

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Absenkung der für verbilligte Vermietungen maßgeblichen Aufteilungsgrenze in Abs. 2 Satz 1 von 66 % auf 50 % der ortsüblichen Marktmiete.
- ▶ **Fundstelle:** Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6).

§ 21

Vermietung und Verpachtung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

(1) *unverändert*

(2) ¹Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als **50 Prozent** der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. ²Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich.

(3) *unverändert*

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

Mitherausgeber: Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/
Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen: In § 21 Abs. 2 Satz 1 wird die Grenze, unterhalb derer bei teilentgeltlicher Vermietung kein voller WK-Abzug, sondern nur ein anteilig auf den entgeltlichen Teil der Vermietung entfallender WK-Abzug zulässig ist, von 66 % der ortsüblichen Marktmiete auf 50 % abgesenkt. Da in Abs. 2 Satz 2 die 66 %-Grenze unverändert beibehalten wurde, ist bei einem vereinbarten Mietzins von mindestens 66 % der ortsüblichen Miete nach wie vor von der Vollentgeltlichkeit der Vermietung auszugehen mit der weiteren Folge, dass die WK in voller Höhe abgezogen werden können. Liegt die vereinbarte Miete im Korridor zwi-

J 21-1

schen 50 % und 66 % der ortsüblichen Marktmiete, so ist das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht anhand einer Totalüberschussprognose festzustellen. Fällt diese Prüfung positiv aus, dann kann der Stpfl. trotz verbilligter Vermietung die WK vollständig abziehen; fällt die Prüfung negativ aus, dann wird der WK-Abzug auf den entgeltlichen Teil der Vermietung beschränkt.

J 21-2 **Rechtsentwicklung:**

▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2011** s. § 21 Anm. 3.

▶ **JStG 2020 v. 21.12.2020** (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): In Abs. 2 Satz 1 wird durch Art. 2 Nr. 3 die Angabe 66 % durch die Angabe 50 % ersetzt.

J 21-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Der neue Grenzwert gilt nach § 52 Abs. 1 idF des Art. 2 Nr. 15 des JStG 2020 ab dem VZ 2021.

J 21-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:** Der Gesetzgeber hat die Grenze, unterhalb derer stets nur ein anteiliger WK-Abzug zulässig ist, abgesenkt, um dem Umstand der vielerorts steigenden Mieten und des hohen Mietniveaus in Deutschland Rechnung zu tragen. Damit müssen insbes. solche Vermieter, die im Interesse des Fortbestands ihrer oft langjährigen Mietverhältnisse davon Abstand nehmen, regelmäßig die Mieten zu erhöhen, und die deshalb bei steigendem Marktmietniveau allmählich in die Teilentgeltlichkeit „hineinrutschen“, tendenziell keine Kürzungen beim WK-Abzug befürchten (vgl. BT-Drucks. 19/22850, 93). Mit den verbesserten gesetzlichen Bedingungen für den Erhalt des vollen WK-Abzugs wird zunächst der Vermieter stl. begünstigt. Mittelbar kommt die Gesetzesänderung wirtschaftlich aber auch den Mietern zu Gute, denn diese werden jedenfalls vor solchen Mieterhöhungen geschützt, die ein Vermieter nur deswegen vornimmt, um stl. keine Kürzung beim WK-Abzug zu riskieren. Die Neuregelung hat damit nicht allein Bedeutung für Angehörigenmietverhältnisse, bei denen es in der Praxis häufig zu verbilligten Vermietungen kommt, sondern auch für Mietverhältnisse unter fremden Dritten. Auch bei diesen gibt es nämlich oft gute Gründe, finanziell nicht alles aus dem Mieter herauszuholen, was der Markt hergibt (s. § 21 Anm. 202).

