rz. 165; zur vergleichbaren Problematik

der Vereinnahmung von Prozesszinsen auf erstattete GrESt s. BFH v. 8.4.1986 – VIII R 260/82, BStBl. II 1986, 557). Dies gilt sowohl für Verzugszinsen auf verspätete Mietzahlungen als auch für Verzugszinsen wegen verspäteter Zahlung des Kaufpreises bei der Grundstücksveräußerung. Hat der Stpfl. im letztgenannten Fall jedoch bereits im Vorhinein über den Kaufpreis dahingehend verfügt, ihn zur Erzielung von Einkünften aus VuV aus einem anderen Objekt einzusetzen, soll es sich um Einnahmen aus VuV handeln (BFH v. 21.6.1994 – IX R 57/89, BFH/NV 1995, 106; aA DRÜEN in KSM, § 21 Rz. D 15 [Stand Juni 2012]).

**Zinsen aus der Anlage einer Instandhaltungsrücklage** gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (R 21.2 Abs. 2 EStR; s. auch Anm. 300 „Instandhaltungsrücklage“).

**Zinsen aus einer Mietkaution** stehen dem Mieter zu (§ 551 Abs. 3 Satz 3 BGB) und müssen von diesem jährlich versteuert werden (zum Verfahren BMF v. 26.10.1992 – IV B 4 - S 2000 - 252/92, BStBl. I 1992, 693 Rz. 6; BMF v. 5.11.2002 – IV C 1 - S 2401 - 22/02, BStBl. I 2002, 1338 Rz. 39); hingegen für eine Besteuerung erst am Ende des Mietverhältnisses RUDOLPH, DStZ 1989, 335.

## 257 6. Zugehörigkeit zu den sonstigen Einkünften

Die Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1) sind ihrerseits gegenüber allen anderen Einkunftsarten subsidiär. Daher führt allein der wiederkehrende Charakter von Mietzahlungen nicht dazu, diese unter § 22 Nr. 1 einzuordnen.

Die Einkünfte aus Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 sind gegenüber allen anderen Einkunftsarten ebenfalls subsidiär. Im Grenzbereich zu den Einkünften aus VuV liegen insbes. Einkünfte aus der Vermietung von beweglichen Gegenständen: Diese fallen zwar nicht unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, weil dort nur unbewegliches Vermögen erfasst ist, können aber von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Sachinbegriff) erfasst sein (s. Anm. 141). Unter § 22 Nr. 3 können auch Beträge fallen, die zwar in Zusammenhang mit einem Grundstück, nicht aber für eine Nutzungsüberlassung gezahlt werden (Zahlungen für Duldungen und Verzichtserklärungen; s. Anm. 51 und § 22 Anm. 393 f.).

258–299 Einstweilen frei.

300

## E. ABC der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

**Abbau von Bodenschätzen:** Siehe Anm. 64.

**Abbruchkosten:** Siehe ausführl. § 6 Anm. 670–693; ferner § 9 Anm. 750 „Abbruchkosten“.

**Absetzung für Abnutzung** (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 4–6, §§ 7a, 7h, 7i): Siehe die Anm. zu den genannten Vorschriften.

**Abstandszahlungen:**

► *Abstandszahlungen des Vermieters* an einen vorzeitig weichenden Mieter, die gezahlt werden, weil bei einer Neuvermietung höhere Einnahmen erzielt werden

können, sind WK (BFH v. 25.2.1975 – VIII R 115/70, BStBl. II 1975, 730; BFH v. 26.1.2011 – IX R 24/10, BFH/NV 2011, 1480, betr. Abstandszahlungen, die dem Abschluss eines neuen Erbbauvertrags mit höheren Erbbauzinsen dienen; BFH v. 11.12.2012 – IX R 28/12, BFH/NV 2013, 677, betr. Zahlungen zum Verzicht auf ein Wohnrecht). Dies gilt auch, wenn die Zahlung in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb des vermieteten Gebäudes steht (für BV grundlegend BFH v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382; für VuV BFH v. 17.1.1978 – VIII R 97/75, BStBl. II 1978, 337). Werden die Abstandszahlungen allerdings geleistet, um ein neues Gebäude errichten zu können, gehören sie zu dessen HK (BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872, unter II.2.b bb). Soll das Mietverhältnis vorzeitig beendet werden, um das Grundstück geräumt besser veräußern zu können, ist ein WK-Abzug nicht möglich (vgl. die in Anm. 97 dargestellte Rspr. zu den Vorfälligkeitsentschädigungen). Gleiches gilt für Abstandszahlungen zur Ermöglichung der Selbstnutzung der Wohnung; diese sind bei wertender Betrachtung nicht etwa durch die frühere Vermietung, sondern durch die beabsichtigte Selbstnutzung veranlasst (BFH v. 7.7.2005 – IX R 38/03, BStBl. II 2005, 760). Hat der Stpfl. noch keine konkreten Vorstellungen davon, was mit dem Grundstück nach Beendigung des bisherigen Nutzungsverhältnisses geschehen soll, kommt ein WK-Abzug ebenfalls nicht in Betracht (BFH v. 22.4.1975 – VIII R 110/70, BStBl. II 1975, 663). Vgl. auch § 9 Anm. 614 „Abstandszahlungen“.

► *Abstandszahlungen des Mieters* für die vorzeitige Entlassung aus einem Mietvertrag gehören beim Vermieter zu den Einnahmen (BFH v. 21.8.1990 – VIII R 17/86, BStBl. II 1991, 76, mit krit. Anm. STÖCKER, DStZ 1991, 147); ggf. kann die Tarifiermäßigung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a, § 34 gewährt werden (s. „Entschädigungen für entgehende Einnahmen“). Eine Entschädigung für entgehende Mieteinnahmen liegt auch vor, wenn der Mieter eines Gebäudes anlässlich der Kündigung seines Mietverhältnisses von seinem Vermieter eine Abfindung für dessen Übernahme eines zwischen dem Mieter und einem Dritten bestehenden Untermietverhältnisses erhält (BFH v. 26.10.2004 – IX R 10/03, BFH/NV 2005, 843).

**Alarmanlage:** Die Aufwendungen für eine in ein Wohngebäude eingebaute Alarmanlage gehören zu den HK des Gebäudes. Sie sind nachträgliche HK, wenn die Alarmanlage erst nach der Fertigstellung des Gebäudes eingebaut wird (BFH v. 16.2.1993 – IX R 85/88, BStBl. II 1993, 544).

**Anfechtungsgesetz:** Aufwendungen eines Grundstückserwerbers zur Befriedigung eines den Kaufvertrag nach § 3 Abs. 2 AnfG anfechtenden Gläubigers gehören zu den nachträglichen AK für das Grundstück (BFH v. 17.4.2007 – IX R 56/06, BStBl. II 2007, 956).

