

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

§ 21

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I S. 1898; BStBl. I S. 453)

(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>§ 15 a ist sinngemäß anzuwenden.

(2)\* <sup>1</sup>Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehört auch der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus oder der Nutzungswert einer dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung einschließlich der zugehörigen sonstigen Räume und Gärten. <sup>2</sup>Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 50 vom Hundert der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen.

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

Autor: Dr. Rudolf Jansen, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Köln  
Mitherausgeber: Dr. Hans-Joachim Kanzler, Richter am BFH, München

\* Nach § 52 Abs. 21 Satz 1 EStG idF des WohneigFG v. 15. 5. 86 (BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278) sind Abs. 2 Satz 1 und § 21 a letztmals für den VZ 1986 und nach der Übergangsregelung in § 52 Abs. 21 Satz 2 letztmals im VZ 1998 anzuwenden. Zum Wortlaut des § 52 Abs. 21 s. Anm. 174; Erläuterungen zur Übergangsregelung s. Anm. 177 ff.

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 21

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick zu § 21</b>	1	b) Einkünfte aus Kapitalvermögen	20
<b>B. Rechtsentwicklung des § 21</b>		c) Sonstige Einkünfte	21
I. Rechtsgrundlagen	2	<b>II. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG</b>	
II. Reformüberlegungen	3	1. Verhältnis zur Liebhaberei (§ 2 Abs. 1)	22
<b>C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 21</b>		2. Verhältnis zu §§ 2 a, 10 e, 12, 24	23
I. Bedeutung des § 21	4	<b>III. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen</b>	24
II. Verfassungsmäßigkeit des § 21	5	<b>F. Zurechnung der Einkünfte nach § 21 Abs. 1</b>	
<b>D. Geltungsbereich des § 21</b>		I. Allgemeine Grundsätze	28
I. Sachlicher Geltungsbereich	10	II. Zurechnung bei Personmehrheit	30
II. Persönlicher Geltungsbereich	12	<b>III. Zurechnung bei Stellvertretung und Treuhandverhältnissen</b>	
III. Geltung bei Auslandsbeziehungen	14	1. Unmittelbare Vertretung	32
IV. Anwendung im Beitrittsgebiet	15	2. Mittelbare Vertretung/Treuhandverhältnisse	33
<b>E. Verhältnis des § 21 zu anderen Vorschriften</b>		3. Vertretung von Kindern durch Eltern	34
I. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten		<b>IV. Einzelfälle der Zurechnung von Einkünften aus VuV</b>	35
1. Verhältnis zu Gewinneinkünften	17	<b>G. Ermittlung der Einkünfte</b>	
2. Verhältnis zu Überschusseinkünften		I. Grundsatz	38
a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	19	II. Einkünfteermittlung bei Personmehrheit	39
		<b>H. Verfahrensfragen</b>	43

Erläuterungen zu Abs. 1:  
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen</b>		II. Verhältnis des Abs. 1 zu Abs. 2 Satz 1	52
I. Überblick	50	<b>B. „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind...“</b>	55

Anm.

Anm.

**C. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)**

**I. Begriff der Vermietung und Verpachtung**

1. Zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt
  - a) Allgemeine Grundsätze ..... 57
  - b) Überlassung ..... 58
  - c) Zeitliche Begrenzung der Überlassung ..... 59
  - d) Gegenleistung für die Überlassung ..... 60
  - e) Tatsächliche Durchführung ..... 61
2. Abgrenzung von Veräußerungen (Verkäufen)
  - a) Grundsatz ..... 64
  - b) Einzelfälle ..... 65
3. Sonderfall der Abgrenzung von Veräußerungen: Abbau von Bodenschätzen
  - a) Abbau durch den Grundstückseigentümer ..... 66
  - b) Abbau durch den Erwerber der Substanz .. 67
  - c) Besonderheiten der Vertragsgestaltung .... 68
  - d) Verkauf und Rückkauf nach Ausbeutung .... 69
4. Vermietung und Verpachtung ohne Zufluß von Einnahmen (Bereithalten einer Wohnung zur Vermietung und Selbstnutzung) ..... 70
5. Nutzungsüberlassung an Angehörige
  - a) Grundsatz ..... 72
  - b) Überlassung von Wohnungen an Unterhaltsberechtigte ..... 73
6. Gemeinschaftliche Nutzung einer Wohnung durch Eigentümer u. andere Personen ..... 76
7. Wechselseitige Vermietung von Wohnungen (sog. Überkreuzvermietung) ... 78
8. Vermietung und Verpachtung bei engem zeitlichem

Zusammenhang mit einer zeitlich begrenzten Gebrauchsüberlassung ..... 80

**II. „Einkünfte“ aus Vermietung und Verpachtung**

1. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung
  - a) Grundsatz ..... 85
  - b) ABC der Einnahmen . 86
    - Abfindungen/  
Abstandszahlungen
    - Baukostenzuschüsse
    - Beschlagnahme
    - Dienstbarkeiten
    - Ehegatten
    - Einmalzahlungen
    - Entschädigung
    - Erbaurecht
    - Erstattung von  
Werbungskosten
    - Giebelmauer
    - Hochspannungsfreileitung
    - Instandhaltungsaufwendungen
    - Kaufpreisminderung wegen unentgeltlicher Nutzung durch Dritten
    - Mieterbenennungsrecht
    - Mieterzuschüsse
    - Mietrückstände
    - Mietvorauszahlungen
    - Miteigentümer
    - Nießbrauch
    - Nutzungsentgelt bei Rückgängigmachung eines Grundstückskaufvertrags
    - Nutzungsentuschädigung bei Beschlagnahme
    - Nutzungsvergütung an Ehegatten nach Auszug aus dem gemeinsamen Haus
    - Prämie für familiengerechte Wohnungsbelegung
    - Rückempfang von Werbungskosten
    - Sachleistungen
    - Schadensersatzleistungen
    - Schönheitsreparaturen
    - Überbaurente

	Anm.
Übernahme von Verpflichtungen des Vermieters .....	86
Umlagen	
Umsatzsteuer	
Versicherungen	
Verzicht auf Mietentnahmen	
Verzicht auf Wohnrecht	
Verzugszinsen	
Vormietrecht	
Vorsteuern	
Zinsen	
Zinslosigkeit eines Darlehens	
Zinsrückzahlungen	
Zuschüsse	
c) Nichtsteuerbare Einnahmen .....	87
2. Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung .....	90
<b>III. Unbewegliches Vermögen</b>	
1. Grundsatz .....	93
2. Grundstücke .....	94
3. Gebäude .....	95
4. Gebäudeteile .....	96
5. Schiffe, die in ein Schiffsregister eingetragen sind ..	97
6. Rechte, die den Vorschriften des bürgerl. Rechts über Grundstücke unterliegen ...	98
7. Unbewegliches Vermögen, das nicht in Abs. 1 Nr. 1 genannt ist .....	99
<b>D. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)</b>	
<b>I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung .....</b>	<b>102</b>
<b>II. Sachinbegriff</b>	
1. Grundsatz .....	103
2. Einzelfälle .....	104
<b>E. Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)</b>	
<b>I. Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung ...</b>	<b>107</b>
<b>II. Rechte, insbesondere Urheberrechte, gewerbliche Erfahrungen, Gerechtigkeiten und Gefälle</b>	

	Anm.
1. Grundsatz .....	110
2. Schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte .....	111
3. Gewerbliche Erfahrungen .....	113
4. Gerechtigkeiten und Gefälle .....	114
5. Andere Rechte iSd Abs. 1 Nr. 3 .....	115
<b>F. Einkünfte aus Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4) .....</b>	<b>116</b>
<b>G. Sinngemäße Anwendung des § 15 a (Abs. 1 Satz 2)</b>	
<b>I. Allgemeine Erläuterungen</b>	
1. Rechtsentwicklung	
a) Rechtslage bis VZ 1979 durch Verwaltungsanweisung geregelt .....	120
b) Gesetzliche Regelung ab VZ 1980 .....	121
2. Bedeutung der Verweisung auf § 15 a .....	123
<b>II. Grundsätzliches zur sinn-gemäßen Anwendung des § 15 a (insbesondere verfas-sungsrechtliche Probleme) .....</b>	<b>126</b>
<b>III. Sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 2 Satz 1 (Ausgleichs- und Abzugs-verbote bei negativem Kapitalkonto)</b>	
1. Ausgleichs- und Abzugs-verbote für den „zuzurechnenden Anteil“ des Kommanditisten am Verlust ..	130
2. Ausgleichs- und Abzugs-verbote, „soweit ein negatives Kapitalkonto“ entsteht oder sich erhöht	
a) Grundsätzliches .....	133
b) Nach dem Zufluß- und Abflußprinzip ermitteltes „negatives Kapitalkonto“ .....	134
c) Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens .....	135
3. Unbegrenzter Abzug originärer Werbungskosten des Kommanditisten .....	138



Anm.

Anm.

**IV. Verlustausgleich und Verlustabzug bei Haftungserweiterung (§ 15 a Abs. 1 Sätze 2 und 3)**

1. Haftung des Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB über die geleistete Einlage hinaus ..... 141
2. Zusätzliche Voraussetzungen der erweiterten Ausgleichs- u. Abzugsfähigkeit ..... 142
3. Übergangsregelung ..... 143

**V. Sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 2 (Verlustverrechnung mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre)** .145

**VI. Sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 3 (Einkünftezurechnung bei Einlage- oder Haftungsminderung)**

1. Zurechnung von Einkünften aufgrund einer Einlageminderung (§ 15 a Abs. 3 Satz 1)
  - a) Tatbestand der Einlageminderung ..... 147
  - b) Wiederaufleben der Haftung ..... 148
  - c) Einlageerhöhungen .. 149
2. Begrenzung der Einkünftezurechnung durch vorangegangene Verluste (§ 15 a Abs. 3 Satz 2) ..... 150

3. Zurechnung von Einkünften aufgrund einer Haftungsminderung (§ 15 a Abs. 3 Satz 3) ..... 151
4. Auswirkungen einer Einlage- oder Haftungsminderung in Folgejahren (§ 15 a Abs. 3 Satz 4) ..... 152

**VII. Sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 4 (gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes)** ..... 155

**VIII. Sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 5 (sinngemäße Anwendung für andere Unternehmer)**

1. Vorbemerkung ..... 156
2. Stille Beteiligung (§ 15 a Abs. 5 Nr. 1) ..... 157
3. Gesellschaft des bürgerl. Rechts (§ 15 a Abs. 5 Nr. 2)
  - a) Vorbemerkung ..... 158
  - b) Vertragliche Einschränkung der unbeschränkten Haftung .. 159
  - c) Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme 160
4. Ausländische PersGes. (§ 15 a Abs. 5 Nr. 3) ..... 161
5. Haftungslose Darlehen (§ 15 a Abs. 5 Nr. 4) ..... 162
6. Reederei (§ 15 a Abs. 5 Nr. 5) ..... 163

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Besteuerung des Nutzungswerts**

Anm.

Anm.

**A. Allgemeine Erläuterungen**

- I. Überblick ..... 170
- II. Letztmalige Anwendung .. 172
- III. Übergangsregelung nach § 52 Abs. 21
  1. Rechtsgrundlagen des Übergangs von der Nutzungswertbesteuerung zur Privatgutlösung ab VZ 1987 ..... 174
  2. Überblick zu § 52 Abs. 21 175
  3. Rechtsentwicklung des § 52 Abs. 21 ..... 177
  4. Anwendung im Beitrittsgebiet ..... 178

5. Wegfall der Nutzungswertbesteuerung (§ 52 Abs. 21 Satz 1) ..... 179
6. Fortsetzung der Nutzungswertbesteuerung bis längstens VZ 1998 (§ 52 Abs. 21 Satz 2)
  - a) Grundsatz ..... 181
  - b) Voraussetzungen der großen Übergangsregelung 182
  - c) Rechtsfolgen der großen Übergangsregelung ..... 185
  - d) Rechtsnachfolge ..... 187
  - e) Liebhaberei ..... 188

Anm.	Anm.
7. Abwahl der Nutzungswertbesteuerung in den VZ 1987 bis 1998 (§ 52 Abs. 21 Satz 3) .....192	<b>I. Grundsatz</b> .....222
8. Abzug von erhöhten Absetzungen wie Sonderausgaben (§ 52 Abs. 21 Satz 4)	<b>II. Wohnung einschließlich der zugehörigen sonstigen Räume und Gärten</b> .....223
a) Grundsatz .....193	<b>III. Wohnung im „eigenen“ Haus</b> .....226
b) Voraussetzungen der kleinen Übergangsregelung .....194	<b>IV. Nutzung einer Wohnung durch einen Dritten ohne gesicherte Rechtsposition</b> ..228
c) Rechtsfolgen der kleinen Übergangsregelung .....195	<b>V. Ermittlung des Nutzungswerts</b>
d) Sonderausgabenabzug mangels positiver Einkünfte nicht wirksam .....196	1. Allgemeine Erörterungen zur Ermittlung des Nutzungswerts .....231
9. Abzug von Erhaltungsaufwendungen und Schuldzinsen wie Sonderausgaben (§ 52 Abs. 21 Satz 5)	2. Marktmiete
a) Grundsatz .....198	a) Ermittlung der Marktmiete .....232
b) Voraussetzungen .....199	b) Besonderheiten bei Ermittlung der Marktmiete .....233
c) Rechtsfolgen .....200	3. Kostenmiete
10. Abzug von Aufwendungen für bestimmte Einbaumaßnahmen wie Sonderausgaben (§ 52 Abs. 21 Sätze 6 bis 8) ...204	a) Ältere Rechtsprechung zur Kostenmiete ....234
<b>IV. Bedeutung des Abs. 2</b>	b) Neuere Rechtsprechung zur Kostenmiete .....235
1. Bedeutung der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 2 Satz 1) .....210	c) Kostenmiete in Sonderfällen .....236
2. Bedeutung des Abs. 2 Satz 2 .....211	d) Berechnung der Kostenmiete .....237
<b>V. Geltungsbereich des Abs. 2</b>	4. Ermittlung des Nutzungswerts durch Abzug der Werbungskosten .....238
1. Sachlicher Geltungsbereich .....213	<b>D. Nutzungswert einer dem Stpfl. ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung (Abs. 2 Satz 1 zweite Alternative)</b>
2. Persönlicher Geltungsbereich .....214	<b>I. Rechtsentwicklung und Geltungsdauer</b> .....242
3. Geltung bei Auslandsbeziehungen .....215	<b>II. Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1 zweite Alternative</b>
<b>VI. Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zu anderen Vorschriften</b>	1. Voraussetzungen .....243
1. Verhältnis zu § 10 e .....217	2. Rechtsfolgen .....244
2. Verhältnis zu § 12 .....218	3. Ermittlung der Einkünfte .....245
<b>B. „Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehört auch ...“</b> .....220	<b>E. Nutzungsentgelt von weniger als 50 vH der ortsübl. Marktmiete (Abs. 2 Satz 2)</b>
<b>C. Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus (Abs. 2 Satz 1 erste Alternative)</b>	I. Grundsatz .....248
	II. Einzelfragen .....250

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Subsidiarität der Besteuerung nach Abs. 1 und 2**

	Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen</b> .255	
<b>B. Zurechnung der Einkünfte der in den Abs. 1 und 2 bezeichneten Art zu anderen Einkunftsarten, soweit sie zu diesen gehören</b>	
<b>I. Einkünfte der in Abs. 1 und 2 bezeichneten Art</b> . . . . .258	
<b>II. Zugehörigkeit zu anderen Einkunftsarten</b>	
1. Grundsatz . . . . .260	
2. Zugehörigkeit zu land- und forstwirtschaftlichen	
	Anm.
	Einkünften . . . . .262
	3. Zugehörigkeit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb
	a) Vermietung oder Verpachtung einzelner Gegenstände . . . . .263
	b) Sonderfälle der Betriebsverpachtung und Betriebsaufspaltung . . .264
	4. Zugehörigkeit zu Einkünften aus selbst. Arbeit . . .265
	5. Zugehörigkeit zu anderen Einkunftsarten . . . . .268
	<b>III. Zurechnung zu anderen Einkunftsarten</b> . . . . .268

**ABC der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

	Anm.
Abbau von Bodenschätzen. . . . . 300	Einbaumöbel . . . . . 300
Abbruchkosten	Einkünfteermittlung
Abschlußgebühren	Einkünftezielungsabsicht
Absetzung für Absetzung	Einnahmen
Abstandszahlungen	Erbbaurecht
Altlasten	Erbengemeinschaft und ihre Auseinandersetzung
Angehörige	Erfindungen
Anliegerbeiträge	Erhaltungsaufwendungen
Anschaffungskosten	Erschließungsbeiträge
Anschaffungsnaher Aufwand	Fahrtkosten
Ausland	Fehlgeschlagene Aufwendungen
Bauerwartungsland	Ferienwohnungen
Bauherrenmodell	Finanzierungskosten
Bausparvertrag	Fördergebietsgesetz
Bausparzinsen	Fußgängerzone
Bauwesenversicherung	Gebäude
Bauzeitzinsen	Gebäudeteile
Beitrittsgebiet	Geldbeschaffungskosten
Bereithalten einer Wohnung	Gemeinschaftliche Nutzung einer Wohnung
Beschränkte Haftung von Gesellschaftern	Generalüberholung
Betriebsaufspaltung	Gesicherte Rechtsposition
Betriebsverpachtung	Gewerbliche Erfahrungen
Betriebsvorrichtungen	Grenzbebauung
Breitbandkabelanschluß	Grunderwerbsteuer
Campingplatz	Grundsteuer
Damnum	Grundstücke
Dauernde Lasten	Grundstücksgleiche Rechte
Ehegatten	Hausbesitzerverein
Eigenkapitalvermittlungsprovision	Hausverwaltung
Eigenleistungen	

Anm.	Anm.
Heizungskosten . . . . . 300	Stellvertretung . . . . . 300
Herstellungskosten	Steuerberatungskosten
Hinterziehungszinsen	Subsidiarität
Immobilienfonds	Substanzausbeuteverträge
Instandhaltungskosten	Tatsächliche Durchführung von Miet- oder Pachtverträgen
Instandhaltungsrücklage	Telefonkosten
Kabelanschluß	Treuhandverhältnis
Kontogebühren	Übergangsregelung
Kostenmiete	Überkreuzvermietung
Lebensgefährten	Umsatzsteuer
Leerstehen einer Wohnung	Umweltschäden
Leibrente	Unbewegliches Vermögen
Liebhaberei	Unterhaltsberechtigte
Luftfahrzeuge	Urheberrechte
Markise	Veräußerung
Marktmiete	Veräußerungskosten
Mietpreisbindung	Vergebliche Aufwendungen
Mitnutzung einer Wohnung durch Dritte	Verkauf
Modernisierungsmodell	Verkehrsberuhigte Zone
Nachträgliche Anschaffungskosten	Verlustausgleich und Verlustabzug
Nebenkosten	Vermietung an Angehörige
Negatives Kapitalkonto	Vermietung an Unterhaltsberechtigte
Nießbrauch	Vermittlungsprovision
Nutzungsvergütung an Ehegatten nach Auszug aus dem gemeinsamen Haus	Vermögensrückgabe im Beitrittsgebiet
Nutzungswert	Verpflegungsmehrkosten
Öffentliche Abgaben	Versicherungen
Planungskosten	Veruntreuung
Prozeßkosten	Vorauszahlung von Werbungskosten
Rechte im Sinne des Abs. 1 Nr. 3	Vorfälligkeitsentschädigungen
Rechtsberatungskosten	Vorsteuern
Rechtsschutzversicherung	Vorweggenommene Erbfolge
Reisekosten	Vorweggenommene Werbungskosten
Risikolebensversicherung	Wechselseitige Vermietung
Rückübertragung von Vermögen im Beitrittsgebiet	Wegfall der Nutzungswert- besteuerung
Rückzahlung von Miet- und Pacht- zinsen	Werbungskosten beim Leerstehen einer Wohnung
Sachinbegriff	Werbungskostenüberschuß
Schadenersatz	Wohnungsgemeinschaft
Schiffe	Zinsen
Schönheitsreparaturen	Zugewinnausgleich
Schuldzinsen	Zurechnung von Einkünften
Selbstnutzung	Zweitwohnung

## Allgemeine Erläuterungen zu § 21

### A. Überblick zu § 21

1

Nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 unterliegen Einkünfte aus VuV der ESt. § 21 bestimmt, welche Einkünfte zu der Einkunftsart VuV gehören.

**Abs. 1** regelt

- in Satz 1 vier verschiedene Fälle von Einkünften aus VuV und
- in Satz 2 die sinngemäße Anwendung des § 15 a.

**Abs. 2** besagt, daß zu den Einkünften aus VuV auch der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus und der Nutzungswert der ganz oder teilweise einem anderen unentgeltlich überlassenen Wohnung zählen.

**Abs. 3** behandelt die Subsidiarität der Einkünfte aus VuV gegenüber anderen Einkunftsarten.

### B. Rechtsentwicklung des § 21

#### I. Rechtsgrundlagen

2

**EStG 1920 v. 23. 3. 20** (RGBl. I S. 359): Zum steuerbaren Einkommen gehörten nach § 5 ua. Einkünfte aus Grundbesitz. Dazu zählten nach § 6 insbes. die Einkünfte aus Miete und Pacht für vermietete und verpachtete Grundstücke und Gebäude sowie der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus und der unentgeltlich überlassenen Wohnung.

**EStG 1925 v. 10. 8. 25** (RGBl. I S. 189): § 38 regelte die VuV von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten einschließlich der Nutzungswertbesteuerung.

**EStG 1934 v. 16. 10. 34** (RGBl. I S. 1005; RStBl. I S. 1261): § 21 entsprach in Systematik und Aufbau der heutigen Regelung. Abs. 1 behandelte die VuV von unbeweglichem Vermögen (Nr. 1), von Sachinbegriffen (Nr. 2) und von Rechten (Nr. 3) sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen. In Abs. 2 waren die Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus und der unentgeltlich überlassenen Wohnung und in Abs. 3 die Subsidiarität des § 21 vorgeschrieben.

**Ges. zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Ges. v. 20. 8. 80** (BGBl. I S. 1545; BStBl. I S. 589): In Abs. 1 wurde ein Satz 2 angefügt, der die sinngemäße Anwendung des § 15 a (Verluste bei beschränkter Haftung) anordnet.

**Steuerbereinigungsges. 1985 v. 14. 12. 84** (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wurde im Klammersatz das Wort „Erbpachtrecht“ gestrichen. Dadurch trat keine materielle Rechtsänderung ein; die Erwähnung des Erbpachtrechts in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 war nach dem Kontrollratsgesetz Nr. 45 v. 20. 2. 47 gegenstandslos geworden (BTDrucks. 10/1636 S. 91).

**Ges. zur Neuregelung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums v. 15. 5. 86** (BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278):

- In Abs. 2 wurde ein Satz 2 eingefügt, der bestimmt, daß die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist,

sofern das Entgelt für die Überlassung weniger als 50 vH der ortsüblichen Marktmiete beträgt.

- Durch § 52 Abs. 21 wurde die Nutzungswertbesteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 und § 21 a ab VZ 1987 aufgehoben, allerdings mit einer Übergangsregelung für Altobjekte; s. näher Anm. 174 ff.

## 3

## II. Reformüberlegungen

Reformvorschläge zu § 21 haben sich schon früh auf die Erfassung privater Veräußerungsgewinne und die Abschaffung der Nutzungswertbesteuerung konzentriert (StRefKomm. II, 96 ff. und 217 ff.).

**Abschaffung der Nutzungswertbesteuerung:** Der Reformvorschlag der StRefKomm. und entspr. Forderungen im Schrifttum (s. etwa TIPKE, StRecht, 8. Aufl. 1981 S. 175 f.) haben zwar zum Verzicht auf die Besteuerung des Nutzungswerts und insoweit zu einer StVereinfachung geführt (§ 10 e Anm. 5 ff.), dies aber um den (vermeidbaren) Preis einer komplizierten Übergangsregelung für Wohnungen im Betriebs- und im Privatvermögen (§ 52 Abs. 14, 15 und 21; s. auch Anm. 174 ff.). Für eine Wiedereinführung der Nutzungswertbesteuerung mit Absetzungen und Schuldzinsenabzug tritt neuerdings aber LANG ein (§ 109 Abs. 1 Nr. 4 und § 115 Abs. 3 Entw. eines SteuerGesetzbuchs, 1993 und Begr. dazu Rz. 583 ff.).

**Die Erfassung privater Veräußerungsgewinne** (einschließlich der Gewinne aus der Veräußerung des Kapitalvermögens, aus dem Einkünfte iSd. § 20 EStG erzielt werden) wird auch von der sog. Bareis-Kommission vorgeschlagen, die zur Neutralisierung solcher Gewinne die entsprechende Ausdehnung des Anwendungsbereichs der §§ 6 b, 6 c vorschlägt (Thesen der EStKomm. zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., BB 1994 Beil. 24 S. 5). Auch der Entw. eines Steuergesetzbuchs von LANG sieht einen Tatbestand *privater Veräußerungseinkünfte* (§ 109 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 4 Entw. SteuerGesetzbuch, 1993 und Begr. dazu Rz. 581 ff.) vor. Die Erfassung der Gewinne aus der Veräußerung von Vermögenssubstanz, deren Nutzung nach § 20 oder § 21 zu versteuern ist, wird allerdings wegen großer Schwierigkeiten in der praktischen Anwendung die Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Bezieher solcher Einkünfte in erheblichem Umfang in Frage stellen.

## C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 21

## 4

## I. Bedeutung des § 21

Das EStG wird von dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Stpfl. beherrscht (Einf. ESt. Anm. 540 bis 543). Dem entspricht, daß auch die Erträge aus der Nutzung von Vermögen durch zeitlich begrenzte Überlassung estl. erfaßt werden (vgl. § 2 Anm. 11). Während § 20 die Besteuerung von Kapitalvermögen anordnet, ist in § 21 die Besteuerung von Grundbesitz und anderen Vermögensgegenständen geregelt.

**Wirtschaftliche und haushaltspolitische Bedeutung:** Die Vorschrift des § 21 hat große praktische Bedeutung, weil viele Stpfl. Grundvermögen besitzen (evtl. durch Erwerb im Rahmen des Bauherrenmodells oder durch Beteiligung an Immobilienfonds) und daraus durch Vermietung oder Verpachtung Einkünfte erzielen. Die Einkunftsart VuV dient jedoch nicht nur der Einnahmeerzielung,

sondern weitgehend auch der wirtschafts- und sozialpolitischen Lenkung über den Abzug von erhöhten AfA und SonderAfA. Dabei ist die Verbindung ausgleichs- und abzugsfähiger Verluste mit stfreien Veräußerungsgewinnen (s. Anm. 3) für den Stpf. besonders attraktiv (vgl. etwa die Investitions- und Wohnungsbauförderung durch §§ 3, 4 FördergebG v. 23. 9. 93, BGBl. I S. 1655). Die haushaltspolitische Bedeutung der Einkunftsart ist daher gering.

Nach der Lohn- und EStStatistik 1989 liegen die Einkünfte aus VuV mit 18 879 Mio. DM an drittletzter Stelle vor den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (11 534 Mio. DM) und den sonstigen Einkünften (14 980 Mio. DM). Dagegen sind die *ausgeglichenen Verluste* aus VuV mit 25 754 Mio. DM weit höher als der Betrag der positiven Einkünfte; auch ihr Anteil am Gesamtbetrag der ausgeglichenen Verluste von 30 858 Mio. DM ist im Jahr 1989 ausgesprochen hoch (StatJb. 1994 für die Bundesrepublik Deutschland). Unter Einbeziehung des Beitragsgebiets wird sich das Verhältnis zwischen positiven Einkünften und Verlusten aus VuV kaum verbessern.

Mit der ab 1. 1. 96 vorgeschlagenen (s. Anm. 3) Einbeziehung der bisher stfreien Veräußerungsgewinne in die Einkunftsart VuV würden sich im Jahr 1996 3 600 Mio. DM Mehreinnahmen ergeben (Thesen der EStKomm. zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., BB 1994 Beil. 24 S. 17).

**Steuersystematische Bedeutung:** Unter VuV iSd. § 21 sind nicht nur die Fälle der Vermietung oder Verpachtung im bürgerlich-rechtlichen Sinne zu verstehen; dazu gehören vielmehr alle Fälle, in denen die in Abs. 1 genannten Gegenstände gegen Entgelt zur Nutzung auf Zeit überlassen werden. Damit sind die Einkünfte aus VuV von den Entgelten für die Übertragung der Vermögenssubstanz abzugrenzen; s. hierzu näher Anm. 65 ff.

Steuerbar sind nach § 21 nur die VuV der in dieser Vorschrift genannten Gegenstände. Von der Besteuerung nach § 21 ist also die VuV derjenigen Gegenstände ausgeschlossen, die nicht in Abs. 1 aufgeführt sind; in diesen Fällen können aber – sofern nicht betriebliche Einkünfte vorliegen – sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 (s. § 22 Anm. 230 ff.) gegeben sein.

**Wegfall der Nutzungswertbesteuerung und Übergangsregelung:** Nach der Vorschrift des Abs. 2 gehört zu den Einkünften aus VuV auch der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus und der Nutzungswert einer einem Dritten unentgeltlich zur Nutzung überlassenen Wohnung. Diese Regelung ist letztmals für den VZ 1986 anzuwenden; aufgrund der Übergangsregelung des § 52 Abs. 21 kommt aber eine Besteuerung gem. Abs. 2 noch bis 1998 in Betracht (s. Anm. 174 ff. und zur Bedeutung der Nutzungswertbesteuerung im übrigen Anm. 210).

**Subsidiaritätsgrundsatz:** Die Einkünfte aus VuV haben nach Abs. 3 gegenüber den anderen Einkunftsarten grds. subsidiäre Bedeutung (s. Anm. 255 ff.).

## II. Verfassungsmäßigkeit des § 21

5

Die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Vermögenseinkünften steht außer Frage. Sie entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Fragen der Verfassungsmäßigkeit haben die Rspr. vor allem im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Verlusten aus VuV beschäftigt.

**Inländische Verluste aus VuV:** Mit Art. 3 Abs. 1 GG ist es *unvereinbar*, daß negative Einkünfte aus VuV von LStZahlern im LStErmäßigungsverfahren nur eingeschränkt geltend gemacht werden können, während sie bei anderen EStpf. ohne derartige Einschränkungen bereits zur Minderung von Steuervorauszahlun-

gen führen (BFH v. 29. 4. 92, BStBl. II S. 752). Andererseits verstößt die Regelung, daß Verluste aus VuV im VorausZermäßigungsverfahren und LStErmäßigungsverfahren nicht im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung des Gebäudes berücksichtigt werden, nicht gegen die Verfassung.

BFH v. 17. 3. 94 VI B 154/93; BStBl. II S. 567; SCHMIDT/DRENSSECK XIV. § 37 Rz. 9; s. auch hier § 37 Anm. 158. Kritisch BORDEWIN in LADEMANN/SÖFFING, § 37 Anm. 63; s. auch HELLMWIG, DStR 1984 S. 325, 329; PAUS, FR 1986 S. 225; DERS., FR 1993 S. 117; DERS., KFR Fach 6 EStG § 37, 1/94, S. 71; MÜLLER, DStZ 1984 S. 184, 187).

**Ausländische Verluste aus VuV:** Das Abzugsverbot gem. § 2 a ist verfassungsmäßig (stRspr.: BFH v. 17. 10. 90 I R 182/87, BStBl. II 1991 S. 136; v. 26. 3. 91 IX R 162/85, BStBl. II S. 704; v. 5. 9. 91 IV R 40/90, BStBl. II 1992 S. 192; v. 16. 12. 92 I R 32/92, BStBl. II 1993 S. 399); s. auch § 32 b Anm. 136 „Verlustrausgleich“.

6–9 Einstweilen frei.

## D. Geltungsbereich des § 21

10

### I. Sachlicher Geltungsbereich

Aufgrund des § 21 Abs. 3 sind Einkünfte aus VuV nur nach § 21 zu versteuern, wenn sie nicht zu einer anderen Einkunftsart gehören (s. näher Anm. 255 ff.).

**Körperschaftsteuer:** Nach § 8 Abs. 1 KStG können auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen Einkünfte aus VuV beziehen. Sind die Körperschaften nach den Vorschriften des HGB aber zur Führung von Büchern verpflichtet, gehören diese Einkünfte stets zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

**Auslandsbeziehungen:** s. Anm. 14.

**Nutzungswertbesteuerung:** Zum sachlichen Geltungsbereich der Nutzungswertbesteuerung nach Abs. 2 s. Anm. 213 ff.

**Nutzung durch Vermietung und Selbstnutzung:** Eine Wohnung kann während eines Jahres zeitweise vermietet und zeitweise selbst genutzt werden, so daß die Frage zu entscheiden ist, ob und inwieweit Abs. 1 oder Abs. 2 (evtl. für VZ bis 1986 § 21 a) anzuwenden ist. Ebenso ist zwischen der Anwendung beider Vorschriften zu unterscheiden, wenn einzelne Räume einer Wohnung selbst genutzt und andere (zB an den Lebensgefährten) vermietet werden; s. hierzu unten Anm. 70 und 76.

11 Einstweilen frei.

12

### II. Persönlicher Geltungsbereich

**Natürliche Personen:** Einkünfte aus VuV können einzelne natürliche Personen oder auch eine Mehrheit von Personen (zB Miterben einer ungeteilten Erbengemeinschaft, mehrere Bruchteilseigentümer, Gesellschafter einer Personengesellschaft) erzielen. Zur Ermittlung der von einer Personenmehrheit bezogenen Einkünfte s. Anm. 30.

Beschr. stpfl. Personen beziehen nur steuerbare Einkünfte aus VuV, wenn die Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 6 vorliegen; s. Anm. 14.

**Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen:** s. Anm. 10.

13 Einstweilen frei.



### III. Geltung bei Auslandsbeziehungen

14

**Vermögen im Ausland:** Unbeschr. stpfl. Personen haben Einkünfte aus VuV grds. auch dann nach Abs. 1 und Abs. 2 zu versteuern, wenn das Vermögen (zB das Grundstück oder der Sachinbegriff) im Ausland belegen ist (zB BFH v. 22. 1. 80 VIII R 134/78, BStBl. II S. 447; v. 24. 9. 85 I R 143/83, BStBl. II 1986 S. 287; v. 24. 9. 85 IX R 39/80, BFH/NV 1986 S. 337; v. 19. 9. 90 IX R 72/85, BFH/NV 1991 S. 369). Etwas anderes kann gelten, wenn sich dies aus DBA ergibt (vgl. Einf. ESt. Anm. 145 f.); durch DBA kann bei VuV des im Ausland belegenen Grundbesitzes die Besteuerung entweder ausschließlich dem Belegenheitsstaat oder aber zusätzlich der Bundesrepublik Deutschland (mit Anrechnung der Steuern des Belegenheitsstaats) zugewiesen sein. Zur Besteuerung des im Ausland belegenen Grundbesitzes s. MEERMANN, StBp. 1986 S. 49. Nach näherer Maßgabe des § 2 a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a und b dürfen Verluste aus VuV von unbeweglichen Vermögensgegenständen oder von Sachinbegriffen – sofern sie im Ausland belegen sind – sowie aus VuV von Schiffen – sofern diese nicht der inländischen Besteuerung unterliegen – nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden; die Verluste dürfen auch nicht nach § 10 d abgezogen werden.

Erzielen beschr. stpfl. KapGes. inländische Einkünfte aus VuV iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6, so ist bei der Ermittlung dieser Einkünfte § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vGA mindern die Einkünfte nicht) anzuwenden (BFH v. 21. 12. 94 I R 65/94, FR 1995 S. 476).

**Beschränkte Steuerpflicht:** Beschr. stpfl. Personen haben Einkünfte aus VuV im Inland nur zu versteuern, wenn es sich um inländische Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6 handelt; s. hierzu die Erläuterungen zu § 49.

**Einschränkung des Verlustausgleichs und Verlustabzugs:** s. Anm. 23.

### IV. Anwendung im Beitrittsgebiet

15

Durch das Einigungsvertragsgesetz v. 23. 9. 90 und die Vereinbarung v. 18. 9. 90 (BGBl. II S. 885; BStBl. I S. 654) ist das EStRecht der Bundesrepublik Deutschland im Beitrittsgebiet (Gebiet der ehemaligen DDR) ab. 1. 1. 91 in Kraft getreten (s. Dok. 1 Anm. 431), also auch § 21.

**Rechtslage bis zum VZ 1990:** Bis zum 31. 12. 90 galt § 21 EStG-DDR v. 18. 9. 70 (GBl. DDR I S. 362) iVm. §§ 17–22 der Besteuerungsrichtlinie v. 24. 8. 79 (GBl. DDR Sonderdruck 1016). Der Wortlaut des § 21 EStG-DDR v. 18. 9. 70 entsprach dem Wortlaut des § 21 EStG 1934 mit Ausnahme des § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG-DDR, in dem als Beispiele für die überlassenen Rechte nur die gewerblichen Urheberrechte und gewerblichen Erfahrungen genannt waren. § 22 der Besteuerungsrichtlinie wurde mit Wirkung v. 1. 7. 90 durch § 20 Abs. 3 StAnpG-DDR aufgehoben.

Einstweilen frei.

16

## E. Verhältnis des § 21 zu anderen Vorschriften

### I. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten

#### 17 1. Verhältnis zu Gewinneinkünften

Das Verhältnis zu den Gewinneinkünften wird durch den in Abs. 3 geregelten Subsidiaritätsgrundsatz bestimmt. Danach sind Einkünfte der in Abs. 1 und 2 bezeichneten Art Einkünften aus anderen Einkunftsarten (hier §§ 13, 15 und § 18) zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören (s. Anm. 255 ff.). Sofern sich die Wohnung des Stpfl. am 31. 12. 86 im Betriebsvermögen seines meist land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (in Ausnahmefällen auch im Betriebsvermögen seines Gewerbebetriebs oder des der selbst. Arbeit dienenden Vermögens) befunden hat, gilt eine Übergangsregelung (§ 52 Abs. 15 und 21) bis zum 31. 12. 98 (s. Anm. 174 ff.).

**Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:** s. § 13 Anm. 30 ff.

**Einkünfte aus Gewerbebetrieb:**

► *Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2:* Werden Grundstücke oder andere Wirtschaftsgüter iSd. Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 vermietet oder verpachtet und gehören sie zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs, so erzielt der Betriebsinhaber aus der Vermietung oder Verpachtung gewerbliche Einkünfte; nach Abs. 3 haben die gewerblichen Einkünfte Vorrang vor den Einkünften aus VuV (s. Anm. 263).

► *Abs. 1 Nr. 3:* Die zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten und anderen Wirtschaftsgütern iSd. Abs. 1 Nr. 3 (zB Erfindungen) führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, sofern diese Wirtschaftsgüter dem Gewerbebetrieb dienen und deshalb Betriebsvermögen sind (BFH v. 11. 9. 69 IV R 160/67, BStBl. II 1970 S. 371; FG München v. 25. 1. 57, EFG S. 366, rkr.).

**Einkünfte aus selbständiger Arbeit:** Zur zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten (§ 21 Abs. 1 Nr. 3) s. Anm. 111 und 265 sowie § 18 Anm. 21 f.

18 Einstweilen frei

#### 2. Verhältnis zu Überschusseinkünften

#### 19 a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Aufgrund des Subsidiaritätsgrundsatzes (s. Anm. 17 und 255 ff.) haben die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Vorrang vor den Einkünften aus VuV. Der ArbG kann dem ArbN eine Wohnung aus Anlaß des Dienstverhältnisses unentgeltlich oder verbilligt (s. § 19 Anm. 46 ff., 175 ff. und 195 ff.; BFH v. 4. 11. 94 VI R 81/93, BStBl. II 1995 S. 338; BMF v. 28. 4. 95, FR S. 485) oder ohne Veranlassung durch das Dienstverhältnis ausschließlich aufgrund eines Mietverhältnisses überlassen. Zur Abgrenzung von Vergütungen für Arbeitnehmererfindungen, die zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit rechnen, von den Einkünften nach Abs. 1 Nr. 3 s. Anm. 111.