Die Änderungen im Detail

J 21-5 **Aufteilungsgebot (Abs. 2 Satz 1):** Die Absenkung des Grenzwerts von 66 % auf nunmehr 50 % hat zur Folge, dass die Nutzungsüberlassung zwingend in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist, wenn die tatsächlich vereinbarte Miete weniger als 50 % der

Marktmiete beträgt. Der Stpfl. als Mieter hat dann die (niedrigen) Einnahmen in tatsächlicher Höhe anzusetzen, er kann die tatsächlich angefallenen WK aber nur im Verhältnis der tatsächlichen Miete zur Marktmiete abziehen (s. § 21 Anm. 207). Während bisher die WK-Kürzung schon bei einem Zurückbleiben der tatsächlichen Miete gegenüber der Marktmiete von rund einem Drittel eintrat, kommt es dazu nach der Neufassung erst dann, wenn die tatsächlich vereinbarte Miete nicht einmal die Hälfte der ortsüblichen Marktmiete beträgt. Hinsichtlich des entgeltlichen Teils der Nutzungsüberlassung ist die Einkünfteerzielungsabsicht zu vermuten. Dazu und zu den weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 s. § 21 Anm. 205 ff.

Aufteilungsverbot (Abs. 2 Satz 2): Der Gesetzgeber des JStG 2020 hat den in Abs. 2 Satz 2 enthaltenen Grenzwert von 66 % der Marktmiete bewusst unverändert gelassen (BTDrucks. 19/22850, 94). Beträgt also die vereinbarte Miete mindestens 66 % der Marktmiete, dann wird die Vollentgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung fingiert, die Einkünfteerzielungsabsicht vermutet und die tatsächlich angefallenen WK sind ungekürzt zu berücksichtigen (s. § 21 Anm. 211). J 21-6

Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht aufgrund einer Überschussprognose (Abs. 2 Sätze 1 und 2): Beträgt die tatsächlich vereinbarte Miete mehr als 50 % der Marktmiete, aber weniger als 66 %, dann kommt nach dem Wortlaut des Gesetzes weder das Aufteilungsgebot des Abs. 2 Satz 1 noch das Aufteilungsverbot des Abs. 2 Satz 2 zur Anwendung. In diesem Fall der verbilligten Vermietung ist das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht nach den Grundsätzen zu überprüfen, die die Rspr. zur Rechtslage vor Inkrafttreten des StVereinfG 2011 (s. § 21 Anm. 3) entwickelt hatte (BTDrucks. 19/22850, 94). Zu Einzelheiten der erforderlichen Prüfung s. § 21 Anm. 211. Allerdings ist anstelle des nach der früheren Rspr. maßgeblichen Schwellenwerts von 75 % der Marktmiete auf den Schwellenwert von 66 % gem. Abs. 2 Satz 2 abzustellen. J 21-7

Verbilligte Vermietungen ab Veranlagungszeitraum 2021: Zusammengefasst ergibt sich nach der Absenkung des Grenzwerts in Abs. 2 Satz 1 im Wesentlichen folgende Dreiteilung: J 21-8

► **Tatsächliche Miete mindestens 66 % der Marktmiete:** Die Wohnungsüberlassung gilt gem. Abs. 2 Satz 2 als vollentgeltlich. Das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht wird vermutet. Die tatsächlich angefallenen WK sind voll abziehbar.

► **Tatsächliche Miete mindestens 50 %, aber weniger als 66 % der Marktmiete:** Das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ist gesondert anhand einer Totalüberschussprognose zu überprüfen. Hierfür gelten die von der Rspr. entwickelten Maßstäbe (s. § 21 Anm. 71 und 211). Ist die Prognose negativ, so wird das Mietverhältnis stl. anerkannt, die auf

den unentgeltlichen Teil der Nutzungsüberlassung entfallenden WK können aber nicht abgezogen werden. Ist die Prognose dagegen positiv, sind die WK ungekürzt abziehbar.

► **Tatsächliche Miete weniger als 50 % der Marktmiete:** Das Aufteilungsgebot des Abs. 2 Satz 1 greift ein. Nur die anteilig auf den entgeltlichen Teil der Nutzungsüberlassung entfallenden WK sind abziehbar.