**Angehörige:** Siehe Anm. 58 und die dortigen Verweise.

**Anliegerbeiträge:** Siehe „Erschließungsbeiträge“ und die dortigen Verweise.

**Anschaffungskosten:** Siehe § 6 Anm. 271 ff.

**Anschaffungsnaher Aufwand, anschaffungsnaher Herstellungskosten:** Zur Behandlung ab 2004 (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a iVm. § 9 Abs. 5 Satz 2, s. im Einzelnen § 6 Anm. 480–488). Nach der neueren Rspr. des BFH (BFH v. 14.6.2016 – IX R 25/14, BStBl. II 2016, 992; BFH v. 14.6.2016 – IX R 15/15, BStBl. II 2016, 996; BFH v. 14.6.2016 – IX R 22/15, BStBl. II 2016, 999; BFH v. 13.3.2018 – IX R 41/17, DStR 2018, 1486) können – teilweise unter Aufgabe der für die Stpfl. günstigeren früheren Rspr. – insbes. auch Schönheitsreparaturen, Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung verdeckter Mängel und Kosten für die Her-

stellung der Betriebsbereitschaft mit der Folge zu den anschaffungsnahen HK gehören, dass ein Sofortabzug der Aufwendungen ausgeschlossen ist. Die Fin-Verw. hat sich dem angeschlossen, BMF v. 20.10.2017 – IV C 1 - S 2171 - c/09/10004:006, BStBl. I 2017, 1447.

**Arbeitszimmer:** Aufwendungen hierfür können grds. WK sein (BFH v. 17.7.2007 – IX R 49/05, HFR 2008, 233), allerdings gilt die Abzugsbegrenzung gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6b, so § 9 Abs. 5. Das Arbeitszimmer kann nicht den Mittelpunkt der Vermietungstätigkeit bilden, weil prägende Tätigkeiten eines Vermieters (Wohnungsbesichtigung mit Mietinteressenten, Rückgabe der Mietsache, Beaufsichtigung von Handwerkern ua.) außerhalb desselben stattfinden (uE zutr. FG Münster v. 18.6.2009 – 10 K 645/08 E, Mietrecht und Immobilien 2010, 184, rkr.; aA SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 21 Rz. 400 „Arbeitszimmer“ [Stand Januar 2018]).

**Ausland:** Siehe Anm. 12.

**Bauerwartungsland:** Siehe Anm. 94 (ggf. vorab entstandene WK).

**Bauherrenmodell:** Siehe Anm. 110 ff.

**Baukostenzuschüsse:** Siehe Anm. 83.

#### **Bausparvertrag:**

▶ *Die Abschlussgebühr* stellt bei einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung eines Vermietungsobjekts WK dar (BFH v. 3.6.1975 – VIII R 80/73, BStBl. II 1975, 699; BFH v. 8.2.1983 – VIII R 130/79, BStBl. II 1983, 554; BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355). Geht es um die Errichtung eines Mietshauses, dann verlangt die Rspr., dass die Planung des Hausbaus und dessen Vorbereitung bereits in ein derart konkretes Stadium eingetreten ist, dass dem Stpfl. keine Möglichkeit verbleibt, den abgeschlossenen Bausparvertrag noch zu anderen Zwecken als zur Erlangung der Baufinanzierung zu verwenden (BFH v. 3.6.1975 – VIII R 80/73, BStBl. II 1975). Der erforderliche Zusammenhang besteht auch, wenn mit den Mitteln des Bauspardarlehens ein Darlehen, mit dem der Stpfl. den Erwerb des vermieteten Hauses finanziert hat, abgelöst wird (BFH v. 1.10.2002 – IX R 12/00, BStBl. II 2003, 398).

▶ *Guthabenzinsen* gehören im Regelfall zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH v. 12.9.1985 – VIII R 306/81, BStBl. II 1986, 252; s. auch § 20 Anm. 659). Einnahmen aus VuV liegen nur vor, wenn die Zinsen in engem Zusammenhang mit der Finanzierung eines der Erzielung von Mieteinnahmen dienenden Objekts stehen (BFH v. 9.11.1982 – VIII R 188/79, BStBl. II 1983, 172; BFH v. 9.11.1982 – VIII R 198/81, BStBl. II 1983, 297; Guthabenzinsen während einer zweijährigen Zwischenfinanzierungsphase; BFH v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355, unter 2.c). Daran fehlt es jedenfalls, wenn der eine Ehegatte Inhaber des Bausparvertrags ist und der andere Ehegatte die VuV-Einkünfte erzielt (BFH v. 19.4.1996 – VIII B 41/95, BFH/NV 1996, 745). Guthabenzinsen in Zusammenhang mit einer selbstgenutzten Wohnung gehören – mangels Zusammenhang mit einer Einkunftsart – immer zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen (BFH v. 8.12.1992 – VIII R 78/89, BStBl. II 1993, 301; BMF v. 28.2.1990 – IV B 4 - S 2252 - 49/90, BStBl. I 1990, 124).

**Bauwesenversicherung:** Beiträge zu einer Versicherung, die Schäden an der Baustelle des neu zu errichtenden Gebäudes abdecken soll, stellen keine HK, sondern sofort abziehbare WK dar (BFH v. 25.2.1976 – VIII B 81/74, BStBl. II 1980, 294).



**Beschlagnahme** schließt die StPflcht von Entschädigungen, die für die zwangsweise Nutzungsüberlassung gezahlt werden, nicht aus (s. Anm. 51).

**Beschränkte Haftung von Gesellschaftern:** Siehe Anm. 170–183.

**Betriebsaufspaltung:** Werden wesentliche Grundlagen eines gewerblichen Betriebs an ein Unternehmen verpachtet, das der Verpächter beherrscht, erzielt dieser keine Einkünfte aus VuV, sondern aus Gewerbebetrieb.

**Betriebskosten:** Siehe „Nebenkosten“.

**Betriebsverpachtung:** Wird ein land- und forstw. oder gewerblicher Betrieb im Ganzen verpachtet, hat der Inhaber ein Wahlrecht, entweder die Betriebsaufgabe zu erklären und in der Folgezeit Einkünfte aus VuV zu beziehen oder aber weiterhin gewerbliche Einkünfte zu erzielen (s. § 16 Anm. 660 ff.).

**Betriebsvorrichtungen:** Siehe Anm. 102.

**Bilder zur Verschönerung des Treppenhauses** eines vermieteten Mehrfamilienhauses: Das Schl.-Holst. FG (Schl.-Holst. FG v. 22.3.1995 – IV 1011/92, EFG 1995, 880, rkr., mit zust. Anm. RÖSSLER, DStZ 1996, 90) hat den WK-Abzug hier verneint, weil derartige Bilder zivilrechtl. nicht wesentlicher Bestandteil des Gebäudes seien.

Diese Begr. ist offensichtlich unzutreffend, da die Eigenschaft als wesentlicher Bestandteil kein Merkmal des WK-Begriffs ist. Das FG wurde letztlich von der Sorge umgetrieben, der Eigentümer habe die Bilder nur zur Erlangung eines Steuervorteils vorübergehend ins Treppenhaus gehängt, wolle sie letztlich aber in seinen Privaträumen nutzen. Dem hätte indes durch weitere Sachaufklärung und ggf. durch eine Entsch. nach den Grundsätzen der Feststellungslast, nicht aber durch eine Verbiegung des WK-Begriffs Rechnung getragen werden müssen.

**Campingplatz:** Die Vermietung desselben führt idR zu gewerblichen Einkünften (s. Anm. 101 und die dortigen Verweisungen).