#### 20 b) Einkünfte aus Kapitalvermögen

Nach Abs. 3 sind Einkünfte aus VuV gem. Abs. 1 und 2 den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören. Jedoch hat nach der ausdrücklichen Regelung des § 20 Abs. 3 die Besteuerung nach § 21 Vorrang vor der Besteuerung nach § 20; s. auch Anm. 255. Praktisch wird eine

Konkurrenz zwischen beiden Einkunftsarten nur selten vorkommen, weil sie sich in den weitaus meisten Fällen begrifflich gegenseitig ausschließen.

**Rückständige Mietforderungen:** Zinsen aus rückständigen Mietforderungen sind uE keine Einkünfte nach Abs. 1, weil sie nicht für die Überlassung der Nutzung der in Abs. 1 genannten Gegenstände geleistet werden (s. auch § 20 Anm. 404; aA SCHMIDT/DRENSECK XIV. § 21 Rz. 65 „Verzugszinsen“). Sie sind nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 zu versteuern, weil sie als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung von Kapitalvermögen gewährt werden.

**Kapitalvermögen, das aus Einnahmen iSd. Abs. 1 gebildet wurde:** Die Zinsen aus solchem Vermögen erfüllen uE nicht die Voraussetzungen des Abs. 1; sie sind nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 zu versteuern (s. § 20 Anm. 40; aA offenbar Urteilsanm. in HFR 1983 S. 272).

**Instandhaltungsrücklagen einer Wohnungseigentümergeinschaft:**

Nach R 161 Abs. 2 EStR 1993 gehören Zinsen, die Beteiligte einer Wohnungseigentümergeinschaft aus der Anlage einer Instandhaltungsrücklage erzielen, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (str., soweit die Eigentumswohnung vermietet ist; s. hierzu HORLEMANN, DStZ 1990 S. 442 mwN).

**Bausparguthaben:** Zinsen für Bausparguthaben sind entgegen früherer Rspr. (zB BFH v. 5. 72 VI R 87/69, BStBl. II S. 732; FG Köln v. 6. 10. 82, EFG 1983 S. 226, rkr.) den Einkünften aus VuV zuzurechnen und als Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 anzusehen, wenn sie in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Hauses stehen. Das ist dann anzunehmen, wenn alleiniger Zweck des Abschlusses des Bausparvertrags die Erlangung eines Baudarlebens und die Verwendung der Mittel zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist; die Zinsen sind in diesem Falle nach Meinung des BFH nicht als Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 zu versteuern, weil gem. § 20 Abs. 3 die Besteuerung nach § 21 Vorrang vor der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 hat.

BFH v. 9. 11. 82 VIII R 188/79, BStBl. II 1983 S. 172; v. 9. 11. 82 VIII R 198/81, BStBl. II 1983 S. 297; v. 8. 2. 83 VIII R 163/81, BStBl. II S. 355; ebenso H 161 EStH 1994; LÜCK, DStZ 1983 S. 283, und – wenn auch differenzierend – BETHMANN, DStR 1983 S. 159). Entsprechendes gilt in den Fällen des Abs. 2 nach dem BMF-Schreiben v. 28. 2. 90 (BStBl. I S. 124) für die VZ nach 1986, sofern der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus weiterhin nach § 52 Abs. 21 Satz 2 zu versteuern ist. Wird das Bausparguthaben aber zur Finanzierung von Wohneigentum verwendet, das in den VZ nach 1986 nicht oder nicht mehr der Nutzungswertbesteuerung unterliegt, so sind die Bausparzinsen Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7; das kann ausnahmsweise anders sein, wenn das Bausparguthaben über einen sog. Auffüllungskredit fremdfinanziert wird (BFH v. 8. 12. 92 VIII R 78/89, BStBl. II 1993 S. 301). Die Zinsen für ein Guthaben des Ehegatten auf seinem Bausparvertrag werden nicht dadurch zu Einkünften aus VuV, daß der Zuteilungszeitpunkt des Bausparvertrags als Fälligkeitszeitpunkt des vom anderen Ehegatten zu zahlenden Kaufpreises für eine von diesem angeschaffte Immobilie vereinbart ist (FG Ba.-Württ. v. 9. 2. 95, EFG S. 669, NZB eingel., BFH-Az. VIII B 41/95).

Gegen die Auffassung, daß Bausparzinsen Einnahmen der Einkunftsart VuV sein können, bestehen Bedenken, weil uE solche Zinsen kein Entgelt für die Überlassung der Nutzung von Grundstücken sind (s. auch § 20 Anm. 404; anders aber hier § 21 a Anm. 136). Gegen die neuere Rspr. des BFH: SÖFFING, Anm. zu BFH VIII R 188/79 in StRK-Anm. EStG § 21 a R. 1; MITTMANN, FR 1983 S. 344; zu Folgerungen aus der Rspr. SIEVERSEN, BB 1983 S. 1788. BFH VIII R 188/79 aaO stellt für die Annahme von Einkünften aus VuV darauf ab, daß die Guthabenzinsen „in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Hauses“ stehen; danach sind uE Zinsen auf ein Bausparguthaben nicht mehr nach Abs. 1 Nr. 1, sondern nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 zu versteuern, wenn der Erwerb oder Bau

eines Hauses (und damit die Erzielung von Einkünften aus VuV) zeitlich nicht absehbar ist.

**Verpfändung von Vermögen für Bauzwecke:** Kapitalvermögen (zB Wertpapiervermögen) kann durch Verpfändung der Finanzierung eines Bauvorhabens dienen. In diesem Fall sind uE die Grundsätze der BFH-Urt. VIII R 163/81 aaO und VIII R 188/79 aaO nicht anzuwenden, so daß die Zinsen auf das Kapitalvermögen auch dann den Einkünften gem. § 20 Abs. 1 zuzurechnen sind, wenn später aus dem fertiggestellten Gebäude Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden (glA SÖFFING, Deutscher Steuerberatertag 1983 S. 86).

**Kaufpreisrückstände:** Wird ein Grundstück, aus dem der Eigentümer Einkünfte aus VuV erzielt hat, veräußert und wird der Kaufpreis verspätet gezahlt, so sind die Verzugszinsen Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7, weil sie für die Überlassung von Kapital und nicht für die Überlassung des Grundbesitzes zur zeitweiligen Nutzung geleistet worden sind (FG Rhld.-Pf. v. 11. 4. 84, EFG S. 612, rkr.). Das gleiche gilt bei Vereinbarung einer Stundung des Kaufpreises gegen Zinszahlung. Dagegen hat der BFH (Urt. v. 22. 1. 94 IX R 57/89, BFH/NV 1995 S. 106) Einnahmen aus VuV in einem Fall angenommen, in dem der Verkäufer eines Hauses schon im Kaufvertrag festlegte, daß der Kaufpreis unmittelbar zur Ablösung von Krediten für ein selbstgenutztes weiteres Haus, dessen Nutzungswert der Verkäufer zu versteuern hatte, zu verwenden war; gleichzeitig erkannte der BFH in Höhe der Schuldzinsen Werbungskosten an.

**Prozeßzinsen auf erstattete Grunderwerbsteuer** sind Einnahmen aus Kapitalvermögen und keine Einnahmen aus VuV, weil die erzwungene Kapitalüberlassung an das FA keine Maßnahme des Eigentümers für eine Kreditbeschaffung zwecks Erzielung von Einkünften aus VuV darstellt (BFH v. 8. 4. 86 VIII R 260/82, BStBl. II S. 557).

**Verdeckte Gewinnausschüttungen:** Überläßt eine KapGes. ihrem Gesellschafter eine Wohnung unentgeltlich oder verbilligt, kann darin eine vGA mit der Folge liegen, daß der Gesellschafter Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder – wenn seine Beteiligung zum BV gehört – Gewinneinkünfte erzielt; in einem solchen Fall sind die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1 nicht erfüllt, weil der Gesellschafter eine Gegenleistung erbringt (vgl. BFH v. 16. 12. 92 I R 32/92, BStBl. II 1993 S. 399).

**Nutzung einer Wohnung als Darlehensentgelt:** Überläßt ein Schuldner (Hypothekenschuldner) zur Abgeltung der Zinsen eine Wohnung im eigenen Haus, so gehört der Nutzungswert beim Gläubiger zu dessen Einkünften aus Kapitalvermögen (s. § 20 Anm. 354). Die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 sind wegen der Gegenleistung des Gläubigers nicht erfüllt; aA SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 1988 S. 134: Nutzungsrechte sind keine Entgelte iSd. § 20 Abs. 1.

## 21 c) Sonstige Einkünfte

**Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen:** Einnahmen aus VuV werden idR wiederkehrend gezahlt, wenn dies Abs. 1 auch nicht zwingend erfordert (s. Anm. 86 „Einmalzahlungen“). Zur Abgrenzung der Einnahmen aus VuV von den wiederkehrenden Bezügen s. Anm. 255 und § 22 Anm. 111 und 200 „Mietzahlungen“.

**Einkünfte aus sonstigen Leistungen iSd. § 22 Nr. 3:** Einkünfte aus VuV liegen nur vor, wenn die in Abs. 1 Nr. 1 bis 3 genannten Gegenstände vermietet, verpachtet oder zeitlich begrenzt zur Nutzung überlassen werden. Da die Be-

steuerung nach Abs. 1 Vorrang vor der Besteuerung nach § 22 Nr. 3 hat, erfaßt die letztgenannte Vorschrift nur die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung der nicht in Abs. 1 Nr. 1 bis 3 aufgeführten Gegenstände. Das sind insbes. bewegliche Sachen, die keine Sachinbegriffe sind; s. Anm. 255 sowie § 22 Anm. 255 und Anm. 270 „Vermietungen“.

## II. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

### 1. Verhältnis zur Liebhaberei (§ 2 Abs. 1)

22

**Schrifttum bis 1989:** s. § 2 Anm. 446.

**Schrifttum ab 1990:** SCHUCK, Veranlassung als Kriterium der Liebhaberei, DStR 1990 S. 975; GRUBE, Rechtfertigen Werbungskostenüberschüsse die Annahme von Liebhaberei?, DStR 1991 S. 220; LEU, „Liebhaberei“ bei den Einkünften aus VuV, DStR 1991 S. 232; SCHWARZ, Liebhaberei im Bereich der Einkünfte aus VuV, DStR 1991 S. 401; STUHRMANN, Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus VuV, DStR 1992 S. 1125; DERS., Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 23. 7. 1992, DStR 1992 S. 1132; WEBER-GRELLET, Wo beginnt die Grenze zur Liebhaberei?, DStR 1992 S. 561 und 602; BRANDENBERG, Liebhaberei aus VuV, NWB F. 3 S. 8399; HORLEMANN, Verluste bei der Vermietung von Immobilien, DStZ 1993 S. 38.

Bei der VuV von Grundbesitz kann die Einkünfteerzielungsabsicht fehlen und damit eine estl. unbeachtliche Liebhaberei vorliegen; s. hierzu grds. § 2 Anm. 350 ff. Zur Liebhaberei bei Einkünften aus VuV s. ausführlich § 2 Anm. 446 sowie Anm. 450 (ABC).

#### **Selbstnutzung:**

► *Nutzungswertermittlung pauschal:* Nutzt ein Stpfl. seine eigene Wohnung (insbesondere sein Einfamilienhaus oder seine Eigentumswohnung) selbst und ist der Nutzungswert iSd. Abs. 2 Satz 1 erste Alt. noch nach § 21 a pauschal zu ermitteln (s. zum Wegfall der Nutzungswertbesteuerung ab VZ 1987 Anm. 179 ff.), so ist nach BFH v. 25. 6. 91 IX R 163/84 (BStBl. II 1992 S. 23) eine Anwendung des Grundsatzes der Liebhaberei „von vornherein ausgeschlossen“, weil sich in diesem Fall grds. kein negativer Nutzungswert ergibt (vgl. auch BFH v. 7. 6. 94 IX R 125/92, BFH/NV S. 885; s. hierzu auch GRUBE, DB 1991 S. 2220; DRENECK, FR 1992 S. 219).

Dies gilt nach BFH v. 25. 6. 91 aaO selbst dann, wenn wegen erhöhter Absetzungen Werbungskosten-Überschüsse entstanden sind; dies begründet der BFH mit dem durch die Gewährung der erhöhten Absetzungen verfolgten gesetzgeberischen Zweck. Entsprechende Grundsätze gelten, wenn es sich um eine Zweitwohnung handelt. Auch wenn in einem Zweifamilienhaus der Eigentümer eine Wohnung selbst nutzt und die zweite Wohnung (Einliegerwohnung) vermietet, ist die Einkünfteerzielungsabsicht grds. zu bejahen, sofern für die selbst genutzte Wohnung der Nutzungswert nach § 21 a pauschal ermittelt wird; dem steht nicht entgegen, daß für die vermietete Wohnung langfristig die Werbungskosten die Einnahmen übersteigen, weil in einem solchen Fall trotz längerer Verlustperioden nicht davon ausgegangen werden kann, daß der Stpfl. die verlustbringende Tätigkeit durch Vermietung der zweiten Wohnung nur aus im Bereich seiner privaten Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt (BFH v. 8. 11. 93 IX R 42/92, BStBl. II 1995 S. 102; v. 22. 3. 94 IX R 78/92, BFH/NV 1995 S. 99; s. hierzu OBERMEIER, NWB F. 2 S. 9129).

► *Nutzungswertermittlung nach der Überschufrechnung:* Auch wenn der Nutzungswert einer eigengenutzten Wohnung nach der Überschufrechnung zu bestimmen ist, nimmt der BFH an, daß im Regelfall selbst dann keine steuerbaren Einkünfte vorliegen, wenn über einen längeren Zeitraum Werbungskosten-Überschüsse entstehen (zB BFH v. 22. 10. 93 IX R 35/92, BStBl. II 1995 S. 98). Dies gilt aber

nur insoweit, als es sich bei der Wohnung im eigenen Haus um eine Hauptwohnung handelt. Anders ist es ferner nach BFH v. 25. 1. 94 IX R 139/92 (BFH/NV 1995 S. 11; s. auch Anm. in HFR 1994 S. 595), wenn Eltern ein ihnen gehörendes Einfamilienhaus so aufwendig umbauen, daß die von ihrem Kind zu zahlende Miete nicht einmal  $\frac{1}{3}$  der AfA und sonstiger Werbungskosten erreicht. Ebenso kann bei (teilweise) vermieteten Ferienhäusern Liebhaberei vorliegen, sofern neben Dauerverlusten allein Erholung und Freizeitgestaltung das Motiv für die Unterhaltung des Hauses sind (vgl. zuletzt BFH v. 7. 6. 94 IX R 125/92, BFH/NV S. 858).

**Vermietung:** Hat ein Stpfl. alle Wohnungen in einem Haus vermietet, geht die FinVerw. (BMF v. 23. 7. 92, BStBl. I S. 434) uE zu Recht davon aus, daß der Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht spricht (ebenso STUHRMANN, DStR 1992 S. 1125; vgl. auch FG Düss. v. 11. 11. 93, EFG 1994 S. 358, rkr.). Dieser Beweis kann entkräftet werden, wenn aufgrund objektiver Beweisanzeichen festgestellt wird, daß der Stpfl. das Gebäude in der Absicht angeschafft oder hergestellt hat, Steuervorteile in Anspruch zu nehmen und das Haus kurze Zeit danach zu veräußern, was zB bei Mietkauf-Modellen in Frage kommt (s. hierzu zB BFH v. 9. 2. 93 IX R 42/90, BStBl. II S. 658; v. 15. 9. 92 IX R 15/91, BFH/NV 1994 S. 301; BMF-Schreiben v. 23. 7. 92, BStBl. I S. 434). Ist eine Wohnung zu marktüblichen Konditionen vermietet, so begründet dies in aller Regel auch dann nicht die Annahme fehlender Einkünfteerzielungsabsicht, wenn sie ausschließlich oder so gut wie ausschließlich fremdfinanziert worden ist (FG Berlin v. 4. 10. 94, EFG 1995 S. 362, rkr.). Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei nachfolgender Eigennutzung s. OFD Düsseldorf v. 23. 1. 95 (FR S. 289).

► *Verzicht auf (langfristige) Vermietung:* Auch wenn ein Stpfl. Wohnungen leer stehen läßt, weil er das Gebäude verkaufen oder abreißen will, wird Einkünfteerzielungsabsicht nicht gegeben sein. Ebenso ist es, wenn der Eigentümer eine bezugsfertige Wohnung jahrelang in der Absicht leer stehen läßt, sie für unabsehbare Zeit weder zu vermieten noch selbst zu nutzen (BFH v. 19. 9. 90, IX R 5/86, BStBl. II S. 1030, in einem Fall, in dem der Eigentümer eines Zweifamilienhauses die Dachgeschoßwohnung nicht vermietet hatte). Die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt sogar dann, wenn der Stpfl. sich noch nicht entschieden hat, ob er „langfristig vermietet oder kurzfristig verkaufen will“ (BFH v. 30. 10. 90 IX R 92/89, BFH/NV 1991 S. 390; v. 2. 3. 91 IX R 69/89, BFH/NV 1992 S. 532; v. 9. 2. 93 aaO).

► *Beteiligung an Bauberrenmodell:* Liegen bei Beteiligung an einem Bauberrenmodell besondere Umstände vor, aus denen geschlossen werden kann, daß der Stpfl. sich die Möglichkeit verschafft hat, das Mietobjekt innerhalb einer bestimmten Frist, in der er einen Gesamtüberschuß nicht erzielen kann, zu verkaufen, ist die Einkünfteerzielungsabsicht zu verneinen; die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen dieser Absicht trägt dann im Zweifel der Stpfl. (BFH v. 14. 9. 94 IX R 71/93, BStBl. II 1995 S. 116; v. 14. 9. 94 IX B 97/93, DStR 1995 S. 90; s. hierzu DETERING/POHL, DStZ 1995 S. 361).

Ein Anzeichen dafür, daß der Stpfl. sich noch nicht endgültig entschlossen hat, ein Mietobjekt langfristig zu vermieten und so einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, ist bei Beteiligung an einem Bauberrenmodell anzunehmen, bei dem ein Initiator dem Stpfl. verspricht, das Mietobjekt innerhalb einer bestimmten Frist, in der planmäßig nur ein Werbungskostenüberschuß erwirtschaftet werden kann, zu einem Kaufpreis, der in etwa den Gesamtkosten entspricht oder sie sogar übersteigt, zurückzukaufen (Rückkaufgarantie); Entsprechendes gilt bei einer Verkaufsgarantie; Voraussetzung für die Indizwirkung des Rückkaufsangebots oder der Verkaufs-

garantie ist, daß diese auf Anregung des Stpfl. abgegeben worden sind oder daß sich aus anderen Umständen folgern läßt, daß diese für den Stpfl. bei seiner Entscheidung für oder gegen die Beteiligung an dem Bauherrenmodell bedeutsam waren (BFH v. 14. 9. 94 IX R 71/93 aaO; s. hierzu Anm. in StBp. 1995 S. 67). Das Rückkaufangebot hat für die Einkünfteerzielungsabsicht des Stpfl. nur dann Bedeutung, wenn feststeht, daß er das Angebot kannte (BFH v. 14. 9. 94 IX B 142/93, FR 1995 S. 58, mit Anm. DRENECK, FR 1995 S. 59); die Kenntnis des Angebots muß im Zweifel das FA beweisen (BFH v. 24. 1. 95 IX R 70/93, BStBl. II S. 460). Der Auffassung des BFH v. 14. 9. 94 IX B 97/93 aaO, daß es dabei auf die rechtliche Wirksamkeit des Rückkaufsangebots oder der Verkaufsgarantie nicht ankomme, kann uE nicht zugestimmt werden. Ist dem Stpfl. die rechtliche Unwirksamkeit bekannt, ist das Rückkaufsangebot oder die Verkaufsgarantie kein Anzeichen dafür, daß er die Absicht, positive Einkünfte zu erzielen, noch nicht gefaßt hat. Ein Indiz gegen die Einkünfteerzielungsabsicht kann auch vorliegen, wenn der Erwerber ein Entgelt dafür zahlt, daß sich der Verkäufer verpflichtet, innerhalb eines Zeitraums, in dem planmäßig nur ein Werbungskostenüberschuß erzielt wird, auf Verlangen des Erwerbers den Verkauf der Immobilie zu einem Betrag zu vermitteln, der dem vom Erwerber aufgewendeten Kaufpreis entspricht (BFH v. 14. 2. 95 IX R 95/93, BStBl. II S. 462).

Zu Werbungskostenüberschüssen und zur Einkünfteerzielungsabsicht s. auch Anm. 188, 231, 235, 250.

## 2. Verhältnis zu §§ 2 a, 10 e, 12, 24

23

**Verhältnis zu § 2 a:** § 2 a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a und b schränkt den Verlustausgleich und Verlustabzug ein, und zwar der Einkünfte aus VuV

- von unbeweglichem Vermögen und Sachinbegriffen, wenn diese Gegenstände in einem anderen Staat belegen sind,
- von Schiffen, wenn diese Einkünfte nicht tatsächlich der inländischen Besteuerung unterliegen.

**Verhältnis zu § 10 e:** Zum Verhältnis des Abs. 2 Satz 1 (Nutzungswertbesteuerung) zu § 10 e s. Anm. 217.

**Verhältnis zu § 12:** Zum Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zu § 12 s. ausführl. Anm. 218; s. auch § 12 Anm. 8.

**Verhältnis zu § 24 Nr. 3:** Nach § 24 Nr. 3 sind Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke (sowie Zinsen auf solche Nutzungsvergütungen) steuerbar. Soweit die Nutzungsvergütung für die zeitlich begrenzte Überlassung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücks geleistet wird, ist sie (bereits) nach Abs. 1 Nr. 1 zu versteuern. Abgesehen davon, daß § 24 Nr. 3 nicht nur Entgelte für die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung von Grundstücken erfaßt, liegt die Bedeutung der Vorschrift darin, daß die in ihr genannten Einkünfte gem. § 34 Abs. 2 Nr. 3 tarifbegünstigt besteuert werden.

## III. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen

24

**Verhältnis zu § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG:** Nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG sind ua. von der Umsatzsteuer befreit die VuV von Grundstücken und von Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten. Der Begriff der Vermietung idS ist ausschließlich nach bürgerlichem Recht zu beurteilen (BFH v. 25. 3. 71 V R 96/67, BStBl. II 1971 S. 473; v. 4. 12. 80 V R 60/79, BStBl. II 1981 S. 231; vgl. auch WENZEL in RAU/DÜRRWÄCHTER/FLICK/GEIST, UStG § 4 Nr. 12 Rz. 41). Entsprechendes gilt für den Begriff der Verpach-

tung. Der Begriff „Vermietung und Verpachtung“ iSd. Abs. 1 Nr. 1 ist umfassender; er erstreckt sich auch auf die Tatbestände, die nicht unter den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Miete und Pacht fallen; s. hierzu im einzelnen Anm. 57 ff.

**Verhältnis zu § 8 Nr. 7 und § 12 Abs. 2 Nr. 2 GewStG:** Die Hinzurechnung des Teilwerts von zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbekapital und der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für die Überlassung dieser Wirtschaftsgüter nach § 8 Nr. 7 GewStG zum Gewerbeertrag setzt voraus, daß die Wirtschaftsgüter aufgrund eines Rechtsverhältnisses überlassen worden sind, das seinem wesentlichen Inhalt nach einen Miet- oder Pachtvertrag iSd. bürgerlichen Rechts darstellt (so zB BFH v. 17. 1. 79 I R 31/76, BStBl. II 1980 S. 160; v. 9. 11. 83 I R 188/79, BStBl. II 1984 S. 149). Der Inhalt der Merkmale der VuV iSd. vorerwähnten gewerbesteuerlichen Vorschriften weicht damit von dem Begriff der VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 (s. hierzu unten Anm. 57 ff.) ab.

25–27 Einstweilen frei.

## F. Zurechnung der Einkünfte nach § 21 Abs. 1

**Schrifttum:** PLÜCKEBAUM, Persönliche Zurechnung von Einkünften aus VuV bei dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten, FR 1981 S. 181; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin, 1983; GILOY, Zur Zurechnung von gewerblichen und vermögensverwaltenden KG, BB 1987 S. 652; SCHOLTZ, Steuerliche Zurechnung von Einkünften bei Vereinbarungen unter nahen Angehörigen, NWB F. 3 S. 8073; HERRMANN, Die Zurechnung von Vermietungseinkünften und deren Verlagerung auf Angehörige und Gesellschafter, DB 1992 S. 2104.

28

### I. Allgemeine Grundsätze

Aus § 2 Abs. 2 folgt, daß Einkünfte demjenigen persönlich zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Erzielung der Einkünfte verwirklicht. Diese Voraussetzung erfüllt, wer eine Leistung iSd. Einkunftsarten bewirkt (s. hierzu grds. § 2 Anm. 125 ff.).

Danach erzielt Einkünfte aus VuV, wer die Leistung „Vermietung und Verpachtung“ iSd. Abs. 1 und 2 erbringt. Das ist in den Fällen des Abs. 1 derjenige, der die in dieser Vorschrift genannten Gegenstände anderen zur zeitlich begrenzten Nutzung gegen Entgelt überläßt. Demgemäß erbringt nach BFH v. 13. 5. 80 VIII R 63/79 (BStBl. II 1981 S. 295) eine Vermieterleistung, wer Vermieterpflichten nach § 535 BGB erfüllt, „wer also einem anderen (dem Mieter) den Gebrauch einer Sache auf Zeit gegen Entgelt gewährt“. Dies kann nur leisten, wer Träger der Rechte und Pflichten eines Vermieters oder Verpächters aus dem Rechtsverhältnis der Vermietung oder Verpachtung ist (BFH v. 26. 4. 83 VIII R 205/80, BStBl. II S. 502; v. 3. 12. 91 IX R 155/89, BStBl. II 1992 S. 459) oder wer – wie die Rspr. auch formuliert – die rechtliche oder tatsächliche Macht hat, die in Abs. 1 genannten Wirtschaftsgüter anderen entgeltlich auf Zeit zur Nutzung zu überlassen.

BFH v. 15. 4. 86 IX R 52/83, BStBl. II S. 605; v. 31. 10. 89 VIII R 210/83, BStBl. II S. 532, 533; v. 31. 10. 89 IX R 216/84, BStBl. II 1992 S. 506.

**Nutzungsüberlassung durch Nichteigentümer:** Die Macht, anderen die in Abs. 1 genannten Wirtschaftsgüter entgeltlich auf Zeit zur Nutzung zu überlassen, hat meist der (rechtliche oder wirtschaftliche) Eigentümer; ihm sind deshalb estl. idR auch die Einkünfte aus VuV zuzurechnen. Für die persönliche Zurech-



nung dieser Einkünfte ist jedoch nicht Voraussetzung, daß Eigentümer der überlassenen Gegenstände auch der Überlassende ist (BFH v. 3. 12. 91 aaO; v. 13. 10. 92 IX R 17/88, BFH/NV 1993 S. 227). So sind zB dem Untervermieter, der einen Wohnraum der von ihm gemieteten Wohnung vermietet, die Einkünfte aus der Untervermietung zuzurechnen (DÖLLERER, StbJb. 1984/85 S. 54, 63); Entsprechendes gilt für den Unterverpächter oder den, dem die Nutzung unentgeltlich überlassen wurde. Auch der Nießbraucher, Dauerwohnberechtigte oder Inhaber eines Ferienwohnrechts (s. SOMMER, BB 1988 Beilage 14 zu Heft 28), kann bei Vermietung Einkünfte aus VuV erzielen. Zur Vermietung von Gegenständen, die durch einen Nießbrauch oder andere Nutzungsrechte belastet sind, s. Anm. 35 und § 2 Anm. 201 ff.

**Berechtigung zur Nutzungsüberlassung:** Die Zurechnung der Einkünfte ist nicht davon abhängig, daß der Überlassende zur Nutzungsüberlassung berechtigt ist. Dem Untervermieter sind also zB die Einkünfte aus der Untervermietung auch dann zuzurechnen, wenn ihm im Mietvertrag mit dem Eigentümer die Untervermietung untersagt ist (STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, S. 29 f.). Gleiches gilt, wenn jemand Wohnungen vermietet, ohne als Eigentümer, Nießbraucher, Mieter oder in anderer Weise (zB durch Schenkung eines Grundstücks unter schuldrechtlich vereinbartem Vorbehalt der Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse, so FG Ba.-Württ. v. 19. 11. 82, EFG 1984 S. 29, rkr.) zur Vermietung berechtigt zu sein. Auch demjenigen, der Gegenstände (zB Sachinbegriffe iSd. Abs. 1 Nr. 2) auf unrechtmäßige Weise in Besitz genommen hat und sie ohne Berechtigung als Eigenbesitzer (§ 872 BGB) vermietet oder verpachtet, sind die Einnahmen aus der Vermietung oder Verpachtung zuzurechnen, wenn er Träger der Rechte und Pflichten aus dem Rechtsverhältnis der Vermietung oder Verpachtung ist (DÖLLERER aaO); s. auch § 2 Anm. 340 „Dieb“. Nur wenn Eltern ihren minderjährigen Kindern ein Nutzungsrecht (zB einen Nießbrauch) einräumen, verlangt die Rspr. für die Zurechnung der Vermietungseinkünfte bei den Kindern, daß das Nutzungsrecht rechtswirksam begründet worden ist (zB BFH v. 13. 5. 80 VIII R 63/79, BStBl. II 1981 S. 296; v. 13. 5. 80 VIII R 75/79, BStBl. II 1981 S. 297). Eine andere Frage ist, ob der Stpfl., der Gegenstände ohne Berechtigung vermietet, zB bei Schadensersatzzahlungen an den Berechtigten positive Einkünfte aus VuV erzielt.

*Eine Versteuerung des Nutzungswerts einer unentgeltlich überlassenen Wohnung* nach Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. erfolgt beim Nutzenden nach BFH v. 29. 11. 83 VIII R 215/79 (BStBl. II 1984 S. 366) und v. 29. 11. 83 VIII R 184/83 (BStBl. II 1984 S. 371) dagegen nur, wenn er die Wohnung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition innehat; dies folgert der BFH aus dem Begriffsmerkmal „unentgeltliche Wohnungsüberlassung“. Daraus kann nicht hergeleitet werden, daß die Einkünfte gem. Abs. 1 einem Stpfl. nur zugerechnet werden können, wenn er zur entgeltlichen Nutzungsüberlassung an einen anderen berechtigt ist. Zur Besteuerung der Einkünfte iSd. Abs. 2 s. im übrigen Anm. 242 ff.

Einstweilen frei.

29

## II. Zurechnung bei Personenmehrheit

30

**Miteigentümer:** Gehören ein Grundstück oder andere Gegenstände iSd. Abs. 1 mehreren Personen gemeinschaftlich als Miteigentümer gem. § 741 ff. BGB (Bruchteilseigentümer), so sind ihnen die Einkünfte aus VuV zuzurechnen, wenn sie den Tatbestand der Erzielung der Einkünfte gemeinsam verwirklichen (BFH v.

18. 11. 80 VIII R 194/78, BStBl. II 1981 S. 510, 513; v. 7. 10. 86 IX R 167/83, BStBl. II 1987 S. 322; v. 31. 3. 92 IX R 245/87, BStBl. II S. 891). Dh. also, die Miteigentümer müssen gemeinschaftlich Träger der Rechte und Pflichten aus dem Miet- oder Pachtverhältnis sein. Der gemeinsamen Einkünfteerzielung durch die Miteigentümer steht nicht entgegen, daß ein Miteigentümer nach außen allein die Vermietungstätigkeit ausübt (BFH v. 7. 10. 86 aaO). Zu Recht hat jedoch das FG Düss. v. 24. 8. 89 (EFG 1990 S. 471, rkr.) in einem Fall, in dem ein Miteigentümer vereinbarungsgemäß allein die Mieten bezieht und auch allein sämtliche Kosten des gemeinschaftlichen Grundstücks trägt, um es in einen vermietungsfähigen Zustand zu versetzen und es für sich als Einkunftsquelle zu erhalten, die Einkünfte aus VuV allein diesem Miteigentümer zugerechnet, und zwar unabhängig davon, daß der andere Miteigentümer ein naher Angehöriger war.

**Gesamthänderisches Eigentum:** Auch wenn mehrere Personen sich zu einer Personengesellschaft zusammenschließen und ihnen ein Grundstück gesamthänderisch gehört, sind die Einkünfte aus VuV des Grundstücks den Gesellschaftern zuzurechnen, wenn sie „in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit den Tatbestand der Einkunftsart verwirklichen“ (BFH v. 15. 4. 86 IX R 69/81, BStBl. II S. 792; v. 7. 10. 86 aaO; v. 7. 4. 87 IX R 103/85, BStBl. II S. 707; v. 9. 4. 91 IX R 78/88, BStBl. II S. 809). Die Gesamthänder erzielen also Einkünfte aus VuV, sofern die Personengesellschaft Träger der Rechte und Pflichten aus dem Miet- oder Pachtvertrag ist. Entsprechendes gilt für andere Gesamthänderschaften, zB Erbengemeinschaften (BMF v. 11. 1. 93, BStBl. I S. 62 Tz. 6; s. auch Anm. 300 „*Erbengemeinschaft und ihre Auseinandersetzung*“). Im Urteil v. 15. 4. 86 aaO hat der BFH in einem Fall, in dem eine GbR zwischen Eltern und Kindern vereinbart wurde, darauf hingewiesen, daß die Gesamthänder nur dann die Einkünfte aus VuV gemeinschaftlich erzielen, wenn der Vertrag tatsächlich durchgeführt worden ist (s. auch Urteilsanm. in HFR 1987 S. 17). Dies entspricht der stRspr. zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (zB BFH v. 25. 6. 84 GrS 4/82, BStBl. II S. 751, 769; v. 10. 11. 87 VIII R 166/84, BStBl. II 1989 S. 758). Ein Gesellschaftsvertrag zwischen nahen Angehörigen ist zB tatsächlich nicht durchgeführt, wenn die Überschüsse nicht entsprechend der Vereinbarung verteilt werden. Zum Handeln eines Gesamthänders als verdeckter (stiller) Stellvertreter für die anderen Gesamthänder s. Anm. 33. Sollte das UrT. des IX. Senats des BFH v. 15. 4. 86 aaO so zu verstehen sein, daß der IX. Senat bei mittelbarer Stellvertretung durch einen Gesamthänder nicht maßgeblich auf das Innenverhältnis abstellt („an der gemeinsamen Einkunftszielung . . . ändert sich . . . nichts, wenn ein Miteigentümer nach außen allein die Vermietungstätigkeit ausübt, solange er dies im Namen der Hausgemeinschaft tut und hierzu bevollmächtigt ist“), so kann dem uE nicht gefolgt werden (s. auch PAUS, DStZ 1987 S. 519).

**Nießbrauch am Gesellschaftsanteil:** Ist ein Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil bestellt, erzielt der Nießbraucher nur dann Einkünfte aus VuV, wenn ihm eine Stellung eingeräumt ist, die der eines Gesellschafters entspricht; nur dann kann er gemeinschaftlich mit den anderen Gesellschaftern den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklichen (BFH v. 9. 4. 91 aaO). Aus diesem Grund kann bei Vereinbarung eines Nießbrauchs am Gewinnstammrecht eines Gesellschaftsanteils – unterstellt man, daß dies bürgerlich-rechtlich möglich ist – der Nießbraucher keine Einkünfte aus VuV erzielen (BFH v. 9. 4. 91 aaO).

**GbR durch Eigentümer und Grundstücksverwalter:** Bilden Eigentümer und Grundstücksverwalter eine GbR, so beziehen beide gemeinsam nur Einkünfte aus VuV, wenn sie gemeinsam als Vermieter (Verpächter) aufgetreten sind oder

wenn die GbR die Einkünfte aus VuV in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit erzielt hat (FG Rhld.-Pf. v. 28. 5. 93, EFG 1994 S. 153, rkr.).

**Einkünfteanteile der Berechtigten:** Die Einkünfte einer Miteigentümergeinschaft (Bruchteilsgemeinschaft) oder gesamthänderisch verbundenen Personmehrheit aus VuV sind zunächst auf der Ebene der Gemeinschaft oder Personengesellschaft zu ermitteln (BFH v. 7. 10. 86 aaO mwN). Die Anteile an den Einkünften sind den Berechtigten grds. nach den getroffenen Vereinbarungen zuzurechnen, wenn diese ihren Grund im Gemeinschaftsverhältnis haben; anderenfalls ist das Verhältnis der nach bürgerlichem Recht (zB §§ 743 und 748 BGB) anzusetzenden Anteile maßgebend (BFH v. 27. 6. 78 VIII R 168/73, BStBl. II S. 674; v. 7. 10. 86 aaO; BMF v. 11. 1. 93, BStBl. I S. 62 Tz. 6 zur Erbengemeinschaft). Vereinbarungen der Beteiligten sind nach den Grundsätzen des § 12 Nr. 2 der Verteilung der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten nicht zugrunde zu legen, wenn sie durch Unterhaltsbedürfnisse und andere private Erwägungen veranlaßt sind (BFH v. 15. 4. 86 aaO; v. 22. 3. 94 IX R 28/91, BFH/NV 1995 S. 16) und sie in Gestaltung und Durchführung nicht dem entsprechen, was zwischen Fremden üblich ist (BFH v. 31. 3. 92 aaO). Vereinnahmt einer der Berechtigten eigenmächtig Mieteinnahmen, ohne sie den anderen Berechtigten entsprechend der Vereinbarung anteilig zu überlassen, so ist dies nach Auffassung des IX. Senats des BFH (Urt. v. 20. 12. 94 IX R 122/92, BStBl. II 1995 S. 534) für die estl. Zurechnung ohne Belang; anders soll es sein, wenn die Einnahmen wegen mangelnder Erfüllungswirkung oder wegen rechtswidriger Verwendung des vermieteten Gegenstands keine gemeinschaftlichen Einkünfte darstellen (FG Düss. v. 25. 6. 93, EFG 1994 S. 104, rkr.). Auch ein Werbungskostenabzug kommt nach BFH v. 20. 12. 94 aaO nicht in Frage. Dagegen hat der IV. Senat des BFH (Urt. v. 22. 9. 94 IV R 41/93, FR 1995 S. 372) zur Veruntreuung von betrieblichem Gesellschaftsvermögen durch einen Gesellschafter entschieden, daß der Verlust dem geschädigten Gesellschafter zuzurechnen ist, wenn er keinen werthaltigen Schadensersatzanspruch erlangt. Entsprechendes muß uE bei den Einkünften aus VuV gelten (GROH, FR 1995 S. 544); s. zur Verteilung der Einkünfte näher § 2 Anm. 166 f. und insbes. § 9 Anm. 50.

Einstweilen frei.

31

### III. Zurechnung bei Stellvertretung und Treuhandverhältnissen

#### 1. Unmittelbare Vertretung

32

Bei unmittelbarer (offener) Vertretung wird die Leistung „Vermietung und Verpachtung“ durch einen Stellvertreter im Namen und für Rechnung des Vertretenen bewirkt. Die Einkünfte sind deshalb grds. dem Vertretenen zuzurechnen (s. § 2 Anm. 126 und 340, „Stellvertretung“); er ist in diesem Fall Träger der Rechte und Pflichten des Vermieters oder Verpächters aus dem Miet- oder Pachtverhältnis.

#### 2. Mittelbare Vertretung/Treuhandverhältnisse

33

**Schrifttum:** s. § 2 Anm. 340 „Treuhand“.

LANG/SEER, Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen, FR 1992 S. 364; HEIDNER, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Herne/Berlin 1994; DERS., Treuhandverhältnisse im EStRecht, NWB F. 3 S. 9417; SPINDLER, Zur Einkünftezu-

rechnung bei geschlossenen Immobilienfonds mit Treuhänder und zur Begrenzung des Verlustabzugs nach § 15a EStG bei den Einkünften aus VuV, WPg. 1995 S. 203.