**Dauernde Lasten:** Zum WK-Abzug s. § 9 Anm. 390–397.

**Eigenleistungen** bei Errichtung oder Verwaltung eines vermieteten Gebäudes, die nicht mit Aufwendungen verbunden sind, führen nicht zu WK (BFH v. 1.10.1985 – IX R 58/81, BStBl. II 1986, 142; BFH v. 10.5.1995 – IX R 73/91, BStBl. II 1995, 713). Kosten für Handwerkszeug und Maschinen, die bei der Errichtung eines Gebäudes in Eigenleistung anfallen, gehören zu den HK (FG Ba.-Württ. v. 25.2.1987 – XIII K 31/86, EFG 1987, 295, rkr.; FG Düss. v. 12.5.1987 – VIII 371/82 E, EFG 1987, 451, rkr.).

**Eigenkapitalvermittlungsprovision:** Siehe Anm. 123.

**Einkunftserzielungsabsicht:** Siehe Anm. 69–77.

**Einmalzahlungen:** Siehe Anm. 82.

**Entschädigungen für entgehende Einnahmen** werden durch § 24 Nr. 1 Buchst. a dem ermäßigten StStz des § 34 zugeordnet. Bei den Einkünften aus VuV ist eine begünstigte Entschädigung unter erleichterten Voraussetzungen anzunehmen als etwa bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wo dies idR nur bei einem Entzug der Ertragsgrundlage bejaht wird (s. § 24 Anm. 24). Bei § 21 kann hingegen auch eine Ersatzzahlung des Mieters für die vorzeitige (einvernehmliche) Auflösung eines Mietverhältnisses begünstigt sein, wenn die zugrunde liegende Vertragsstörung so schwerwiegend ist, dass sie die Parteien zur vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses als äußerste Maßnahme zwingt, und sich die Vertragsstörung auch gemessen an der Zahl der Mietverhältnisse nicht als laufender Geschäftsvorfall darstellt (BFH v. 21.9.1993 – IX R 32/90, BFH/NV 1994, 308). Abfindungen, die der Vermieter für die vorzeitige Auflösung von

Mietverhältnissen erhält, können uE – entsprechend der Rechtslage bei Abfindungen an ArbN – auch ohne zugrundeliegende Vertragsverletzung begünstigt sein, sofern die Auflösung vom Mieter ausgeht (ebenso jetzt BFH v. 11.1.2005 – IX R 67/02, BFH/NV 2005, 1044). Begünstigt ist auch die Herausgabe von Mietzahlungen an den Restitutionsberechtigten nach § 7 Abs. 7 VermG (BFH v. 11.1.2005 – IX R 66/03, BStBl. II 2005, 480; s. Anm. 28). Die Tilgung von Mietrückständen eines Vormieters durch den neuen Mieter stellt keine begünstigte Entschädigung, sondern eine laufende Einnahme dar (FG Hamb. v. 23.7.1971 – VI 22/70, EFG 1972, 24, rkr.).

**Erbaueinandersetzung:** Zur AfA-Bemessungsgrundlage s. § 7 Anm. 153.

**Erbbaurecht** (s. auch Anm. 51, 101, 105):

► *Der vom Grundstückseigentümer vereinnahmte Erbbauzins* gehört zu den Einnahmen aus VuV, weil die Bestellung des Erbbaurechts ein Nutzungsverhältnis begründet und nicht etwa einen Rechtskauf darstellt (so BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617, beide zur Behandlung im BV; BFH v. 20.9.2006 – IX R 17/04, BStBl. II 2007, 112; BFH v. 19.2.2013 – IX R 31/11, BFH/NV 2013, 1075). Wird das Erbbaurecht allerdings an einem bereits bebauten Grundstück bestellt und zahlt der Erbbauberechtigte neben dem Erbbauzins eine Vergütung für das Gebäude, handelt es sich insoweit um ein nicht nach § 21 stbares Veräußerungsentgelt (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 102/78, BStBl. II 1982, 533). Der Erbbauzins ist auch dann stpfl., wenn er in einem Einmalbetrag zufließt (BFH v. 4.7.1969 – VI R 259/67, BStBl. II 1969, 724).

► *Vom Erbbauberechtigten gezahlter Erbbauzins* stellt bei diesem WK dar, wenn er das Erbbaurecht zur Erzielung von Einnahmen aus VuV nutzt. Werden Erbbauzinsen für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet, sind sie allerdings gleichmäßig auf den Zeitraum zu verteilen, für den sie geleistet werden (§ 11 Abs. 2 Satz 3, gem. § 52 Abs. 30 EStG 2005 anwendbar ab 1.1.2004, s. § 11 Anm. 127; dort auch zur Frage der verfassungsrechtl. Zulässigkeit der rückwirkenden Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 3 auf bereits im Jahr 2004 vor der Einbringung der Neuregelung in den BTag gezahlte Erbbauzinsen).

Für die Zeit vor Inkrafttreten dieser gesetzlichen Regelung führen vorausgezahlte Erbbauzinsen im Jahr ihres Abflusses in vollem Umfang zum WK-Abzug (BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159, mit zust. Anm. FISCHER, FR 2004, 168; HEUER-MANN, HFR 2004, 116; ebenso bereits FABRY, DStR 1997, 691; MILATZ/KRUCHEN, DStZ 2004, 635). Diese Rspr. war folgerichtig, weil es sich bei der Bestellung des Erbbaurechts gerade nicht um einen Rechtskauf (s.o.) und damit nicht um AK des Erbbaurechts handelt (aA BMF v. 10.12.1996 – IV B 3 - S 2253 - 99/96, BStBl. I 1996, 1440; H 161 „Erbbaurecht“ EStH 2003). Selbst eine Vorauszahlung des Erbbauzins für die gesamte Laufzeit war nicht rechtsmissbräuchlich, wenn dies infolge der Abzinsung zu einer Verringerung des zu entrichtenden Gesamtbetrags führte (BMF v. 10.12.1996 – IV B 3 - S 2253 - 99/96, BStBl. I 1996, 1440).

► *Übernahme von Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten:*

▷ *Der Erbbauberechtigte* hat die übernommenen Erschließungskosten zu aktivieren und AfA über die Laufzeit des Erbbaurechts vorzunehmen (BFH v. 14.9.1999 – IX R 31/96, BFH/NV 2000, 558; BFH v. 20.3.2002 – X R 34/00, BFH/NV 2002, 914).

▷ *Für den Erbbauperpflichteten* hat der BFH bisher offen gelassen, ob in der Übernahme der Erschließungskosten auch bei den Einkünften aus VuV ein zusätzliches Entgelt für die Nutzungsüberlassung liegt; der Zufluss könne jedenfalls erst am Ende der Laufzeit des Erbbaurechtsvertrags angenommen werden

(BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310, unter 1., mit Anm. LS, DStR 1990, 113; dazu auch HERRMANN, StW 1990, 179 [182 ff.]; SPINDLER, DB 1994, 650). Die FinVerw. geht – uE zu Recht – von einer StPflcht im Zeitpunkt der Beendigung des Erbbaurechts aus (BMF v. 16.12.1991 – IV B 3 - S 2253 - 67/91, BStBl. I 1991, 1011). Im BV ist in diesen Fällen hingegen ein passiver RAP zu bilden und über die Laufzeit des Erbbaurechts verteilt gewinnerhöhend aufzulösen (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398). Zu dieser Problematik auch LOHMEYER, DStZ 1983, 144; RIEKE, Inf. 1985, 169; STRACKE, FR 1992, 461.

**Erhaltungsaufwand:** Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen sind idR Erhaltungsaufwand und werden als sofort abziehbare WK berücksichtigt (R 21.1 Abs. 1 Satz 1 EStR). Der gesetzlich häufiger benutzte (s. zB §§ 11a, 11b), aber nicht definierte Begriff des Erhaltungsaufwands erhält seine inhaltliche Bestimmung zweckmäßigerweise aus der – negativen – Abgrenzung zu den HK (instruktiv BFH v. 25.9.2007 – IX R 43/06, BFH/NV 2008, 208, betr. Fassadenverkleidung; s. ausführl. § 6 Anm. 470–502; s. auch „Verteilung größeren Erhaltungsaufwands“). Die FinVerw. hat für Aufwendungen, die nach Fertigstellung des Gebäudes anfallen, eine Vereinfachungsregelung geschaffen. Danach werden Aufwendungen für eine einzelne Baumaßnahme von nicht mehr als 4000 € auf Antrag des Stpfl. stets als Erhaltungsaufwand behandelt (R 21.1 Abs. 2 Satz 2 EStR). Zu Erhaltungsaufwand gegen Ende der Vermietungstätigkeit s. Anm. 97.

**Erschließungsbeiträge** können AK des Grund und Bodens, AK eines selbständig abnutzbaren WG oder sofort abziehbare WK sein:

► *Anschaftungskosten des Grund und Bodens:* Was hierzu gehört, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus VuV nach § 255 Abs. 1 HGB (BFH v. 20.7.2010 – IX R 4/10, BStBl. II 2011, 35). Für die Beantwortung der Frage, ob Erschließungsbeiträge AK darstellen, kommt es nicht darauf an, ob es sich bei der Erschließung um eine öffentliche Erschließungsanlage oder um eine private Erschließungsmaßnahme handelt und in welchem zivilrechtl. oder öffentlich-rechtl. Gewand die Erschließung vorgenommen wird. Entscheidend ist allein, ob die Erschließung die Nutzbarkeit des Grund und Bodens unabhängig von der Bebauung des Grundstücks und dem Bestand von auf dem Grundstück errichteten Gebäude erweitert und damit dem Grundstück ein besonderes, über den bisherigen Zustand hinausgehendes Gepräge gibt (BFH v. 20.7.2010 – IX R 4/10, BStBl. II 2011, 35). Wird mit Erschließungsmaßnahmen das Grundstück in einen betriebsbereiten Zustand versetzt, dann sind die dadurch verursachten Aufwendungen nach ständiger Rspr. den AK zuzurechnen (BFH v. 7.11.1995 – IX R 99/93, BStBl. II 1996, 89; BFH v. 20.7.2010 – IX R 4/10, BStBl. II 2011, 35). Danach gehören Beiträge zur Finanzierung erstmals durchgeführter Erschließungsmaßnahmen regelmäßig zu den AK des Grund und Bodens (BFH v. 7.11.1995 – IX R 99/93, BStBl. II 1996, 89).

► *Werbungskosten:* Beiträge für die Erneuerung vorhandener Erschließungseinrichtungen führen hingegen zu sofort abziehbaren Aufwendungen (zB BFH v. 12.1.1995 – IV R 3/93, BStBl. II 1995, 632; BFH v. 20.7.2010 – IX R 4/10, BStBl. II 2011, 35). Dass die Maßnahme zu einer Werterhöhung des Grundstücks führt, steht dem WK-Abzug nicht entgegen (BFH v. 22.3.1994 – IX R 52/90, BStBl. II 1994, 842). Die Würdigung, ob im Einzelfall eine Erneuerung der vorhandenen Erschließung oder eine Ersterschließung (AK) gegeben ist, obliegt dem FG als Tatsachengericht (BFH v. 20.7.2010 – IX R 4/10, BStBl. II 2011, 35).

► *Anschaffungskosten eines selbständigen Wirtschaftsguts*: Für die rechtl. Qualifikation von Erschließungsbeiträgen kommt es weiter darauf an, ob die Aufwendungen einem eigenständigen WG zuzuordnen sind. So stellen die Kosten für den Bau einer Privatstraße AK eines selbständigen abnutzbaren WG dar, selbst dann, wenn die Straße der erstmaligen Erschließung des Grundstücks dient (BFH v. 19.10.1999 – IX R 34/96, BStBl. II 2000, 257).

Zu weiteren Einzelheiten s. § 6 Anm. 640–642 und § 9 Anm. 614 „Erschließungsbeiträge“; zur Übernahme von Erschließungsbeiträgen durch den Erbbauberechtigten s. „Erbbaurecht“.

**Erstattung von Werbungskosten**: Siehe Anm. 90 und die dort angegebenen Nachweise.

**Fahrtkosten**: Siehe „Reisekosten“.

**Ferienwohnungen**: Siehe Anm. 72.

**Finanzierungskosten**: Siehe „Schuldzinsen“; zu Finanzierungskosten bei Immobilienfonds s. Anm. 121.

**Gartenanlagen** stellen eigenständige WG dar (BFH v. 30.1.1996 – IX R 18/91, BStBl. II 1997, 25). Dürfen sie von den Mietern mitbenutzt werden, dann sind die HK der gärtnerischen Anlage gleichmäßig auf deren regelmäßig zehn Jahre betragende Nutzungsdauer zu verteilen. Aufwendungen für die laufende Pflege der bestehenden Gartenanlage stellen sofort abziehbare WK dar (R 21.1 Abs. 3 Sätze 3–4 EStR). Aufwendungen für Gartenanlagen, die die Mieter nicht nutzen dürfen, sind gem. § 12 Nr. 1 nicht abziehbar (R 21.1 Abs. 3 Satz 6 EStR).

**Gemeinschaftliche Nutzung einer Wohnung**: Siehe Anm. 50.

**Giebelmauer**: Zahlungen des Nachbarn für den Anbau an eine genau auf der Grundstücksgrenze (dh. zur Hälfte auf dem eigenen und zur Hälfte auf dem Nachbargrundstück) errichtete Giebelmauer fallen nicht unter § 21, sondern sind als Entgelt für den Verlust des Eigentums (§ 921 BGB, Art. 124 EGBGB und Nachbarrechtsgesetze der Länder) an dem auf dem Nachbargrundstück errichteten Teils der Giebelmauer anzusehen (FG Ba.-Württ. v. 15.2.1957 – II 330/56, EFG 1957, 154, rkr.). Allerdings sind in diesen Fällen die HK des Gebäudes zu kürzen. Diese Grundsätze sollen auch im Fall der vollständigen Errichtung auf dem eigenen Grundstück gelten, weil die Zahlung dann den eingetretenen Verlust der Verfügungsgewalt ausgleichen soll (vgl. UR, DB 1964, 900; aA HAL, DB 1984, 906).

**Grunddienstbarkeit**: Zur Behandlung von Einnahmen für die Einräumung von Dienstbarkeiten s. Anm. 51, 60, 63.

**Grunderwerbsteuer** gehört zu den AK; Gleiches soll für die darauf entfallenden Säumniszuschläge gelten (BFH v. 14.1.1992 – IX R 226/87, BStBl. II 1992, 464: kein Zinscharakter, sondern Druckmittel; zweifelhaft). Gezahlte Zinsen auf die GrESt sind hingegen sofort als WK abziehbar (BFH v. 25.7.1995 – IX R 38/93, BStBl. II 1995, 835). Vereinnahmte Prozesszinsen auf erstattete GrESt gehören zu den Einkünften aus § 20 (BFH v. 8.4.1986 – VIII R 260/82, BStBl. II 1986, 557).