Ungeklärt ist, wem beim Handeln im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung (mittelbare, stille oder verdeckte Vertretung) – hierzu gehören auch die Fälle der Treuhandverhältnisse – die Einkünfte aus VuV zuzurechnen sind. Allgemein wird die Auffassung vertreten, daß für die Zurechnung der Einkünfte bei Einschaltung Dritter das Innen- und nicht das Außenverhältnis maßgebend ist; s. näher § 2 Anm. 130, 132, 340 „Treuhand“. Dies hat der BFH – wenn auch nicht uneingeschränkt – insbes. bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb bejaht (zB BFH v. 25. 6. 84 GrS 4/82, BStBl. II S. 751, 768, 769; v. 21. 4. 88 IV R 47/85, BStBl. II 1989 S. 722, 725; v. 25. 2. 91 GrS 7/89, BStBl. II S. 691, 700). Dagegen hat der IX. Senat des BFH in den Urteilen v. 3. 12. 91 IX R 155/89 (BStBl. II 1992 S. 459) und IX R 10/87 (BFH/NV 1992 S. 663) für die Zurechnung der Einkünfte aus VuV im Fall einer Unterbeteiligung an einer PersGes. maßgeblich auf das Außenverhältnis abgestellt. Er hat entschieden, daß ein Unterbeteiligter einer PersGes. dann keine Einkünfte aus VuV erziele, wenn er nicht nach außen hin in Erscheinung trete und der Hauptbeteiligte ihn nur auf schuldrechtlicher Grundlage am Überschuß und Auseinandersetzungsguthaben beteilige und ihm nur in bestimmten Gesellschaftsangelegenheiten Mitwirkungsrechte einräume (zustimmend HERRMANN, DB 1992 S. 2104); der Unterbeteiligte sei in einem solchen Falle nicht Träger der Rechte und Pflichten aus dem Miet- und Pachtverhältnis; die entgegenstehende Rspr. zur Unterbeteiligung an PersGes. mit Einkünften aus Gewerbebetrieb könne keine Anwendung finden.

**Treuhandverhältnisse bei Immobilienfonds:** Mit Ur. v. 27. 1. 93 IX R 269/87 (BStBl. II 1994 S. 615) hat der IX. Senat in einem Fall, in dem eine Gesellschaft als Treuhänderin einen abgeschlossenen Immobilienfonds gründete und im eigenen Namen, aber für Rechnung des Fonds Grundstücke kaufte, sie mit Wohnungen bebaute und diese vermietete, grds. anerkannt, daß estl. die Einkünfte aus VuV den Treugebern zugerechnet werden können; er hat dies allerdings dahingehend eingeschränkt, daß eine Zurechnung beim Treugeber nur in Frage komme, wenn dieser das Treuhandverhältnis beherrsche und der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handle (hierzu WOLLNY, BB 1993 S. 1717; SPINDLER, WPg. 1995 S. 203). Im Entscheidungsfall ergebe sich die Beherrschung durch die Treuhänderin daraus, daß sie das dem Fonds zuzuordnende Grundstück bestimmte, Bauplanung und Baufinanzierung in allen Einzelheiten festlegte und ein anderes Unternehmen mit der Erstvermietung beauftragte. Diese Maßnahmen seien abgeschlossen oder in die Wege geleitet worden, bevor die Treugeber dem Fonds beigetreten seien. Die Treugeber hätten auch nicht die Möglichkeit gehabt, das Treuhandverhältnis ohne wirtschaftliche Nachteile zu beenden. Die Treuhänderin habe wegen hoher Vergütungen für eigene Leistungen und wegen Beteiligung am Grundstückswert im Falle der Kündigung des Treuhandverhältnisses ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Durchführung des Projekts gehabt. Die Übertragung des Grundstücks auf die Treugeber bei Beendigung des Treuhandverhältnisses sei nicht gesichert gewesen.

► *Stellungnahme:* Gegen die Urteilsbegründung bestehen uE Bedenken. Entgegen wohl herrschender Auffassung (HEMMELRATH/BUSCH, DStR 1992 S. 1347; LANG/SEER, FR 1992 S. 637; PAUS, DStZ 1987 S. 519; FLEISCHMANN, DStR 1993 S. 828; FinSen. Berlin v. 15. 7. 87, DStR S. 663 = StEK EStG § 21 Nr. 208) stellt der IX. Senat zu sehr auf das Außenverhältnis und zu wenig auf das Innenverhältnis zwischen Treuhänder und Treugeber ab. Nach dem Innenverhältnis richtet sich, wer „Herr des Leistungsverhältnisses ist“, also die Leistung

bewirkt (§ 2 Anm. 130 und 132). Dabei kommt es, weil bei einer Vermietung oder Verpachtung durch eine PersGes. die Einkünfte den Gesellschaftern zuzurechnen sind, wenn sie die Voraussetzungen der Einkünfterzielung „in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit“ erfüllen, entgegen BFH v. 27. 1. 93 aaO uE darauf an, daß die Gesellschaft *in ihrer Gesamtheit* – und nicht der einzelne Gesellschafter – die Herrschaft im Leistungsverhältnis zum Mieter oder Pächter innehat, also zB Weisungen gegenüber dem Treuhänder erteilen kann (LANG/SEER aaO). Auch ist uE nicht entscheidend, daß hinsichtlich der Errichtung des später zu vermietenden Bauwerks vorformulierte Verträge vorliegen, auf deren Gestaltung die Gesellschafter keinen Einfluß mehr nehmen können; denn maßgebend für die Zurechnung der Einkünfte aus VuV sind die Rechtsbeziehungen hinsichtlich der Vermietung des Gebäudes und nicht hinsichtlich seiner Errichtung. Deshalb ist den einschränkenden Verwaltungsanweisungen des BMF (s. die folgenden Ausführungen) im Grundsatz zuzustimmen (s. hierzu auch FLEISCHMANN, DStR 1994 S. 1303).

► *Regelung durch FinVerm.*: Durch Schreiben v. 1. 9. 94 (BStBl. I S. 604) hat der BMF für die Zurechnung von Einkünften aus VuV für *alle* Treuhandverhältnisse im wesentlichen angeordnet:

- Ist Gegenstand des Treuhandverhältnisses ein Grundstück oder ein Erbbaurecht, muß der Treugeber das Treugut dem Treuhänder übertragen oder die Auswahl des Treuguts mitbestimmen können. War das Grundstück bei Begründung des Treuhandverhältnisses schon erworben, genügt die Zustimmung des Treugebers.
- Vorformulierung des Treuhandvertrags schließt die Vermieterstellung des Treugebers nicht aus: Gleiches gilt für Bauverträge usw., die vor Vereinbarung des Treuhandverhältnisses geschlossen waren.
- Der stl. Anerkennung eines Treuhandverhältnisses steht es nicht entgegen, wenn die Kündigung des Treuhandvertrags für nicht länger als ein Jahr vertraglich ausgeschlossen ist und die Kündigungsfrist ebenfalls nicht mehr als ein Jahr beträgt.
- Voraussetzung für die stl. Anerkennung ist ferner, daß der Treugeber die Möglichkeit hat, das Treuhandverhältnis ohne erhebliche wirtschaftliche Nachteile zu beenden. Nach Beendigung des Treuhandverhältnisses muß der Treugeber über das Treugut frei verfügen können.
- Treugeber, deren Beteiligungen an einer vermietenden GbR von einem Beteiligungstreuhänder oder bei einer vermietenden KG von einem Treuhandkommanditisten treuhänderisch gehalten werden, entfalten Vermieterinitiative, wenn ihnen durch das Treuhandverhältnis die Mitwirkungs- und Kontrollrechte eines unmittelbar Beteiligten (§ 716 BGB, § 166 HGB) zustehen. Es reicht aus, wenn die Treugeber die jeweiligen Rechte rechtlich und tatsächlich wahrnehmen können, ohne sie auch auszuüben.
- Treuhandverhältnisse, bei denen der Treuhänder nach außen als Vermieter auftritt, sind unter dem Gesichtspunkt der Vermietungsinitiative stl. anzuerkennen, wenn der Treugeber im Innenverhältnis dem Treuhänder kraft des Treuhandvertrags konkrete Weisungen für Beginn, Ausgestaltung und Beendigung des Mietverhältnisses geben kann; dabei ist unschädlich, daß der Treugeber mit Begründung des Treuhandverhältnisses bereits abgeschlossenen Mietverträgen zustimmt.

*Übergangsregelung*: Im Schreiben v. 1. 1. 94 aaO hat der BMF bestimmt, daß, soweit die Anwendung zu einer Verschärfung der Besteuerung gegenüber der bisher geltenden Verwaltungspraxis führt, dieses Schreiben erstmals auf Immobilien-

fonds anzuwenden ist, für deren Anteile der Außenvertrieb nach dem 30. 11. 94 begonnen hat. Dies bedeutet, daß in allen anderen Fällen die FinVerw. noch nach den Anweisungen im Erlaß des FinSen. Berlin v. 15. 7. 87 (DStR S. 663 = StEK EStG § 21 Nr. 208), die bundesweit anzuwenden waren, verfährt (vgl. auch FLEISCHMANN, DStR 1994 S. 1303).

► *Einkünfte bei stl. Nichtanerkennung des Treuhandverhältnisses:* Erzielt der Treugeber keine Einkünfte aus VuV, sind die Einkünfte dem Treuhänder zuzurechnen. Der Treugeber hat uE in einem solchen Fall die Stellung eines Darlehensgebers oder stillen Gesellschafters mit Einkünften aus Kapitalvermögen (HERRMANN aaO; BIRKENFELD, BB 1983 S. 1086, 1089 unter Hinweis auf BFH v. 31. 3. 81 VIII B 53/80, BStBl. II S. 696, 699).

### 34 3. Vertretung von Kindern durch Eltern

Nach BFH v. 13. 5. 80 VIII R 63/79 (BStBl. II 1981 S. 295) sind minderjährigen Kindern, denen ein wirksames Nutzungsrecht (zB ein Nießbrauch) an einem bebauten Grundstück bestellt worden ist, die Einkünfte aus VuV nur zuzurechnen, wenn die Eltern die Mietverträge im Namen der Kinder abgeschlossen haben; dies hat seinen Grund darin, daß zur Vermeidung von Mißbräuchen die Verwaltung des eigenen Vermögens der Eltern von der Verwaltung des Vermögens der minderjährigen Kinder getrennt sein muß; s. hierzu § 2 Anm. 308 mwN.

### 35 IV. Einzelfälle der Zurechnung von Einkünften aus VuV

**Nießbrauch und andere Nutzungsrechte:** Wer ein Grundstück aufgrund eines Nießbrauchs oder eines anderen Nutzungsrechts vermietet oder verpachtet, kann Einkünfte aus VuV erzielen; s. hierzu § 2 Anm. 201 bis 330, insbes. Anm. 270 bis 276, 313 und 323. Mit Urtr. v. 18. 10. 90 IV R 36/90, BStBl. II 1991 S. 205 (s. hierzu Urteilsanm. in HFR 1991 S. 275; STÖCKER, DStZ 1991 S. 217) hat der BFH entschieden, daß regelmäßig ein Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO vorliegt, wenn Eltern ihren Kindern unentgeltlich einen zeitlich bis zum 27. Lebensjahr befristeten Nießbrauch (Zuwendungsnießbrauch) an einem Grundstück bestellen und das Kind das Grundstück anschließend an die Eltern zurückvermietet; dies hat zur Folge, daß nicht dem Kind, sondern den Eltern die Einkünfte aus der Vermietung zuzurechnen sind.

**Güterstand:** s. § 2 Anm. 181 ff. und 194.

**Rechtsnachfolge:** s. hierzu grds. § 2 Anm. 159 ff. IdR wird derjenige, der vom Rechtsvorgänger einen iSd. Abs. 1 vermieteten oder verpachteten Gegenstand erwirbt (zB durch Kauf, Schenkung oder Erbschaft), aufgrund der Rechtsnachfolge Träger der Rechte und Pflichten aus dem Miet- oder Pachtverhältnis; ihm sind damit auch die Einkünfte aus VuV zuzurechnen. Ist der Übergang der Rechte und Pflichten stl. nicht anzuerkennen, sind die Einkünfte aus VuV weiterhin dem Rechtsvorgänger zuzurechnen (BFH v. 8. 3. 94 IX R 37/90, BFH/NV S. 868).

**Vermietung und Verpachtung zwischen Eltern und Kindern:** s. hierzu Anm. 72 f.

36–37 Einstweilen frei.

## G. Ermittlung der Einkünfte

### I. Grundsatz

38

Die Einkünfte aus VuV sind nach § 2 Abs. 3 Nr. 2 nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a) zu ermitteln; für den Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen und des Abflusses der WK gilt § 11. Diese Regelung ist zwingend. Der Stpfl., der Einkünfte aus VuV erzielt, hat also kein Wahlrecht zwischen Einkünfteermittlung durch Bestandsvergleich (§ 2 Abs. 2 Nr. 1) oder nach dem Überschuß der Einnahmen über die WK; dies gilt selbst dann, wenn der Stpfl. (zB eine Immobiliengesellschaft) eine Handelsbilanz aufgestellt hat.

### II. Einkünfteermittlung bei Personenmehrheit

39

Sind die Einkünfte aus VuV einer Personenmehrheit (zB einer Miteigentümergeinschaft oder einer PersGes.) zuzurechnen, sind sie zunächst auf der Ebene der Gemeinschaft zu ermitteln und sodann auf die Berechtigten zu verteilen (s. Anm. 30). Auch in diesem Fall sind die Einkünfte durch Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die WK zu ermitteln (s. Anm. 38). Auf der Ebene der PersGes. oder Bruchteilsgemeinschaft ist auch festzustellen, welcher Art die Einkünfte (zB Einkünfte aus VuV oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb) sind (s. § 6 Anm. 836).

**Anteile im Betriebsvermögen eines Gesellschafters:** Problematisch ist die Ermittlung der Einkünfte, wenn an einer vermögensverwaltenden PersGes. – die also Einkünfte aus VuV erzielt – auch Personen beteiligt sind, deren Anteil an der PersGes. zum Betriebsvermögen ihres Gewerbebetriebs gehört, was insbes. bei Immobilien-KG vorkommen kann. Solche Gesellschafter erzielen anders als die übrigen Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb; deren Gewinnanteil ist uE grds. durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (BFH v. 18. 5. 95 IV R 125/92, FR 1995 S. 661); s. hierzu im einzelnen § 6 Anm. 836 (aA BMF v. 29. 4. 94, BStBl. I S. 282); s. auch Anm. 43. Diese Grundsätze gelten uE entsprechend, wenn ein Miteigentümer an einer Miteigentümergeinschaft, die Einkünfte aus VuV bezieht, beteiligt ist.

**Ermittlung der Werbungskosten:** s. § 9 Anm. 40 ff.

Einstweilen frei.

40–42

## H. Verfahrensfragen

43

Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind die Einkünfte aus VuV gesondert festzustellen, wenn an ihnen mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen estl. zuzurechnen sind. Dies kann vorkommen, wenn ein Grundstück mehreren Personen als Miteigentümer (Bruchteilseigentümer) oder als Gesamthandseigentümer (zB als Gesellschafter einer PersGes.) gehört (BFH v. 7. 10. 86 IX R 167/83, BStBl. II 1987 S. 322; v. 7. 4. 87 IX R 123/85, BStBl. II S. 707) oder an einem Miteigentumsanteil ein Nießbrauch bestellt worden ist (BFH v. 28. 3. 90 X R 166/87 BFH/NV 1991 S. 11). Eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte kommt auch in Frage, wenn sich mehrere Wohnungseigentümer in

Form einer GbR zum Zwecke der gemeinsamen Verwaltung und Vermietung zusammenschließen und damit die Mietrisiken gemeinsam tragen (Mietpool); s. OFD Düss. v. 6. 2. 86, DB S. 671 = StEK AO 1977 § 180 Nr. 24.

**Die Voraussetzungen für eine einheitliche und gesonderte Feststellung liegen nicht vor,**

- wenn Bauherren im Rahmen einer Bauherrengemeinschaft jeweils ein in ihrem Alleineigentum stehendes Einfamilienhaus errichten und daraus (positive oder negative) Einkünfte beziehen; sie erzielen die Einkünfte nicht gemeinschaftlich (BFH v. 7. 10. 86 IX R 16/86, BFH/NV 1987 S. 141, zu § 180 Abs. 2 AO 1977 aF);
- wenn in einem Mehrfamilienhaus eine Person Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1 erzielt und eine andere Person den Nutzungswert nach Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. zu versteuern hat (BFH v. 29. 11. 83 VIII R 184/83, BStBl. II 1984 S. 371, 373: keine Beteiligung an *derselben* Unterart der Einkünfte aus VuV).

**Unterschiedliche Einkunftsarten der Beteiligten:** Wie in Anm. 39 ausgeführt, können *einzelne* Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PersGes. aus ihrer Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, falls ihr Anteil zum Betriebsvermögen ihres Gewerbebetriebs gehört, während die übrigen Gesellschafter Einkünfte aus VuV beziehen. UE muß in einem solchen Fall der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung Angaben darüber enthalten, welcher Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat und wie hoch diese Einkünfte sind (BFH v. 18. 5. 95 IV R 125/92, FR 1995 S. 661; SARRAZIN, FR 1988 S. 68). Dies ist uE folgerichtig, wenn ein Gesellschafter gewerbliche Einkünfte bezieht. AA BMF-Schreiben v. 29. 4. 94, BStBl. I S. 282: Die Einkünfte aller Beteiligten sind – unabhängig davon, ob die Beteiligung im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten wird – nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 durch Überschußrechnung zu ermitteln und festzustellen.

**Fälle von geringer Bedeutung:** Nach § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO unterbleibt eine einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO, wenn es sich um einen Fall von geringer Bedeutung handelt, insbes. wenn die Höhe des festgestellten Betrags und die Aufteilung feststehen. Ein solcher Fall wird angenommen, wenn ein Zweifamilienhaus Ehegatten, die zusammen zu veranlagen sind, je zur Hälfte gehört und ausschließlich zu Wohnzwecken genutzt wird und wenn ferner die EStVeranlagung von dem FA durchgeführt wird, das auch für den Erlaß des Grundlagenbescheids zuständig ist (BFH v. 20. 1. 76 VIII R 253/71, BStBl. II S. 305, zu § 215 Abs. 4 Satz 2 RAO; v. 8. 2. 83 VIII R 163/81, BStBl. II S. 355, 358; vgl. auch BMF v. 24. 9. 87, BStBl. I S. 703). Eine geringe Bedeutung iSd. § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO wird verneint, wenn aus der Sicht des für das Feststellungsverfahren zuständigen Bearbeiters die Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen durch die für die Veranlagung zuständigen Bearbeiter besteht (BFH v. 7. 7. 87 IX R 116/82, BFH/NV 1988 S. 433). Gegen eine geringe Bedeutung spricht der Umstand, daß zwischen den Beteiligten strittig ist, ob dem Stpfl. als Nießbraucher ein Teil der Einkünfte zuzurechnen ist (BFH v. 22. 2. 94 IX R 141/90, BFH/NV S. 866).

**Vorauszahlungen:** Nach § 37 Abs. 3 Sätze 7–10 sind negative Einkünfte aus VuV bei der Festsetzung der EStVorauszahlungen unter bestimmten Voraussetzungen nicht zu berücksichtigen; s. hierzu näher § 37 Anm. 155 ff. Dementsprechend können gemäß § 37 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b unter den gleichen Voraussetzungen negative Einkünfte aus VuV nicht auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden. In einem AdV-Verfahren hat der BFH durch Beschl. v. 17. 3.



94 VI B 154/93 (BStBl. II S. 567) entschieden, daß die vorgenannten Regelungen nicht gegen die Verfassung verstoßen. Zur Verfassungsmäßigkeit s. im übrigen Anm. 5.

Einstweilen frei.

44–49

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

**Schrifttum bis 1970:** VON LOEVENICH, GmbHR 1935 S. 217, 1937 S. 181; KÜHN, StuW 1936 Sp. 1153; BECKER, StuW 1937 Sp. 318; ROGGE, DStZ 1937 S. 733; OERMANN, DStZ 1937 S. 1161; STEINWEG, DStZ 1942 S. 137, 365; GEORGE, Die estliche Behandlung von Mieterzuschüssen, DStZ 1949 S. 89; BENZINGER, DStR 1951 S. 137; RINGLEB, „Verlorene“ Baukostenzuschüsse bei der ESt., DStR 1962/63 S. 631; WEISENSEE, Verlorene Baukostenzuschüsse, StuW 1965 Sp. 357.

**Schrifttum ab 1971:** NISSEN, Einzelfragen zu den Einkünften aus VuV, DStZ 1971, S. 264; HARBICH, Die Besteuerung des betrieblichen und privaten Grundbesitzes, 2. Aufl. Berlin, Bielefeld, München 1986; MÄRKLE, Die Steuern des Haus- und Wohnungseigentümers, 3. Aufl. 1987 und Erg. 1990; RASENACK, Einkünfte aus VuV, Heidelberg 1993; BURHOFF ua., Haus- und Grundbesitz in der Besteuerung, 2. Aufl. Herne 1994.

### A. Allgemeine Erläuterungen

#### I. Überblick

50

Abs. 1 behandelt

- in Satz 1 einzelne Arten der VuV, und zwar in der
  - Nr. 1 die Einkünfte aus VuV von unbeweglichem Vermögen (s. Anm. 57 ff.),
  - Nr. 2 die Einkünfte aus VuV von Sachinbegriffen (s. Anm. 102 ff.),
  - Nr. 3 die zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten (s. Anm. 107 ff.),
  - Nr. 4 die Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (s. Anm. 116), und
- in Satz 2 die sinngemäße Anwendung des § 15 a bei Verlusten, die aufgrund einer beschränkten Haftung aus Kommanditbeteiligungen an vermögensverwaltenden KG entstehen (s. Anm. 120 ff.).

Einstweilen frei.

51

#### II. Verhältnis des Abs. 1 zu Abs. 2 Satz 1

52

Nach Abs. 1 Nr. 1 sind Einkünfte aus der VuV von Gebäuden und nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. die Selbstnutzung von Wohnungen zu versteuern (zur Anwendung des Abs. 2 nach dem VZ 1986 s. Anm. 181 ff.). Sind Wohnungen nicht vermietet, kann eine Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 1 oder nach Abs. 2 in Frage kommen oder auch ein nicht steuerbarer Vorgang vorliegen. Dies gilt insbesondere für Ferienwohnungen, die während des Jahres teilweise vermietet sind, selbst genutzt werden oder leer stehen. Wird eine Wohnung zum Zwecke der Vermietung bereitgehalten, kommt eine Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 1 in Betracht. Entsprechend liegen beim Bereithalten einer Wohnung zur Selbstnutzung die

Voraussetzungen für eine Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1 vor; s. hierzu näher Anm. 70 und 223 „Nutzung für Wohnzwecke“.

**Mitnutzung einer Wohnung durch Dritten:** Nutzt der Eigentümer eine Wohnung selbst und zahlt ein Dritter für die Mitnutzung ein Entgelt, so geht nach BFH v. 8. 8. 90 IX R 122/86 (BStBl. II 1991 S. 171) die Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1 der Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 1 vor (s. Anm. in HFR 1991 S. 345; aA PAUS, StRK-Anm. EStG 1975 § 21 Abs. 2 R. 29). UE hat die Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 1 insoweit Vorrang vor der Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1, als ein Dritter für die (Mit-)Nutzung Miete zahlt; s. hierzu auch Anm. 76.

53–54 Einstweilen frei.

## 55 B. „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind . . .“

Der im Einleitungssatzteil des Abs. 1 Satz 1 vor Nr. 1 erwähnte Begriff „Vermietung und Verpachtung“ wird auch in Nr. 1 und 2 verwendet. In Nr. 3 spricht das Gesetz von „zeitlich begrenzter Überlassung“ und nach Nr. 4 sind „Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen“ den Einkünften aus VuV gem. Abs. 1 zugeordnet. Das Nr. 1 bis 3 gemeinsame Merkmal der zeitlich begrenzten Überlassung (zur gleichen Bedeutung der Merkmale „Vermietung und Verpachtung“ und „zeitlich begrenzte Überlassung“ s. Anm. 57) fehlt im Tatbestand der Nr. 4. Daraus ist zu erkennen, daß der Begriff „Vermietung und Verpachtung“ im Einleitungssatzteil vor Nr. 1 nicht durch ein gemeinsames Merkmal, sondern nur formal erläutert werden kann, und zwar dahingehend, daß er alle vier in Nr. 1 bis 4 geregelten Arten umfaßt.

56 Einstweilen frei.

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

### I. Begriff der Vermietung und Verpachtung

#### 1. Zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt

##### 57 a) Allgemeine Grundsätze

Nach § 535 BGB ist die Vermietung ein Vertrag, der den Vermieter zur Überlassung des Gebrauchs der Sache an den Mieter für die Mietzeit und den Mieter zur Zahlung des Entgelts für die Gebrauchsüberlassung verpflichtet. Eine Verpachtung liegt nach § 581 BGB vor, wenn neben die Verpflichtung der Gebrauchsüberlassung am gepachteten Gegenstand auch die Verpflichtung des Verpächters tritt, dem Pächter den Genuß der Früchte entsprechend den Regeln einer ordnungsmäßigen Wirtschaft zu gestatten. Estl. ist seit langem anerkannt, daß der Begriff der VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 umfassender ist. Dazu gehören alle Rechtsverhältnisse, die nach ihrem wirtschaftlichen Inhalt einer Vermietung oder Verpachtung im bürgerlich-rechtlichen Sinne vergleichbar sind, also eine zeitlich begrenzte Überlassung eines Gegenstands iSd. Abs. 1 Nr. 1 zur Nutzung darstellen.

BFH v. 11. 10. 63 VI 251/62 U, BStBl. III S. 564; v. 4. 7. 69 VI R 259/67, BStBl. II S. 724; v. 5. 10. 73 VIII R 78/70, BStBl. II 1974 S. 130; v. 11. 3. 76 IV B 62/75, BStBl. II S. 535; v. 27. 6. 78 VIII R 54/74, BStBl. II 1979 S. 332.

**b) Überlassung**

58

Unter Überlassung ist nur die Überlassung zur Nutzung und nicht die Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums – also nicht die Veräußerung – zu verstehen. Zur Abgrenzung der VuV von der Veräußerung s. Anm. 64 ff.

Zur Person des Überlassenden s. Anm. 28.

**Rechtliche Qualifikation des Rechtsverhältnisses der Überlassung:** Nicht entscheidend für die Beurteilung, ob eine VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 vorliegt oder nicht, ist die Frage, ob die Überlassung auf einem bürgerlich-rechtlichen Vertrag, einem anderen Rechtsverhältnis oder auf Zwang beruht. IdR wird die Überlassung in einem Miet- oder Pachtvertrag gem. §§ 535 ff. BGB und §§ 581 ff. BGB bestehen. Nach der neueren Rspr. ist weitgehend anerkannt, daß auch dingliche Rechtsverhältnisse eine Nutzungsüberlassung iSd. Abs. 1 Nr. 1 begründen können (GROH, BB 1982 S. 138 f.). Demnach sind zB die Entgelte, die ein Nießbraucher für die Bestellung eines Grundstücksnießbrauchs an den Nießbrauchbesteller zahlt, Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 1 (BFH v. 27. 6. 78 VIII R 54/74, BStBl. II 1979 S. 332; vgl. auch BFH v. 2. 5. 74 I R 225/72, BStBl. II S. 549); zur Verfassungsmäßigkeit dieser Rspr. s. BVerfG v. 10. 4. 87 I BvR 883/86, HFR 1988 S. 179. Entsprechendes gilt für die Erbbauzinsen, die Erbbauberechtigte an den Grundstückseigentümer leisten (s. Anm. 86 „Erbbaurecht“) und für das Entgelt zur Einräumung eines dinglichen Wohnrechts (FG Saarl. v. 14. 12. 89, EFG 1990 S. 472, rkr.); zur Bestellung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit vgl. BFH v. 17. 10. 68 IV 84/65 (BStBl. II 1969 S. 180). Ferner kann die Beschlagnahme eines Grundstücks eine VuV sein, so daß die für die Beschlagnahme gezahlte Nutzungsentschädigung nach Abs. 1 Nr. 1 versteuert werden kann (BFH v. 14. 6. 63 VI 216/61 U, BStBl. III S. 380; v. 12. 9. 85 VIII R 306/81, BStBl. II 1986 S. 252); s. hierzu auch Anm. 86 „Nutzungsentschädigung bei Beschlagnahme“. Zur Nutzung einer Wohnung aufgrund einer Unterhaltsregelung s. Anm. 73. Auch Leasing-Verträge können zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassungen iSd. Abs. 1 Nr. 1 sein; zur Abgrenzung von Leasing-Verträgen zu Miet- und Pachtverträgen s. § 5 Anm. 1105, 1107 und 1229.

**Bezeichnung des Rechtsverhältnisses:** Die Bezeichnung des Rechtsverhältnisses der Überlassung ist für die estl. Qualifikation ohne Bedeutung. ZB kann ein Vertrag, den die Parteien als Kaufvertrag bezeichnet haben, estl. als VuV gewertet werden.

BFH v. 30. 10. 67 VI 331/64, BStBl. III 1968 S. 30; v. 12. 12. 69 VI R 197/67, BStBl. II S. 216; v. 21. 7. 93 IX R 9/89, BStBl. II 1994 S. 231.

**c) Zeitliche Begrenzung der Überlassung**

59

Eine VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 liegt grds. nur vor, wenn die Überlassung zeitlich begrenzt ist.

Hievon hat die Rspr. aber Ausnahmen zugelassen (also eine Überlassung ohne zeitliche Begrenzung als VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 angesehen), wenn es sich „um ein bloßes Nutzungsverhältnis handelt, das einem Fremdbesitzer nur den Gebrauch einer Sache zu einem vertraglich festgelegten beschränkten Zweck überläßt“. Demgemäß ist zB in folgenden Fällen trotz eines Dauerrechtsverhältnisses eine Vermietung angenommen worden:

- Einräumung des Rechts, ein Quellengrundstück gegen ein nach der entnommenen Wassermenge berechnetes Entgelt auszunutzen, und zwar in einem als Kaufvertrag bezeichneten Vertrag, mit dem der Gemeinde für die Dauer der

- Nutzung das Eigentum am Quellengrundstück übertragen wird (BFH v. 30. 10. 67 VI 331/64, BStBl. III 1968 S. 30);
- Einräumung einer zeitlich unbegrenzten Grunddienstbarkeit (BFH v. 17. 10. 68 VI 84/65, BStBl. II 1969 S. 180, zu einem Fall land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte) sowie eines Erbbaurechts (s. Anm. 86 „Erbbaurecht“);
  - zeitlich nicht begrenzte Überlassung von behälterlosen unterirdischen Hohlräumen zur Lagerung von Erdöl (BFH v. 11. 3. 76, IV B 62/75, BStBl. II S. 535; in einem gleichgelagerten Fall BFH v. 14. 10. 82 IV R 19/79, BStBl. II 1983 S. 203);
  - Nutzung einer Grundstücksfläche als Stellplätze für ein Kfz. aufgrund einer für „dauernd“ übernommenen Baulast (BFH v. 26. 8. 75 VIII R 167/71, BStBl. II 1976 S. 62; er hat ausgeschlossen, daß darin estl. eine Veräußerung liegt, aber offengelassen, ob es sich um eine VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 oder iSd. § 22 Nr. 3 handelt).

#### 60 d) **Gegenleistung für die Überlassung**

Die VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 setzt voraus, daß der Nutzungsberechtigte für die Gebrauchsüberlassung eine Gegenleistung erbringt. Die Gegenleistung kann in Geld oder anderen Gütern iSd. § 8 Abs. 1 bestehen; zu Sachleistungen als Gegenleistungen s. Anm. 85 und 86 „Sachleistungen“.

Die Gegenleistung kann in Form eines einmaligen oder laufenden Entgelts erbracht werden (BFH v. 4. 7. 69 VI R 259/67, BStBl. II S. 724; v. 27. 6. 78 VIII R 54/74, BStBl. II 1979 S. 332); s. auch Anm. 86 „Einmalzahlungen“.

Zur Frage, ob eine Zahlung die Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung ist, s. Anm. 85.

#### 61 e) **Tatsächliche Durchführung**

Eine VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 liegt nur vor, wenn die Vereinbarung über die zeitlich begrenzte Gebrauchsüberlassung auch tatsächlich durchgeführt wird, insbesondere der vereinbarte Miet- oder Pachtzins gezahlt wird (Hess. FG v. 23. 1. 90, EFG S. 428, rkr.). Bei Nichtzahlung werden oft auch die Voraussetzungen des § 41 Abs. 2 Satz 1 AO gegeben sein; nach dieser Vorschrift sind Scheingeschäfte und Scheinhandlungen für die Besteuerung unerheblich (vgl. BFH v. 19. 6. 91 IX R 134/86, BStBl. II S. 904). Zum tatsächlichen Vollzug von Miet- und Pachtverträgen zwischen Eltern und Kindern s. Anm. 72.

62–63 Einstweilen frei.

## 2. **Abgrenzung von Veräußerungen (Verkäufen)**

#### 64 a) **Grundsatz**

Veräußerungen sind keine VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 (s. Anm. 58). In Grenzfällen kommt es wesentlich darauf an, ob ein Stpfl. seine Herrschaftsgewalt an einem Wirtschaftsgut wirtschaftlich gesehen endgültig in vollem Umfange verliert und eine Rückübertragung dieser Herrschaftsgewalt praktisch unmöglich ist (BFH v. 18. 8. 77 VIII R 7/74, BStBl. II S. 796; v. 14. 10. 82 IV R 19/79, BStBl. II 1983 S. 203). Liegen diese Voraussetzungen vor, hat der Stpfl. also das wirtschaftliche Eigentum an dem überlassenen Wirtschaftsgut verloren (zum Begriff des wirtschaftlichen Eigentums s. § 2 Anm. 144), erzielt er aus der Überlassung keine Einkünfte aus VuV. Zur Bestellung eines Dauerwohnrechts, das dem Berechtig-

ten die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers verschafft, s. BFH v. 22. 10. 85 IX R 48/82 (BStBl. II 1986 S. 258).

### b) Einzelfälle

65

**Einräumung eines Erbbaurechts gegen Entgelt** (s. hierzu die Rspr.-Nachweise in Anm. 86 „Erbbaurecht“): Es liegt keine Veräußerung vor, ausgenommen in den Fällen, in denen das wirtschaftliche Eigentum auf den Erbbauberechtigten übergegangen ist.

**Bestellung einer Grunddienstbarkeit:** Veräußerung wird verneint (BFH v. 17. 10. 68 IV 84/65, BStBl. II 1969 S. 180, wobei offen ist, ob Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1 oder nach § 22 Nr. 3 vorliegen).

**Überlassung unterirdischer Hohlräume** zur Lagerung von Erdöl und zur Nutzung eines Kfz.-Stellplatzes auf einem Baulastgrundstück: keine Veräußerung, s. Anm. 59.

**Betreiben einer U-Bahn:** Der BFH hat im U-Bahn-Urt. v. 18. 8. 77 VIII R 7/74 (BStBl. II S. 796) die dauernde und unwiderrufliche Belastung eines unter der Erdoberfläche gelegenen, räumlich abgegrenzten Grundstücksteils durch Errichtung eines Bauwerks zum Betreiben einer Untergrundbahn gegen Entgelt als eine Vermögensschichtung (Veräußerung) und nicht als VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 angesehen. Dieser Fall unterscheidet sich von der Überlassung von unterirdischen Hohlräumen zur Lagerung von Erdöl. Im erstgenannten Fall wird nicht nur ein Teil des Grundstücks zu einem bestimmten Gebrauchszweck überlassen, sondern eine Berechtigung eingeräumt, durch die Entfernung des Erdreichs und die vollständige und unwiderrufliche Bebauung des Hohlraums mit einem massiven Bauwerk (U-Bahn-Röhre) das belastete Wirtschaftsgut derart zu verändern, daß die Nutzungsmöglichkeit des Grundstücksteils durch den Grundstückseigentümer endgültig verloren ist, also eine Rückübertragung der Herrschaftsgewalt praktisch ausgeschlossen ist; anders ist es im zweitgenannten Fall, weil ein behälterloser Hohlraum zur Nutzung überlassen und dieser nach Beendigung der Nutzung dem Grundstückseigentümer in unveränderter Form zur Verfügung steht (BFH v. 14. 10. 82 aaO).

**Entschädigung für faktische Bausperre:** Zahlt eine Gemeinde für eine faktische Bausperre (Erklärung einer Gemeinde, eine Baugenehmigung nicht zu erteilen), eine Entschädigung, so fällt diese nicht unter die Einkünfte aus VuV nach Abs. 1 Nr. 1; denn der Zahlung der Entschädigung liegt keine (zeitlich begrenzte) Überlassung der Nutzung des Grundstücks an die Gemeinde zugrunde (BFH v. 12. 9. 85 VIII R 306/81, BStBl. II 1986 S. 252). Der Fall liegt anders als bei der Beschlagnahme eines Grundstücks (s. Anm. 86 „Nutzungsentschädigung bei Beschlagnahme“), weil bei der Beschlagnahme das Recht der Nutzung – wenn auch durch hoheitlichen Eingriff – einem anderen überlassen wird. Der BFH (v. 12. 9. 85 aaO) hat auch eine Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 24 Nr. 1 Buchst. a und nach Nr. 3 verneint. Folgerichtig hat er die Zinsen wegen verspäteter Auszahlung der Entschädigung den Einkünften aus Kapitalvermögen zugerechnet. Auch die Entschädigung für die Einschränkung der Bebaubarkeit eines bereits bebauten Grundstücks ist nicht einkommensteuerbar (BFH v. 7. 7. 87 IX R 116/82, BFH/NV 1988 S. 433).

**Das Entgelt für die Nichtpachtung eines Grundstücks** ist nicht nach Abs. 1 Nr. 1 zu versteuern, weil es an einer Nutzungsüberlassung fehlt; so BFH v. 9. 4. 65

VI 82/63 U (BStBl. III S. 361). In diesem Urteil hat jedoch der BFH eine steuerbare Einnahme iSd. § 22 Nr. 3 angenommen; s. § 22 Anm. 245 f.

**Das Entgelt für den Verzicht auf ein obligatorisches Wohnrecht** hat der BFH v. 9. 8. 90 X R 140/88 (BStBl. II 1990 S. 1026) nicht als VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 angesehen; es liegt keine zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung vor (Urteilsanm. in HFR 1991 S. 147).

#### **Erwerb eines Grundstücks gegen Einräumung eines Wohnrechts:**

► *Wohnrecht in dem vom Grundstückserwerber zu errichtenden Gebäude:* Nach BFH v. 21. 2. 91 IX R 265/87 (BStBl. II 1992 S. 718) ist der Erwerb eines Grundstücks gegen die Verpflichtung, dieses mit einem Wohnhaus zu bebauen und dem Veräußerer ein dingliches Wohnrecht an einem Teil des Gebäudes zu bestellen, für den Grundstückserwerber ein Anschaffungsgeschäft; damit ist es für den, der das Grundstück überträgt, eine Veräußerung und folglich für beide Beteiligten keine VuV. Die FinVerw. (BMF v. 5. 8. 92, BStBl. I S. 522) wendet dieses Urteil über den entschiedenen Fall hinaus nicht an; s. hierzu näher Anm. 86 „Sachleistungen“.

► *Vorbehalt des Wohnrechts in dem übereigneten Gebäude:* Wird ein Grundstück unter Vorbehalt eines dinglichen Wohnrechts übereignet, so hat der Nutzungsberechtigte den Nutzungswert nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. zu versteuern, sofern eine Besteuerung nach der Übergangsregelung noch in Frage kommt; s. hierzu auch Anm. 181 ff. und 226.

**Mietvertrag mit Verpflichtung des Verkaufs an den Mieter:** Es kommt vor, daß gleichzeitig mit einem für einen festen Zeitraum abgeschlossenen Mietvertrag formwirksam vereinbart wird, daß der Vermieter nach Ablauf des Mietverhältnisses verpflichtet ist, das Gebäude zu einem bestimmten Preis an den Mieter zu veräußern (Mietkauf). In einem solchen Falle ist es denkbar, daß das wirtschaftliche Eigentum bereits mit Abschluß des Mietvertrags auf den „Mieter“ übergeht; zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Mietkaufverträgen s. BFH v. 12. 9. 91 III R 233/90 (BStBl. II 1992 S. 182) und generell § 2 Anm. 144. Ist das wirtschaftliche Eigentum auf den „Mieter“ übergegangen, liegt estl. keine VuV vor, was zur Folge hat, daß der „Vermieter“ keine Einnahmen nach Abs. 1 Nr. 1 erzielt. In einem solchen Fall entfällt die sonst erforderliche Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht des „Vermieters“ (Anm. 22 und § 2 Anm. 376, 378, 446, 450).