**Grundsteuern, Grundbesitzabgaben** (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2): Siehe § 9 Anm. 410–421.

**Grundstücksgleiche Rechte**: Siehe Anm. 105.

**Herstellungskosten**: Siehe § 6 Anm. 454–535, speziell zu Gebäuden ferner § 6 Anm. 630–715 (dort auch ABC der Gebäude-HK).

**Hochspannungsleitung:** Bei Zahlungen von Energieversorgungsunternehmen an Grundstückseigentümer wegen der Errichtung von Hochspannungs-Freileitungen differenziert die Rspr. wie folgt: Einkünfte aus VuV liegen vor, wenn das Grundstück dinglich durch eine Grunddienstbarkeit gesichert zur Nutzung überlassen wird, also zB Masten auf dem Grundstück aufgestellt werden oder dem Unternehmen ein Betretungsrecht eingeräumt wird (BFH v. 19.4.1994 – IX R 19/90, BStBl. II 1994, 640; s. auch Anm. 60). Ist die Einmalzahlung vergleichsweise hoch, kann sich ein Antrag auf Verteilung des Gesamtbetrags über die Laufzeit empfehlen (§ 11 Abs. 1 Satz 3, s. Anm. 82); im BV ist in diesen Fällen auch bei fehlender zeitlicher Beschränkung ein passiver RAP zu bilden und über einen Mindestzeitraum aufzulösen (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; dazu FISCHER-TOBIES/RISTHAUS, Inf. 1996, 489). Hingegen handelt es sich weder um Einkünfte aus VuV noch um sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3, wenn das Grundstück nur im Schutzstreifen der Leitung liegt (was Baubeschränkungen zur Folge hat), nicht aber selbst überspannt oder durch das Unternehmen genutzt wird (BFH v. 17.5.1995 – X R 64/92, BStBl. II 1995, 640; s. auch Anm. 51). Dieselbe Differenzierung ist bei auch Zahlungen für die Errichtung von Windenergieanlagen auf oder neben dem Grundstück vorzunehmen. Ob der BFH an den dargestellten Rechtsgrundsätzen in der Zukunft festhalten wird, ist offen. In einer Beitrittsaufforderung an das BMF hat er Zweifel an der Steuerbarkeit einer einmaligen Entschädigungszahlung für die Überspannung geäußert (BFH v. 11.4.2017 – IX R 31/16, BFH/NV 2017, 968; s. TROSEN, HFR 2017, 600, zu den Zweifelsgründen im Einzelnen). In Zeiten der Energiewende, die einen umfangreichen Trassenneubau fordert, ist die Frage von erheblicher praktischer Bedeutung.

**Immobilienfonds:** Siehe Anm. 110 ff.

**Inserate:** Entsprechende Aufwendungen mit dem Ziel, einen Mieter zu finden, stellen WK dar.

**Instandhaltungsaufwendungen:** Siehe „Erhaltungsaufwand“, „Schönheitsreparaturen“.

#### **Instandhaltungsrücklage bei Wohnungseigentümergeinschaften**

(s. auch § 9 Anm. 750 „Instandhaltungsrücklage“):

► *Werbungskosten* fließen nicht schon im Zeitpunkt der Zuweisung von Beträgen in die Rücklage ab, sondern erst bei deren tatsächlicher Verwendung für Instandhaltungsmaßnahmen (BFH v. 14.10.1980 – VIII R 22/76, BStBl. II 1981, 128; BFH v. 26.1.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577, unter 2.; aA STOBBE, DStZ 1990, 29). Hieran hat sich durch die zwischenzeitlich vom Zivilrecht anerkannte Teilrechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft nichts geändert (BFH v. 9.12.2008 – IX B 124/08, BFH/NV 2009, 571; aA SAUREN, DStR 2006, 2161). Die Rspr. ist schon deshalb zutr., weil im Zeitpunkt der Bildung der Rücklage noch gar nicht feststeht, ob spätere Aufwendungen zu sofort abziehbaren WK oder aber zu nachträglichen HK führen. Zur Behandlung der Rücklage bei bilanzierenden Vermietern s. BFH v. 5.10.2011 – I R 94/10, BStBl. II 2012, 244. Werbungskosten, die später aus der Instandhaltungsrücklage bezahlt werden, können nach der VO zu § 180 Abs. 2 AO gesondert und einheitlich festgestellt werden (BFH v. 26.1.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577, unter 1.).

► *Guthabenzinsen* aus der Anlage der Rücklage gehören bei den Wohnungseigentümern zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (R 21.2 Abs. 2 EStR). Die FinVerw. sieht für den Regelfall von einer einheitlichen und gesonderten Feststel-

lung dieser Einkünfte ab (BMF v. 26.10.1992 – IV B 4 - S 2000 - 252/92, BStBl. I 1992, 693 Rz. 7; ebenso bereits HORLEMANN, DSStZ 1990, 422; für eine Anrechnung einbehaltener KapErtrSt muss der einzelne Eigentümer dann allerdings eine Ablichtung der StBescheinigung des Gemeinschaftskontos einreichen).

► *Behandlung im Verkaufsfall:* Da das Guthaben der Instandhaltungsrücklage bei einer Veräußerung der Wohnung auf den Erwerber übergeht, ist ein einheitlicher Kaufpreis in eine Zahlung für den Erwerb der Geldforderung einerseits und für den Erwerb des Grund und Bodens bzw. des Gebäudes andererseits aufzuteilen (OFD Frankfurt v. 30.3.2000, DB 2000, 1102; dazu HÄFKE, Inf. 2000, 745). Das auf die Rücklage entfallende Entgelt unterliegt auch nicht der GrESt (BFH v. 9.10.1991 – II R 20/89, BStBl. II 1992, 152).

**Kabelanschluss:** Aufwendungen für die Herstellung eines Rundfunk-Kabelanschlusses gehören bei der Errichtung eines Neubaus zu den HK, beim Einbau in ein bestehendes Gebäude zu den Erhaltungsaufwendungen (OFD Münster v. 17.9.1984, FR 1984, 587).

**Kaufpreisminderung:** Wird bei der Bemessung des Grundstückskaufpreises mindernd berücksichtigt, dass ein Teil des Grundstücks für eine begrenzte Zeit unentgeltlich an einen Dritten überlassen ist, stellt der Minderungsbetrag beim Erwerber keine Einnahme aus VuV dar (BFH v. 22.6.1993 – IX R 72/88, BFH/NV 1994, 163). Es handelt sich lediglich um einen Rechenposten bei der Ermittlung des Kaufpreises, nicht aber um ein Nutzungsentgelt von dritter Seite.

**Kaution:** Siehe „Mietkaution“.

**Kostenübernahme durch den Mieter:** Nimmt der Mieter Zahlungen auf Verpflichtungen des Vermieters vor, führt dies beim Vermieter zu Einnahmen (so für Zahlungen des Pächters auf Erschließungsbeitragsverpflichtungen des Verpächters Hess. FG v. 28.1.1971 – III 102/69, EFG 1971, 378, rkr.) und – bei Erfüllung der Voraussetzungen im Übrigen – gleichzeitig zum WK-Abzug (BFH v. 10.8.1988 – IX R 20/84, BFH/NV 1989, 160, unter 2.; MEYER, BB 1983, 1848; STUHRMANN, Inf. 1983, 200). Zur Übernahme von Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten s. „Erbbaurecht“.