### **3. Sonderfall der Abgrenzung von Veräußerungen: Abbau von Bodenschätzen**

**Schrifttum:** WUCHENAUER, Einkünfte aus der Verwertung von Bodenschätzen, StWa. 1953 S. 155; VON CLAER, REINBERG, Verwertung von Bodenschätzen, Stbg. 1958 S. 118; NISSEN, Inf. L 1958 S. 179; THEIS, DB 1958 S. 909; WAUER, Inf. L 1958 S. 279; Estl. Behandl. von Bodenschätzen, DStR 1959 S. 53; WEHBERG/BUSCHHOFF, Die Verwertung von Bodenschätzen und ESt., Stbg. 1959 S. 36; EISENBERG, Inf. L 1962 S. 325; PLÜCKEBaum, Inf. L 1964 S. 177; MITTMANN, DStR 1967 S. 280; WÜNDISCH, FR 1968 S. 106; OFFERHAUS, StBp. 1970 S. 93; ASCHFALK, FR 1971 S. 45; HUHN, Grundstücksausbeutungsverträge im EStRecht und UStRecht, Diss. Münster 1973; FELSMANN, Estl. Fragen bei Verwertung von Bodenschätzen, Inf. 1976 S. 217; STRÖCK/STAHL, Steuerfreie Kiesverkäufe, Inf. 1976 S. 457; STRÖFER, Zivilrechtliche Einordnung der Substanzausbeuterverträge, BB 1979 S. 1477; KASSÜHLKE, Der Pächter eines Mineralgewinnungsrechts als wirtschaftlicher Eigentümer, Inf. 1980 S. 239; B. R. MÜLLER, Besteuerung der endgültigen Überlassung von Bodenschätzen, Diss. Bonn 1982; SCHULZE-BUSCHHOFF, Bodenschätze und ESt., Inf. 1984 S. 241; BORGGREVE, Einkommensbesteuerung des Entgelts für Boden-

schätze, DB 1985 S. 1661; KNOBBE-KEUK, Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodenschätzen, DB 1985 S. 144; D. E. MEYER, Estl. Behandlung von Substanzausbeuteverträgen, DStR 1986 S. 422; WOLLNY, Einkünfte aus VuV bei einer Kiesausbeute, BB 1986 S. 992.

### a) Abbau durch den Grundstückseigentümer

66

Der Abbau von Bodenschätzen und deren Erwerb durch Dritte kann rechtlich in verschiedener Weise gestaltet sein. Soweit der Grundstückseigentümer die Bodenschätze selbst abbaut und sie sodann an Dritte übereignet, liegt eine Veräußerung (ein Verkauf) vor. In diesem Fall erzielt der Grundstückseigentümer keine Einkünfte aus VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 (BFH v. 12. 12. 69, VI R 196/67, BStBl. II 1970 S. 210; OFFERHAUS, StBp. 1970 S. 93; ASCHFALK, FR 1971 S. 45), möglicherweise aber Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder auch aus LuF.

### b) Abbau durch den Erwerber der Substanz

67

Verträge, mit denen der Grundstückseigentümer einem anderen das Recht einräumt Bodenschätze abzubauen, werden bürgerlich-rechtlich idR als Pachtverträge iSd. § 581 BGB (also nicht als Kaufverträge) angesehen (BGH v. 7. 12. 84, NJW 1984 S. 1025 mwN); nicht entscheidend ist, daß die Ausbeutebefugnis nicht näher festgelegt ist und das Entgelt sich nach der ausgebeuteten Menge richtet. Dem folgt grds. auch die estl. Beurteilung. Nach stRspr. des BFH ist die entgeltliche und zeitlich begrenzte Überlassung von Grundstücken zur Aneignung der darin ruhenden Bodenschätze als VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 angesehen worden, sofern nicht betriebliche Einkünfte vorliegen.

RFH v. 17. 7. 29 RStBl. S. 585; v. 26. 5. 37 RStBl. S. 987; v. 15. 6. 38, RStBl. S. 870; BFH v. 9. 5. 57 IV 186/56 U, BStBl. III 1957 S. 246; v. 23. 10. 59 VI 131/58 U, BStBl. III 1960 S. 3; v. 12. 7. 63 VI 324/61 U, BStBl. III 1963 S. 435; v. 2. 3. 66 VI 161/65, BStBl. III S. 364; v. 30. 10. 67 VI 331/64, BStBl. II 1968 S. 30; v. 5. 6. 63 VIII R 118/70, BStBl. II S. 702; v. 25. 6. 85 IX R 60/82, BFH/NV S. 74; v. 7. 7. 87 IX R 202/87, BFH/NV S. 640; v. 24. 11. 92 IX R 30/88, BStBl. II 1993 S. 296; v. 21. 7. 93 IX R 9/89, BStBl. II 1994 S. 231; v. 15. 3. 94 IX R 45/91, BStBl. II S. 840. GLA zB THEIS, DB 1958 S. 909; OFFERHAUS, StBp. 1971 S. 93; NISSEN, DStZ 1971 S. 268; GROH, BB 1982 S. 139.

*AA sind zB:* E. BECKER, Die Grundlagen der ESt., 1940 S. 457; ZITZLAFF, StuW 1940 Sp. 335 ff. und 1050 ff.; LORITZ, EStRecht, Heidelberg 1988, Rz. 407; SCHULZE-BUSCHHOFF, Inf. 1984 S. 241; KNOBBE-KEUK, DB 1985 S. 144; BORGGREVE, DB 1985 S. 1661; D. E. MEYER, DStR 1986 S. 422 (differenzierend). Die Auffassung, daß die Entgelte für den Abbau von Bodenschätzen nicht nach Abs. 1 Nr. 1 steuerbar sind, wird im wesentlichen damit begründet, daß es sich hier um eine Vermögensumschichtung handele; bei einer estl. Erfassung würde ein Teil der Vermögenssubstanz wegbesteuert.

*Stellungnahme:* UE ist der BFH-Rspr. zuzustimmen. Ein Substanzabbauvertrag ist bürgerlich-rechtlich grds. als Pachtvertrag anzusehen; er enthält damit alle Elemente einer zeitlich begrenzten Überlassung eines Grundstücks zur Nutzung. Soweit gegen dieses Ergebnis eingewendet wird, es finde eine Besteuerung der Substanz statt, ist dem entgegenzuhalten, daß auch bei einer langfristigen Vermietung eines Gebäudes – insbesondere bei intensiver und belastender Nutzung – eine beachtliche Wertminderung und damit ein Substanzverlust eintreten kann. Zur Möglichkeit, wegen des Abbaus von Substanz AfS nach § 9 Abs. 1 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 6 geltend zu machen, s. § 9 Anm. 600.

*Verfassungsrechtliche Würdigung:* Das BVerfG hat entschieden, daß die BFH-Rspr., nach der Substanzausbeuteverträge idR zu Einkünften aus VuV führen, verfassungsrechtlich unbedenklich ist (BVerfG v. 10. 2. 87 1 BvR 482/86, HFR 1988

S. 178 mit Anm. von ARNDT in StRK-Anm. EStG 1975 § 21 Abs. 1 Nr. 1 R. 8; v. 3. 6. 92 1 BvR 583/86, StRK EStG 1975 § 21 Abs. 1 Nr. 1 R. 21).

### 68 c) Besonderheiten der Vertragsgestaltung

**Vereinbarung des Entgelts:** Für die Besteuerung iSd. in Anm. 67 angeführten BFH-Rspr. kommt es nicht darauf an, ob das Entgelt für die Ausbeutung nach der Vertragszeit oder der Menge der Ausbeute bemessen (RFH v. 28. 7. 39, RStBl. S. 943; BFH v. 23. 10. 59, BStBl. III 1960 S. 3) oder ob das Entgelt einmalig oder laufend gezahlt wird (zur Zahlung eines einmaligen Entgelts s. Anm. 86 „Einmalzahlung“).

**Einmalige Lieferung einer festbegrenzten Menge:** Der BFH ist der Meinung, daß Substanzausbeuterverträge ausnahmsweise nicht zu Einkünften aus VuV führen, wenn Inhalt des Vertrags „die einmalige Lieferung einer fest begrenzten Menge von Bodenbestandteilen“ ist, weil es sich dann um eine Veräußerung handle.

BFH v. 21. 7. 93 IX R 9/89, BStBl. II 1994 S. 231 unter Hinweis auf die Urt. v. 12. 12. 69 VI R 197/67, BStBl. II 1970 S. 210; v. 5. 10. 73 VIII R 78/70, BStBl. II 1974 S. 130; v. 14. 10. 82 IV R 19/79, BStBl. II 1983 S. 203.

Die Aussage des RFH im Urt. v. 2. 11. 40 (RStBl. 1941 S. 45), daß ein Verkauf anzunehmen sei, wenn nach dem Inhalt des Vertrags die Absicht der Beteiligten nur auf die Verschaffung des Eigentums an den Bodenschätzen zu einem bestimmten Preis gerichtet sei, Verpachtung dagegen, wenn auch der Besitz der auszubeutenden Sache selbst überlassen werde, wird im BFH-Urt. v. 21. 7. 93 (aaO) nicht wiederholt. Nach BFH v. 12. 12. 69 aaO ist der Abbau einer genau bestimmten Menge eine VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1, wenn im Ausbeutervertrag Vereinbarungen getroffen werden, die für einen Kaufvertrag atypisch sind (vgl. auch BFH v. 13. 11. 64 VI 208/63, HFR 1965 S. 209; kritisch OFFERHAUS, StBp. 1970 S. 93; ASCHFALK, FR 1971 S. 45); solche atypischen Umstände hat der BFH insbesondere in der Verpflichtung, den Mutterboden wieder ebenflächig aufzufüllen, und im Fehlen der Gewährleistung für Art und Güte der abzubauenen Substanz gesehen. Ähnlich hat der BFH im Urt. v. 2. 3. 66 VI 161/65 (BStBl. III S. 364) das Entgelt für den Abbau einer genau festgelegten Sandmenge innerhalb eines verhältnismäßig kurzen Zeitraums den Pachteinnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 zugeordnet, weil der Grundstückseigentümer im Abbauvertrag Verpflichtungen übernommen hat, die die Benutzung des Grundstücks zum Abbau des Sandes ermöglichten (aA o. V., DStR 1966 S. 578).

UE ist immer dann VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 zu verneinen und ein Verkauf anzunehmen, wenn die Menge der abzubauenen Substanz eindeutig vereinbart ist und sich der Preis nach ihr richtet. Dabei kommt es nicht darauf an, ob es sich um eine „einmalige Lieferung“ handelt. Abgesehen davon, daß unklar ist, was unter diesem Begriff zu verstehen ist, kann die estl. Qualifikation des Vertrags nicht davon abhängig sein, ob es sich um eine einmalige oder um mehrere Lieferungen handelt; auch bei mehreren Lieferungen können ein oder mehrere Kaufverträge vorliegen. Als Abgrenzungskriterium ist die Gewährleistung für Art und Güte der erworbenen Substanz ungeeignet, weil bei Kaufverträgen auf die Gewährleistungsansprüche verzichtet werden kann. Die Nebenverpflichtung, nach Beendigung des Abbaus den Mutterboden wieder aufzutragen, kann zusätzlich zu einem Kaufvertrag vereinbart werden, ohne daß dessen rechtlicher Charakter berührt wird; auch für einen Pachtvertrag ist es nicht zwingend, daß der Verpächter eine solche Verpflichtung übernimmt.



**Verkauf des Grundstücks:** Geht das (wirtschaftliche) Eigentum an dem Grundstück, aus dem Substanz durch Abbau entnommen wird, auf den Erwerber der Substanz über, so ist damit uE eine Veräußerung (ein Verkauf) der abgebauten Substanz gegeben. In einem solchen Fall baut der neue Eigentümer die Substanz nicht kraft eines Pachtvertrags, sondern kraft seines (vorher erworbenen) Eigentumsrechts ab. Dementsprechend hat der BFH in einem zur GewSt. ergangenen Urt. v. 25. 11. 66 VI 375/65 (BStBl. III 1967 S. 226) entschieden: Steht fest, daß das Grundstück nach dem Abbau in das Eigentum des ausbeutenden Stpfl. übergeht, so fehlt die für einen Pachtvertrag wesentliche Rückgabeverpflichtung; dem Stpfl. gehört dann auch die wirtschaftlich im Eigentum enthaltene Berechtigung zum Abbau; seine Leistungen sind dann keine Miet- oder Pachtzinsen, sondern Anschaffungskosten des (wirtschaftlichen) Eigentums an dem zum Abbau überlassenen Grundstück. Nicht zugestimmt werden kann dem zur Vermögensabgabe nach dem LAG ergangenen BFH-Urt. v. 4. 11. 60 III 110/58 S (BStBl. III 1961 S. 250), wonach zwar das wirtschaftliche Eigentum des Abbauberechtigten bejaht wurde, seine Leistungen aber wegen ihrer unbestimmten Dauer und Höhe nicht als Kaufpreis, sondern als wiederkehrende Leistungen iSd. §§ 15, 17 Abs. 3, 67 Abs. 1 Nr. 4 BewG 1934 behandelt wurden.

#### d) Verkauf und Rückkauf nach Ausbeutung

69

Wird das an den Ausbeutenden verkaufte Grundstück *nach* der durch ihn erfolgten Ausbeutung zurückgekauft, kann das Entgelt nur dann zu den Einkünften aus VuV gerechnet und nach Abs. 1 Nr. 1 versteuert werden, wenn nicht die Voraussetzungen des § 42 AO (Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten) vorliegen.

**Gleichzeitige Vereinbarung des Verkaufs und Rückkaufs:** Wird ein Grundstück verkauft und gleichzeitig ein Rückkaufsrecht nach Beendigung der Ausbeutung vereinbart, so nimmt die Rspr. – uE zu Recht – an, daß nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung eine einheitliche Regelung gegeben ist, mit der keine dauerhafte Übertragung des Eigentums am Grundstück, sondern nur die zeitlich begrenzte Überlassung des Gebrauchs des Grundstücks mit der estl. Folge gewollt ist, daß das vom Abbauberechtigten gezahlte Entgelt beim Empfänger zu den Einkünften aus VuV gehört.

BFH v. 30. 10. 67 VI 331/64, BStBl. II 1968 S. 30 (Übereignung eines Quellgrundstücks an den Ausbeutenden sicherungshalber für die Dauer der Wasserentnahme); v. 5. 10. 73 VIII R 78/70, BStBl. II 1974 S. 130; v. 25. 6. 85 IX R 60/82, BFH/NV 1985 S. 74; v. 24. 11. 92 IX R 30/88, BStBl. II 1993 S. 296; v. 21. 7. 93 IX R 9/89, BStBl. II 1994 S. 231.

Dies gilt auch dann, wenn das Grundstück nach der Ausbeute mit dem Willen des Überlassenden an einen Dritten übereignet werden soll (BFH v. 25. 6. 85 aaO; dazu Anm. von WOLLNY, BB 1986 S. 992).

**Nichtausübung des Rückkaufrechts:** Wird das Rückkaufrecht nicht ausgeübt oder der beim Verkauf abgeschlossene Rückkaufvertrag aufgehoben, so ist dies ein Vorgang, der erst im Zeitpunkt der Nichtausübung des Rückkaufrechts oder der Vereinbarung der Aufhebung des Rückkaufvertrags estl. berücksichtigt werden kann. Vereinbarungen entfalten estl. grds. keine Rückwirkung (s. Einf. ESt. Anm. 686 ff.). UE kann deshalb die Versteuerung der vom Ausbeutenden gezahlten Entgelte als Einkünfte aus VuV nicht rückgängig gemacht werden (anders noch Lfg. 102 § 21 Anm. 4 c). Aus den Entscheidungen des Großen Senats des BFH v. 19. 7. 93 GrS 1/92 (BStBl. II S. 894) und GrS 2/92 (BStBl. II S. 897) kann nichts anderes entnommen werden. Der Große Senat stellt bei der Besteuerung

des Veräußerungsgewinns nach § 16 in beiden Entscheidungen darauf ab, daß nachträgliche Änderungen des Veräußerungspreises und der Höhe des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Veräußerung materiell-rechtlich estl. auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückwirken. Hier geht es aber nicht um die Höhe des Veräußerungspreises und die Höhe des Betriebsvermögens, sondern um die Nichtausübung des Rückkaufsrechts oder die Aufhebung des seinerzeit geschlossenen Vertrags. Diese Umstände wirken uE estl. materiell-rechtlich nicht zurück.

**Steuerklausel:** Die Beteiligten können neben dem Verkauf des Grundstücks und der Rückübertragungsverpflichtung des Ausbeutenden vereinbaren, daß die Rückübertragungspflicht entfällt, sofern sie zur Versteuerung des vom Ausbeutenden zu zahlenden Entgelts führt. Vereinbarungen dieser Art werden als Steuerklausel bezeichnet. Es ist umstritten, welche Rechtswirkungen Steuerklauseln estl. haben; uE sind sie estl. unwirksam (s. hierzu Einf. ESt. Anm. 713). Der BFH hat im Urt. v. 24. 11. 92 IX R 30/88 (BStBl. II 1993 S. 296) in einem solchen Fall die Besteuerung des Entgelts nach Abs. 1 Nr. 1 mit der Begründung angenommen, daß der Stpfl. die Steuerklausel dem Finanzamt nicht rechtzeitig offenbart habe (vgl. HEUERMANN, NWB F. 3 S. 8693; KANZLER, FR 1993 S. 763).

#### 70, 4. Vermietung und Verpachtung ohne Zufluß von Einnahmen (Bereithalten einer Wohnung zur Vermietung und Selbstnutzung)

Der Tatbestand des Abs. 1 Nr. 1 kann auch in einem Zeitraum vorliegen, in dem Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 nicht zufließen. Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn eine Wohnung zum Zwecke der Nutzung durch Vermietung bereitgehalten wird. In Frage kommen Fälle, in denen nach Fertigstellung oder umfassender Renovierung eines Hauses oder nach dem Auszug eines Mieters oder des Eigentümers Wohnungen leer stehen, aber vermietet werden sollen. Soweit in diesem Zeitraum Werbungskosten anfallen, sind sie bei der Ermittlung der Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1 abzuziehen. Zum Leerstehen einer Wohnung s. auch Anm. 52 und 223 „Nutzung für Wohnzwecke“. Zum Abzug von Werbungskosten beim Leerstehen einer Wohnung s. Anm. 300 „Werbungskosten beim Leerstehen einer Wohnung.“

**Bereithalten einer Ferienwohnung zur Vermietung:** Ist eine Ferienwohnung nicht vermietet *und* wird sie zur Vermietung an Mietinteressenten (Feriengäste) bereitgehalten, so bezieht der Stpfl. zwar keine Mieteinnahmen. Für die Zeit des Bereithaltens sind aber Einkünfte aus VuV nach der Überschußrechnung zu ermitteln; dabei ist ein Mietwert nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. nicht anzusetzen (s. Anm. 223 „Nutzung für Wohnzwecke“). Ein Bereithalten von Ferienwohnungen zur Vermietung wird zB angenommen, wenn ein dem Stpfl. nicht nahestehender Wohnungsvermittler eingeschaltet und die Selbstnutzung vertraglich ausgeschlossen ist; gleiches gilt, wenn am selben Ort mehr als eine Ferienwohnung vorhanden ist und nur eine Ferienwohnung genutzt wird, für die nicht selbst genutzte Wohnung (s. hierzu näher BMF v. 4. 5. 94, FR S. 337). Auch häufiges Vermieten einer Ferienwohnung (zB 100 Tage verteilt über das ganze Jahr) kann nach FG Düss. v. 13. 5. 86 (EFG S. 564, rkr.) ein wesentliches Beweisanzeichen dafür sein, daß die Wohnung ausschließlich zur Vermietung bereitgehalten wird (vgl. auch BMF v. 4. 5. 94 aaO). Dies kann nach Auffassung der FinVerw. nicht angenommen werden, wenn der Stpfl. nach den schriftlichen Vereinbarungen oder der tatsächlichen Handhabung jederzeit Eigenbedarf anmelden, Sperrzeiten aussprechen, Gäste einweisen und zudem die Wohnung während der Leerzeit nutzen

kann (vgl. OFD Kiel v. 8. 10. 92, FR S. 787; FG Hamb. v. 10. 11. 89, EFG 1990 S. 633, rkr.).

**Bereithalten zur Selbstnutzung:** Ein Bereithalten zur Vermietung liegt nicht vor, wenn die Wohnung zur eigenen wohnlichen Nutzung (Selbstnutzung) bereitgehalten wird, was insbesondere bei Ferienwohnungen (Zweitwohnungen) vorkommt. In diesem Fall hat der Stpfl. den Nutzungswert der Wohnung – auch für die Zeit des Bereithaltens zur Selbstnutzung – nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. iVm. § 52 Abs. 21 Satz 2 zu versteuern (s. Anm. 223 „Nutzung für Wohnzwecke“ und Anm. 181 ff.). Ein Bereithalten zur Selbstnutzung einer Ferienwohnung ist anzunehmen, wenn der Stpfl. jederzeit selbst entscheiden kann, ob und wann er die Wohnung vermietet oder selbst nutzt (BFH v. 25. 6. 91 IX R 7/85, BStBl. II 1992 S. 24; BMF v. 4. 5. 94 aaO).

**Zusammentreffen von Vermietung und Selbstnutzung im selben VZ:** Für die Zeit der Vermietung und des Bereithaltens zur Vermietung liegen Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 1 und für die Zeit der Selbstnutzung und des Bereithaltens zur Selbstnutzung Einkünfte nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 52 Abs. 21 Satz 2 (s. Anm. 181 ff.) vor. Wird eine als Einfamilienhaus bewertete Ferienwohnung während des gesamten VZ zur Vermietung an Feriengäste bereitgehalten, so sind die Einkünfte für den gesamten VZ nach Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 durch Gegenüberstellen der Einnahmen und Werbungskosten zu ermitteln, und zwar auch für die Zeit, für die der Stpfl. die Wohnung kurzfristig selbst nutzt (BFH v. 25. 6. 91 aaO); ein kurzfristiges Selbstnutzen kann noch bei einer Nutzung von 30 Tagen hintereinander angenommen werden (FG Düss. v. 13. 5. 86, EFG S. 564, rkr.; OFFERHAUS, StBp. 1970 S. 20). Für die Zeit der Eigennutzung ist nach BFH v. 26. 7. 77 VIII R 59/77 (BStBl. II S. 795) und v. 25. 6. 91 (aaO) die bei einer Fremdvermietung erzielbare Miete anzusetzen.

Einstweilen frei.

71

## 5. Nutzungsüberlassung an Angehörige

### a) Grundsatz

72

Miet- und Pachtverträge zwischen nahen Angehörigen – insbesondere zwischen Eltern und Kindern – können estl. nur anerkannt werden, wenn die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam und wie unter Fremden vereinbart sind und tatsächlich durchgeführt werden.

BFH v. 27. 11. 89 GrS 1/88, BStBl. II 1990 S. 160; v. 19. 6. 91 IX R 306/87, BStBl. II 1992 S. 75; v. 25. 5. 93 IX R 17/90, BStBl. II 1993 S. 834; v. 31. 3. 92 IX R 299/87, BFH/NV S. 656; v. 9. 2. 93 IX R 86/90, BFH/NV S. 592; v. 22. 6. 93 IX R 19/89, BFH/NV 1994 S. 96; v. 9. 11. 93 IX R 74/90, BFH/NV 1994 S. 475; FG Rhld.-Pf. v. 28. 6. 88, EFG 1989 S. 179, rkr.; FG Saarl. v. 6. 9. 89, EFG S. 637, rkr.; Hess. FG v. 13. 11. 90, EFG 1991 S. 391, rkr.; v. 23. 10. 90, EFG 1991 S. 392, rkr., und v. 26. 5. 93, EFG 1994 S. 93, rkr.; Nds. FG v. 3. 3. 94, EFG S. 837, rkr.

Siehe hierzu ferner § 2 Anm. 104 sowie 170 ff.

Die vorgenannten Voraussetzungen sind zB nicht erfüllt, wenn die Mietzahlung tatsächlich nicht erfolgt oder nicht der Vereinbarung entspricht (BFH v. 19. 6. 91 aaO; v. 25. 5. 93 aaO; v. 22. 6. 93 IX R 19/89, BFH/NV 1994 S. 96; v. 28. 1. 94 IX B 79/92, BFH/NV S. 635; v. 2. 2. 94 IX B 92/93, BFH/NV S. 552; ebenso zur Anerkennung von Pachtverträgen zwischen Eltern und Kindern im betrieblichen Bereich BFH v. 5. 2. 88 III R 216/84, BFH/NV S. 553) oder wenn der Mieter die Wohnung tatsächlich nicht nutzt (FG Düss. v. 2. 12. 93, EFG 1994 S. 523, Rev.

engel., Az. BFH IX R 23/94). Bei der Entscheidung der Frage, ob ein Mietverhältnis unter nahen Angehörigen einem Fremdvergleich standhält, ist zu prüfen, ob der Vermieter die vermieteten Räume ebenfalls benutzen kann und ob er über die Überlassung der Wohnung an Dritte zu bestimmen hat (BFH v. 7. 6. 94 IX R 121/92, BFH/NV 1995 S. 112). Das Unterschreiten der Marktmiete allein reicht nicht aus, den Mietvertrag stl. nicht anzuerkennen (BFH v. 30. 11. 93 IX R 99/91, BFH/NV 1994 S. 776); s. auch unten „Mietminderung“.

**Keine Mittel zur Mietzahlung:** Überwiegend wird angenommen, daß Mietverträge bei Vermietung an Unterhaltsberechtigte estl. wegen Gestaltungsmissbrauchs gem. § 42 AO nicht anzuerkennen seien, wenn der Mieter keine Mittel oder keine Einkünfte habe, aus denen er die Mietzahlung bestreiten könne (R 162 a EStR 1993; PAUS, BB 1990 S. 391; kritisch RAINER, KFR F. 2 AO § 42, 1/88 S. 97, 211). Andererseits hat der X. Senat des BFH im Urtr. v. 23. 2. 94 IX R 131/93 (BStBl. II S. 694, ergangen zu § 10 e) einen Mietvertrag estl. in einem Fall anerkannt, in dem der studierende Sohn die Miete aus Mitteln eines Sparplans leistete, der auf einem von seinen Eltern durch eine Schenkung bei einer Bank gebildeten Sparguthaben beruhte; die Miete sei in einem solchen Fall aus eigenen Mitteln gezahlt worden. Der BFH (Urtr. v. 28. 3. 95 IX R 47/93, DStR S. 1104) verneint auch einen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO, wenn die Eltern ihrem Kind zuvor die Mittel – im Urteilsfall DM 20 000 – geschenkt haben, aus denen es die Miete zahlen kann. UE ist für die stl. Anerkennung des Mietvertrags grds. allein darauf abzustellen, ob der Mieter die Miete tatsächlich gezahlt hat (evtl. auch aus Kredit) oder nicht. Zur Zahlung der Miete aus Unterhaltsmitteln s. Anm. 73.

**Mietminderung:** Da nach Abs. 2 Satz 2 das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung in vollem Umfang als entgeltlich anzusehen ist, wenn die Miete 50 vH der ortsüblichen Marktmiete oder mehr beträgt, reicht uE eine Mietminderung, die die vorerwähnte Grenze nicht überschreitet, für sich allein nicht aus, dem Vertrag die stl. Anerkennung zu versagen; s. Anm. 250; für VZ vor 1987 s. Anm. 243 „Teilweise unentgeltliche Überlassung“.

**Folgen der Nichtanerkennung:** Ist ein Mietvertrag estl. nicht anzuerkennen und sind die Vermietungseinkünfte deshalb nicht dem Vermieter zuzurechnen, so ist die Besteuerung so vorzunehmen, als hätte der Vermieter die Wohnung selbst genutzt (BFH v. 25. 5. 93 IX R 17/90, BStBl. II S. 834; v. 31. 3. 92 IX R 299/87, BFH/NV 1992 S. 656). Zur Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. s. Anm. 222 ff. Ist der Vertrag deshalb stl. nicht anzuerkennen, weil die Miete nicht gezahlt wurde, so liegt nach BFH v. 30. 11. 93 IX R 99/91 (BFH/NV 1994 S. 776) eine Nutzungsüberlassung an den Nutzenden iSd. Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. vor (dazu Anm. 242 ff.).

### 73 b) Überlassung von Wohnungen an Unterhaltsberechtigte

**Überlassung an geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten:** Die Überlassung einer Wohnung an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten zur zeitlich begrenzten Nutzung kann bürgerlich-rechtlich aufgrund eines Mietvertrags oder aufgrund gesetzlicher Unterhaltspflicht geschehen.

► *Überlassung aufgrund eines Mietvertrags:* Wird dem geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten eine Wohnung aufgrund eines estl. anzuerkennenden Mietvertrags überlassen, so erzielt der andere Ehegatte grds. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1 (R. 162 a Satz 1 EStR 1993). UE liegt in einer solchen Gestaltung

grds. kein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO (offengelassen in BFH v. 17. 3. 92 IX R 264/87, BStBl. II S. 1009).

► *Überlassung aufgrund gesetzlicher Unterhaltspflicht:* Nach BFH v. 17. 3. 92 aaO erzielt ein Stplf. keine Einkünfte aus VuV nach Abs. 1 Nr. 1, wenn er seiner geschiedenen Ehefrau aufgrund einer Unterhaltsvereinbarung sein Einfamilienhaus zur Nutzung mit den Kindern überläßt. In einem solchen Fall liegt zwar eine Nutzungsüberlassung, aber keine Leistung eines Entgelts für die Nutzungsüberlassung vor. Der Verzicht auf Barunterhalt stellt keine Gegenleistung idS dar (KORTH, DB 1987 S. 553; aA PAUS, FR 1993 S. 43). Die Voraussetzungen der Nutzungswertbesteuerung erfüllt allein der die Wohnung nutzende Ehegatte (Abs. 2 Satz 1 zweite Alt.); aufgrund der Unterhaltsvereinbarung ist von einer gesicherten Rechtsposition auszugehen; s. Anm. 242 ff. Entsprechendes gilt uE bei der Überlassung an den dauernd getrennt lebenden Ehegatten.

#### **Überlassung an unterhaltsberechtigte Kinder:**

► *Überlassung aufgrund eines Mietvertrags:* Der IX. Senat des BFH hat im Urte. v. 23. 2. 88 IX R 157/74 (BStBl. II S. 604) entschieden: Vermietet der Vater eine ihm gehörende Wohnung an seinen unterhaltsberechtigten Sohn, der den Mietzins nur aus dem vom Vater gewährten Barunterhalt bestreiten kann, so liegt in dem Abschluß des Mietvertrags, auch wenn er bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart sowie tatsächlich durchgeführt ist, ein Gestaltungsmißbrauch (ebenso BFH v. 14. 6. 88 IX B 157/87, BFH/NV 1990 S. 97; FG Saarl. v. 6. 9. 89, EFG S. 637, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 13. 9. 93, EFG 1994 S. 108, rkr.). Dagegen hat in einem solchen Fall der X. Senat des BFH mit Urte. v. 23. 2. 94 X R 131/93 (BStBl. II S. 694) den Gestaltungsmißbrauch verneint (s. zu diesem Urteil auch Anm. 72); ebenso FG Köln v. 28. 10. 86, EFG 1987 S. 185, rkr.; KEMMER, NWB F. 2 S. 5133; SANGMEISTER, DB 1988 S. 1673.

Der IX. Senat des BFH begründet seine Auffassung im wesentlichen damit, daß in solchen Fällen der Wohnraum „üblicherweise formlos als Naturalunterhalt“ zur Verfügung gestellt wird, daß für die Gestaltung wirtschaftlich vernünftige Gründe fehlten und diese der Umgehung des § 21 a diene. Dem kann uE – zumindest in dieser Allgemeinheit – nicht gefolgt werden. Üblicherweise gewähren Eltern ihren auswärts studierenden Kindern – wie auch schon aus § 1612 Abs. 1 Satz 1 BGB („der Unterhalt ist durch Entrichtung einer Geldrente zu gewähren“) folgt – nicht in Natur, sondern durch Geldleistungen. Eltern können wirtschaftlich vernünftige Gründe dafür haben, die mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden Rechte und Pflichten durch einen Mietvertrag zu regeln (hierzu zutreffend SANGMEISTER aaO). Schließlich kann wohl auch nicht begründet werden, daß durch Vereinbarung eines Mietvertrags eine Umgehung des § 21 a iSd. Regelung des § 42 AO herbeigeführt wird. Abgesehen davon, daß die Begründung des BFH in den Fällen nicht greift, in denen § 21 a nicht anzuwenden ist, kann der Abzug des Werbungskostenüberschusses deshalb kein Gestaltungsmißbrauch sein, weil der Abzug bei einer Fremdvermietung zulässig wäre und keine vernünftigen Gründe dafür erkennbar sind, daß sich Eltern nur aus stl. Gründen nicht für eine Fremdvermietung, sondern – was aus familiären Gründen näherliegt – für eine Vermietung an das eigene Kind entscheiden. Nicht geprüft hat der BFH die Frage, welche Bedeutung es hat, wenn bei der Vermietung an die studierenden Kinder sofort oder später tatsächlich ein Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird, der evtl. sogar höher als der Betrag ist, der sich bei Anwendung des § 21 a ergäbe.

► *Überlassung aufgrund gesetzlicher Unterhaltspflicht*: Wohnungen können an unterhaltsberechtigten Kindern ohne Abschluß eines Mietvertrags aus Unterhaltsgründen überlassen werden. In diesem Fall ist die Nutzungsüberlassung unentgeltlich; der Unterhaltsberechtigte erzielt keine Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 1; s. o. „Überlassung an geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten“.

**Überlassung an Eltern**: Nach BFH v. 14. 1. 92 IX R 33/89 (BStBl. II S. 549) kann es sich um einen Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO handeln, wenn Eheleute die Einliegerwohnung im eigenen Zweifamilienhaus zur Betreuung ihres Kindes an die Eltern der Ehefrau vermieten, die im selben Ort weiterhin über eine größere Wohnung verfügen; der Nutzungswert der Wohnung wurde im Urteilsfall nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. iVm. § 21 a den Eheleuten zugerechnet. Gegen diese Entscheidung bestehen Bedenken. In dem entschiedenen Fall hat der BFH den Gestaltungsmissbrauch mit der Begründung bejaht, es hätte mindestens sehr nahegelegen, den Eltern die Wohnung unentgeltlich zur Verfügung zu stellen, wenn sie sich in der Wohnung aufgehalten hätten, um das Kleinkind unentgeltlich zu betreuen; stichhaltige nichtstl. Gründe seien für die Vermietung nicht vorgetragen worden. Dem Urteil wäre im Ergebnis zuzustimmen, wenn der Vertrag tatsächlich nicht durchgeführt worden wäre (zB keine Nutzung der Wohnung durch die Eltern oder keine Mietzahlung). Der BFH geht aber bei dem seiner Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt davon aus, daß der Mietvertrag tatsächlich vollzogen worden ist. Unter dieser Voraussetzung sind uE ernsthafte nichtstl. Gründe für die Wohnungsüberlassung gegeben, weil die Mutter die Wohnung zur Betreuung des Kleinkindes nutzte. Bemerkenswert ist der Hinweis zu BFH v. 14. 1. 92 aaO in der Anm. in HFR 1992 S. 392, daß man das Urteil auch so verstehen könne, daß der IX. Senat anstelle des Gestaltungsmissbrauchs eine Lösung bevorzugt hätte, das hier vereinbarte Mietverhältnis bereits aus anderen Gründen scheitern zu lassen; „insoweit könnte es an hinreichenden Feststellungen des FG gefehlt haben“.

74–75 Einstweilen frei.

## 76 6. Gemeinschaftliche Nutzung einer Wohnung durch den Eigentümer und andere Personen

Wird eine Wohnung vom Eigentümer und Dritten *gemeinsam* genutzt, so ist zu unterscheiden, ob für die (Mit-)Nutzung Miete gezahlt wird und ob der Eigentümer die dem Dritten überlassenen Räume (mit)nutzen kann oder ob diese Räume dem Dritten zur Alleinnutzung überlassen sind.

### **Mitnutzung der dem Dritten überlassenen Räume durch den Eigentümer:**

► *Unentgeltliche Nutzung durch Familienangehörige oder Dritte*: Im Regelfall nutzt der Eigentümer eine Wohnung zusammen mit seinen Familienangehörigen (Ehegatten, Kinder); die Besteuerung erfolgt dann nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. (s. Anm. 222 ff.), sofern diese Vorschrift noch anzuwenden ist (s. Anm. 181 ff.). Dies gilt auch, wenn andere Personen (andere Verwandte, Lebensgefährten und Freunde), ohne ein Entgelt zu zahlen, in die Wohnung aufgenommen sind und eine Selbstnutzung aller Wohnungsteile durch den Eigentümer angenommen werden kann.

BFH v. 8. 8. 90 IX R 122/86, BStBl. II 1991 S. 171; v. 26. 6. 90 IX R 148/86, BFH/NV S. 773; v. 13. 11. 90 IX R 183/85, BFH/NV 1991 S. 373; zur Nutzung durch den Eigentümer mit seinen Familienangehörigen BFH v. 21. 7. 88 IX R 86/84, BStBl. II S. 938 unter Hinweis auf BFH v. 29. 11. 83 IX R 215/79, BStBl. II 1984 S. 366.

Ein Selbstnutzen von Räumen der Wohnung idS durch den Eigentümer liegt schon vor, wenn ihm diese Räume ständig zur Nutzung zur Verfügung stehen (BFH v. 8. 8. 90 aaO); s. auch Anm. 223.

▷ *Entgeltliche Nutzung durch Dritte:*

▷ *Rechtslage zur Zeit der Geltung der Nutzungswertbesteuerung:* Ist ein estl. anzuerkennender Mietvertrag nicht vereinbart oder tatsächlich nicht durchgeführt worden, so liegen schon aus diesem Grunde keinen Einkünfte idS. Abs. 1 Nr. 1 vor; die Besteuerung erfolgt dann nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. (BFH v. 26. 6. 90 aaO). Zum gleichen Ergebnis kommt der BFH (v. 8. 8. 90 aaO; v. 13. 11. 90 aaO), wenn bürgerlich-rechtlich wirksame Mietverträge abgeschlossen und tatsächlich vollzogen worden sind. Da der Eigentümer sämtliche Räume mitbenutzt, sind nach dieser Auffassung die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. erfüllt. Der BFH (v. 8. 8. 90 aaO) nimmt an, daß die Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. Vorrang vor der Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 1 hat, so daß der Eigentümer das von dem Dritten gezahlte Entgelt nicht nach Abs. 1 Nr. 1 zu versteuern hat (vgl. auch GRUBE, DStR 1991 S. 297); s. hierzu auch Anm. 52.

▷ *Rechtslage nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung:* Nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung (s. Anm. 181 ff.) kommt eine Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1 nicht mehr in Frage. Dies hat zur Folge, daß die Rspr. gegenstandslos ist, nach der die Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. der nach Abs. 1 Nr. 1 vorgeht. Damit könnte in den Fällen der Mitnutzung der Dritten entgeltlich zur Nutzung überlassenen Räume durch den Eigentümer eine Besteuerung des Entgelts gem. Abs. 1 Nr. 1 in Frage kommen. Im allgemeinen wird aber angenommen, daß Vereinbarungen, mit denen dem Ehegatten, anderen nahen Angehörigen und dem Lebensgefährten Räume überlassen werden, estl. nicht zu beachten, also die Mietzahlungen nicht nach Abs. 1 Nr. 1 zu versteuern sind, wenn diese Personen mit dem Eigentümer eine gemeinsame Haushaltsführung unterhalten (R. 162 a Satz 2 EStR 1993; GRUBE, DStR 1991 S. 297); die Nutzungsüberlassung ist also kein steuerbarer Vorgang. Führt aber der Dritte als Mieter einen eigenen Hausstand, erzielt der Eigentümer Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 1, sofern der Mietvertrag estl. anzuerkennen ist.

**Alleinnutzung von Räumen durch den Dritten:** Werden einzelne Räume einer Wohnung zur *ausschließlichen* Fremdnutzung an einen Dritten vermietet, so hat der Eigentümer die Mietzahlung grds. nach Abs. 1 Nr. 1 zu versteuern. Dies gilt nach BFH v. 8. 8. 90 aaO aber dann nicht, wenn es sich um Familienangehörige handelt, die mit dem Eigentümer in einer Haushaltsgemeinschaft leben; uE bedenklich (generell gegen estl. Anerkennung von Mietverträgen zwischen Ehegatten MILDE-BÜTTSCHE, BB 1989 S. 2447). Entsprechendes müßte uE gelten, wenn der Eigentümer mit seinem Lebensgefährten einen gemeinsamen Haushalt unterhält (GRUBE, DStR 1991 S. 297; aA PAUS, BB 1989 S. 1031, und BB 1990 S. 391).

Einstweilen frei.

77

## 7. Wechselseitige Vermietung von Wohnungen (sog. Überkreuzvermietung)

78

Wenn zwei Personen, von denen jeder Eigentümer einer Eigentumswohnung ist, diese Wohnungen wechselseitig vermieten, kann dies ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten idS. § 42 AO sein (BFH v. 19. 6. 91 IX R 134/86, BStBl. II

S. 904; v. 25. 1. 94 IX R 97, 98/90, BStBl. II S. 738, zur Vermietung von Arztpraxen; zustimmend PAUS, DStZ 1992 S. 124); eine solche Gestaltung könnte – bei stl. Anerkennung – zur Berücksichtigung von (hohen) Werbungskosten führen. Der BFH hat im Urt. v. 19. 6. 91 aaO offengelassen, ob bei wechselseitiger Vermietung ein Scheingeschäft iSd. § 41 Abs. 2 AO vorliegt oder die zur stl. Anerkennung der Vermietung notwendige tatsächliche Durchführung der Vereinbarung fehlt. Ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten wird idR zu bejahen sein, wenn beide Wohnungen in räumlicher Nähe liegen und etwa gleich groß und gleichwertig sind (Anm. zu BFH v. 19. 6. 91 in HFR 1992 S. 45). Dagegen kann man einen Gestaltungsmissbrauch nicht annehmen, wenn die Überkrenzvermietung wirtschaftlich vernünftig zu begründen ist, wenn also zB ein kinderloses Ehepaar in eine kleine Wohnung und eine vierköpfige Familie in eine große Wohnung einziehen (s. DRENSECK, Anm. zu BFH v. 19. 6. 91 aaO in FR 1992 S. 216).

Ist ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten gegeben, erzielen die Vermieter nach § 42 Satz 2 AO keine Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 1. Eine Besteuerung des Nutzungswerts nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. hat BFH v. 19. 6. 91 aaO mit der Begründung verneint, die Eigentumswohnungen seien für die Stpfl. selbst „schon mangels einer Küche nicht . . . nutzbar gewesen“. Nach § 42 Satz 2 AO entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Das bedeutet uE, daß eine Selbstnutzung nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. anzunehmen ist, falls die Nutzbarkeit der Eigentumswohnung zu bejahen ist; zur Anwendung der Regelung nach Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 181 ff.

79 Einstweilen frei.

#### 80 8. Vermietung und Verpachtung bei engem zeitlichem Zusammenhang mit einer zeitlich begrenzten Gebrauchsüberlassung

Der BFH hat sich auf den Standpunkt gestellt, daß die Voraussetzungen der VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 auch erfüllt sind, wenn Zinsen aus Bausparguthaben erzielt werden und der Bausparvertrag in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Vermietung eines Hauses steht. S. hierzu näher Anm. 20.

81–84 Einstweilen frei.

## II. „Einkünfte“ aus Vermietung und Verpachtung

### 1. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung

#### 85 a) Grundsatz

Die Einkünfte ergeben sich aus dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten.

Was unter Einnahmen iSd. Einkunftsarten zu verstehen ist und wie sie zu bewerten sind, ist in § 8 grds. geregelt. Danach können auch Sachleistungen oder andere wirtschaftliche Vorteile Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 sein, zB Früchte, Kost und Überlassung einer Wohnung. S. auch Anm. 86 „Sachleistungen“. Im übrigen wird auf die Erl. zu § 8 verwiesen.

**Entgelt für Nutzungsüberlassung:** Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 sind grds. die Entgelte, die für die zeitlich begrenzte Überlassung zur Nutzung geleistet werden.



Es muß sich also um die Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung handeln. Kein Entgelt iSd ist anzunehmen, soweit eine Entschädigung für eine Bodenwertminderung bezahlt wird. Im Urteil v. 24. 3. 82 IV R 96/78 (BStBl. II S. 643, 645, betr. Einkünfte aus LuF) hat der BFH ausgesprochen, daß bei zeitlich begrenzter Überlassung eines Grundstücks zur Nutzung in der Weise, daß in einer Tiefe von 1 bis 2 m unter der Erdoberfläche eine Ferngasleitung verlegt und genutzt wird, die dafür gezahlte Vergütung in eine (nach Abs. 1 Nr. 1 nicht steuerbare) Entschädigung für die Minderung des Bodenwerts und in eine (nach Abs. 1 Nr. 1 steuerbare) Nutzungsentschädigung aufzuteilen ist. Auch die Entschädigung, die ein Landwirt für den Ertragsausfall wegen der Verpachtung seiner landwirtschaftlichen Flächen zur Gewinnung von Bodenschätzen erhält, ist kein Nutzungsentgelt iSd. Abs. 1 Nr. 1 (s. Anm. 262 „Substanzausbeuteverträge“).

**Nebentgelte:** Zu den steuerbaren Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 zählen nicht nur die für die Überlassung von Wohnungen und anderen unbeweglichen Vermögen gezahlten Miet- oder Pachtzinsen, sondern auch die Nebentgelte, die der Mieter oder Pächter für die vom Vermieter oder Verpächter zu erbringenden Nebenleistungen zahlt. Hierzu gehören zB Entgelte für die Beheizung und Warmwasserversorgung. Auch die Umlegung der Grundsteuer und der Gebühren für die Müll- und Abwasserbeseitigung sowie für die Straßenreinigung usw. führt zu Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1; s. Anm. 86 „Umlagen“.

**Entgeltzahlung durch Dritte:** Auch Leistungen Dritter können ein Entgelt für eine Nutzungsüberlassung sein. Voraussetzung ist, daß sie Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung sind, wie dies bei Zuschüssen der Fall sein kann (BFH v. 26. 3. 91 IX R 104/86, BStBl. II 1992 S. 999); s. hierzu Anm. 86 „Zuschüsse“.

**Zufluß:** Die Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 sind in dem VZ zu versteuern, in dem sie zugeflossen sind. Der Zufluß richtet sich nach § 11 Abs. 1; auf die Erl. zu § 11 wird verwiesen. Zu Besonderheiten bei einzelnen Einnahmen s. Anm. 86.

## b) ABC der Einnahmen

86

### Abfindungen/Abstandszahlungen:

► *Abfindungszahlungen des Eigentümers:* Zahlt der Eigentümer ein Entgelt an den Inhaber eines Wohnrechts für den Verzicht auf dieses Recht, so erzielt der Wohnberechtigte keine Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 1, weil das Entgelt keine Gegenleistung für eine Nutzungsüberlassung ist (BFH v. 9. 8. 90 IX R 140/88, BStBl. II S. 1026); zur Steuerbarkeit in diesen Fällen nach § 22 Nr. 3 s. § 22 Anm. 246. Zur Abzugsfähigkeit der Abfindung als Werbungskosten s. § 9 Anm. 750 „Abstandszahlungen“.

► *Abstandszahlungen des Mieters für die Entlassung aus dem Mietvertrag:* Nach BFH v. 21. 8. 90 VIII R 17/86 (BStBl. II 1991 S. 76) sind Abstandszahlungen, die der Mieter für die Entlassung aus dem Mietvertrag an den Vermieter zahlt, von diesem nach Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 24 Nr. 1 Buchst. a zu versteuern. Dies gilt nach dieser Entscheidung auch, wenn nach Abschluß eines Vormietvertrags und Verzicht auf seine Erfüllung der „Vermieter“ eine Abstandszahlung erhält. Zutreffend ist, daß in beiden Fällen eine unmittelbare Anwendung des Abs. 1 Nr. 1 nicht in Frage kommt, weil die Abfindung nicht für die Überlassung einer Wohnung zur zeitlich begrenzten Nutzung, sondern für den Verzicht auf die Überlassung geleistet wird. Bedenklich ist uE aber, daß der BFH die Voraussetzungen einer Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a für Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 bejaht (s. auch STÖCKER, DStZ 1991 S. 147); denn eine Entschädigung iSd. liegt nicht vor, wenn sie selbst Leistungsgegenstand eines gegenseitigen Vertrags ist (zB BFH

v. 27. 7. 78 IV R 153/77, BStBl. II 1979 S. 69; v. 21. 9. 82 VIII R 140/79, BStBl. II 1983 S. 289). Zum Entgelt für die Einräumung eines Vormieterrechts s. unten „Vormieterrecht“.

**Baukostenzuschüsse:** s. „Zuschüsse“.

**Beschlagnahme:** s. „Nutzungsentschädigung bei Beschlagnahme“.

**Dienstbarkeiten:** Die Entgelte für die Bestellung einer Dienstbarkeit können, sofern nicht betriebliche Einkünfte vorliegen, Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 oder des § 22 Nr. 3 sein; s. Anm. 65 „Bestellung einer Grunddienstbarkeit“ sowie § 22 Anm. 248. Zu Einnahmen aus VuV bei Bestellung eines Nießbrauchs s. Anm. 35 und 58.

**Ehegatten:** s. „Nutzungsvergütung an Ehegatten nach Auszug aus dem gemeinsamen Haus“.

**Einmalzahlungen:** Das Entgelt für eine zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung kann laufend oder einmalig gezahlt werden (s. auch Anm. 60). Einmalbeträge sind grds. im VZ des Zuflusses zu versteuern. Die FinVerw. läßt aus Billigkeitsgründen zu, daß das als Einmalbetrag gezahlte Entgelt auf die Jahre verteilt wird, auf die es wirtschaftlich entfällt – höchstens auf 10 Jahre –, und in diesen Jahren versteuert wird (OFD Düss. v. 10. 1. 83, WPg. 1983 S. 167 = StEK EStG § 21 Nr. 128); s. hierzu näher § 8 Anm. 7 und 35.

**Entschädigung:** s. „Schadensersatz“.

**Erbbaurecht:** Erbbauzinsen, die der Erbbauberechtigte zahlt, sind Einnahmen des Erbbauperpflichteten (Grundstückseigentümers) iSd. Abs. 1 Nr. 1.

BFH v. 11. 10. 63 VI 251/62 U, BStBl. III 1963 S. 564; v. 4. 7. 69 VI R 259/67, BStBl. II S. 724; v. 20. 11. 80 IV R 126/78, BStBl. II 1981 S. 398; v. 19. 1. 82 VIII R 102/78, BStBl. II S. 533; v. 12. 9. 85 VIII R 306/81, BStBl. II 1986 S. 252, 254; s. auch STAHL, KÖSDI 7/88 S. 7280.

► *Entschädigungsloser Heimfall:* Zahlt der Erbbauperpflichtete (Grundstückseigentümer) nach Beendigung des Erbbaurechts keine Entschädigung, so erzielt er in diesem Zeitpunkt in Höhe des Werts des Gebäudes eine (zusätzliche) Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1 (LOHMEYER, DStZ 1983 S. 144).

► *Übernahme der Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten:* Übernimmt der Erbbauberechtigte bei Bestellung eines Erbbaurechts an einem unbebauten Grundstück die Erschließungskosten an die Gemeinde, so liegt darin für den Erbbauperpflichteten ein (zusätzliches) Entgelt für die Überlassung der Nutzung des Grundstücks.

BFH v. 20. 11. 80 IV R 126/76 (BStBl. II 1981 S. 398), v. 17. 4. 85 I R 132/81 (BStBl. II S. 617), v. 21. 11. 89 IX R 170/85 (BStBl. II 1990 S. 310) und v. 19. 10. 93 VIII R 87/91, BStBl. II 1994 S. 109; (ebenso LOHMEYER aaO; OFD Münster v. 10. 10. 85, StEK EStG § 21 Nr. 184; vgl. auch RIEKE, Inf. 1985 S. 169; kritisch o. V., IstB 1986 S. 30).

Nach BFH v. 4. 6. 91 X R 136/87 (BStBl. II 1992 S. 70) sind aber Grunderwerbsteuer, Notar- und Gerichtsgebühren sowie Maklerprovisionen für den Erbbauberechtigten Anschaffungskosten auf das Erbbaurecht; diese Aufwendungen sind kein Nutzungsentgelt an den Erbbauperpflichteten. Der Zufluß der in der Übernahme der Erschließungskosten bestehenden Einnahme ist beim Erbbauperpflichteten gem. § 11 Abs. 1 grds. erst im Zeitpunkt des Heimfalls oder der Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses anzunehmen (BFH v. 21. 11. 89 aaO; BMF v. 16. 12. 91, BStBl. I S. 1011; ebenso offenbar HERRMANN, StuW 1990 S. 179, 182). Die Höhe der Einnahme bestimmt sich nach den Grundsätzen des § 8 Abs. 2 (BMF v. 16. 12. 91 aaO).

**Erstattung von Werbungskosten:** s. „Rückempfang von Werbungskosten“

**Giebelmauer:** Errichtet der Stpfl. je zur Hälfte auf seinem und auf dem Nachbargrundstück eine Giebelmauer und erhält er dann vom Nachbarn für die Mitbenutzung der Mauer eine Entschädigung, so ist diese nicht Entgelt für die zeitlich begrenzte Überlassung eines Rechts, sondern Ausgleich für einen – wenn nicht rechtlich, so jedenfalls wirtschaftlich eintretenden – Eigentumsverlust; sie gehört daher nicht zu den Einnahmen aus VuV (FG Karlsruhe v. 15. 2. 57, EFG S. 154, rkr.). Die Herstellungskosten des Wohngebäudes werden dann aber um die erhaltene Entschädigung zu kürzen sein (glA DB 1964 S. 1315). Hat der Stpfl. nur bis an die Grenze gebaut und erhält er für die Mitbenutzung eine Entschädigung, so verliert er durch das Anbauen rechtlich nicht das Alleineigentum an der Mauer; er wird aber wirtschaftlich daran gehindert sein, über die Mauer nach Belieben zu verfügen, insbes. sie abzureißen, ohne auf die Belange seines Nachbarn Rücksicht zu nehmen. Außerdem wird die Mauer durch das Anbauen (Einfügen von Trägern und dgl.) materiell beeinträchtigt. Auch in diesem Fall wird man die Entschädigung daher nicht zu den Einnahmen aus VuV rechnen können (DB 1964 S. 900). Vgl. auch HAL, DB 1984 S. 907.

**Hochspannungsfreileitung:** Eine Nutzungsvergütung – auch bei einmaliger Zahlung – für die Überspannung eines Grundstücks mit Hochspannungsfreileitungen ist eine Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1 (BFH v. 19. 4. 94 IX R 19/90, BStBl. II S. 640).

**Instandhaltungsaufwendungen:**

► *Der Mieter trägt die Instandhaltungsaufwendungen:* Der Vermieter erzielt grds. keine Einnahmen gem. Abs. 1 Nr. 1. Käme man zu einem anderen Ergebnis, könnte der Vermieter in gleicher Höhe Werbungskosten absetzen. Nach BFH v. 1. 12. 61 VI 244/60 (StRK EStG § 21 R. 112) und v. 29. 11. 68 VI R 316/66 (BStBl. II 1969 S. 184) liegen, wenn der Pächter werterhöhende Aufwendungen in das Pachtobjekt gemacht hat, in Höhe des Mehrwerts Einnahmen nach Abs. 1 Nr. 1 vor, sobald der Verpächter die verpachtete Sache zurückerhält.

► *Der Vermieter trägt die Instandhaltungsaufwendungen:* Ersetzt der Mieter die Kosten dem Vermieter, so fließen diesem Einnahmen gem. Abs. 1 Nr. 1 zu (vgl. hierzu STUHRMANN, Inf. 1983 S. 200; B. MEYER, BB 1983 S. 1848). Für den Vermieter sind die von ihm aufgewendeten Beträge Werbungskosten.

**Kaufpreisminderung wegen unentgeltlicher Nutzung durch Dritten:** Wird beim Kauf eines bebauten und zum Teil vermieteten Grundstücks eine Minderung des Kaufpreises vereinbart, weil es teilweise nach Übereignung von einem Dritten noch für eine bestimmte Zeit unentgeltlich genutzt wird, so stellt die Kaufpreisminderung nach BFH v. 22. 6. 93 IX R 72/88 (BFH/NV 1994 S. 163) keine Einnahme nach Abs. 1 Nr. 1 dar. Zur Begründung führte der BFH ua. aus: Der Käufer habe das Grundstück nur unter der Bedingung der Übernahme der bestehenden Nutzungsverträge erwerben können; er habe ein teilweise ertragloses Grundstück erworben, was bei der Höhe des Kaufpreises durch einen Abschlag berücksichtigt worden sei.

**Mieterbenennungsrecht:** s. § 22 Anm. 270 „Mieterbenennung“.

**Mieterzuschüsse:** s. „Mietvorauszahlungen“ und „Zuschüsse“.

**Mietrückstände** des Vormieters, die der neue Mieter zur Erlangung des Mietrechts tilgt, sind beim Vermieter nachträgliche Mieteinnahmen; es handelt sich hierbei um keine steuerbegünstigte Entschädigung iSd. §§ 24 Nr. 1 a, 34 Abs. 2 Nr. 2, sondern nur um die Erfüllung der ursprünglich geschuldeten Leistung durch einen Dritten (FG Hamb. v. 23. 7. 71, EFG 1972 S. 24, rkr.).

**Mietvorauszahlungen** gehören grds. zu den Einkünften aus VuV gem. Abs. 1 Nr. 1; denn sie sind ein vorgezogenes Entgelt für die geplante Objektnutzung (BFH v. 21. 8. 90 VIII R 17/86, BStBl. II 1991 S. 76, 78). Anders ist es, wenn die Zahlungen als Darlehen anzusehen sind. Die Darlehenshingabe ist nicht steuerbar; bei Annahme eines Darlehens stellt erst die Verrechnung aufgrund der Darlehensrückzahlungsverpflichtung mit der Verpflichtung zur Mietzahlung eine Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1 beim Vermieter dar. Für die Abgrenzung zwischen Darlehen, die mit den Mietzahlungen verrechnet werden, und Mietvorauszahlungen kommt es auf den erkennbaren Willen der Parteien an. Mietvorauszahlungen sind Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1, wenn der Mieter sich zu diesen Leistungen verpflichtet, um den Gebrauch des gemieteten Grundstücks zu erlangen; anders ist es, wenn er eine unverzinsliche Kapitalforderung gegen den Vermieter erwerben will (BFH v. 11. 10. 83 VIII R 61/81, BStBl. II 1984 S. 267). Danach liegt bei Vereinbarungen von Mietvorauszahlungen uE wohl idR ein Nutzungsentgelt iSd. Abs. 1 Nr. 1 und nicht eine nichtsteuerbare Darlehensauszahlung vor; anders ist es, wenn die Parteien *ausdrücklich* ein Darlehen vereinbart haben. Mietvorauszahlungen sind grds. mit ihrem Eingang beim Vermieter zugeflossen (FG München v. 12. 12. 91, EFG 1992 S. 344, rkr.); s. hierzu näher, insbesondere zur Verteilung der Einnahmen auf mehrere VZ im Billigkeitsweg, § 8 Anm. 7 „Billigkeitsregelung“, 35 und 100 „Mietvorauszahlungen“; s. auch unten „Zuschüsse“.

**Miteigentümer:** Leistet ein Miteigentümer eine Ausgleichzahlung an einen anderen Miteigentümer, so ist diese eine Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1; s. Anm. 182 „Miteigentümer/Gesamthandseigentümer“ sowie Anm. 226 „Miteigentum und Gesamthandseigentum“.

**Nießbrauch:** s. Anm. 35 und 58.

**Nutzungsentgelt bei Rückgängigmachung eines Grundstückskaufvertrags:** Wird ein Grundstückskaufvertrag rückgängig gemacht (zB durch Rücktritt, Anfechtung oder Vereinbarung), so kann für die Zeit vom Besitzübergang aufgrund des Kaufvertrags bis zur Rückübertragung des Besitzes aufgrund der Rückgängigmachung des Kaufvertrags ein Nutzungsentgelt vom ursprünglichen Käufer an den ursprünglichen Verkäufer zu zahlen sein. Dieses Nutzungsentgelt ist eine Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1, und zwar auch dann, wenn der Anspruch auf Bereicherungsrecht (§§ 812 ff. BGB) beruht. Es wird idR durch Kürzung des zurückzugewährenden Kaufpreises gezahlt. Als Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1 ist der Betrag zu erfassen, der zeitanteilig auf den VZ entfällt (FG Rhld.-Pf. v. 29. 11. 91, EFG 1992 S. 335, rkr.).

**Nutzungsentuschädigung bei Beschlagnahme:** Werden Grundstücke oder Wohnungen beschlagnahmt und wird dafür eine Entschädigung gezahlt, so ist die Nutzungsentuschädigung eine Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1 (s. auch Anm. 58).

**Nutzungsvergütung an Ehegatten nach Auszug aus dem gemeinsamen Haus:** Sind Ehegatten Miteigentümer eines Hauses und zahlt im Falle des dauernden Getrenntlebens oder der Scheidung der im Haus wohnende Ehegatte an den ausgezogenen Ehegatten eine Nutzungsentuschädigung (zB OLG Köln v. 9. 2. 94, NJW S. 1094), so erzielt der ausgezogene Ehegatte Einnahmen nach Abs. 1 Nr. 1, von denen bei der Einkunftsermittlung Werbungskosten (insbesondere die AfA von den anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten) abzuziehen sind. Beginnt die Verpflichtung zur Zahlung der Nutzungsvergütung im Laufe des Jahres, so kommt gleichwohl die Gewährung der Steuerbegünstigung nach § 10 e im selben VZ in Frage; s. § 10 e Anm. 87, die Nutzungsvergütung ist nicht

zu versteuern, wenn ein Ehegatte dem anderen das Haus *aufgrund einer Unterhaltsvereinbarung* überläßt (BFH v. 17. 3. 92 IX R 264/87, BStBl. II S. 1009).

**Prämie für familiengerechte Wohnungsbelegung:** Eine staatliche Prämie, die der Vermieter für eine familiengerechte Wohnungsbelegung erhält, rechnet zu den Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1; sie ist nicht nach § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 tarifbegünstigt (BFH v. 25. 1. 94 IX R 121/90, BFH/NV S. 845).

**Rückempfang von Werbungskosten:** Die Rückzahlung von Werbungskosten kann eine Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1 sein; dies gilt auch bei Rückzahlung durch Dritte (BFH v. 22. 9. 94 IX R 13/93, BStBl. II 1995 S. 118 mit Anm. von DRENSECK, FR 1995 S. 109; im Urteilsfall hatte ein Grundstückserwerber dem Veräußerer im Kaufpreis Finanzierungskosten erstattet, die der Veräußerer als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV abgezogen hatte; s. § 8 Anm. 30 und 105 „Rückempfang von Werbungskosten“ und § 9 Anm. 85. Zum Begriff der „negativen Werbungskosten“ und zum Stand der Diskussion s. ausführlich WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im EStRecht, Diss. iur. Köln, 1987 S. 13 ff.

**Sachleistungen:** Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 können – wie in § 8 geregelt – auch in anderen Gütern als Geld (insbesondere in Sachleistungen) bestehen; s. auch Anm. 85. Als Sachleistung kommt zB der Eigentumsübergang an körperlichen Gegenständen in Frage. Zur Verteilung der Einnahmen aus Billigkeitsgründen auf mehrere Jahre s.o. „Einmalzahlungen“.

► **Übereignung von Grundstücken:** Wird ein (dingliches oder schuldrechtliches) Wohnrecht oder ein anderes Nutzungsrecht an einem Grundstück bestellt und als Gegenleistung die Übertragung eines (anderen) bebauten oder unbebauten Grundstücks vereinbart, so ist der Wert des übertragenen Grundstücks eine Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1. Der Zufluß iSd. § 11 Abs. 1 ist im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs anzunehmen; die Bewertung richtet sich nach § 8 Abs. 2. Der BFH hat aber im Urteil v. 21. 2. 91 IX R 265/87 (BStBl. II 1992 S. 718) in dem Erwerb eines Grundstücks gegen die Verpflichtung, *dieses* mit einem Wohnhaus zu bebauen und dem Veräußerer ein dingliches Wohnrecht an einem Teil des Gebäudes auf Lebenszeit zu bestellen, ein „Anschaffungsgeschäft“ des Erwerbers und damit keine Vermietung und Verpachtung eines Teils des Gebäudes durch den Erwerber an den Veräußerer gesehen (vgl. hierzu HERRMANN, DStR 1991 S. 829 mit eingehender Stellungnahme). Zur Begründung hat der BFH ausgeführt, die Gegenleistung des Grundstückserwerbers für die Übereignung des Grundstücks habe nicht in einer dauernden Überlassung einer Wohnung zur Selbstnutzung, sondern in der Bebauung des Grundstücks und Bestellung des dinglichen Wohnrechts bestanden. UE kann diesem Ergebnis nicht zugestimmt werden. Der vom BFH entschiedene Fall unterscheidet sich in allen rechtlich erheblichen Momenten nicht von dem Sachverhalt, daß eine Wohnung gegen eine Sachleistung irgendwelcher Art zeitlich begrenzt zur Nutzung überlassen wird. Der BMF (v. 5. 8. 92, BStBl. I S. 522) hat angeordnet, daß dieses Urteil über den entschiedenen Fall hinaus nicht anzuwenden ist. Anders ist es jedoch, wenn ein Grundstück (unentgeltlich) unter Vorbehalt eines dinglichen Wohnrechts an diesem Grundstück übereignet wird. In diesem Fall erzielt der Grundstückserwerber durch den Erwerb des Grundstücks keine Einnahme (keine Sachleistung) iSd. Abs. 1 Nr. 1 für die Einräumung des Wohnrechts (s. auch Anm. 65); denn dieses Wohnrecht steht nach stRspr. dem Veräußerer (Wohnberechtigten) *kraft eigenen Rechts* zu; er hat es mit der Übertragung des Eigentums am Grundstück zurückbehalten; s. hierzu und zur Bestellung eines schuldrechtlichen Wohnrechts

Anm. 226. Hiervon zu unterscheiden ist der Verkauf eines Grundstücks (also Zahlung eines angemessenen Kaufpreises in Höhe des Grundstückswerts) und die Bestellung eines Wohnrechts ohne Gegenleistung. FG Düss. v. 4. 10. 83 (EFG 1984 S. 233, rkr.) hat bei Verkauf eines Grundstücks und unentgeltlicher Überlassung des Grundstücks an den Verkäufer zur Nutzung für längstens 12 Monate entschieden, daß eine Mietzahlung nicht vorliege, weil die Überlassung unentgeltlich erfolgt sei. Diesem Ergebnis kann uE aber nur zugestimmt werden, wenn der Kaufpreis angemessen war und dem Preis entsprach, der auch ohne Überlassung zur Nutzung gezahlt worden wäre; soweit der Mietpreis unangemessen niedrig ist, bezieht uE der Grundstückserwerber ein Mietentgelt iSd. Abs. 1 Nr. 1 in Form einer Sachleistung.

► *Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden:* Wird Grund und Boden zur Nutzung überlassen und fällt das auf ihm vom Nutzungsberechtigten errichtete Gebäude aufgrund des Nutzungsvertrages „entschädigungslos“ in das Eigentum des zur Grundstücksüberlassung Verpflichteten, so erzielt dieser in Höhe des Werts des Gebäudes Einnahmen aus VuV nach Abs. 1 Nr. 1, wenn die Sachleistung (Übergang des Eigentums an dem vom Nutzungsberechtigten errichteten Gebäude auf den zur Nutzungsüberlassung Verpflichteten) Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung ist. Der Wert der Sachleistung fließt dem Eigentümer bereits beim Herstellen des Gebäudes in dem Umfang zu, in dem er durch die Verbindung der einzelnen Sachen mit dem Grundstück rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer wird (BFH v. 26. 7. 83 VIII R 30/82, BStBl. II S. 755; vgl. zu diesem Urteil Anm. L. SCHMIDT, FR 1983 S. 592; BMF v. 4. 6. 86, BStBl. I S. 318; kritisch mit beachtlichen Gründen JAKOB, StRK-Anm. EStG § 21 Abs. 1 Ziff. 1 R. 96); s. hierzu näher § 11 Anm. 100 „Gebäude auf fremdem Grundstück“. Soweit danach der Zufluß in einem oder zwei Jahren stattfindet, kommt uE eine Verteilung der Einnahmen gem. der Billigkeitsregelung der FinVerw. in Frage (s.o. „Einmalzahlung“). Dies gilt uE auch, wenn – was heute nicht selten vorkommt – Kinder auf eigene Kosten Ausbauten an einem Gebäude der Eltern vornehmen. Ebenso BMF v. 4. 6. 86, BStBl. I S. 318, sofern ein entgeltliches Geschäft angenommen werden kann (vgl. auch STUHRMANN, FR 1986 S. 410); im anderen Fall nutzen die Kinder die von ihnen hergestellten Gebäudeteile aufgrund einer gesicherten Rechtsposition, so daß sie den Nutzungswert nach Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. versteuern müssen, sofern diese Vorschrift noch Anwendung findet (s. Anm. 242).

► *Übernahme von Herstellungskosten an fremden Gebäuden:* UE gelten die gleichen Grundsätze wie bei Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden (s.o.). Soweit die Aufwendungen mit dem künftig fällig werdenden Mietzins verrechnet werden, sind sie wie Mietvorauszahlungen zu behandeln; s.o. „Mietvorauszahlungen“.

Waren Sachen nur zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt, werden sie nicht Eigentum des Grundstückseigentümers (§§ 95 Abs. 2 und 946 BGB). Insoweit fließen uE mit der Einfügung dem Eigentümer keine Einnahmen nach Abs. 1 Nr. 1 zu (STUHRMANN, Inf. 1983 S. 200).

► *Gewährung von Gesellschaftsrechten:* Überläßt ein Stpfl. einer KapGes. ein Grundstück zur zeitlich begrenzten Nutzung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so erzielt er Einnahmen gem. Abs. 1 Nr. 1 (DÖLLERER, JbFStR 1980/81 S. 244).

**Schadenersatzleistungen** gehören nicht zu den Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1, wenn sie nicht auf dem Mietvertrag, sondern auf einem anderen Rechtsgrund

beruhen, zB auf unerlaubter Handlung oder ungerechtfertigter Bereicherung (BFH v. 29. 11. 68 VI R 316/66, BStBl. II 1969 S. 184; FG München v. 4. 9. 89, EFG 1990 S. 62, rkr., wegen unbefugter Entnahme von Kies); das gleiche gilt für Ersatzleistungen, die ein Dritter für die am Haus entstandenen Schäden zahlt (BFH v. 9. 3. 62 VI 180/61 U, BStBl. III S. 219; v. 29. 6. 62 VI 163/61, StRK EStG § 21 R. 145).

*Abgrenzung zwischen Schadensersatz und Mietzahlung:* Der Vermieter muß einen konkreten Schaden darlegen; Zahlungen, die ein Mieter wegen räumlich übermäßiger Benutzung eines Grundstücks leistet, sind nicht Schadensersatz, sondern Mietzahlungen, weil die Abgeltung der Gebrauchsüberlassung im Vordergrund steht (BFH v. 22. 4. 66 VI 264/65, BStBl. III S. 395; der Mieter hatte unvermietete Teile des betreffenden Grundstücks benutzt und andere Mieter behindert; die Entschädigung bildete, wenn nicht rechtlich, so jedenfalls wirtschaftlich ein nachträglich vereinbartes zusätzliches Entgelt für die erweiterte Nutzung). Auch Zahlungen des Mieters wegen vertragswidriger Vorenthaltung der Mietsache nach Ablauf der Mietzeit können Einnahmen aus VuV sein. Dies gilt zB, wenn eine verspätete Räumung zu Ausfällen an (höheren) Mieteinnahmen führt (BFH v. 5. 1. 71 I R 166/69, BStBl. II S. 624). Eine Schadensersatzleistung, die dem Eigentümer eines Grundstücks vom Mieter dafür gezahlt wird, daß dieser der vertraglich übernommenen Verpflichtung, die ihm für die gemieteten Räume persönlich erteilte „Ausschankerlaubnis dem Haus zu erhalten“, schuldhaft zuwidergehandelt hat, ist nicht Einnahme aus VuV, sondern einkommensteuerfreier Ausgleich eines Vermögensschadens (RFH v. 19. 1. 39, RStBl. S. 310). Wenn der Mieter die Mietsache vertragswidrig durch eine übermäßige Beanspruchung – über den vertraglich vorausgesetzten Umfang hinaus – abnutzt oder gar beschädigt und hierfür Ersatz leistet, so zahlt er uE nicht ein Entgelt für die vertragliche Gebrauchsüberlassung, sondern – auch wenn der Anspruch des Vermieters sich auf Vertragsverletzung stützt – einen Ausgleich für einen Vermögensschaden des Vermieters. AA allerdings wohl BFH v. 22. 4. 66 VI 264/65, BStBl. III S. 395, lt. Leitsatz „übermäßige Beanspruchung der Mietsache“. Man wird aber das Schadensersatzverlangen des Vermieters nicht gut als Genehmigung des vertragswidrigen Verhaltens des Mieters und als Vereinbarung einer erhöhten Miete ansehen können. Ist man gegenteiliger Ansicht, so kann der Vermieter erhöhte Abnutzung, Schäden und Aufwendungen zur Schadensbeseitigung nach allgemeinen Grundsätzen als Werbungskosten geltend machen, andernfalls nicht.

*Schadensersatz als Rückfluß von Werbungskosten:* Ersatzleistungen, die der Eigentümer als Werbungskosten in einem früheren VZ abgezogen hat, sind Einnahmen im VZ des Zuflusses (BFH v. 23. 3. 93 IX R 67/88, BStBl. II S. 788, zu einem Fall, in dem § 21 a im VZ des Zuflusses, nicht aber im VZ des Abzugs der Werbungskosten anzuwenden war).

*Bergschadenvergütungen* berühren die Vermögenssphäre und bilden daher, wenn das beschädigte Gebäude zum Privatvermögen des Stpfl. gehört, uE keine Einkünfte aus VuV (glA SCHREIBER, FR 1955 S. 375; KAASE, FR 1957 S. 441); s. auch „Instandhaltungsaufwendungen“, „Nutzungsentschädigung bei Beschlagnahme“ und „Versicherungen“.

Siehe auch § 8 Anm. 105 „Schadensersatz“.

**Schönheitsreparaturen:** Zahlt der Mieter eine erhöhte Miete, weil der Vermieter die Schönheitsreparaturen übernimmt, so ist der Erhöhungsbetrag für den Vermieter eine Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1; dem Vermieter entstehen Werbungskosten, sobald er die Schönheitsreparaturen durchführt. Übernimmt der Mieter die

Verpflichtung, die Schönheitsreparaturen durchzuführen, so liegt in dieser Zusage noch kein Zufluß von Einnahmen (BFH v. 18. 12. 67 VI R 119/66, BStBl. III 1968 S. 309). Die tatsächliche Durchführung der Schönheitsreparaturen durch den Mieter ist für den Vermieter im Ergebnis stl. neutral.

**Überbaurente:** Hat der Eigentümer eines Grundstücks bei der Errichtung eines Gebäudes über die Grenze gebaut, so kann er nach § 912 BGB zur Zahlung einer Geldrente (Überbaurente) an den Nachbarn verpflichtet sein. In der Duldung des Überbaus ist wirtschaftlich ein Eigentumsverlust zu sehen, zumal der Rentenverpflichtete auf Verlangen des Rentenberechtigten nach § 915 BGB jederzeit zum Abkauf verpflichtet ist. Die Überbaurente gehört deshalb uE nicht zu den Einnahmen aus VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1 (aA BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rz. 66); s. auch oben „Giebelmauer“. Zu ähnlichen Problemen s. § 22 Anm. 248.

**Übernahme von Verpflichtungen des Vermieters:** Übernimmt der Mieter im Rahmen der mietvertraglichen Vereinbarungen Verpflichtungen, die der Vermieter zu erfüllen hat (zB dessen Verpflichtung zur Zahlung der Erschließungsbeiträge, der Grundsteuer und sonstiger öffentlicher Abgaben), so erzielt der Vermieter damit Einnahmen aus VuV; vgl. Hess. FG v. 28. 1. 71, EFG S. 378, rkr. In gleicher Höhe entstehen bei ihm Werbungskosten.

**Umlagen:** Umlagen für Zentralheizung, Flurbeleuchtung, öffentliche Abgaben usw. sind Mieteinnahmen; s. auch Anm. 85.

**Umsatzsteuer:** Vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge gehören bei der Vermietung von Grundbesitz im Zeitpunkt der Vereinnahmung zu den Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1; s. § 9b Anm. 6.

#### **Versicherungen:**

► *Feuerversicherung:* Entschädigungen aus Feuerversicherungen sind keine Einnahmen nach Abs. 1 Nr. 1 (BFH v. 9. 3. 62 VI 180/61 U, BStBl. III 1962 S. 219; OFD Freiburg, Karlsruhe, Stuttgart v. 5. 1. 84, DStR S. 686 = StEK EStG § 21 Nr. 154).

► *Mietausfallversicherung:* Entschädigungen aus einer Mietausfallversicherung sind Einnahmen nach Abs. 1 Nr. 1 (SCHMIDT/DRENSECK XIV. § 21 Rz. 6, unter Hinweis auf BFH v. 29. 4. 82 IV R 177/78, BStBl. II S. 591, zur Betriebsunterbrechungsversicherung).

**Verzicht auf Mieteinnahmen:** Der Verzicht auf Mieten ist keine Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1; s. § 2 Anm. 155 und § 8 Anm. 18. Das gilt auch für den Verzicht auf Mieterhöhungen (Nds. FG v. 3. 11. 81, EFG 1982 S. 187, insoweit rkr.).

**Verzicht auf Wohnrecht:** Der Verzicht auf ein obligatorisches Wohnrecht ist nach BFH v. 9. 8. 90 X R 140/88 (BStBl. II S. 1026) keine Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1. Dies gilt uE auch bei Verzicht auf ein dingliches Wohnrecht. Zur Nichtsteuerbarkeit nach § 22 Nr. 3 s. § 22 Anm. 246.

**Verzugszinsen:** s. „Zinsen“.

**Vormietrecht:** Zu unterscheiden sind Zahlungen des Mietinteressenten bei Abschluß eines Vormietvertrags von Abstandszahlungen des Mietinteressenten nach Abschluß des Vormietvertrags für die Entlassung aus diesem Vertrag. Im ersten Fall liegen uE keine Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 vor, weil das Entgelt für die Einräumung des Vormietrechts nicht für eine Nutzungsüberlassung gezahlt wird (zur Anwendung des § 22 Nr. 3 s. § 22 Anm. 248). Die Abstandszahlung für die Entlassung aus dem Mietvorvertrag behandelt der BFH ebenso wie Abstandszahlungen für die Entlassung aus dem Miethauptvertrag; sie unterliegt als Entschädigung für entgehende Einnahmen der ESt. (BFH v. 21. 8. 90 VIII R 17/86, BStBl. II 1991 S. 76); s. auch „Abfindungen/Abstandszahlungen“.



**Vorsteuern:** Wird der Vorsteuerabzug in den Fällen des § 4 Nr. 12 und § 9 UStG nach § 15 a UStG berichtet, so sind Mehrbeträge nach § 9 b Abs. 2 Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1; s. hierzu grds. die Erl. zu § 9 b, insbesondere die Anm. 42, 45, 47.