**Lebensgefährte:** Siehe Anm. 50.

**Leerstehende Objekte:** Siehe Anm. 77 zur Einkünfteerzielungsabsicht und Anm. 95 zum WK-Abzug.

**Liebhaberei:** Siehe Anm. 69–77.

**Luftfahrzeuge:** Siehe Anm. 107.

**Mehraufwendungen für Verpflegung:** Siehe „Reisekosten“.

**Mietkaution:** Die Überlassung einer Kaution durch den Mieter führt noch nicht zu Einnahmen des Vermieters. Nur soweit der Vermieter die Kaution am Ende des Mietverhältnisses einbehält, handelt es sich um Einnahmen, denen ggf. WK (zB für die Beseitigung von Schäden) gegenüberstehen können (BFH v. 11.7.2000 – IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784). Die Zinsen aus der Anlage der Mietkaution stehen dem Mieter zu und müssen von diesem versteuert werden (s. Anm. 256).

**Mietrückstände:** Siehe „Entschädigungen für entgehende Einnahmen“.

**Mitnutzung der Wohnung durch Dritte:** Siehe Anm. 57.

**Modernisierungsmodell:** Siehe Anm. 110.

**Nebenkosten** zählen ebenfalls zu den Einnahmen (s. Anm. 84).

**Negatives Kapitalkonto:** Siehe Anm. 170–183.

**Nießbrauch:** Das für die Bestellung eines Nießbrauchs gezahlte Entgelt gehört beim Besteller zu den Einkünften aus VuV (s. Anm. 51). Zur Frage, ob die Einkünfte aus dem nießbrauchsbelasteten Gegenstand dem Nießbraucher oder dem Nießbrauchsbesteller zuzurechnen sind, s. Anm. 25.

**Nutzungsentschädigung bei Beschlagnahme:** Siehe „Beschlagnahme“.

**Nutzungsvergütung bei Rückgängigmachung eines Grundstückskaufvertrags:** Hier sind entweder auf vertraglicher oder bereicherungsrechtl. Grundlage (§ 818 Abs. 1 BGB) die vom zwischenzeitlichen Erwerber gezogenen Nutzungen zu ersetzen. Die Nutzungsvergütung ist eine Einnahme aus VuV, auch wenn sie im Wege der Saldierung mit dem ebenfalls zurück zu gewährenden Grundstückskaufpreis gezahlt wird. In diesem Fall fließt sie im Zeitpunkt der Verrechnung zu (insoweit aA wohl FG Rhld.-Pf. v. 26.11.1991 – 2 K 1205/88, EFG 1992, 335, rkr.).

**Nutzungswertbesteuerung:** Nach Abs. 2 Satz 1 aF gehörte zu den Einkünften aus VuV auch der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus oder der Nutzungswert einer dem Stpfl. ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung einschließlich der zugehörigen Räume und Gärten. Seit 1999 ist die Nutzungswertbesteuerung bei den Einkünften aus VuV endgültig ausgelaufen; lediglich bei den Einkünften aus LuF kann der Nutzungswert denkmalgeschützter Wohnungen in Altfällen weiterhin zu den Einkünften gehören (s. Anm. 252 mwN). Die Kommentierung – Stand September 1995 – ist im elektronischen HHR-Archiv abgelegt ([www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)).

**Öffentliche Abgaben:** Siehe § 9 Anm. 410–419.

**Öffentliche Zuschüsse:** Siehe Anm. 83.

**Photovoltaik:** Erzielt der Grundstückseigentümer Einnahmen aus Einspeisevergütungen nach dem EEG, weil er selbst auf dem ansonsten vermieteten Grundstück eine Anlage zur Erzeugung von Strom aus Sonnenenergie betreibt, gehören diese zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (vgl. BFH v. 24.10.2012 – X R 36/10, BFH/NV 2013, 252; BFH v. 17.10.2013 – III R 27/12, BStBl. II 2014, 372; zu Unrecht aA KOEPEL, Inf. 1998, 165 [168]; zur USt s. BFH v. 19.7.2011 – XI R 21/10, BStBl. II 2012, 434; unternehmerische Betätigung). Überlässt er hingegen Grundstücksteile einem Energieerzeugungsunternehmen, damit dieses dort Solarmodule aufstellt und Strom erzeugt, gehört die Vergütung für die Nutzungsüberlassung zu den Einnahmen aus VuV.

**Planungskosten:** Siehe § 6 Anm. 647–650.

**Prozesskosten** sind als Folgekosten strechtl. ebenso wie der Prozessgegenstand zu beurteilen (BFH v. 25.6.2009 – IX R 47/08, BFH/NV 2010, 396). Prozesskosten in Zusammenhang mit den Einkünften aus VuV gehören zu den AK/HK, wenn sie durch die Anschaffung bzw. Herstellung des Vermietungsobjekts veranlasst sind (zB BFH v. 30.1.1996 – IX R 83/90, BFH/NV 1996, 542; Streit über den an den Bauunternehmer zu zahlenden Werklohn), ggf. auch zu den AK des Grund und Bodens (zB FG Rhld.-Pf. v. 20.12.1994 – 2 K 1293/93, EFG 1995, 564, rkr.), ansonsten zu den sofort abziehbaren WK. Siehe zu Einzelheiten § 9 Anm. 614 „Prozesskosten“.

**Räumungskosten** sind WK, sofern sie während der laufenden Grundstücksnutzung anfallen. Kosten für die Räumung eines Grundstücks, das bereits beim Erwerb widerrechtlich durch Dritte besetzt war, gehören hingegen zu den AK des Grund und Bodens bzw. den HK des zu errichtenden Gebäudes, weil sie

der erstmaligen Herstellung der „Betriebsbereitschaft“ dienen (BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872).

**Räumungsvergleich:** Siehe „Abstandszahlungen“.

**Reisekosten:** Fahrtkosten zum vermieteten Objekt sind WK (anders, wenn dort die Eltern wohnen und der Stpfl. jedes Wochenende zum Mietobjekt fährt, FG München v. 23.7.1997 – 1 K 3995/93, EFG 1997, 1224, rkr.). Grundsätzlich können die tatsächlichen Kosten abgezogen werden. Ausnahmsweise kommt die Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) zur Anwendung. Diese ist auch bei den Einkünften aus VuV anwendbar (§ 9 Abs. 3), ihr Anwendungsbereich ist jedoch nur eröffnet, wenn der Stpfl. im Zusammenhang mit seiner Vermietungstätigkeit außerhalb seiner Wohnung eine regelmäßige bzw. seit der Änderung des stl. Reisekostenrechts im Jahr 2013 (dazu § 9 Anm. 4 und 544) eine erste Tätigkeitsstätte begründet hat. Da eine Vermietungstätigkeit im Wesentlichen darin besteht, Grundbesitz zu verwalten, wird bei nicht umfangreichem Besitz und dem hierdurch bedingten Fehlen eines gesonderten Büros zumeist die Wohnung des Stpfl. als maßgebliche Tätigkeitsstätte anzusehen sein. Aber auch bei der Verwaltung mehrerer Objekte genügen regelmäßige Besuche (zB zum Ablesen von Zählerständen) für sich genommen nicht, um eine regelmäßige oder erste Tätigkeitsstätte am Mietobjekt zu begründen. Dafür ist eine gewisse Nachhaltigkeit und Dauerhaftigkeit der Tätigkeit vor Ort erforderlich (BFH v. 1.12.2015 – IX R 18/15, BStBl. II 2016, 532; bejaht bei 165 bzw. 215 Besuchen im Jahr). Die Grundsätze der noch zur Rechtslage bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 28) ergangenen Entsch. des BFH dürften uE auf die seit 2014 geltende Rechtslage mit gewissen Modifikationen zu übertragen sein (glA SCHALMOSER, jM 2016, 302; zweifelnd BALDAUF, EFG 2015, 1089). Danach wird die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte am Mietobjekt auf seltene Ausnahmefälle beschränkt sein. Auch Mehraufwendungen für Verpflegung (§ 9 Abs. 3 iVm. § 9 Abs. 4a, s. § 9 Anm. 544) sind abziehbar. Reisekosten in Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung eines Vermietungsobjekts gehören allerdings zu den AHK (BFH v. 10.5.1995 – IX R 73/91, BStBl. II 1995, 713; keine Anwendung der Entfernungspauschale bei Ermittlung der HK), während vergebliche Reisekosten (zB zu letztlich nicht erworbenen Objekten) wiederum sofort abziehbare WK darstellen (BFH v. 10.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470); zum Ganzen auch SEITRICH, BB 1986, 2308.