**Zinsen:** Zur Berücksichtigung von Bausparzinsen als Einnahmen nach Abs. 1 Nr. 1 s. Anm. 20 „Bausparguthaben“. Keine Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 sind: Zinsen aus Guthaben, die eine Eigentümergemeinschaft als Instandhaltungsrücklagen angelegt hat (s. Anm. 20 „Instandhaltungsrücklagen einer Wohnungseigentümergemeinschaft“), Zinsen auf erstattete Grunderwerbsteuer (s. Anm. 20 „Prozeßzinsen auf erstattete Grunderwerbsteuer“), Verzugszinsen auf rückständige Mietforderungen (s. Anm. 20 „Rückständige Mietforderungen“). Zu Verzugszinsen auf Kaufpreistrückstände als Einnahmen des Verkäufers s. Anm. 20 „Kaufpreistrückstände“.

**Zinslosigkeit eines Darlehens:** Wird als Entgelt für die Nutzung einer Wohnung ein Darlehen zinslos gewährt, ist der Zinsvorteil eine Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1; wird der Zinsvorteil zur Erzielung von Einkünften aus VuV eingesetzt, so stehen den Einnahmen entsprechende Werbungskosten gegenüber (BFH v. 22. 9. 94 IX R 47/89, BFH/NV 1995 S. 294).

**Zinsrückzahlungen:** Zinsrückzahlungen können als zurückgewährte Werbungskosten Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 sein (s. § 8 Anm. 30); vgl. hierzu auch HENRICH, FR 1990 S. 40.

#### **Zuschüsse:**

**Schrifttum:** NIELAND, Zuschüsse im ESt-Recht, DStZ 1986 S. 183, 216, 246. Zum Begrifflichen s. § 5 Anm. 1600.

► *Öffentliche Zuschüsse:* Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 sind nur anzunehmen, wenn sie die Gegenleistung für die Überlassung der Nutzung eines Grundstücks sind; dies gilt auch, wenn ein anderer als der Mieter die Gegenleistung erbringt. Zuschüsse der öffentlichen Hand, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, sind keine Gegenleistungen für die Nutzungsüberlassung. Sie sind deshalb keine Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1, mindern aber die Herstellungskosten (BFH v. 26. 3. 91 IX R 104/86, BStBl. II 1992 S. 999) oder ggf. auch die sofort abziehbaren Werbungskosten. Nach BFH v. 26. 3. 91 aaO können aber Einnahmen aus VuV vorliegen, wenn diese Zuschüsse „in unmittelbarem rechtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Gebrauchsüberlassung des Grundstücks stehen“; in Frage kommen zB Zuschüsse wegen einer Mietzinsbindung (Aufwendungsbeihilfen im öffentlich geförderten Wohnungsbau) oder eines Belegungsrechts. Die FinVerw. (zB OFD Düss. v. 13. 1. 93, FR S. 142), hat ihre frühere Meinung, mit der sie dem Stpfl. ein Wahlrecht zwischen Ansatz von Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 und der Minderung der Herstellungskosten einräumte (Abschn. 163 Abs. 1 EStR 1990), aufgehoben, und zwar ab Veröffentlichung des BFH-Urt. v. 26. 3. 91 aaO im BStBl. (Dezember 1992). Das Wahlrecht steht dem Stpfl. also nur noch zu, wenn er es vor Veröffentlichung dieses Urteils ausgeübt hat (idR durch Abgabe der Erklärung); das maßgebliche BStBl. trägt das Datum vom 22. 12. 92. Im betrieblichen Bereich gilt das Wahlrecht weiterhin (BFH v. 22. 1. 92 X R 23/89, BStBl. II S. 488; OFD Düss. v. 13. 1. 93 aaO).

► *Private Zuschüsse/Baukostenzuschüsse:* Gewähren Mieter dem Vermieter einen Zuschuß zur Herstellung eines Gebäudes oder von Gebäudeteilen oder zur Verbesserung eines vorhandenen Gebäudes, so ist der Zuschuß eine Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung und damit beim Vermieter Mieteinnahme iSd. Abs. 1

Nr. 1. Dies gilt auch für Zuschüsse, die in Form von Sachleistungen erbracht werden, und ferner unabhängig davon, ob der Zuschuß nicht zurückgezahlt (verlorener Zuschuß) oder ob er auf die Mietzahlungen angerechnet wird (BFH v. 28. 10. 80 VIII R 34/76, BStBl. II 1981 S. 171). Die anzurechnenden und verlorenen Mieterzuschüsse sind grds. in dem VZ estl. zu erfassen, in dem sie nach den Regeln des § 11 Abs. 1 zufließen. Sind die Mieterzuschüsse anzurechnen, stellt sich die Frage, ob sie estl. als Darlehen zu werten sind (s.o. „Mietvorauszahlungen“), was letztlich von den Vereinbarungen der Beteiligten abhängt; die FinVerw. (R 163 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStR 1993) hat zugelassen, daß der Vermieter „zur Vermeidung von Härten“ beantragen kann, den Zuschuß als zinsloses Darlehen zu behandeln. Verlorene Zuschüsse sind den Mietvorauszahlungen gleichzustellen (BFH v. 4. 12. 62 VI 208/61 U, BStBl. III 1963 S. 120); also ist im Billigkeitswege die Verteilung auf einen Zeitraum von höchstens 10 Jahren möglich (s.o. „Mietvorauszahlungen“ und R 163 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStR 1993). Ist nach dem Vorstehenden eine Verteilung der Zuschüsse auf mehrere VZ erfolgt, so erhöhen sich beim Verkauf des Gebäudes, zu dessen Errichtung die Zuschüsse gezahlt worden sind, die Mieteinkünfte des Vermieters um die bisher als Mieteinnahmen unberücksichtigten Zuschußteile nicht, es sei denn, diese Zuschußteile sind durch entsprechende Minderung des Kaufpreises und Übernahme der Verpflichtungen gegenüber dem Mieter auf den Käufer übergegangen (BFH v. 26. 7. 77 VIII R 49/74, BStBl. II 1978 S. 91). Da der verlorene Zuschuß Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1 ist, kann er die Gebäudeherstellungskosten nicht mindern (BFH v. 28. 10. 80 aaO); hat aber der Mieter Kosten getragen, die als Erhaltungsaufwand zu behandeln sind, kann nach R 163 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 EStR 1993 „aus Vereinfachungsgründen“ beim Vermieter ein Ansatz als Einnahme und in gleicher Höhe als Werbungskosten unterbleiben.

### 87 c) Nichtsteuerbare Einnahmen

**Liebhabelei:** Einnahmen aus einer VuV sind nicht steuerbar, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt; s. Anm. 22.

**Geringfügigkeitsgrenze:** In R 161 Abs. 1 EStR 1993 ist bestimmt: Werden Teile einer selbstgenutzten Eigentumswohnung, eines selbstgenutzten Einfamilienhauses oder eines insgesamt selbstgenutzten Hauses, für das ein Nutzungswert nicht zu versteuern ist, vorübergehend vermietet und übersteigen die Einnahmen nicht 1000 DM im VZ, kann im Einvernehmen mit dem Stpfl. aus Vereinfachungsgründen von der Besteuerung der Einkünfte abgesehen werden; dies gilt auch bei vorübergehender Untervermietung von Teilen einer angemieteten Wohnung, die im übrigen selbstgenutzt wird.

88–89 Einstweilen frei.

### 90 2. Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung

Werbungskosten sind die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 (§ 9 Abs. 1 Satz 1). Zu den WK gehören auch die in § 9 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 1 bis 7 genannten Aufwendungen, also auch die Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung. Zum Abzug der bei den Einkünften aus VuV von unbeweglichem Vermögen zu berücksichtigenden WK wird auf die Erl. zu § 9 verwiesen.

WK können bei Ermittlung der Einkünfte aus VuV von Grundstücken nur insoweit geltend gemacht werden, als der Stpfl. auch Einnahmen aus dem Grund-

stück erstrebt. Deshalb kann der Stpfl. Aufwendungen nicht als WK abziehen, die auf eine Wohnung entfallen, deren Nutzungswert einem anderen zuzurechnen ist (BFH v. 13. 2 90 IX R 99/85, BFH/NV S. 628 mwN); dies gilt auch, wenn der Nutzungswert nach § 52 Abs. 21 nicht mehr zu versteuern ist. Soweit in einem solchen Fall Kosten das *gesamte* Grundstück betreffen, können sie nur anteilig nach Nutzflächen abgezogen werden (BFH v. 22. 2. 94 IX R 53/90, BFH/NV S. 709); s. auch Anm. 300 „Ferienwohnungen“.

**Miete geringer als Marktmiete:** Zum WKAbzug in den Fällen, in denen die Miete geringer als die Marktmiete ist, s. Anm. 228 aE, 244 und 248.

**Einzelfälle:** Einzelfälle von WK sind in Anm. 300 und in den Erl. zu § 9 Anm. 750 behandelt.

**Abfluß:** Zum Abfluß von WK wird auf die Erl. zu § 11 Abs. 2 Bezug genommen.

**Absetzung für Abnutzung nach Geltendmachung der Steuerbegünstigung gemäß § 10 e im selben VZ:** s. § 10 e Anm. 87.

Einstweilen frei.

91–92

### III. Unbewegliches Vermögen

#### 1. Grundsatz

93

Gegenstand der Besteuerung der Einkünfte aus VuV nach Abs. 1 Nr. 1 ist das unbewegliche Vermögen. Das Gesetz definiert den Begriff „unbewegliches Vermögen“ nicht, nennt aber die wichtigsten Fälle von unbeweglichem Vermögen iSd. Abs. 1 Nr. 1, nämlich Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile, in ein Schiffsregister eingetragene Schiffe und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Diese Aufzählung beginnt mit der Formulierung „insbesondere“, woraus man schließen könnte, daß zum unbeweglichen Vermögen iSd. Abs. 1 Nr. 1 noch andere als die erwähnten Fälle gehören. Der Begriff „unbewegliches Vermögen“ iSd. Abs. 1 Nr. 1 ist offenbar nicht identisch mit dem bürgerlich-rechtlichen Begriff „Grundstücke“ (= unbewegliche Sachen). Denn Schiffe, die in ein Schiffsregister eingetragen sind, zählen zum unbeweglichen Vermögen iSd. Abs. 1 Nr. 1, sind aber bürgerlich-rechtlich bewegliche Sachen, obwohl sie teilweise wie Grundstücke behandelt werden (MÜNCHKOMM/HOLCH, BGB 3. Aufl. § 90 Rz. 10; PALANDT/HEINRICHS, BGB 54. Aufl. Überblick vor § 90 Rz. 3). Diese Regelung legt es nahe, auch Luftfahrzeuge, die in die Luftfahrzeugrolle oder in das Register für Pfandrechte an Luftfahrzeugen eingetragen sind und für die deshalb teilweise entsprechende Regelungen wie für Grundstücke gelten (MÜNCHKOMM/HOLCH aaO), wie in das Schiffsregister eingetragene Schiffe dem unbeweglichen Vermögen iSd. Abs. 1 Nr. 1 zuzuordnen; s. hierzu Anm. 99. Es ist nicht erkennbar, daß außer den in Abs. 1 Nr. 1 ausdrücklich aufgeführten Fällen und den Luftfahrzeugen, die nach bürgerlichem Recht ähnlich wie Grundstücke behandelt werden, noch andere Gegenstände zum unbeweglichen Vermögen iSd. Abs. 1 Nr. 1 gehören.

Soweit anderes Vermögen – also Vermögen, das nicht unbeweglich ist – vermietet oder verpachtet ist, kommt eine Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 2 oder 3 oder nach § 22 Nr. 3 (s. Anm. 255) in Frage.

94 **2. Grundstücke**

Bürgerlich-rechtlich sind Grundstücke abgegrenzte Teile der Erdoberfläche, die im Grundbuch als selbständige Grundstücke eingetragen sind (PALANDT/HEINRICH, BGB, 54. Aufl. 1995, Überblick vor § 90 Anm. 3). Dies gilt auch für den gleichlautenden Begriff in Abs. 1 Nr. 1. Auch Teile von im Grundbuch eingetragenen Parzellen sind Grundstücke idS. Unter Abs. 1 Nr. 1 fällt also der unbebaute Grund und Boden.

**Einzelfälle:**

► *Campingplätze*: Bei der Vermietung von Campingplätzen handelt es sich zwar um eine Vermietung von Grundstücksflächen; wegen der Übernahme weiterer Verpflichtungen durch den Vermieter liegen aber idR gewerbliche Einkünfte vor (BFH v. 6. 10. 92 I R 7/79, BStBl. II 1983 S. 80; v. 27. 1. 83 IV R 215/80, BStBl. II S. 426); s. auch Anm. 263.

► *Erbbaurecht*: Die Bestellung eines Erbbaurechts ist eine Grundstücksnutzung idS. Abs. 1 Nr. 1 (BFH v. 4. 7. 69 VI R 259/67, BStBl. II S. 724; s. auch Anm. 86 „Erbbaurecht“).

► *Gärten*: Bei Vermietung von Gebäuden mit Gartennutzung ist der Garten als Grundstück anzusehen.

► *Nutzung unterirdischer Hohlräume*: Werden unterirdische Hohlräume zur Speicherung von Erdöl genutzt, so liegt darin eine Grundstücksnutzung idS. Abs. 1 Nr. 1 (BFH v. 14. 10. 82 IV R 19/79, BStBl. II 1983 S. 203).

► *Stellflächen*: Die Vermietung von Parkplätzen ist eine Vermietung von Grundstücken. Einnahmen gem. Abs. 1 Nr. 1 erzielt der Vermieter idR wohl nur bei Dauervermietungen (wie zB bei Vermietung von Abstellplätzen für Wohnwagen); im anderen Fall wird es sich meist um gewerbliche Einkünfte handeln (vgl. zB BFH v. 22. 9. 76 I R 102/74, BStBl. II S. 793, zur Parkplatzvermietung als Betrieb gewerblicher Art einer Gemeinde). Ähnliches gilt uE für Bootsliegeplätze (vgl. FG Bremen v. 27. 9. 84, EFG 1985 S. 189, rkr.; FG Hamb. v. 21. 1. 83, EFG 1984 S. 90, zu § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG); s. auch Anm. 263.

► *Substanzausbeuteverträge*: Verträge, mit denen der Abbau von Bodensubstanz gestattet wird, sind idR Grundstückspachtverträge. Zu Einzelheiten s. Anm. 66 ff.

► *Tennisplätze*: Bei der Vermietung von Tennisplätzen liegen grds. gewerbliche Einkünfte vor (zur Frage der Einkunftsart s. BFH v. 25. 10. 88 VIII R 262/80, BStBl. II 1989 S. 291); im anderen Fall hat der Vermieter die Einnahmen nach Abs. 1 Nr. 1 zu versteuern; s. auch Anm. 265.

► *Weidevertrag*: Ein Weidevertrag ist als Grundstücksverpachtungsvertrag anzusehen, wenn der Berechtigte durch einen eigenen Hirten oder auf andere Weise den Besitz an dem Grundstück ergreift (RFH v. 23. 6. 33, RStBl. S. 1247; v. 26. 6. 35, RStBl. S. 1420), nicht aber ein „Pensionsviehvertrag“, bei dem nur das Zutreiben von Vieh auf die Weide, nicht dagegen die Besitzergreifung des Bodens geduldet wird (RFH v. 23. 6. 33, RStBl. S. 1247; Nds. FG v. 28. 2. 56, EFG S. 208, rkr.). Beim Verkauf von Gras auf dem Halm oder von Obst auf dem Baum lediglich zur Aberntung liegt dagegen kein Pachtvertrag, sondern ein Kaufvertrag vor (vgl. RFH v. 11. 7. 22, RStBl. S. 278).

95 **3. Gebäude**

Ein Gebäude ist nach dem BewG ein Bauwerk, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Boden verbunden und von einiger

Beständigkeit sowie ausreichend standfest ist. Dieser Gebäudebegriff gilt auch für das EStRecht (s. § 6 Anm. 630 und § 7 Anm. 320 ff., mit Hinweisen auf die Rspr.) und damit grds. auch für Abs. 1 Nr. 1.

**Betriebsvorrichtungen:** Entsprechend dem bewertungsrechtlichen Gebäudebegriff gelten Betriebsvorrichtungen – das sind mit einem Gebäude verbundene Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören – estl. nicht als Gebäude, sondern als selbständige, bewegliche Wirtschaftsgüter (s. § 6 Anm. 316 f.). Ob dies auch für die Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 1 maßgebend ist, ist uE zweifelhaft, weil nach dem Sinn dieser Vorschrift doch wohl die Vermietung des Gebäudes mit *allen* seinen Bestandteilen erfaßt werden soll. UE kann aber die Beantwortung dieser Frage dahinstehen, weil man bei Behandlung der Betriebsvorrichtungen als selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter die Voraussetzungen eines Sachinbegriffs iSd. Abs. 1 Nr. 2 als erfüllt ansehen muß (s. Anm. 103). Bei einer solchen Annahme liegen Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 und 2, im anderen Falle Einnahmen iSd. § 22 Nr. 3 vor. In einer UStSache hat der BFH v. 30. 6. 93 XI R 62/92 (BStBl. II S. 808) aber die Vermietung einer Kegelbahnanlage in eine umsatzsteuerfreie Vermietung von Grundstücken und in eine umsatzstpl. Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufgeteilt.

**Beispiele:**

Zu Gebäuden iSd. Abs. 1 Nr. 1 gehören zB: Wohngebäude, Bürogebäude, Fabrikgebäude, Garagen. Zu Baracken, Bootshäusern, Einbaumöbeln, Hallen, Kiosken, Kühlräumen s. § 7 Anm. 350.

#### 4. Gebäudeteile

96

Teile von Gebäuden iSd. Anm. 95 sind zB Wohnungen, einzelne Zimmer, Büroräume, Wohnungseigentum und Teileigentum nach dem WEG, Stockwerkseigentum (soweit es nach landesrechtlichen Vorschriften noch besteht), Gebäudefasaden zur Anbringung von Plakatwerbung oder zur Nutzung für Werbezwecke in anderer Form (vgl. STOLZ, FR 1983 S. 235).

Wird eine Wohnung oder ein Appartement möbliert vermietet, ist das Entgelt für die Möbel eine Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 2. Die Möbel zählen nicht zu den Gebäudeteilen, sie sind vielmehr ein Sachinbegriff gem. Abs. 1 Nr. 2 (s. Anm. 103, 104). Die Besteuerung erfolgt in diesem Fall also nach Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2.

#### 5. Schiffe, die in ein Schiffsregister eingetragen sind

97

Nach Abs. 1 Nr. 1 sind dem unbeweglichen Vermögen Schiffe gleichgestellt, die in ein Schiffsregister eingetragen sind. Auch die Einkünfte aus ihrer Vermietung sind daher, wenn diese nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebs erfolgt, Einkünfte aus VuV. Die Schiffsregister werden bei den Amtsgerichten geführt. Welche Schiffe in das Schiffsregister eingetragen werden können, regelt § 3 Schiffsregisterordnung v. 26. 5. 51; s. hierzu DELP, Inf. 1993 S. 32. Die Einkünfte aus der Vermietung von nicht eingetragenen Schiffen fallen (wenn sie nicht den Einkünften aus LuF oder aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind) unter § 22 Nr. 3 (vgl. § 22 Anm. 255 und DELP aaO).

**Auslandsbeziehungen:** In Betracht kommen für die Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 1 nur deutsche Schiffe. Einkünfte aus der Vermietung eines im Ausland registrierten Schiffs unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht nach Abs. 1

Nr. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 6 (RFH v. 27. 9. 32, StuW 1933 Nr. 335). Wenn ein Stpfl. mit ausschließlichem Wohnsitz im Inland seine in einem deutschen Schiffsregister eingetragenen Schiffe in das Ausland verpachtet, so wird er mit den Einkünften hieraus als unbeschr. Stpfl. zur deutschen ESt. nach Abs. 1 Nr. 1 herangezogen, soweit sich nicht aus einem Doppelbesteuerungsabkommen etwas anderes ergibt.

#### 98 6. Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen

Der Begriff „Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen“ entspricht dem gleichlautenden Begriff in § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a. Auf die Erl. zu § 23 Anm. 134 f. wird verwiesen.

Einkünfte aus der VuV von derartigen Rechten liegen vor, wenn der Inhaber des Rechts (zB der Erbbauberechtigte) das Recht einem anderen zeitlich begrenzt zur Nutzung überläßt und wenn das Recht (zB das Erbbaurecht) durch den Grundstückseigentümer bestellt wird.

#### 99 7. Unbewegliches Vermögen, das nicht in Abs. 1 Nr. 1 genannt ist

Luftfahrzeuge, die in die Luftfahrzeugrolle oder in das Register für Pfandrechte an Luftfahrzeugen eingetragen sind, werden bürgerlich-rechtlich teilweise ähnlich wie Grundstücke behandelt (MÜNCHKOMM/HOLCH, BGB 3. Aufl. § 90 Rz. 10). Dies rechtfertigt es, sie entsprechend der für in das Schiffsregister eingetragenen Schiffe als unbewegliches Vermögen iSd. Abs. 1 Nr. 1 anzusehen (ebenso BIERGANS, ESt. 6. Aufl. 1992 S. 885); s. auch Anm. 93. Diese Beurteilung dürfte allerdings estl. praktisch kaum von Bedeutung sein, da das Betreiben eines Luftschiffs idR zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt.

UE kommen andere Fälle von unbeweglichem Vermögen iSd. Abs. 1 Nr. 1, die nicht ausdrücklich in dieser Vorschrift genannt sind, nicht in Frage (s. Anm. 93).

100–101 Einstweilen frei.

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

#### 102 I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Die Begriffsmerkmale „Einkünfte“ und „Vermietung und Verpachtung“ iSd. Abs. 1 Nr. 2 stimmen mit den gleichlautenden Begriffen in Abs. 1 Nr. 1 überein. Auf Anm. 57 ff. und 85 ff. wird Bezug genommen.

**Einnahmen bei Substanzerhaltungspflicht:** Bei Verpachtung eines Maschinenparks mit Verpflichtung zur Substanzerhaltung sind die Ersatzbeschaffungen Pachtzahlungen, die dem Verpächter nach § 11 Abs. 1 in dem Zeitpunkt zufließen, in dem er bürgerlich-rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer wird; übernimmt der Verpächter bei Pachtende den Restbestand gegen Zahlung eines Geldbetrags, so fließt ihm in Höhe der Differenz zwischen dem Auszahlungsbetrag und dem Wert der dem Pächter überlassenen Wirtschaftsgüter eine Einnahme iSd. Abs. 1 Nr. 2 zu (Schl.-Holst. FG v. 10. 6. 82, EFG 1983 S. 172; nachdem das Urteil aus verfahrensrechtlichen Gründen durch BFH v. 26. 3. 85 IX R

110/82, BStBl. II S. 519, aufgehoben worden war, wurde die Sache nach Berichtigung durch die Beteiligten für erledigt erklärt).

## II. Sachinbegriff

**Schrifttum:** KANTENWEIN/MELCHER, Der Sachinbegriff des § 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG, FR 1985 S. 233; WENDLAND, Einkunftsart und Abschreibungsmöglichkeiten bei der Vermietung von Sachinbegriffen, DB 1992 S. 1699.

### 1. Grundsatz

103

Unter einem Sachinbegriff ist eine Mehrheit von Sachen zu verstehen, die nach ihrer Zweckbestimmung eine wirtschaftliche Einheit bilden (vgl. KANTENWEIN/MELCHER, FR 1985 S. 233; WENDLAND, DB 1992 S. 1699). Eine einzelne Sache ist also kein Sachinbegriff; dies gilt auch bei einer Vermietung oder Verpachtung einer Mehrheit von Sachen, es sei denn, diese Sachen sind nach ihrem Zweck zu einer wirtschaftlichen Einheit verbunden. Da unbewegliche Wirtschaftsgüter schon den Tatbestand des Abs. 1 Nr. 1 erfüllen, fallen sie grds. nicht unter Abs. 1 Nr. 2; dies schließt uE aber nicht aus, daß die wirtschaftliche Einheit mehrerer beweglicher Sachen, die für sich allein keinen Sachinbegriff bilden, durch das Zusammenwirken zwischen den beweglichen und einer unbeweglichen Sache hergestellt wird, was uE zB bei Betriebsvorrichtungen in Betracht kommt (s. Anm. 95).

### 2. Einzelfälle

104

**Bewegliches Betriebsvermögen:** Abs. 1 Nr. 2 nennt als Beispiel für einen Sachinbegriff „bewegliches Betriebsvermögen“. Bei der VuV eines Sachinbegriffs kann dieser für den Vermieter oder Verpächter aber kein Betriebsvermögen sein, weil die Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 2 keine betrieblichen Einkünfte sind. Unter beweglichem Betriebsvermögen iSd. Abs. 1 Nr. 2 ist uE eine Mehrheit von Wirtschaftsgütern zu verstehen, die *vor* der Vermietung oder Verpachtung zu einem Betriebsvermögen gehörten oder die bei Ausübung eines Betriebs durch den Vermieter oder Verpächter zu einem Betriebsvermögen gehören könnten; dabei ist uE nicht erforderlich, daß die Summe der Wirtschaftsgüter den Begriff eines ganzen Betriebs, eines Teilbetriebs oder der wesentlichen Betriebsgrundlagen iSd. Grundsätze der Betriebsverpachtung erfüllt. Zum beweglichen Betriebsvermögen iSd. Abs. 1 Nr. 2 gehört das gewerbliche, land- und forstwirtschaftliche und freiberufliche Betriebsvermögen, also zB: land- und forstwirtschaftliches Inventar; Büroeinrichtung eines Rechtsanwalts oder Steuerberaters; Instrumentarium eines Arztes.

**Weitere Einzelfälle eines Sachinbegriffs:** Mobiliar einer möbliert vermieteten Wohnung oder eines möbliert vermieteten Zimmers; Bibliothek, Gemäldesammlung, chemisches Laboratorium, Fuhrpark.

**Kein Sachinbegriff** ist ein Heißluftballon (FG Nürnberg. v. 25. 3. 94, EFG S. 970, rkr.).

Einstweilen frei.

105–106

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

### 107 I. Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung

Die Begriffsmerkmale „Einkünfte“ und „zeitlich begrenzte Überlassung“ entsprechen den zu Abs. 1 Nr. 1 behandelten Begriffsmerkmalen „Einkünfte“ und „Vermietung und Verpachtung“. Auf die Erl. in Anm. 57 ff. und 85 ff. wird verwiesen.

Eine zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten liegt auch dann vor, wenn bei Abschluß des Vertrags ungewiß ist, ob und wann die Überlassung zur Nutzung endet (BFH v. 7. 12. 77 I R 54/75, BStBl. II 1978 S. 355; v. 23. 5. 79 I R 163/77, BStBl. II S. 757, 760 f.; v. 1. 12. 82 I B 11/82, BStBl. II 1983 S. 367). Eine zeitliche Überlassung ist dagegen nicht anzunehmen, wenn das Nutzungsrecht dem Berechtigten mit Gewißheit endgültig verbleibt (so BFH v. 27. 2. 75 III R 64/74, BStBl. II 1976 S. 529, zu § 95 BewG) oder ein Rückfall des Rechts kraft Gesetzes (vgl. RFH v. 7. 7. 27, RStBl. S. 200) oder kraft Vertrags nicht in Betracht kommt (BFH v. 23. 5. 79 aaO; v. 1. 12. 82 aaO).

108–109 Einstweilen frei.

## II. Rechte, insbesondere Urheberrechte, gewerbliche Erfahrungen, Gerechtigkeiten und Gefälle

### 110 1. Grundsatz

Abs. 1 Nr. 3 definiert den Begriff „Rechte“ nicht. Die Aufzählung der Rechte in dieser Vorschrift – nämlich schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte, gewerbliche Erfahrungen, Gerechtigkeiten und Gefälle – ist, wie aus der Formulierung „insbesondere“ hervorgeht, nur beispielhaft. Der Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 3 unterliegen außer den genannten Rechten uE nur solche Rechte, die mit den in Abs. 1 Nr. 3 genannten Rechten eine gewisse Ähnlichkeit aufweisen; s. Anm. 111, 115.

**Bürgerlich-rechtliche Natur der Rechte:** Ohne Belang ist, ob die Rechte schuldrechtlichen oder dinglichen Charakter haben (BFH v. 23. 5. 79 I R 163/77, BStBl. II S. 757, 760 f.; v. 1. 12. 82 I B 11/82, BStBl. 1983 S. 367).

### 111 2. Schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte

**Schriftstellerische und künstlerische Urheberrechte:** Dazu zählen die in § 1 UrhG aufgeführten Rechte. Die in dieser Vorschrift genannten wissenschaftlichen Urheberrechte sind größtenteils schriftstellerische Werke und erfüllen damit den Tatbestand des Abs. 1 Nr. 3. Hinsichtlich der wissenschaftlichen Urheberrechte, die keine schriftstellerischen Werke sind, und der verwandten Schutzrechte (§§ 70 ff. UrhG) wird man, auch wenn eine unmittelbare Zuordnung zu den in Abs. 1 Nr. 3 aufgeführten Beispielfällen nicht in Frage kommt, ein Recht sehen müssen, das den Anforderungen des Abs. 1 Nr. 3 entspricht (s. Anm. 110).



**Gewerbliche Urheberrechte:** Zu den gewerblichen Urheberrechten iSd. Abs. 1 Nr. 3 gehören (durch Patent) geschützte Erfindungen und ungeschützte Erfindungen. Die Entgelte für die zeitlich begrenzte Überlassung von Erfindungen werden meist Lizenzen oder Lizenzgebühren genannt.

**Abgrenzung zu anderen Einkünften:**

► *Gewerbliche Einkünfte* können auch vorliegen, wenn der Erfinder die (geschützte oder ungeschützte) Erfindung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an die Betriebsgesellschaft verpachtet (BFH v. 26. 8. 93 I R 86/92, BStBl. II 1994 S. 168; mwN); s. auch Anm. 263 „Betriebsaufspaltung“.

► *Freiberufliche Einkünfte:* Übt ein Stpfl. eine Tätigkeit aus, die auf den Erwerb eines Urheberrechts gerichtet ist (zB die Tätigkeit eines Schriftstellers oder Erfinders), so gehören diese Rechte zum freiberuflichen Betriebsvermögen, so daß der Urheber aus seinen Rechten freiberufliche Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 erzielt (BFH v. 9. 2. 67 IV 291/64, BStBl. III S. 310; v. 28. 2. 73 I R 145/70, BStBl. II S. 660; v. 2. 6. 76 I R 20/74, BStBl. II S. 666; v. 1. 6. 78 IV R 152/73, BStBl. II S. 545; v. 18. 10. 89 I R 126/88, BStBl. II 1990 S. 377; s. ausführlich § 18 Anm. 21). Der Tod des Freiberuflers hat nicht die Aufgabe des Betriebs zur Folge; das Betriebseigentum besteht in der Person des Erben oder Vermächtnisnehmers fort (BFH v. 12. 3. 92 IV R 29/91, BStBl. 1993 S. 36); zur Verpachtung nach dem Tode s. Anm. 265.

► *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:* Macht eine ArbN eine Erfindung, die aus seiner Arbeit im Betrieb entstanden ist, so ist die Vergütung, die der ArbG für die Überlassung der Erfindung an ihn zahlt, Arbeitslohn iSd. § 19.

**Anwendungsfälle des Abs. 1 Nr. 3:** Wenn im Falle des Todes des freiberuflich tätigen Erfinders oder Urhebers schriftstellerischer Werke der Erbe den Betrieb aufgibt oder das Recht aus dem Betrieb entnimmt, erzielt der Erbe bei zeitlich begrenzter Nutzungsüberlassung Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 3 (BFH v. 27. 11. 92 IV B 129/91, BFH/NV 1993 S. 471). Ebenso ist es, wenn Erfindungen – auch ungeschützte Erfindungen (vgl. RFH v. 1. 10. 40, RStBl. S. 1063) – oder andere Urheberrechte veräußert werden; in diesem Fall fließen dem Erwerber bei zeitlich begrenzter Nutzungsüberlassung an einen Dritten mit dem Entgelt für die Nutzungsüberlassung Einnahmen nach Abs. 1 Nr. 3 zu (BFH v. 5. 11. 92 I R 41/92, BStBl. II 1993 S. 407, ebenso BÖDEFELD, BB 1988 S. 1724). Ein weiterer Anwendungsfall des Abs. 1 Nr. 3 ist bei sog. Zufallserfindungen (Gelegenheitserfindungen) gegeben. Wird eine Zufallserfindung gegen eine Vergütung einem Dritten zeitlich begrenzt zur Nutzung überlassen, so handelt es sich weder um freiberufliche noch um gewerbliche Einkünfte, sondern um solche gem. Abs. 1 Nr. 3.

**Einkünfteerzielungsabsicht:** Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Erfindungen nach Abs. 1 Nr. 3 liegen nicht vor, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt (FG Münster v. 15. 5. 90, EFG 1991 S. 481, rkr. betr. Steuersparmodell mit Lizenzvergaben); s. Anm. 22 und § 2 Anm. 376 und 450.

Einstweilen frei.

112

**3. Gewerbliche Erfahrungen**

113

Die Bezeichnung „gewerbliche Erfahrungen“ umfaßt auch Pläne, Muster, Verfahren und gewerbliche Kenntnisse, wie sie in § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 erwähnt sind (glA EStKommission, Untersuchungen zum EStRecht, Bonn 1964 S. 205). In Betracht kommen besonders – gewöhnlich geheimgehaltene – Herstellungsverfahren („Know-how“), Adressensammlungen usw. Vergütungen für techni-

sche Unterstützung und Beratung sowie für die Hingabe von Informationen über Produktionsverfahren können – soweit sie für die Nutzung ungeschützter Erfindungen und sonstiger Betriebsgeheimnisse gezahlt werden – als Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 3 anzusehen sein.

Werden ungeschützte Kenntnisse, Erfahrungen und Fertigkeiten durch laufende Beratung übermittelt, so wird es meist an einer zeitlichen Begrenzung der Nutzungsüberlassung fehlen (vgl. BFH v. 4. 3. 70 I R 86/69, BStBl. II S. 567; v. 4. 3. 70 I R 140/66, BStBl. II S. 428).

Die Einkünfte aus der Überlassung solcher gewerblicher Erfahrungen sind den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen, wenn die Erfahrungen im Rahmen einer gewerblichen Betätigung übermittelt werden (BFH v. 4. 3. 70 aaO).

#### 114 4. Gerechtigkeiten und Gefälle

Als *Gerechtigkeiten*, die durch Verpachtung genutzt werden können, kommen in Betracht Real- und Gewerbeberechtigungen, bei denen das Recht zu einem bestimmten Gewerbebetrieb mit dem Besitz eines Grundstücks verbunden ist, wie Fährgerechtigkeiten, Fischerei-, Mühlen- und Schiffsgerechtheite. Sie zählen hierher, soweit sie nicht schon als grundstücksgleiche Rechte unter § 21 Abs. 1 Nr. 1 fallen. *Gefälle* sind zB die Berechtigungen zum Streusammeln, zur Weide- und Grasnutzung, zum Holzbezug, ferner die alten Zins-, Lehen- und Zehntgefälle.

#### 115 5. Andere Rechte iSd. Abs. 1 Nr. 3

Unter die Rechte iSd. Abs. 1 Nr. 3 fallen besonders *gewerbliche Schutzrechte* (s. auch die entsprechende Aufzählung in § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 iVm. § 73 a EStDV); für sie gilt das gleiche wie für gewerbliche Urheberrechte, s. Anm. 111. Ferner fallen unter § 21 Abs. 1 Nr. 3 zB das *Jagdrecht*, das *Fischereirecht* und das *Recht auf Eisgewinnung*; sie sind den Gerechtigkeiten und Gefällen (s. Anm. 114) ähnlich. Zur Überlassung von Rechten iSd. Abs. 1 Nr. 3 gehört nicht die entgeltliche befristete Überlassung des *Nießbrauchs* an einem *GmbH-Anteil* (BFH v. 12. 12. 69 VI R 301/67, BStBl. 1970 S. 212).

#### 116 F. Einkünfte aus Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)

Zu den Einkünften aus VuV gehören nach Abs. 1 Nr. 4 schließlich auch die Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen. Miet- und Pachtzinsforderungen sind Forderungen auf die Miet- oder Pachteinnahmen iSd. in den Anm. 85 ff., 102 und 107 behandelten Einnahmen. Unter einer Veräußerung ist die endgültige Übertragung (Abtretung) der Miet- und Pachtzinsforderungen zu verstehen. Die Einnahmen sind um die mit ihnen zusammenhängenden Werbungskosten zu kürzen. Die Einnahmen gem. Abs. 1 Nr. 4 sind im Zeitpunkt des Zuflusses des für die Veräußerung der Miet- und Pachtzinsforderungen entrichteten Veräußerungspreises zu versteuern (vgl. hierzu GILOY, BB 1987 S. 652, 655).

Dies gilt auch dann, wenn die Einkünfte im Veräußerungspreis für Grundstücke enthalten sind und die Miet- oder Pachtzinsen sich auf einen Zeitraum beziehen, in dem der Veräußerer noch Besitzer war; die Miet- und Pachtzinsforderungen

müssen also im Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks entstanden sein (BFH v. 21. 5. 86 I R 199/84, BStBl. I S. 794, 797 f.; v. 21. 1. 86 I R 190/81, BStBl. II S. 815, 819). Dabei kommt es nicht darauf an, ob solche Miet- oder Pachtzinsen ziffernmäßig im Veräußerungsvertrag ausgeschieden sind; denn auch wenn dies nicht der Fall ist, ist anzunehmen, daß sie für die Bemessung der Höhe des Veräußerungspreises mitbestimmend gewesen sind.

**Beispiel:** Ein vermietetes Hausgrundstück, bei dem die Miete 3 000 DM vierteljährlich beträgt und nachträglich gezahlt wird, wird am 1. 2. für 100 000 DM verkauft. Mitveräußert ist hier der Mietzins, der auf den Monat Januar entfällt und 1 000 DM ausmacht. Diese 1 000 DM sind dann noch Einkünfte des Verkäufers aus der Vermietung, so daß der das Einkommen nicht berührende Veräußerungspreis des Grundstücks nur 99 000 DM beträgt. Entsprechend betragen die Anschaffungskosten des Erwerbers ebenfalls nur 99 000 DM. Erhält er die Mietzahlung von 3 000 DM, so liegen in dieser Höhe zwar Einnahmen aus VuV vor, jedoch sind 1 000 DM als Werbungskosten abzusetzen. Entsprechend in dem umgekehrten Fall, daß die Miete im voraus gezahlt wurde. Der Veräußerer müßte dem Erwerber 2 000 DM vorausgezahlte Miete herausgeben. Wenn er sie behalten darf und trotzdem 100 000 DM als Kaufpreis erhält, beträgt der gesamte Veräußerungspreis 102 000 DM, und 2 000 DM sind von der vereinnahmten Miete wieder abzusetzen, weil der Veräußerer sie dem Erwerber gedanklich herausgegeben und als Kaufpreis zurückerhalten hat. Entsprechend sind beim Erwerber 2 000 DM als Einnahmen aus Vermietung und 102 000 DM als Anschaffungskosten des Grundstücks zu behandeln.

Einstweilen frei.

117–119

### G. Sinngemäße Anwendung des § 15 a (Abs. 1 Satz 2)

**Schrifttum bis 1983:** s. § 15 a

**Schrifttum ab 1984:** HELLMWIG, Der Verlust im Steuerrecht, DStR 1984 S. 287; JAKOB/JÜPTNER, Das Kapitalkonto in §§ 15 a Abs. 1, 21 Abs. 1 Satz 2 EStG, FR 1985 S. 225; LOTHMANN, Die vermögensverwaltende PersGes im Bereich der ESt, 1986; KURTH, Der geschlossene Immobilienfonds, 1986; JAKOB, Zur Verrechenbarkeit von Verlusten aus Vermietertätigkeit mit Eink aus KapVerm im Rahmen des § 15 a EStG, BB 1987, 1469; DERS., Gesellschafterbürgschaften und Nachschußverpflichtungen als Größen des Verlustausgleichspotentials bei Kommanditisten einer vermögensverwaltenden KG, BB 1989 S. 597; DERS., Zur Anwendbarkeit des § 15 a-Gesetzes auf Gesellschafter einer GbR (§ 15 a Abs. 5 Nr. 2 EStG), BB 1989 S. 1312; HERRMANN, Einkommensteuerrechtliche Fragen der Gestaltung geschlossener Immobilienfonds, StuW 1989 S. 97; RASENACK, Einkünfte aus VuV, Heidelberg 1993; GROH, Das negative Kapitalkonto des stillen Gesellschafters, Festschrift für L. Schmidt 1993, S. 439; FLEISCHMANN, BFH-Entscheidung zur Anwendung des § 15 a EStG auf BGB-Ges., DStR 1993, 907; DERS., Immobilienfonds: Widersprüchliche BFH-Rspr. – ausgewogene Reaktionen der Finanzverwaltung, DStR 1994 S. 1065; GIESECKE, Zur Anwendung von § 15 a EStG auf die „GbR mit beschränkter Haftung“, FR 1994 S. 733; SPINDLER, Zur Einkünftezurechnung bei geschlossenen Immobilienfonds mit Treuhänder und zur Begrenzung des Verlustabzuges nach § 15 a EStG bei den Einkünften aus VuV, WPg. 1995 S. 203.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 2. 1. 75, FR S. 93 (sog. Hundertprozent-Erlaß) und v. 30. 6. 94, BStBl. I S. 355 betr. sinngemäße Abwendung des § 15 a Abs. 2 Nr. 2 zweite Alt. EStG bei den Einkünften aus VuV von Ges. bürgerl. Rechts.

## I. Allgemeine Erläuterungen

### 1. Rechtsentwicklung

#### 120 a) Rechtslage bis VZ 1979 durch Verwaltungsanweisung geregelt

Bei beschränkt haftenden Gesellschaftern einer PersGes., die aus ihrer Beteiligung Einkünfte aus VuV beziehen (also insbes. bei Kommanditisten vermögensverwaltender KG), konnten nach Verwaltungsauffassung (BMF v. 2. 1. 75, FR S. 93 – sog. „Hundertprozent-Erlaß“) bereits vor Inkrafttreten des ÄndG v. 20. 8. 80 (s. Anm. 121) Anteile am Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen grundsätzlich nur bis zur Höhe der geleisteten Einlage berücksichtigt werden. Nur wenn und soweit ein Kommanditist für Schulden der Gesellschaft persönlich haftete oder einer vertraglich vereinbarten Nachschußpflicht unterlag, konnten ihm über die geleistete Einlage hinausgehende Verluste zugerechnet werden. Verlustanteile, die demgemäß den Kommanditisten oder den sonstigen nur beschränkt haftenden Gesellschaftern nicht zugerechnet werden konnten, waren nach dem Erlaß dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnen; ebenso spätere Gewinne bis zur Höhe der bei den Kommanditisten nicht berücksichtigten Verluste.

**Begründung des Hundertprozent-Erlasses:** Die FinVerw. begründete ihre Auffassung damit, die Rspr. gehe bei der steuerlichen Anerkennung des negativen Kapitalkontos von der späteren Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos aus. Da diese Nachversteuerung bei Einkünften aus VuV nicht gewährleistet sei, könne als Werbungskosten insgesamt nicht ein höherer Betrag als die geleistete Einlage (evtl. zuzüglich Außenhaftung bzw. Nachschußpflicht) berücksichtigt werden.

AA war das überwiegende Schrifttum: vgl. MERTENS/DORNFELD, FR 1974 S. 320; DORNFELD, DB 1974 S. 2373; H. VOGEL, DB 1975 S. 519; DURCHLAUB, DStR 1975 S. 311; ROSE, StbJb. 1975/76 S. 59 mwN; DORNFELD, DB 1976 S. 1787; BIHR/JAHRMARKT, Stbg. 1976 S. 167; LIPPS, BB 1977 S. 5; GROH, JbFSt. 1979/80 S. 236; SCHULTE, FR 1980 S. 341; GÖRLICH, BB 1981 S. 116; SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 5 (1982) S. 263–266.

GROH (aaO) trat für grundsätzliche Gleichbehandlung mit der gewerblichen KG ein; nach der Anerkennung des negativen Kapitalkontos bei der gewerblichen KG durch BFH GrS 1/79 v. 10. 11. 80 (BStBl. II 1981 S. 164) wäre daher nach GROH auch der Werbungskostenüberschuß unbegrenzt abziehbar; dagegen rechtfertigte nach DURCHLAUB (aaO) das Abflußprinzip des § 11 im Rahmen des § 21 abweichend von der gewerblichen KG die Nichtanerkennung eines negativen Kapitalkontos.

**Höchstrichterliche Rechtsprechung zum Hundertprozent-Erlaß:** Der BFH hat durch Beschl. v. 5. 5. 81 VIII B 26/80 (BStBl. II S. 574) im Aussetzungsverfahren entschieden und dabei (entgegen Hess. FG v. 11. 2. 80, EFG 1980 S. 290) ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines auf den Hundertprozent-Erlaß gestützten Steuerbescheids verneint und damit die Zurechnung des Verlustanteils des Kommanditisten einer ImmobilienKG verneint, soweit dadurch negative Kapitalkonten entstehen oder erhöht werden (best. durch BFH v. 8. 9. 92 I R 235/87, BStBl. II 1993 S. 281, in einem Hauptverfahren).

Der BFH begründete dies mit dem Abflußprinzip: Bei vermögensverwaltenden PersGes. mit Einkünften aus VuV sei der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Für die Anerkennung von WK sei deren Abfluß erforderlich (§ 11 EStG). Ein Abfluß von WK sei jedoch handelsrechtlich ausgeschlossen, wenn und soweit die Anteile eines Kommanditisten am Verlust den Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage übersteigen. Die „Verlusthaftung mit

künftigen Gewinnanteilen“ führe ebensowenig zu einem Abfluß von Ausgaben wie spätere Gewinnanteile, die der Kommanditist zur Auffüllung seines negativen Kapitalkontos bis auf DM Null zu verwenden habe, zum Zufluß von Einnahmen führten. Verlustanteile, die beim Kommanditisten nicht zu einem Abfluß, Gewinnanteile, die nicht zu einem Zufluß führen, seien dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnen.

Die Frage, ob Anteile eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto am Verlust einer vermögensverwaltenden KG auch deshalb nicht anzuerkennen sind, weil eine „Nachversteuerung“ im Wege der Versteuerung eines Veräußerungsgewinns nicht möglich ist (so BMF v. 2. 1. 75 aaO), ließ der BFH v. 5. 5. 81 aaO ausdrücklich offen.

**Eigene Auffassung:** Die Begründung des BFH begegnet Bedenken (kritisch auch GÖRLICH, BB 1981 S. 116; SCHULZE-OSTERLOH aaO S. 259, 164):

► *Verfahrensrechtlich* fällt auf, daß der BFH lediglich ausgesprochen hat, die unterschiedliche Behandlung von Kommanditisten einer Immobilien-KG gegenüber denen einer gewerblichen KG „erscheint gerechtfertigt“; ob neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe vorliegen (so die st. Rspr. zur Aussetzung nach § 69 Abs. 2 FGO; vgl. TIPKE/KRUSE, § 69 FGO Tz. 10), hat er nicht untersucht.

► *Materiellrechtlich* erscheint die Entscheidung jedenfalls nicht zweifelsfrei:

- Ob Zu- oder Abfluß gegeben ist, entscheidet sich nach den Verhältnissen bei der Immobilien-KG (so BFH v. 5. 5. 81 aaO; glA H. VOGEL, DB 1975 S. 518; SCHULTE, FR 1980 S. 341; SCHULZE-OSTERLOH aaO S. 263): Erst der Überschuß der zugeflossenen Einnahmen über die abgeflossenen Ausgaben wird nach dem handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel verteilt und führt zur „Zurechnung“ von positiven oder negativen Einkünften bei den Gesellschaftern (BFH v. 5. 5. 81 aaO);
- diese Zurechnung kann nicht – wie der BFH meint – ihre Grenze dort finden, „wo ein Abfluß von WK handelsrechtlich ausgeschlossen ist“, denn die Zurechnung nach dem Gewinnverteilungsschlüssel bezieht sich auf Einkünfte (also den Saldo aus Einnahmen und WK), das Zu- und Abflußprinzip des § 11 jedoch auf die Einnahmen und WK selbst; die anteilige Zurechnung schließt es aus, den Abfluß noch ein zweites Mal auf der Ebene des Kommanditisten zu prüfen (glA SCHULZE-OSTERLOH aaO S. 263);
- deutlich zeigt sich die Unzulässigkeit eines auf mangelndem Abfluß beim Gesellschafter gestützten Abzugsverbots an dem Teil des Verlustes, der auf AfA-, erhöhter AfA- und Sonderabschreibungen beruht; sie mindern den nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilenden Überschuß, unterliegen aber nicht dem Abflußprinzip.

**Letztmalige Anwendung des Hundertprozent-Erlasses:** Im VZ 1979 (BMF v. 14. 9. 81, BStBl. I S. 620), da ab VZ 1980 § 21 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 15 a vorgeht.

## b) Gesetzliche Regelung ab VZ 1980

121

Durch Ges. zur Änderung des EStG, KStG u. a. Ges. (sog. Artikelgesetz) v. 20. 8. 80 (BGBl. I S. 1545; BStBl. I S. 589) wurde in Abs. 1 ein Satz 2 angefügt, der die singemäße Anwendung des § 15 a anordnet. Die Vorschrift ist grds. erstmals ab VZ 1980 anzuwendend (§ 52 Abs. 21 b EStG 1979 idF des Ges. v. 20. 8. 80).

Einstweilen frei.

122

123 **2. Bedeutung der Verweisung auf § 15 a**

Die sinngemäße Anwendung des § 15 a bedeutet, daß negative Einkünfte aus VuV aus Kommanditbeteiligungen an vermögensverwaltenden KG nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen oder von diesen nach § 10 d abgezogen werden können, soweit durch den Verlustanteil ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht.

Die sinngemäße Anwendung des § 15 a soll

- sicherstellen, daß die Behandlung von Verlusten aus Beteiligungen an vermögensverwaltenden KG soweit wie möglich Beteiligungen an gewerblich tätigen KG gleichgestellt wird (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 8/4175); uE bedenklich (s. Anm. 126),
- im Interesse der Rechtseinheitlichkeit bewirken, daß abweichend von der bisherigen Rechtslage (s. Anm. 120) Anteile an negativen Einkünften aus der Beteiligung, die im VZ nicht ausgeglichen oder abgezogen werden können, nicht dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnen sind, sondern dem Kommanditisten, der sie mit später erzielten positiven Einkünften aus der Beteiligung verrechnen kann (Begründung des RegE, BTDrucks. 8/3648 S. 16; BRDrucks. 511/79 S. 19).

124–125 Einstweilen frei.

126 **II. Grundsätzliches zur sinngemäßen Anwendung des § 15 a (insbesondere verfassungsrechtliche Probleme)**

**Ausreichende Bestimmtheit der Verweisung?** Was unter „sinngemäßer Anwendung“ des § 15 a in § 21 zu verstehen ist, wird nach SÖFFING/WREDE (FR 1980 S. 381) „zunächst durch eine Erlaßregelung der Finanzverwaltung bestimmt werden müssen, um eine gleichmäßige Rechtsanwendung sicherzustellen“. Gegen diese Einstellung „die Verwaltung wird es schon richten“ erhebt KNOBBE-KEUK (NJW 1980 S. 2557; StuW 1981 S. 104) verfassungsrechtliche Bedenken: „Die nackte Verweisung auf § 15 a bei Überschusseinkünften erweist sich als eine versteckte Verlagerung der Gesetzgebungsaufgabe auf die Exekutive. Der Gesetzgeber selbst hat in Wirklichkeit keine Regelung getroffen“; die Verweisungsnorm verstoße gegen das rechtsstaatliche Gebot der Gesetzesklarheit und Gesetzesbestimmtheit (zweifelnd auch SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 5 [1982] S. 257; HELLWIG, DStR 1984 S. 290; HERRMANN, StuW 1989 S. 97, 105 f.; JAKOB/JÜPTNER, FR 1985 S. 225, 229; JAKOB, BB 1987 S. 1469).

Nach der Rspr. des BVerfG muß eine Verweisung hinreichend bestimmt sein; wenn ein Gesetz nicht selbst den gesetzlichen Tatbestand festlegt, sondern auf andere Normen verweist, muß ein Gesetz, um den Anforderungen der Rechtssicherheit und damit der Rechtsstaatlichkeit (Art. 20 GG) zu genügen, für den Rechtsunterworfenen ohne Zuhilfenahme spezieller Kenntnisse klar erkennen lassen, was Rechtens sein soll. Er muß die in bezug genommenen Normen und deren Inhalt mit hinreichender Sicherheit feststellen können (BVerfGE 5 S. 31; 8 S. 302; 22 S. 346; 26 S. 367).

**Weitestgehende Gleichstellung mit der gewerblichen KG?** Grund für die mangelhafte Gesetzesklarheit und Gesetzesbestimmtheit ist, daß § 15 a unmittelbar für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gilt, also Betriebsvermögen voraussetzt, das es bei den Überschusseinkünften nicht gibt. Die

sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 1 bezweckt zwar nach Meinung der FinVerw., „negative Einkünfte aus VuV aus der Beteiligung an vermögensverwaltenden Gesellschaften hinsichtlich der Ausgleichsmöglichkeit mit anderen positiven Einkünften soweit wie möglich Verlusten aus der Beteiligung an gewerblich tätigen KG gleichzustellen“ (BMF v. 14. 9. 81, BStBl. I S. 620). Dies wirft indes im Hinblick auf Art. 3 GG die Frage auf, ob Regelungskomplexe, die nach der dem Gesetz zugrundeliegenden Sachgesetzlichkeit verschieden sind (vgl. BVerfGE 26 S. 310 ff.; 27 S. 111 ff.; 28 S. 227 ff.) und den sog. „Dualismus der Einkunftsarten“ ausmachen (vgl. TIPKE/LANG, Steuerrecht, 14. Aufl. 1994 S. 384 f.), bei einer „sinngemäßen“ Anwendung in einem Teilbereich (negativem Kapitalkonto) „soweit wie möglich“ (so BMF aaO) gleichgestellt werden können; denn Ungleiches ist seiner Ungleichheit entsprechend ungleich zu behandeln (BVerfGE 1 S. 52; 1 S. 247; 4 S. 135 f.; 3 S. 42; 4 S. 144 [155]; 16 S. 24 f.).

**Zweifelsfragen:** Die Unklarheit der Verweisung führt zu Zweifeln,

- wie das für die Anwendung des § 15 a maßgebliche Kapitalkonto bemessen werden soll (s. Anm. 133 und 134) und
- ob fiktives Sonderbetriebsvermögen in das Ausgleichsvolumen einbezogen werden muß, sofern dies überhaupt bei unmittelbarer Anwendung des § 15 a in Frage kommt (s. Anm. 135).

**Stellungnahme:** Die verfassungsrechtlichen Bedenken lassen sich uE ausräumen, wenn man entsprechend der Unterscheidung zwischen „sinngemäßer“ Anwendung (in § 21 Abs. 1 Satz 2) und „entsprechender“ Anwendung (§ 13 Abs. 5, § 18 Abs. 5) die „sinngemäße“ Anwendung (als die „schwächere“ Form, so UELNER/DANKMEYER, DStZ 1981 S. 22) einschränkend dahin versteht, daß § 15 a unter voller Aufrechterhaltung der Eigenständigkeit der Überschubeinkünfte angewendet wird: Dies bedeutet uE im Rahmen des § 21:

- Ermittlung des „negativen Kapitalkontos“ nach Zufluß- und Abflußgrundsätzen (s. Anm. 133 und 134) und
- Ablehnung eines ggf. nach § 15 a zu erfassenden Sonderbetriebsvermögens (s. Anm. 135).

Einstweilen frei.

127–129

### III. Sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 1 Satz 1 (Ausgleichs- und Abzugsverbot bei negativem Kapitalkonto)

#### 1. Ausgleichs- und Abzugsverbot für den „zuzurechnenden Anteil“ des Kommanditisten am Verlust 130

Negative Einkünfte sollen von Kommanditisten nicht mit anderen positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb oder anderen Einkunftsarten ausgeglichen und auch nicht gem. § 10 d abgezogen werden können, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Diese Ausgleichs- und Abzugsbegrenzung bezieht sich nach § 15 a Abs. 1 Satz 1 auf den dem Kommanditisten „zuzurechnenden Anteil am Verlust“ der KG.

**Zuzurechnender Anteil am Verlust** ist der nach dem handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel verteilte Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen der Immobilien-KG (vgl. BFH v. 5. 5. 81 VIII B 26/80, BStBl. II S. 574). Folgt man dieser Entscheidung, so droht die Verweisung in Abs. 1 Satz 2 leerzulaufen, denn sie schränkt die Verlustzurechnung gerade in den hier interessieren-

den Fällen eines negativen Kapitalkontos ein: Durch BFH v. 5. 5. 81 aaO wurde bestätigt, daß Verlustanteile, die beim Kommanditisten zu einem negativen Kapitalkonto führen, nicht dem Kommanditisten, sondern dem Komplementär zuzurechnen sind (s. Anm. 120). Das bedeutet, daß solche Verluste (wenn man dem BFH folgt) bereits nach bisheriger Rechtslage beim Kommanditisten keine Werbungskosten darstellten: § 15 a setzt aber voraus, daß einem Gesellschafter Verluste mit einkommensteuerlicher Wirkung zugerechnet werden können, und regelt lediglich die Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit solcher Verluste, wie sich aus dem Wortlaut des § 15 a Abs. 1 Satz 1 ergibt, der von einem dem Kommanditisten *zuzurechnenden* Verlust spricht.

**§ 21 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 15 a als Spezialregelung für „Verluste bei beschränkter Haftung“:** Mit der Vorschrift des § 15 a und der Anordnung ihrer entsprechenden bzw. sinngemäßen Anwendung in § 13 Abs. 5, § 18 Abs. 5, § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und § 21 Abs. 1 Satz 2 sollte offenbar die Geltendmachung von „Verlusten bei beschränkter Haftung“ umfassend und neu geregelt werden. Dafür müßten dem Stpfl. die Verluste ohne Rücksicht auf Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos erst einmal zugerechnet werden; sodann wären die Rechtsfolgen in sinngemäßer Anwendung des § 15 a zu bestimmen: kein Verlustausgleich und kein Verlustabzug, so BMF v. 14. 9. 81, BStBl. I S. 620, wonach die sinngemäße Anwendung des § 15 a bei den Einkünften aus VuV zu einer Änderung der Zurechnungsregelungen führt (ähnlich schon Begründung zum RegE des sog. Artikelgesetzes, BTDrucks. 8/3648 S. 16; BRDrucks. 511/79 S. 19): Anteile an negativen Einkünften aus VuV, die beim Kommanditisten zu einem negativen Kapitalkonto führen würden, seien ab dem VZ 1980 nicht mehr dem Komplementär zuzurechnen, sondern dem Kommanditisten. Bei diesem minderten sie dann später positive Einkünfte aus VuV, die er aus seiner Beteiligung beziehe. Diese Auffassung hat allerdings zur Folge, daß Abs. 1 Satz 2 iVm. § 15 a Abs. 1 dem Zufluß- und Abflußprinzip des § 11 vorgehen müßte. Die dagegen bestehenden systematischen Bedenken haben uE hinter der am Zweck orientierten Auslegung zurückzutreten. Die systematischen Bedenken zielen darauf, daß § 15 a keine Gewinnermittlungs- oder Zurechnungsvorschrift ist (vgl. DORNFELD, DB 1981 S. 546; SABATSCHUS, DB 1982 S. 2652; BMF v. 8. 5. 81, BStBl. I S. 308; § 15 a berühre die Frage der Zurechnung nicht; anders aber BMF v. 14. 9. 81, BStBl. I S. 620), daher könne die entsprechende (sinngemäße) Anwendung des § 15 a auch keinen Einfluß auf das Zufluß- bzw. Abflußprinzip des § 11 oder auf die Einkunftszurechnung haben (so SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 5 [1982], S. 267; BORDEWIN FR 1982 S. 268). UE ist § 15 a Spezialregelung für „Verluste bei beschränkter Haftung“ und geht Zurechnungs- und Abflußregeln, die an die beschränkte Haftung anknüpfen, vor.

131–132 Einstweilen frei.

## 2. Ausgleichs- und Abzugsverbot, „soweit ein negatives Kapitalkonto“ entsteht oder sich erhöht

### 133 a) Grundsätzliches

Die Begrenzung von Verlustausgleich und -abzug nach § 15 a greift ein, „soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht“. Nach der Gesetzesbegründung zum sog. Artikelgesetz (BTDrucks. 8/3648 S. 16; BRDrucks. 511/79 S. 16) und (früherer) Verwaltungsauffassung (BMF v. 8. 5. 81, BStBl. I S. 308) stellt § 15 a Abs. 1 Satz 1 *bei seiner unmittelbaren Anwendung* für die



Bemessung des Kapitalkontos, von dessen Höhe der ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust abhängt, auf das steuerliche Kapitalkonto des Kommanditisten ab, in das negatives wie positives Sonderbetriebsvermögen mit einzubeziehen ist. Diese im Schrifttum umstrittene Auffassung ist durch die neuere Rspr. insoweit überholt, als bei unmittelbarer Anwendung des § 15 a dem Kapitalkonto das Sonderbetriebsvermögen nicht zuzurechnen ist; s. Anm. 135.

„**Sinngemäße Anwendung**“ bedeutet uE, daß das Kapitalkonto zwar auch unter steuerlichen Gesichtspunkten zu ermitteln ist, aber eben nicht wie bei unmittelbarer oder entsprechender Anwendung (vgl. § 13 Abs. 5, § 18 Abs. 5) nach den Regeln des Betriebsvermögensvergleichs, sondern nach Überschußgrundsätzen, dh. nach dem Zufluß- und Abflußprinzip des § 11 und ohne Sonderbetriebsvermögen (s. Anm. 135).

**Vereinbarung über Verlustzurechnung:** Die Einkünfte einer PersGes. aus VuV sind den Gesellschaftern nach den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag stl. zuzurechnen (s. Anm. 30). Auch die Vereinbarung, daß die Verluste einer KG zunächst auf die Kommanditisten aufgeteilt, nach Aufzehrung von deren Kapitalkonten aber von den Komplementären getragen werden sollen, ist estl. zu berücksichtigen (BFH v. 26. 3. 87 IV R 249/84, BFH/NV 1988 S. 699), und zwar auch nach Inkrafttreten der §§ 15 a und 21 Abs. 1 Satz 2 (BFH v. 8. 9. 92 IX R 335/87, BStBl. II 1993 S. 281).

#### b) Nach dem Zufluß- und Abflußprinzip ermitteltes „negatives Kapitalkonto“ 134

Ebenso wie bei unmittelbarer Anwendung des § 15 a ist nicht das Kapitalkonto der jeweiligen HBil. maßgebend (aA JAKOB DB 1980 S. 2361); nach wohl überwiegender Meinung ist vielmehr die handelsrechtliche Einlage um Vermögensmehrun-gen und -minderungen zu korrigieren, und zwar uE – da es (anders als im unmittelbaren Anwendungsbereich des § 15 a) bei einer Immobilien-KG mit Einkünften aus VuV an einer StBil. fehlt – nach den Zufluß- und Abflußgrundsätzen des § 11.

Für Maßgeblichkeit der Vermögenseinlage unter Berücksichtigung von weiteren Vermögensmehrun-gen und -minderungen auch: BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rz. 166; BORDEWIN in BORDEWIN/SÖFFING/UELNER, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, 1980 S. 117 f.; zur Einbeziehung fiktiven Sonderbetriebsvermögens s. Anm. 135.

AA JAKOBI DB 1980 S. 2361 f.: Maßgeblichkeit des Kapitalkontos aus der HBil.; dagegen für ein Kapitalkonto nach einer fiktiven StBil.: DORNFELD DB 1980 S. 2307 f.; SCHMIDT/DRNSECK XIV. § 21 Anm. Rz. 122.

**Einlage:** Die handelsrechtlich bedungene Einlage (§§ 162, 171, 172, 174, 175 HGB) ist Ausgangsgröße zur Ermittlung des „Kapitalkontos“ und damit des Verlustausgleichspotentials (über vor dem 1. 1. 80 erworbene „Altbeteiligungen“ s. u.).

*Beim entgeltlichen Erwerb* eines Kommanditanteils ist zur Ermittlung des Ausgleichsvolumens des neu eintretenden Gesellschafters von dem tatsächlich bezahlten Betrag einschließlich eines etwaigen Agios auszugehen (BMF v. 14. 9. 81, BStBl. I S. 620 Tz. 6). Der Erwerber kann auch ein negatives Kapitalkonto des Veräußerers in Gestalt noch nicht ausgeglichener negativer Einkünfte in das Ausgleichsvolumen mit einbeziehen, weil auch die Übernahme eines negativen Kapitalkontos zu den Anschaffungskosten des Erwerbers gehört (BFH v. 30. 3. 93 VIII R 63/91, BStBl. II S. 706, ergangen in einem Fall der unmittelbaren Anwendung des § 15 a; zweifelnd früher hier bis Lfg. 139).

Beim unentgeltlichen Erwerb eines Kommanditanteils tritt der Erwerber in die Rechtsposition des Veräußerers ein (§ 11 d EStDV).

**Die Notwendigkeit von Korrekturen der handelsrechtlichen Einlage** läßt sich der Entstehungsgeschichte entnehmen:

Nach dem RegE (BTDrucks. 8/3648; BRDrucks. 511/79 S. 19) war folgende Ergänzung des § 21 vorgesehen:

„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 § 10 d 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. § 15 a Abs. 1 Satz 2 und 3 sowie Abs. 2 bis 5 ist sinngemäß anzuwenden.“

Im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens wurde diese Formulierung als zu eng angesehen, weil die Verwendung des Begriffs „tatsächlich geleistete Vermögenseinlage“ zu einer Nichtberücksichtigung späterer Vermögensmehrungen führen würde (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 8/4175).

**Korrekturen nach Überschußgrundsätzen:** Daß die Korrekturen nach den Prinzipien des § 11 zu erfolgen haben, ergibt sich uE aus der nur „sinngemäßen“ (nicht einmal „entsprechenden“) Anwendung, die Abs. 1 Satz 2 vorschreibt: Nicht die bei unmittelbarer Anwendung des § 15 a geltenden Grundsätze des Betriebsvermögensvergleichs sind maßgebend, sondern wie stets im Rahmen des § 21 die Prinzipien des § 11.

Davon geht offenbar auch die FinVerw. aus, wenn im BMF-Schreiben v. 14. 9. 81 (BStBl. I S. 620) ausgeführt wird, daß sich das Ausgleichsvolumen nicht nur um positive Einkünfte aus VuV, sondern auch um sonstige anteilige Vermögenszuflüsse erhöht oder um anteilige Vermögensabflüsse verringert.

**Die Korrekturposten:** Neben Entnahmen und Einlagen wird das Verlustausgleichsvolumen durch die steuerlichen Einnahmen- und Werbungskosten-Überschußanteile beeinflusst (glA SÖFFING, FR 1981 S. 157 ff.). Zusätzlich sind uE Erhöhungen des handelsrechtlichen Kapitalkontos zu berücksichtigen, die durch steuerfreie Einnahmen (zB Veräußerungsgewinne) entstehen; ebenso müssen Verringerungen des handelsrechtlichen Kapitalkontos berücksichtigt werden, denen steuerlich nicht abzugsfähige Ausgaben gegenüberstehen (glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rz. 166).

**Beispiel:**

Jahr 1: Einlage	1 000 DM
Jahr 2: steuerfreier Veräußerungsgewinn	500 DM
Verlustausgleichspotential (neg. KapKro.)	1 500 DM
steuerlicher Verlust	1 800 DM
ausgleichsfähiger Verlust	1 500 DM

Laufende Veränderungen der Handelsbilanz sind daher grundsätzlich für die Ermittlung des Verlustausgleichsvolumens nicht zu berücksichtigen, ausgenommen die Änderungen beruhen auf Entnahmen oder Einlagen (glA SÖFFING aaO).

**Beispiel:** HBil.-Gewinn und steuerlicher Überschuß einer Immobilien-KG weichen voneinander ab, weil eine Forderung handelsrechtlich im Jahr 1 bilanziert wird und das handelsrechtliche Kapitalkonto erhöht, während sie steuerlich erst bei Zahlungseingang im Jahr 2 erfaßt wird. Die Erhöhung des handelsrechtlichen Kapitalkontos im Jahr 1 führt nicht zu einer Erhöhung des Verlustausgleichspotentials; diese tritt erst im Jahr 2 ein, wenn sich der Forderungseingang gem. § 11 auch steuerlich auswirkt.

**Altbeteiligungen:** Bei Kommanditbeteiligungen, die vor dem 1. 1. 80 erworben wurden, ist zur Ermittlung des Ausgleichsvolumens von dem Wert auszugehen,

der sich nach den allgemeinen Einkunftsermittlungs- und -zurechnungsprinzipien ergibt, dh. Verlustanteile, die zu einem negativen Kapitalkonto führen, sind den Kommanditisten nicht zuzurechnen. Andererseits führt eine vor dem 1. 1. 80 vereinbarte Nachschußpflicht nicht zu einer Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens am 1. 1. 80 (BMF v. 14. 9. 81 aaO).

### c) Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens

135

**Kapitalkonto iSd. § 15 a Abs. 1:** Zum negativen Kapitalkonto eines Kommanditisten einer gewerblich tätigen KG (§ 15 a Abs. 1) gehörte nach früherer hM auch das Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten (s. hierzu Anm. 134 sowie eingehend mit Nachweisen des Schrifttums § 15 a Anm. 227); zur Begründung der Ablehnung dieser Ansicht s. § 15 a Anm. 236 ff. und GROH, DB 1990 S. 13. Nach BFH v. 14. 5. 91 VIII R 31/88 (BStBl. II 1992 S. 167) ist das Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten bei der Ermittlung des Kapitalkontos in den Fällen der unmittelbaren Anwendung des § 15 a Abs. 1 außer Betracht zu lassen; dieser Auffassung hat sich auch die FinVerw. angeschlossen (BMF v. 20. 2. 92, BStBl. I S. 123).

**Kapitalkonto iSd. § 21 Abs. 1 Satz 2:** Nach der vorgenannten Rspr. des BFH (Urt. v. 14. 5. 91 aaO) ist auch bei einer vermögensverwaltenden KG, die Einkünfte aus VuV erzielt, gem. Abs. 1 Satz 2 iVm. § 15 a das Kapitalkonto ohne Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens des Kommanditisten zu ermitteln. Dieses Ergebnis folgt im übrigen auch daraus, daß die sinngemäße Anwendung des § 15 a die Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens bei Ermittlung des negativen Kapitalkontos nicht zuläßt, was darauf beruht, daß es bei einer vermögensverwaltenden KG keine Gewinnermittlung gibt und die Einkünfte nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln sind und deshalb ein stl. Kapitalkonto nicht besteht; s. auch Anm. 133.

GIA STUHRMANN, BB 1980 S. 680; DORNFELD, DB 1980 S. 2303; DERS., DB 1981 S. 546; JAKOB, DB 1980 S. 2354; SABATSCHUS, DB 1982 S. 2652; JAKOB/JÜPTNER, FR 1985 S. 227, 229 f.; AA SÖFFING, FR 1981 S. 157; BORDEWIN, FR 1982 S. 268; HERRMANN, StW 1989 S. 97, 107.

Einstweilen frei.

136–137

### 3. Unbegrenzter Abzug originärer Werbungskosten des Kommanditisten

138

Das Verlustausgleichsverbot bezieht sich nur auf den Anteil am Verlust der Gesellschaft. Originäre Werbungskosten des Kommanditisten, zB *Schuldzinsen* für ein zur Finanzierung der Einlage aufgenommenes Darlehen, sind unabhängig vom Stand des Kapitalkontos im Jahr der Zahlung abzuziehen (vgl. BFH v. 1. 6. 89 IV R 19/88, BStBl. II S. 1018; v. 14. 5. 91 VIII R 31/88, BStBl. II 1992 S. 167; BMF v. 20. 2. 92, BStBl. I S. 123), ebenso Steuerberatungs-, Reise- und Verwaltungskosten.

Einstweilen frei.

139–140

#### IV. Verlustausgleich und Verlustabzug bei Haftungserweiterung (§ 15 a Abs. 1 Sätze 2 und 3)

##### 141 1. Haftung der Kommanditisten nach § 171 Abs. 1 HGB über die geleistete Einlage hinaus

Gem. § 15 a Abs. 1 Satz 2 sind bei einem Kommanditisten Verluste, die die geleistete Einlage übersteigen, nur dann ausgleichs- und abzugsfähig, wenn der Kommanditist mit einer die geleistete Einlage übersteigenden Haftsumme namentlich im Handelsregister eingetragen ist. Die Anmeldung zum Handelsregister ist nicht ausreichend, und zwar auch dann nicht, wenn die Eintragung zB wegen firmenrechtlicher Bedenken oder wegen Überlastung des Registergerichts noch nicht vollzogen ist (BMF v. 8. 5. 81, BStBl. I S. 308); s. hierzu § 15 a Anm. 261 ff. Die Regelung des § 15 a Abs. 1 Satz 2 ist sinngemäß auf die Kommanditisten einer vermögensverwaltenden KG, die Einkünfte aus VuV erzielt, anzuwenden.

##### 142 2. Zusätzliche Voraussetzungen der erweiterten Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit

Trotz bestehender Haftungserweiterungen aufgrund Eintragung in das Handelsregister ist gem. § 15 a Abs. 1 Satz 3 ein Verlustausgleich über die geleistete Einlage hinaus nur zulässig, wenn „das Bestehen der Haftung nachgewiesen wird und eine Vermögensminderung aufgrund der Haftung nicht durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist“. Zur Erl. der in den Fällen des § 21 Abs. 1 Satz 2 sinngemäß anzuwendenden Merkmale des § 15 a Abs. 1 Satz 3 s. § 15 a Anm. 291 ff.

##### **Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme:**

► *Änderung der Rspr. und der Verwaltungsmeinung:* Die FinVerw. hat zum Begriff „Unwahrscheinlichkeit“ der Inanspruchnahme nach § 15 a Abs. 1 Satz 3 ihre ursprünglich sehr enge Ansicht (BMF v. 14. 9. 81, BStBl. I S. 620, und vom 8. 5. 81, BStBl. I S. 308) aufgegeben und sich der Auffassung des BFH im Urteil v. 14. 5. 91 VIII R 111/86 (BStBl. II 1992 S. 164, mwN) angeschlossen (BMF v. 20. 2. 92, BStBl. I S. 123).

Der BFH ist der Auffassung, daß der erweiterte Verlustausgleich nach § 15 a Abs. 1 Sätze 2 und 3 „nur dann ausnahmsweise zu verneinen ist, wenn die finanzielle Ausstattung der Gesellschaft und deren gegenwärtige sowie zu erwartende Liquidität (nicht nur stichtagsbezogen) im Verhältnis zum nach dem Gesellschaftsvertrag festgelegten Gesellschaftszweck und dessen Umfang so außergewöhnlich günstig sind, daß die finanzielle Inanspruchnahme des einzelnen zu beurteilenden Kommanditisten nicht zu erwarten ist“. „Bei der Wertung der Voraussetzungen des Satzes 3 ist nicht nur auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag, sondern auch auf die voraussichtliche zukünftige Entwicklung abzustellen.“

► *Stellungnahme:* Den Grundsätzen des BFH-Urteils ist zuzustimmen (ebenso FLEISCHMANN, StB-Beilage Nr. 2/1993 S. 12 ff.). § 15 a Abs. 1 Satz 3 verlangt, daß eine Vermögensminderung aufgrund der Haftung (also eine Inanspruchnahme) „nicht ... unwahrscheinlich“ ist; sie muß deswegen nicht wahrscheinlich sein (gegen die Gleichsetzung auch DOPFER, DB 1982 S. 1027; SÖFFING, DB 1982 S. 1028). Denn die Formulierungen „wahrscheinlich“ und „unwahrscheinlich“ bezeichnen im Bereich der Möglichkeiten zwei Extreme, zwischen beiden liegt eine Bandbreite verschiedener Möglichkeiten; wenn man nicht sagen kann, ob etwas unwahrscheinlich ist, so ist es deswegen noch nicht wahrscheinlich (vgl.

auch BFH v. 14. 5. 91 aaO); „nicht unwahrscheinlich“ ist nicht etwa die doppelte Verneinung von „wahrscheinlich“. Der Kommanditist ist bis zur Grenze des Haftungsbetrags einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter gleichgestellt; auch bei diesem kommt es jedoch für den Verlustausgleich nicht auf die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme am Bilanzstichtag an (glA SÖFFING, DB 1981 S. 1635; GÖRLICH, DB 1981 S. 1533).

Zur Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei Gesellschaftern einer GbR nach § 15 a Abs. 5 Nr. 2 und der hierzu ergangenen Rspr. des IX. Senats des BFH s. Anm. 160.

### 3. Übergangsregelung

143

Nach § 52 Abs. 19 Satz 3 idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 ist § 15 a bei Gesellschaftern, die ihren Betrieb vor dem 1. 1. 80 eröffnet haben (Altbetriebe), grds. erstmals auf Verluste anzuwenden, die in nach dem 31. 12. 84 beginnenden Wirtschaftsjahren entstanden sind. Der erweiterte Verlustausgleich kommt auch bei Kommanditisten von Altbetrieben in Betracht, wenn ihnen vor 1985 ausgleichsfähige Verluste zugerechnet worden sind, die zu einem negativen Kapitalkonto in Höhe ihres Haftungsbetrags geführt haben (BFH v. 26. 8. 93 IV R 112/91, BStBl. II 1994 S. 627).

Einstweilen frei.

144

### V. Sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 2 (Verlustverrechnung mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre)

145

Nach § 15 a Abs. 2 mindern die einem Kommanditisten zuzurechnenden, aber nicht ausgleichs- und abzugsfähigen Verluste dessen Gewinne aus seiner Beteiligung in den Folgejahren. Eine sinngemäße Anwendung dieser Vorschrift bei den Einkünften des Kommanditisten aus einer vermögensverwaltenden KG setzt voraus, daß die Verluste und entsprechend die späteren Gewinne dem Kommanditisten „zugerechnet“ werden (s. Anm. 130).

Eine sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 2 kommt auch für die Verlustanteile in Betracht, die dem Kommanditisten zuzurechnen sind, weil sie zwar die geleistete, nicht aber die vereinbarte Hafteinlage übersteigen, von ihm jedoch nicht ausgeglichen werden können, da eine Inanspruchnahme durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist (s. Anm. 141 f.), sowie für solche Verlustanteile, die die Hafteinlage übersteigen, nicht jedoch eine darüber hinausgehende Pflichteinlage, und die mangels Außenhaftung nicht ausgeglichen werden können.

Einstweilen frei.

146

## VI. Sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 3 (Einkünftezurechnung bei Einlage- oder Haftungsminderung)

### 1. Zurechnung von Einkünften aufgrund einer Einlageminderung (§ 15 a Abs. 3 Satz 1)

#### 147 a) Tatbestand der Einlageminderung

Ist die geleistete Einlage des Kommanditisten durch Verluste vermindert oder aufgezehrt und vermindert der Kommanditist seine Einlage durch eine Entnahme aus der Gesellschaft, die zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos führt, so ist in Höhe des durch die Einlageminderung entstehenden oder sich erhöhenden negativen Kapitalkontos dem Kommanditisten ein Gewinn zuzurechnen. Die Vorschrift soll verhindern, daß durch kurzfristige hohe Einlagen ein entsprechend hohes Verlustausgleichsvolumen geschaffen wird, das nach Ausgleich des dem Kommanditisten zuzurechnenden Verlustanteils wieder abgebaut wird. Die Gewinnzurechnung ist somit eine Rückgängigmachung des nach der Entnahme als überhöht anzusehenden Verlustausgleichs des Vorjahres. Der in § 15 a Abs. 3 Satz 1 verwendete Begriff der Entnahme ist dem Bereich der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich entnommen und kann deshalb nicht unmittelbar aus Einkünfte aus VuV übertragen werden. In Anbetracht des Zwecks der Vorschrift, die zuvor in zu großem Umfang ausgeglichenen Verlustanteile von Kommanditisten wieder rückgängig zu machen, müssen bei der sinngemäßen Anwendung der Vorschrift bei den Einkünften aus VuV zur Ermittlung der Einlageminderung alle Beträge berücksichtigt werden, die auch bei der Ermittlung des Ausgleichsvolumens zu berücksichtigen sind (s. Anm. 134 f.; glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rz. 179). Dazu gehören insbesondere Ausschüttungen des Liquiditätsüberschusses und Rückzahlungen auf die Einlage.