**Restitution:** Siehe „Vermögensgesetz“.

**Risikolebensversicherung:** Gezahlte Beiträge sind auch dann insgesamt keine WK, wenn die Versicherung neben der Absicherung des privaten Todesfallrisikos zugleich der Darlehenssicherung dient (BFH v. 13.10.2015 – IX R 35/14, BStBl. II 2016, 210; s. auch § 9 Anm. 614 „Risikolebensversicherungsbeiträge“).

**Rückzahlung von Werbungskosten:** Siehe Anm. 90 und die dort angegebenen Nachweise.

**Sachinbegriff:** Siehe Anm. 140.

**Sachleistungen:** Siehe Anm. 81.

**Schadensersatz:** Siehe Anm. 85.

**Schadstoffgutachten:** Kosten eines Gutachtens, das der Feststellung der durch einen Mieter verursachten Untergrund- und Bodenverunreinigungen dient, können als WK abziehbar sein (BFH v. 7.7.2007 – IX R 2/05, BStBl. II 2007, 941,



dort auch zugleich zur Überlagerung der nutzungsbedingten Veranlassung durch eine spätere Veräußerung des Grundstücks).

**Schiffe:** Siehe Anm. 104.

**Schönheitsreparaturen** (zum Begriff BFH v. 25.8.2009 – IX R 20/08, BStBl. II 2010, 125, mwN; BFH v. 14.6.2016 – IX R 25/14, BStBl. II 2016, 992), die der Vermieter vornimmt, führen grds. zu sofort abziehbaren WK, ausnahmsweise zu anschaffungsnahen HK, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden und die hierfür angefallenen Aufwendungen – ggf. zusammen mit anderem baulichem Aufwand – die in § 6 Abs. 1 Nr. 1a genannte 15 %-Grenze übersteigen (BFH v. 14.6.2016 – IX R 25/14, BStBl. II 2016, 992; glA BMF v. 20.10.2017 – IV C 1 - S 2171 - c/09/10004:006, BStBl. I 2017, 1447 mit Vertrauensschutzregelung für Altfälle). Übernimmt der Vermieter vertraglich die Schönheitsreparaturen, dann steht dem regelmäßig eine erhöhte Miete gegenüber. Nimmt der Mieter hingegen Schönheitsreparaturen an der gemieteten Wohnung vor, führt dies beim Vermieter im Erg. nicht zu Einnahmen, weil der geldwerte Vorteil durch gleich hohe WK neutralisiert würde; eine Ersatzzahlung des Mieters wegen unterlassener Schönheitsreparaturen führt indes zu Einnahmen (zum Ganzen BFH v. 18.12.1967 – VI R 119/66, BStBl. III 1968, 309).

**Schuldzinsen:** Siehe Anm. 98.

**Solarstrom:** Siehe „Photovoltaik“.

**Stellplatzablösezahlungen** gehören zu den HK, wenn sie in Zusammenhang mit der Errichtung einer baulichen Anlage oder mit sonstigen zu HK führenden Maßnahmen erhoben werden; sie sind hingegen sofort als WK (öffentliche Abgaben iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2) abziehbar, wenn sie durch eine bloße Nutzungsänderung ausgelöst werden (BFH v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BStBl. II 2003, 710).

**Steuerberatungskosten** für die Ermittlung der Einkünfte aus VuV sind WK (BFH v. 30.4.1965 – VI 207/62 S, BStBl. III 1965, 410; darauf Bezug nehmend BFH v. 6.4.1995 – VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22, unter 1.).

**Subsidiarität:** Siehe Anm. 250–257.

**Substanzausbeuteverträge:** Siehe Anm. 64.

**Teilentgeltliche Überlassung:** Siehe Anm. 200–210; zur Einkunftserzielungsabsicht in diesen Fällen s. Anm. 77.

**Teilungsversteigerung:** Prozess- und Anwaltskosten, die im Zusammenhang mit der Teilungsversteigerung eines bislang vermieteten Grundstücks entstehen, führen nicht zu WK. Auch ein Abzug als agB scheidet regelmäßig aus (BFH v. 19.3.2013 – IX R 41/12, BStBl. II 2013, 536).

**Testamentsvollstreckung:** Kosten für eine auf Dauer angelegte Testamentsvollstreckung sind als WK bei den aus der Verwaltung des Nachlasses erzielten Vermietungseinkünften abziehbar (BFH v. 8.11.2017 – IX R 32/16, BFH/NV 2018, 365).

**Treuhandverhältnis:** Siehe Anm. 27; zu Immobilienfonds s. Anm. 131.

**Überbaurente:** Hat der Eigentümer eines Grundstücks bei der Errichtung eines Gebäudes ohne grobe Fahrlässigkeit über die Grenze gebaut, muss der Nachbar den Überbau dulden, ist aber durch eine Geldrente zu entschädigen (§ 912 BGB). Die Überbaurente führt beim Empfänger zu Einnahmen aus VuV, da es sich um eine Nutzungsüberlassung – wenn auch aufgrund eines gesetzlichen Schuldverhältnisses – handelt. Solange der Rentenberechtigte nicht den Ankauf

des überbauten Grundstücksteils verlangt (§ 915 BGB), kann man auch nicht von einem Veräußerungsentgelt (s. Anm. 60, 63) sprechen.

**Überkreuzvermietung:** Siehe Anm. 67.

**Übernahme von Verpflichtungen des Vermieters durch den Mieter:** Siehe „Kostenübernahme durch den Mieter“.

**Umlagen:** Siehe „Nebenkosten“.

**Umsatzsteuer** (s. auch Anm. 17 sowie § 9b Anm. 44):

▶ Bei *umsatzsteuerpflichtiger Vermietung* gehört der Gesamtbetrag der vom Vermieter vereinnahmten Zahlungen (einschließlich USt) im Zeitpunkt ihres Zuflusses zu den Einnahmen aus VuV; der an das FA abgeführte USt-Betrag stellt im Zeitpunkt seines Abflusses WK dar. Umgekehrt kann der für bezogene Leistungen gezahlte Betrag in voller Höhe als WK abgezogen werden, auch soweit darin Vorsteuerbeträge enthalten sind; dafür gehört eine vom FA ausbezahlte Vorsteuer-Erstattung zu den Einnahmen aus VuV (zum Ganzen BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755; BFH v. 29.6.1982 – VIII R 181/78, BStBl. II 1982, 753).

▶ *Abziehbare Vorsteuerbeträge*, die in AK oder HK enthalten sind, gehören nicht ihrerseits zu den AK/HK, sondern stellen im Zeitpunkt des Abflusses WK dar (§ 9b Abs. 1, s. § 9b Anm. 24–44; zur Behandlung von Vorsteuerberichtigungsbeträgen iSd. § 15a UStG vgl. § 9b Abs. 2 und § 9b Anm. 61–76). Progressionsprüfungen durch zeitliche Verschiebungen von Vorsteuerzahlung und -erstattung rechtfertigen jedenfalls bei freiwilliger Option zur USt grds. keine Billigkeitsmaßnahmen (FG Ba.-Württ. v. 22.6.1990 – IX K 20/89, EFG 1991, 5, rkr.).

Geht das FA allerdings zunächst irrig von einer ustpfl. Vermietung aus und erstattet die in den HK enthaltenen Vorsteuerbeträge, korrigiert dies aber zeitnah, sind Vorsteuererstattung und anschließende Rückzahlung nicht als Einnahme und WK, sondern als stl. unbeachtlicher Teil der Begleichung der HK zu beurteilen (BFH v. 4.6.1991 – IX R 12/89, BStBl. II 1991, 759; BFH v. 23.9.1992 – IX B 134/91, BFH/NV 1993, 171, unter 2.b; dazu OFD Köln v. 22.10.1992, FR 1993, 67; OFD Münster v. 22.6.1993, DStR 1993, 1146; uE zweifelhaft, weil dieser Gesichtspunkt allenfalls in ein Billigkeitsverfahren, nicht aber ins Steuerfestsetzungsverfahren gehört).

**Unterhaltsvereinbarung:** Siehe Anm. 51.

**Urheberrechte:** Siehe Anm. 154.

**Veräußerungskosten:** Siehe Anm. 97.

**Vergebliche Aufwendungen:** Siehe Anm. 94.

**Vermittlungsprovision:** Siehe Anm. 123.

**Vermögensgesetz:** Zur Zurechnung und zur Behandlung des Anspruchs auf Herausgabe von Mietzahlungen s. Anm. 28.

**Versicherungsbeiträge** führen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 zu WK, soweit sich die Ausgaben auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Stpfl. zur Einnahmeerzielung dienen. Bei den Einkünften aus VuV sind damit zB als WK abziehbar Beiträge zu Feuer-, Wasser-, Sturm-, Ölhaftpflicht-, Glasbruch-, Eigentümerhaftpflicht-, Mietausfallwagnis- und Rechtsschutzversicherungen (s. § 9 Anm. 420); s. auch „Bauwesenversicherung“, „Risikolebensversicherung“ sowie ausführl. § 9 Anm. 420–421, § 9 Anm. 614 „Versicherungsbeiträge“.

**Verteilung größeren Erhaltungsaufwands:** Siehe Anm. 99.

**Veruntreuung zugeflossener Mieteinnahmen:** Keine WK bei Veruntreuung durch einen Miteigentümer des vermieteten Grundstücks (BFH v. 20.12.1994 –

IX R 122/92, BStBl. II 1995, 534); anders wohl bei Veruntreuung durch einen Hausverwalter.

**Verzicht auf Einnahmen:** Die Rechtsfolgen der verbilligten Überlassung einer Wohnung sind in Abs. 2 geregelt (s. Anm. 200–211).

**Verzugszinsen:** Zur Einordnung zugeflossener Verzugszinsen unter § 20 bzw. § 21 s. Anm. 256.

**Vorab entstandene Werbungskosten:** Siehe Anm. 94.

**Vorauszahlungen von Werbungskosten** sind grds. im Zeitpunkt des Abflusses zu berücksichtigen (§ 11 Abs. 2). Ausgaben, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, sind jedoch insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird (§ 11 Abs. 2 Satz 3, anwendbar ab VZ 2004). Zu Ausnahmen bei Vorauszahlungen, die ohne wirtschaftlich vernünftigen Grund geleistet werden, s. § 9 Anm. 222; zur Vorauszahlung von Erbbauzinsen s. „Erbbaurecht“.

**Vorfälligkeitsentschädigung:** Siehe Anm. 97.

**Vormietrecht:** Zahlungen, die der Grundstückseigentümer für die Einräumung eines Vormietrechts von einem Dritten erhält, sind mangels Nutzungsüberlassung nicht nach § 21 stpfl., wohl aber nach § 22 Nr. 3 (s. § 22 Anm. 394). Davon zu unterscheiden sind Abstandszahlungen, die nach einem Vorvertrag für den Fall des Nichtabschlusses des in Aussicht genommenen Mietvertrags an den Vermieter zu leisten sind; diese fallen unter § 21 (BFH v. 21.8.1990 – VIII R 17/86, BStBl. II 1991, 76, mit krit. Anm. STÖCKER, DStZ 1991, 147; s. auch „Abstandszahlungen“).

**Vorsteuer:** Siehe „Umsatzsteuer“.

**Vorweggenommene Erbfolge:** Siehe § 7 Anm. 144.

**Wechselseitige Vermietung:** Siehe Anm. 67.

**Windenergieanlagen:** Überlässt der Grundstückseigentümer die – nicht zu einem land- und forstw. BV gehörende – Fläche einem anderen zur Errichtung der Anlage, erzielt er Einkünfte aus VuV; liegt das Grundstück lediglich in einem Schutzstreifen, ohne aber unmittelbar durch den Anlagenbetreiber genutzt zu werden, handelt es sich um Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 (zu dieser Differenzierung s. „Hochspannungsleitungen“). Betreibt der Grundstückseigentümer die Anlage selbst, erzielt er Einkünfte aus LuF bzw. Gewerbebetrieb (BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706, unter II.3.b; OFD Erfurt v. 30.12.1992, DStR 1993, 323; s. auch „Photovoltaik“).

**Zinsen:** Siehe § 9 Anm. 355–404 und „Schuldzinsen“.

**Zuschüsse:** Siehe Anm. 83.

**Zwangsräumung:** Siehe „Räumungskosten“.

**Zweckentfremdung:** Eine Abstandszahlung, die geleistet werden muss, um eine Genehmigung für die Zweckentfremdung von Wohnraum zu erlangen, stellt sofort abziehbare WK dar (BFH v. 24.10.1979 – VIII R 92/77, BStBl. II 1980, 187). Gleiches gilt für Aufwendungen (einschließlich etwaiger Veräußerungsverluste), die einem Vermieter von Büroräumen entstehen, um die Zahlung einer Abgabe wegen Zweckentfremdung von Wohnraum durch Schaffung von Ersatzwohnraum zu vermeiden (BFH v. 20.1.2004 – IV B 203/03, BStBl. II 2004, 355 – AdV).

**Zweitwohnungsteuer:** Zum WK-Abzug und zur Indizwirkung für die Selbstnutzung bei Ferienwohnungen s. Anm. 72.

## § 21