#### 148 b) Wiederaufleben der Haftung

Eine Gewinnzurechnung aufgrund der Einlageminderung unterbleibt insoweit, als durch die Einlageminderung eine gem. § 15 a Abs. 1 Satz 2 zu berücksichtigende Haftung entsteht.

Nach dieser Vorschrift entsteht eine berücksichtigungsfähige Haftung des Kommanditisten bei Entnahmen oder Einlagerückzahlung dann und insoweit, als durch die Entnahme oder Einlagerückzahlung der Kapitalanteil des Kommanditisten unter den Betrag der Hafteinlage vermindert wird (§ 174 Abs. 4 iVm. § 171 Abs. 1 HGB).

Durch die Regelung soll erreicht werden, daß ein Kommanditist bei Einlageminderung nicht schlechtergestellt wird als ein Kommanditist, dem im Jahr der Verlustentstehung aufgrund einer erweiterten Außenhaftung ein über die geleistete Einlage hinausgehender Verlust zugerechnet wird (vgl. BORDEWIN, FR 1982 S. 487).

**Nachweis der Haftung usw. nach § 15 a Abs. 1 Satz 3?** Fraglich ist, ob es zur Vermeidung einer Gewinnzurechnung bei Einlageminderung neben dem Wiederaufleben der Haftung auch erforderlich ist, daß „das Bestehen der Haftung nachgewiesen wird und eine Vermögensminderung aufgrund der Haftung nicht durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist“. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist dies nicht erforderlich, denn § 15 a Abs. 3 Satz 1 EStG verweist ausdrücklich lediglich auf die nach

Abs. 1 *Satz 2* zu berücksichtigende Haftung; nach dieser Vorschrift ist jedoch jede Haftung zu berücksichtigen, wenn der Kommanditist im Handelsregister eingetragen ist und entweder durch Nichteinzahlung seiner vollen Einlage oder durch Entnahmen oder Einlagerückzahlung eine Haftung entsteht. Die Einschränkung, daß eine solche Haftung nur dann zu berücksichtigen ist, wenn eine Inanspruchnahme nicht nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist, befindet sich in § 15 a Abs. 1 *Satz 3*; auf diese Vorschrift ist jedoch in § 15 a Abs. 3, der die Gewinnzurechnung bei Einlageminderung regelt, nicht verwiesen.

Das BMF-Schreiben v. 14. 9. 81 zur sinngemäßen Anwendung des § 15 a EStG bei den Einkünften aus VuV nimmt zu dem Problem ebensowenig Stellung wie das BMF-Schreiben v. 8. 5. 81. BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rz. 178, vertritt die Auffassung, daß der Kommanditist bei Einlageminderung nicht nachzuweisen braucht, daß am Bilanzstichtag tatsächlich eine Haftung gegenüber Gesellschaftsgläubigern besteht und eine Inanspruchnahme nicht unwahrscheinlich ist, weil § 15 a Abs. 3 Satz 1 hinsichtlich des Bestehens der Haftung auf § 15 a Abs. 1 Satz 2, nicht auf Abs. 1 Satz 3 verweist. Dagegen ist BORDEWIN (FR 1982 S. 487) der Ansicht, daß eine nach Abs. 1 Satz 2 zu berücksichtigende Haftung nur vorliegt, wenn es sich um eine Haftungssituation handelt, die auch die Voraussetzungen des § 15 a Abs. 1 Satz 3 EStG erfüllt. BORDEWIN begründet seine Auffassung damit, daß die von BLÜMICH/STUHRMANN aaO vertretene Meinung zu dem Ergebnis führen würde, daß Kommanditisten in Fällen der Einlageminderung bessergestellt sein würden als Kommanditisten, die im Jahr der Verlustentstehung zwar mit einer höheren Hafteinlage im Handelsregister eingetragen sind, aber den Nachweis einer möglichen Inanspruchnahme nicht erbringen können.

*Stellungnahme:* Der Wortlaut des Gesetzes verweist nur auf § 15 a Abs. 1 *Satz 2*; da die durchgängige Gleichbehandlung der Einlageminderung einerseits und der von Anfang an über die geleistete Hafteinlage hinausgehenden Haftungserweiterung andererseits zwingend geboten scheint, verdient uE die am Wortlaut des Gesetzes orientierte Auslegung den Vorzug.

### c) Einlageerhöhungen

149

Durch die Regelung in § 15 a Abs. 3 Satz 4 (s. Anm. 152) werden bei einer Einlageminderung im Ergebnis ausgleichsfähige Verluste der Vorjahre in *nur verrechenbare* Verluste umgewandelt. In § 15 a Abs. 3 ist nicht ausdrücklich geregelt, daß bei Einlageerhöhungen die umgekehrte Rechtsfolge eintritt, daß nämlich verrechenbare Verluste (Werbungskostenüberschüsse) aus Vorjahren im Jahr der Einlage zu ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten (Werbungskostenüberschüssen) umgewandelt werden. Es liegt uE eine Regelungslücke vor, die in der Weise zu schließen ist, daß die Grundgedanken des § 15 a Abs. 3 auf Einlageerhöhungen entsprechend anzuwenden sind (GROH, DB 1990 S. 13, 16; vgl. zur verfassungsrechtlichen Problematik SIEKER, FR 1988 S. 453). Der BFH hat in einem AdV-Verfahren durch Beschl. v. 28. 3. 94 IX B 81/93 (BStBl. II S. 793) die Entscheidung dieser Frage offengelassen; er hat sich in dieser Sache auf den Standpunkt gestellt, es sei nicht ernstlich zweifelhaft, daß eine Einlage nicht vorliege, wenn eine KG den (steuerfreien) Gewinn aus der Veräußerung von Grundstücken dem Kapitalkonto des Kommanditisten gutschreibe, weil die Kommanditisten der KG keine Mittel zugeführt hätten (uE bedenklich).

150 **2. Begrenzung der Einkünftezurechnung durch vorangegangene Verluste**  
(§ 15 a Abs. 3 Satz 2)

Die Einlageminderung führt nur insoweit zu einer Zurechnung von positiven Einkünften aus der Beteiligung, als den Kommanditisten im Jahr der Einlageminderung und in den 10 vorangegangenen Jahren Verluste als ausgleichs- oder abzugsfähig zugerechnet worden sind. Verlustanteile, die vor diesem Zeitraum als ausgleichs- oder abzugsfähig zugerechnet worden sind, führen bei Einlageminderung nicht zu positiven Einkünften

**Beispiel:**

Einlage des Kommanditisten im Jahr 1	1000
Verlustanteile in den Jahren 2 + 3	./ 700
Kapitalkonto zum Ende des Jahres 3	300
Verlustanteile in den Jahren 4–13	./ 140
Kapitalkonto zum Ende des Jahres 13	160
Auszahlung im Jahr 14	500
Zurechnung positiver Einkünfte im Jahr 14	140
(begrenzt auf die Verlustanteile der Jahre 4–13)	

§ 15 a ist bei den Einkünften aus VuV sinngemäß ab dem VZ 1980 anzuwenden. Fraglich ist, ob bei der Feststellung, daß die Einlageminderung den Betrag der Anteile am Verlust der Gesellschaft innerhalb der letzten 11 Jahre übersteigt, Verluste aus VZ *vor* 1980 zu berücksichtigen sind. Dies würde dazu führen, daß vor dem 1. 1. 80 entstandene Verluste nachträglich zu einer fiktiven Zurechnung führen könnten. Soll die damit verbundene indirekte Rückwirkung der dem bisherigen Recht nicht bekannten Zurechnungsvorschrift des § 15 a Abs. 3 vermieden werden, so darf eine Einlageminderung nur bis zur Höhe der Verluste zur Zurechnung fiktiver Gewinne führen, die den Kommanditisten ab dem VZ 1980 zugerechnet worden sind (glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rz. 181; ebenso BMF v. 14. 9. 81, BStBl. I S. 620 Tz. 5).

151 **3. Zurechnung von Einkünften aufgrund einer Haftungsminde- rung**  
(§ 15 a Abs. 3 Satz 3)

Dieselben Rechtsfolgen wie bei der Einlageminderung treten ein, wenn ein Kommanditist seine Haftung durch Herabsetzung der Hafteinlage vermindert. Die Herabsetzung führt insoweit zur Zurechnung positiver Einkünfte, als dadurch die Hafteinlage unter den Betrag der zuvor als ausgleichsfähig zugerechneten Verluste absinkt.

**Beispiel:**

Vereinbarte Einlage	1000
Geleistete Einlage	600
Ausgleichsfähige Verluste	800
Verminderung der vereinbarten Einlage um 300 auf	700
Zuzurechnende positive Einkünfte aufgrund der Haftungsminde- rung	100

Die Vorschrift soll verhindern, daß durch kurzfristige Eintragung hoher Haftsummen ein nicht gerechtfertigtes Verlustausgleichsvolumen geschaffen wird. Die Haftungsminde- rung führt jedoch insofern nicht zur Zurechnung positiver Einkünfte, als aufgrund der Haftung tatsächlich Beträge geleistet worden sind.

**Beispiel:**

Vereinbarte Einlage	1000
Tatsächlich geleistete Einlage (im Jahr 1)	500
Verlustanteile des Kommanditisten in den Jahren 1–3	800



Weitere Einzahlungen in Jahren 1–3	200
Verminderung der vereinbarten Einlage im Jahr 4 um 400 auf	600
Aufgrund der Verringerung der vertraglichen Einlage im Jahr 4 wären dem Kommanditisten positive Einkünfte in Höhe von 200 zuzurechnen, um die die in den Jahren 1–3 zugerechneten Verluste den Betrag der verminderten Einlage übersteigen. Durch die weitere Einzahlung des Kommanditisten von 200 verringern sich die zuzurechnenden positiven Einkünfte auf 100.	

#### 4. Auswirkungen einer Einlage- oder Haftungsminderung in Folgejahren (§ 15 a Abs. 3 Satz 4) 152

Gemäß § 15 a Abs. 3 Satz 4 mindern bei einem Kommanditisten die Beträge, die ihm aufgrund einer Einlageminderung oder Haftungsminderung zuzurechnen sind, die Gewinne, die ihm aus seiner Beteiligung im Jahr der Zurechnung der Beträge oder in späteren Jahren zuzurechnen sind. Diese Bestimmung entspricht der Regelung, wonach verrechenbare (nicht ausgleichs- oder abzugsfähige) Verluste mit späteren Gewinnen ausgeglichen werden können. Die Zurechnung positiver Beträge aufgrund einer Einlage- oder Haftungsminderung stellt im Ergebnis eine vorweggenommene Zurechnung späterer Gewinne dar, die Ausgleich darin findet, daß die tatsächlich später entstehenden Gewinnanteile aus der Beteiligung entsprechend verringert werden

##### Beispiel:

Geleistete Einlage des Kommanditisten	1000
Verlustanteile der Jahre 1–3	600
Auszahlung im Jahr 4 (ohne daß eine zu berücksichtigende Haftung entsteht)	500
Zuzurechnender positiver Betrag im Jahr 4 aufgrund der Rückzahlung	100
Gewinnanteil des Kommanditisten im Jahr 5	200
./. Zuzurechnender positiver Betrag des Jahres 4	100
Steuerpflichtiger Gewinnanteil im Jahr 5	100

Einstweilen frei.

153–154

#### VII. Sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 4 (gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes) 155

Gemäß § 15 a Abs. 4 sind die *verrechenbaren* Verluste von dem für die *gesonderte Feststellung* der Gewinne und Verluste der Gesellschaft zuständigen FA jährlich gesondert durch Erlaß eines Feststellungsbescheids festzustellen. Eine sinngemäße Anwendung dieser Bestimmung ist nur möglich, wenn und soweit Verlustanteile nach Inkrafttreten des § 15 a dem Kommanditisten zuzurechnen (aber nicht ausgleichs- oder abzugsfähig) sind (s. hierzu Anm. 130).

#### VIII. Sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 5 (sinngemäße Anwendung „für andere Unternehmer“) 156

##### 1. Vorbemerkung

Nach der Begr. zum RegE des sog. Artikelgesetzes (BTDrucks. 8/3648 S. 16; BRDrucks. 511/79 S. 19) kann die Regelung des § 15 a nicht auf negative Einkünfte von Kommanditisten aus ihrer Beteiligung an der KG beschränkt werden, da auch andere Rechtsformen als Instrument zur Erzielung von Verlustzuweisungen

bei den Einkünften aus VuV verwendet werden. Deshalb soll auch § 15 a Abs. 5, der seinerseits die sinnngemäße Anwendung der übrigen Vorschriften des § 15 a bei anderen Beteiligungsformen als der eines Kommanditisten anordnet, bei den Einkünften aus VuV sinnngemäß anzuwenden sein. § 15 a Abs. 5 führt beispielhaft fünf Gestaltungen auf, bei deren Vorliegen der Verlustausgleich und -abzug eingeschränkt sein soll.

## 157 2. Stille Beteiligung (§ 15 a Abs. 5 Nr. 1)

Nach dieser Bestimmung sind die Vorschriften des § 15 a sinnngemäß auf stille Gesellschafter anzuwenden, die als Mitunternehmer anzusehen sind (atypisch stille Gesellschafter). Eine stille Beteiligung mit den Merkmalen einer atypisch stillen Gesellschaft ist grundsätzlich auch an einem Unternehmen, das stl. Einkünfte aus VuV erzielt, möglich, wenn ein solches Unternehmen ein Handelsgewerbe iSd. § 230 HGB betreibt. Auch bei einer so ausgestalteten stillen Beteiligung bezieht der Stille uE Einkünfte aus Kapitalvermögen und nicht aus VuV, wie sich aus den vom BFH v. 3. 12. 91 IX R 155/89 (BStBl. II 1992 S. 459) entwickelten Grundsätzen zur Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden PersGes. ergibt (aA hier bis Lfg. 139); s. hierzu Anm. 33.

## 3. Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (§ 15 a Abs. 5 Nr. 2)

### 158 a) Vorbemerkung

Bei einer Beteiligung an einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) setzt die sinnngemäße Anwendung des § 15 a voraus, daß die Inanspruchnahme des Gesellschafters „durch Vertrag ausgeschlossen“ (s. Anm. 159) oder „nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist“ (s. Anm. 160). Die gilt sinnngemäß für Gesellschafter einer GbR, die Einkünfte aus VuV erzielen.

### 159 b) Vertragliche Einschränkung der unbeschränkten Haftung

Grds. haftet der Gesellschafter einer GbR für deren Schulden unbeschränkt. Die unbeschränkte Haftung kann durch Vertrag eingeschränkt werden.

**Einschränkung durch Gesellschaftsvertrag:** Durch Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag kann die Haftung eines Gesellschafters auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt werden, wenn ein Gesellschafter (oder eine außenstehende dritte Person) mit der Geschäftsführung und der Vertretung der Gesellschafter beauftragt und die Vertretungsmacht dahingehend eingeschränkt wird, daß der Geschäftsführer nicht verpflichtet ist, die Gesellschafter über den Stand der geleisteten Einlagen hinaus zu verpflichten (vgl. zB BGH v. 25. 10. 84, DB 1985 S. 432; v. 25. 6. 92, DStR S. 1408). Für darüber hinausgehende rechtsgeschäftlich begründete Verbindlichkeiten haftet der Geschäftsführer als Vertreter ohne Vertretungsmacht gem. § 179 BGB. In einem solchen Fall ist die Haftung der Gesellschafter durch Vertrag ähnlich wie bei Kommanditisten eingeschränkt, was zu einer sinnngemäßen Anwendung des § 15 a führen kann. Dem steht nicht entgegen, daß eine Haftungseinschränkung dadurch nur für rechtsgeschäftlich begründete Verbindlichkeiten eintritt, nicht jedoch für kraft Gesetzes entstehende Verbindlichkeiten (BFH v. 17. 12. 92 IX R 7/91, BStBl. II 1994 S. 492). Sofern die Haftung des Gesellschafters nur auf einen bestimmten Bruchteil – etwa in Höhe seines Anteils am Gesellschaftsvermögen (quotale Haftungsbeschränkung) – beschränkt ist, ist die Haftung mit der eines Kommanditisten nicht vergleichbar iSd. § 15 a Abs. 5

(BFH v. 17. 12. 92 IX R 7/91 aaO; v. 30. 11. 93 IX R 60/91, BStBl. II 1994 S. 496), und zwar mit der Folge, daß § 15 a Abs. 1 Satz 1 nicht sinngemäß anzuwenden ist (Verbot des Verlustausgleichs und Verlustabzugs bei negativem Kapitalkonto).

**Keine Einschränkung der Haftung bei Vereinbarung mit Gläubiger:** Sieht der Gesellschaftsvertrag die Beschränkung der Haftung auf das Gesellschaftsvermögen zwar vor, so ist die Inanspruchnahme des Gesellschafters für Schulden der Gesellschaft iSd. § 15 a Abs. 5 Nr. 2 dennoch nicht durch Vertrag ausgeschlossen, soweit ein Gesellschafter gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft schuldrechtlich verpflichtet ist, für die Schulden der Gesellschaft aufzukommen (BFH v. 17. 12. 92 IX R 150/89, BStBl. II 1994 S. 490).

**Einschaltung eines Treuhänders:** Eine vertragliche Haftungseinschränkung läßt sich auch dadurch erreichen, daß für die GbR ein Treuhänder handelt, der in eigenem Namen, aber für Rechnung der GbR Investitionen vornimmt und entsprechende Verbindlichkeiten aufnimmt. Sind bei einer solchen Gestaltung die Gesellschafter der GbR dem Treuhänder nur eingeschränkt zum Ersatz von Auslagen und zur Freistellung von Verbindlichkeiten verpflichtet, so liegt auch darin eine Haftungseinschränkung, die zur sinngemäßen Anwendung des § 15 a führen kann. Diesen Fall hatte der Gesetzgeber bei der Formulierung des § 15 a Abs. 5 Nr. 2 EStG insbesondere im Auge (vgl. die Begründung zum RegE, BTDrucks. 8/3648 S. 16).

### c) Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

160

Das Merkmal in § 15 a Abs. 5 Nr. 2, daß die Inanspruchnahme „unwahrscheinlich“ ist, ist ebenso auszulegen, wie das gleichlautende Merkmal in § 15 a Abs. 1 Satz 3 (BMF v. 30. 6. 94, BStBl. I S. 355); auf Anm. 142 wird verwiesen. Dies bedeutet, daß die Grundsätze des BFH-Urt. v. 14. 5. 91 VIII R 111/86 (BStBl. II 1992 S. 164) auch bei der Auslegung des § 15 a Abs. 5 Nr. 2 zweite Alt. zu beachten sind.

**Rechtsprechung des IX. Senats des BFH:** Der IX. Senat des BFH stellt bei Prüfung, ob die Inanspruchnahme von Gesellschaftern einer GbR, die Einkünfte aus VuV erzielt (meist Modernisierungsfonds oder andere Bauherrengemeinschaften), auf die Würdigung der Gesamtumstände des Falls ab, zu denen auch die Besonderheiten bei Bauherrengemeinschaften (vertragliche Gestaltung, tatsächliche Durchführung) gehören (Urt. v. 17. 12. 92 IX R 150/89, BStBl. II 1994 S. 490; v. 17. 12. 92 IX R 7/91, BStBl. II 1994 S. 492; v. 30. 11. 93 IX R 60/91, BStBl. II 1994 S. 496). Wie die Begründung insbesondere des Urt. v. 17. 12. 92 IX R 7/91 aaO zeigt, bestehen zwischen den Urt. des IX. Senats und dem Urt. des VIII. Senats v. 14. 5. 91 aaO wesentliche Widersprüche. Im Urt. v. 17. 12. 92 IX R 7/91 aaO heißt es, die Gesellschafter müßten darlegen, daß und welche persönlichen Haftungsrisiken beständen; insoweit trügen die Gesellschafter die Feststellungslast. Demgegenüber führt der VIII. Senat (Urt. v. 14. 5. 91 aaO) aus, daß nur in besonders gelagerten Fällen ein objektiver Betrachter die Prognose wagen könne, die wirtschaftliche Lage sei so günstig, daß eine Inanspruchnahme des Gesellschafters nicht wahrscheinlich sei; die für eine mögliche Vermögensminderung sprechenden Umstände seien im Zweifel eher über- denn unterzubewerten. Die Meinung des IX. Senats, daß ein der Gesellschaft zugrundeliegendes Vertragswerk mit einem geschlossenen Finanzierungskonzept ein Indiz gegen die Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme sei, wird vom VIII. Senat und auch vom BMF (v. 30. 6. 94, BStBl. I S. 355) nicht geteilt.

**Auffassung des BMF:** Der BMF v. 30. 6. 94 aaO hat angeordnet, daß die vom BFH v. 14. 5. 91 aaO entwickelten Grundsätze weiterhin anzuwenden sind, und zwar auch für die Fälle der sinngemäßen Anwendung des § 15 a Abs. 5 Nr. 2 gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2; er führt aus: „Nach der Systematik der Regelung ist die Möglichkeit des Verlustausgleichs bzw. Verlustabzugs nicht an die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme geknüpft, sondern der Verlustausgleich und der Verlustabzug wird nur ausgeschlossen, wenn festgestellt wird, daß die Inanspruchnahme unwahrscheinlich ist. Der Regelatbestand geht demnach von dem Risiko der Inanspruchnahme nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs aus.“ Hinsichtlich einzelner Umstände (zB Übernahme von Verkehrssicherungspflichten, Höchstzinsgarantien, Mietgarantien) weist der BMF darauf hin, daß dies Umstände sind, die bei der Überprüfung der Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme „in Betracht kommen“; sie führen also nach Auffassung des BMF nicht zwangsläufig zur Bejahung der Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.

**Stellungnahme:** Der Auffassung des IX. Senats kann nicht zugestimmt werden. Er begründet die Zurückverweisung der Streitsachen an das FG damit, daß die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht ausreichen, die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme im Streitfall zu belegen. Nach dem Gesetzeswortlaut ist Voraussetzung für die Einschränkung des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs aber, daß die Inanspruchnahme des Gesellschafters einer GbR für die Schulden der GbR unwahrscheinlich ist; dies bedeutet nicht, daß der Gesellschafter – will er die uneingeschränkte Verrechenbarkeit seines Verlustes geltend machen – nach den Grundsätzen des BFH-Urt. v. 14. 5. 91 aaO die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme belegen muß (s. auch Anm. 142). Verwendet der Gesetzgeber eine nur schwer griffige Formulierung („Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“), um die Voraussetzungen für eine Steuerverschärfung zu umschreiben, so erfordert es das Gebot der Tatbestandsmäßigkeit, bei der Auslegung dieser Formulierung „behutsam“ vorzugehen (BFH v. 14. 5. 91 aaO). Es ist deshalb uE auch bei Immobilienfonds und Bauherrengemeinschaften in Form einer GbR im Regelfall von dem Risiko der Inanspruchnahme auszugehen. Zur Kritik an den Entscheidungen des IX. Senats s. auch FLEISCHMANN, StB-Beilage Nr. 2/1993 S. 12 ff., DStR 1993 S. 907 und DStR 1994 S. 1065, 1067. Zur Auffassung von SÖFFING (DStR 1993 S. 1541, 1547), daß beim Gesellschafter einer GbR keine Werbungskosten abgeflossen seien (§ 11 Abs. 2), soweit sie den Betrag seiner Einlage übersteigen, s. o. Anm. 130 aE.

**Auswirkungen der Rechtsprechung des IX. Senats auf die praktische Steueranwendung:** Die Abweichung der Rspr. des IX. Senats von der des VIII. Senats führt in der praktischen Steueranwendung zu großen Schwierigkeiten und zu einer unerträglichen Rechtsunsicherheit, und zwar sowohl für die FinVerw. als auch für die steuerberatenden Berufe. Es ist zu wünschen, daß der BFH recht bald – evtl. durch Anrufung des GrS – zu einer einheitlichen Auslegung der angesprochenen Rechtsvorschriften kommt.

#### 161 4. Ausländische Personengesellschaften (§ 15 a Abs. 5 Nr. 3)

Die sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 5 Nr. 3 soll sicherstellen, daß bei Beteiligung an einer ausländ. vermögensverwaltenden PersGes., bei der der Gesellschafter ähnlich einem Kommanditisten nach deutschem Recht nur beschränkt haftet, der Verlustausgleich ebenso eingeschränkt ist wie bei der Beteiligung an einer inländ. vermögensverwaltenden PersGes. Unmittelbare Wirkung

entfaltet die sinngemäße Anwendung dieser Bestimmung nur bei Beteiligungen an PersGes. in einem *Nicht-DBA*-Staat und bei Vorliegen eines DBA, wenn für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen nicht die *Freistellungsmethode*, sondern die Anrechnungsmethode vorgeschrieben ist (zB Art. 24 DBA Schweiz, Art. 23 DBA Spanien). Bei Beteiligungen an PersGes. in einem DBA-Staat mit Freistellungsmethode führt die sinngemäße Anwendung der Bestimmung dazu, daß die Anwendung des negativen *Progressionsvorbehalts* auf die ausgleichsfähigen Verluste beschränkt ist. Entsprechend verhindern die verrechenbaren Verluste bei späteren Gewinnen aus der Beteiligung eine Erhöhung der Progression.

Seit Inkrafttreten des § 2 a EStG am 1. 1. 83 ist die sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 5 Nr. 3 bei den Einkünften aus VuV in ihrer praktischen Bedeutung erheblich eingeschränkt, weil aufgrund des § 2 a negative ausländ. Einkünfte aus der Vermietung oder der Verpachtung unbeweglichen Vermögens oder von Sachinbegriffen, wenn diese in einem ausländ. Staat belegen sind, nicht mit inländ. positiven Einkünften ausgeglichen oder gem. § 10 d abgezogen werden dürfen.

### 5. Haftunglose Darlehen (§ 15 a Abs. 5 Nr. 4)

162

Gemäß § 15 a Abs. 5 Nr. 4 ist der Verlustausgleich beschränkt bei *Unternehmern* (also nicht nur bei beschränkt haftenden Gesellschaftern), soweit Verbindlichkeiten nur in Abhängigkeit von Erlösen oder Gewinnen aus der Nutzung, Veräußerung oder sonstigen Verwertung von Wirtschaftsgütern zu tilgen sind. In der Begründung zum RegE (BTDrucks. 8/3648 S. 16) vertrat die BReg. die Auffassung, daß Verlustzuweisungsmodelle, deren Attraktivität auf der Vereinbarung derartiger haftungsloser Darlehen (*non recourse loans*) beruht, stl. schon auf der Grundlage des geltenden Handels- und Bilanzsteuerrechts nicht anerkannt werden können (vgl. den sog. Darlehenserlaß v. 8. 5. 78, BStBl. I S. 203).

Da der Darlehenserlaß in der Literatur überwiegend abgelehnt wurde, erschien es der BReg. aus Gründen der Rechtssicherheit geboten, durch die Regelung sicherzustellen, daß haftungslose Darlehen nicht als Verlustzuweisungsinstrument ausgenutzt werden können. Die bilanzielle Behandlung der haftungslosen Darlehen werden dadurch allerdings nicht berührt (BTDrucks. 8/3648 S. 18). Gemeint ist damit wohl, daß haftungslose Darlehen nicht passiviert werden dürfen; allerdings setzt der Gesetzeswortlaut des § 15 a Abs. 5 Nr. 4 gerade voraus, daß haftungslose Darlehen passiviert werden dürfen.

Bei Überschusseinkünften könnte die Vorschrift Bedeutung erlangen, wenn sofort abzugsfähige Werbungskosten (zB Dienstleistungsvergütungen) oder abnutzbare Wirtschaftsgüter, die sich über die AfA gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 als Werbungskosten auswirken, durch die Vereinbarung haftungsloser Darlehen „bezahlt“ werden. Die sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 5 Nr. 4 würde im ersten Fall die sofort abzugsfähigen Werbungskosten, im zweiten Fall die Anschaffungskosten und damit die spätere AfA um den Betrag des haftungslosen Darlehens vermindern. UE führt aber die Vereinbarung eines haftungslosen Darlehens ohnehin nicht zu einem Abfluß iSd. § 11 Abs. 2 und damit nicht zum Werbungskostenabzug; zwar sind durch Darlehen finanzierte Aufwendungen grds. im Jahr ihrer Verausgabung abgeflossen, nicht erst im Jahr der Darlehensrückzahlung, doch entsteht im Sonderfall haftungsloser Darlehen keine gegenwärtige Belastung des Darlehensnehmers und damit kein Abfluß. Folgt man dieser Auffassung, so kommt eine sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 5 Nr. 4 bei den Einkünften aus VuV nicht in Betracht.

163 **6. Reederei (§ 15 a Abs. 5 Nr. 5)**

Durch das StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 85 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659) ist im § 15 a Abs. 5 die Nr. 5 eingefügt worden, nach der das Verbot des Verlustausgleichs und Verlustabzugs sinngemäß auch für den Mitreeder einer Reederei iSd. § 489 HGB gilt.

Der Zweck einer Reederei besteht darin, daß mehrere Personen ein ihnen gemeinschaftlich zustehendes Schiff zum Erwerb durch die Seefahrt für gemeinschaftliche Rechnung verwenden (§ 489 Abs. 1 HGB). Die Regelung des § 15 a Abs. 5 Nr. 5 ist nach § 21 Abs. 1 Satz 2 sinngemäß anzuwenden, wenn die Mitreeder aus einer Vermögensverwaltung betreibenden Reederei Einkünfte aus VuV erzielen. Für die davon notwendigen Voraussetzungen des Ausschlusses oder der Einschränkung der persönlichen Haftung der Mitreeder für die Schulden der Reederei oder der Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Mitreeders für die Verbindlichkeiten der Reederei gelten die Regeln für Gesellschafter einer GbR entsprechend (SCHMIDT XIV. § 15 a Rz. 209); auf die Erl. in Anm. 160 wird verwiesen.

164–169 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 2: Besteuerung des Nutzungswerts

### A. Allgemeine Erläuterungen

170 **I. Überblick**

**Satz 1** bestimmt, daß zu den Einkünften aus VuV auch der Nutzungswert einer Wohnung gehört, und zwar

- der Nutzungswert im eigenen Haus und
- der Nutzungswert einer ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung.

**Satz 2** regelt, daß die Überlassung einer Wohnung zur Nutzung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist, wenn das Entgelt für die Überlassung weniger als 50 vH der ortsüblichen Miete beträgt.

171 Einstweilen frei.

172 **II. Letztmalige Anwendung**

Durch das WohneigFG v. 15. 5. 86 (BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278) wurde in § 52 Abs. 21 Satz 1 angeordnet, daß die Nutzungswertbesteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 und § 21 a *letztmals für den VZ 1986* anzuwenden ist. In § 52 Abs. 21 Sätze 2 ff. wurde eine umfangreiche Übergangsregelung getroffen (s. Anm. 174 ff).

173 Einstweilen frei.

### III. Übergangsregelung nach § 52 Abs. 21

**Schrifttum:** STEPHAN, Der Gesetzentwurf zur Besteuerung selbstgenutzter Wohnungen und seine Folgen für Nutzungsrechte an privatem Grundvermögen, DB 1985 S. 1364; EHMCKE, Das WohneigFG, 1986; HORLEMANN, Förderung von Wohneigentum ab 1987, DStZ 1986 S. 523; KIESCHKE, Einzelfragen zur künftigen steuerrechtlichen Behandlung selbstgenutzten Wohneigentums, insbes. Übergangsfragen, DStR 1986 S. 533; MÄRKLE/WACKER/FRANZ, Die stl. Behandlung selbstgenutzter Wohnungen ab 1987, BB 1986 Beilage 8 Heft 22; MEYER, Zur Verteilung größeren Erhaltungsaufwandes gemäß § 82 b EStDV unter Berücksichtigung der Neuregelung steuerrechtlicher Förderung selbstgenutzten Wohneigentums, DStR 1986 S. 394; DERS., Die Behandlung vor dem 1. 1. 1987 hergestellter bzw. angeschaffter Wohnungen nach dem WohneigFG, FR 1986 S. 525; GÜNTHER, Die Behandlung der Nutzungsrechte im Rahmen der Übergangsregelung des § 52 Abs. 21 idF des WohneigFG, DStZ 1986 S. 578; WACKER, Übergang zur Konsumgütlösung im Privatvermögen, Inf. 1986 S. 555; STEPHAN, Das WohneigFG, DB 1986 S. 1141, 1192; DERS., Unentgeltliche Wohnungsüberlassung ohne gesicherte Rechtsposition und WohneigFG, DB 1986 S. 1992; ZEITLER, Die Übergangsregelung zum WohneigFG, DB 1986 S. 2103, und 1987 S. 238; HG, Einnahmeüberschußrechnung und gleichzeitige Förderung nach § 10 e EStG möglich?, DB 1987 S. 662; DRENECK, Neuregelung der Besteuerung des selbstbewohnten Wohnraums, NJW 1987 S. 8; B. MEYER, Zur Behandlung der eigengenutzten Wohnung in den EStR 1987, FR 1988 S. 485; MÄRKLE/FRANZ, Selbstgenutzte Wohnungen in Bauten auf fremdem Grund und Boden, BB 1988 S. 2005; UNVERICHT, Stl. Behandlung von im Miteigentum stehenden Altobjekten nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung, FR 1989 S. 6; MÄRKLE/FRANZ, Die im Miteigentum mehrerer Personen stehende eigengenutzte Wohnung, BB 1989 S. 258; GÜNTHER, Auswirkungen des WohneigFG auf Nutzungsrechte im Privatvermögen, Inf. 1989 S. 511; NEUFANG, Problemfälle zur Übergangsregelung bei der Nutzungswertbesteuerung, Inf. 1989 S. 409; DRENECK, Besteuerung eines Ferienhauses nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung, FR 1992 S. 219; GEIGER, Antrag auf Verzicht der Nutzungswertbesteuerung – ein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 AO?, Inf. 1992 S. 391; NEUFANG/HENRICH, Zur Anwendung der großen Übergangsregelung bei Wohnungserweiterung, StBp. 1992 S. 262; OBERMEIER, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992; STEPHAN, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993; LEU, Zu den Übergangsregelungen nach § 52 Abs. 21 EStG, DStZ 1994 S. 491.

#### 1. Rechtsgrundlagen des Übergangs von der Nutzungswertbesteuerung zur Privatgütlösung ab VZ 1987

174

Für den Übergang von der Nutzungswertbesteuerung zur Privatgütlösung ab VZ 1987 hat der Gesetzgeber im WohneigFG v. 15. 5. 86 (BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278) zwei Vorschriften geschaffen. Gegenstand der Übergangsregelung in § 52 Abs. 15 sind die selbstgenutzten Wohnungen im Betriebsvermögen (meist die Wohnungen im land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen). Die § 21 Abs. 2 Satz 1 betreffende Übergangsregelung für selbstgenutzte Wohnungen im Privatvermögen wurde in § 52 Abs. 21 vorgesehen und hat folgenden Wortlaut:

(21) <sup>1</sup>§ 21 Abs. 2 Satz 1 und § 21a sind letztmals für den Veranlagungszeitraum 1986 anzuwenden. <sup>2</sup>Haben bei einer Wohnung im eigenen Haus bei dem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum 1986 die Voraussetzungen für die Ermittlung des Nutzungswerts als Überschuß des Mietwerts über die Werbungskosten oder die Betriebsausgaben vorgelegen, so ist § 21 Abs. 2 Satz 1 für die folgenden Veranlagungszeiträume, in denen diese Voraussetzungen vorliegen, weiter anzuwenden; der Nutzungswert ist insoweit bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1998 nach § 2 Abs. 2 zu ermitteln. <sup>3</sup>Der Steuerpflichtige kann für einen Veranlagungszeitraum nach dem Veranlagungszeitraum 1986 unwiderruflich beantragen, daß Satz 2 ab diesem Veranlagungszeitraum nicht mehr angewendet wird.

<sup>4</sup>Haben bei einer Wohnung im eigenen Haus bei dem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum 1986 die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen vorgelegen und findet Satz 2 keine Anwendung, können die den erhöhten Absetzungen entsprechenden Beträge wie Sonderausgaben bis einschließlich des Veranlagungszeitraums abgezogen werden, in dem der Steuerpflichtige die erhöhten Absetzungen letztmals hätte in Anspruch nehmen können. <sup>5</sup>Entsprechendes gilt für Aufwendungen nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe q Satz 5 in Verbindung mit § 82 a Abs. 3 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der jeweils anzuwendenden Fassung und für den erweiterten Schuldzinsenabzug nach § 21 a Abs. 4. <sup>6</sup>Werden an einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus nach dem 31. Dezember 1986 und vor dem 1. Januar 1992 Herstellungskosten für Maßnahmen im Sinne des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe q aufgewendet, die im Fall der Vermietung nach § 82 a der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der jeweils anzuwendenden Fassung zur Vornahme von erhöhten Absetzungen berechtigen würden und die der Steuerpflichtige nicht in die Bemessungsgrundlage des § 10 e einbezogen hat, so können die Herstellungskosten im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Kalenderjahren jeweils bis zu 10 vom Hundert wie Sonderausgaben abgezogen werden; dies gilt entsprechend für Herstellungskosten im Sinne der §§ 7 und 12 Abs. 3 des Schutzbaugesetzes und für Aufwendungen im Sinne des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe q Satz 5 in Verbindung mit § 82 a Abs. 3 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der jeweils anzuwendenden Fassung. <sup>7</sup>Satz 6 gilt entsprechend für Herstellungskosten, die nach dem 31. Dezember 1986 und vor dem 1. Januar 1991 aufgewendet werden und im Fall der Vermietung nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe x oder y in Verbindung mit § 82 g oder § 82 i der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der jeweils anzuwendenden Fassung zur Vornahme von erhöhten Absetzungen berechtigen würden. <sup>8</sup>Die Sätze 6 und 7 sind in den Fällen des Satzes 2 nicht anzuwenden.

## 175 2. Überblick zu § 52 Abs. 21

**Satz 1:** § 21 Abs. 2 Satz 1 und § 21 a sind letztmals für den VZ 1986 anzuwenden (s. Anm. 179).

**Satz 2:** Abweichend von Satz 1 ist in den Fällen, in denen im VZ 1986 der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus nach dem Überschuß des Mietwerts über die Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) zu ermitteln war, diese Besteuerung beim Vorliegen der Voraussetzungen für die Nutzungswertbesteuerung weiterhin bis einschließlich VZ 1998 vorzunehmen (sog. große Übergangsregelung). Dazu Anm. 181–188.

**Satz 3:** Auf Antrag des Stplf. ist von der Besteuerung nach Satz 2 abzusehen (s. Anm. 192).

**Sätze 4 und 5:** Erhöhte Absetzungen, Aufwendungen nach § 82 a Abs. 3 EStDV und der erweiterte Schuldzinsenabzug nach § 21 a Abs. 4 sind wie Sonderausgaben zu berücksichtigen, sofern die Voraussetzungen für die Nutzungswertbesteuerung und für die Berücksichtigung der genannten Aufwendungen schon im VZ 1986 vorlagen und die große Übergangsregelung nach Satz 2 keine Anwendung findet (sog. kleine Übergangsregelung). Dazu Anm. 193–200.

**Sätze 6 bis 8:** Bestimmte Herstellungskosten an einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Hause oder bestimmte Aufwendungen, die nach dem 31. 12. 86 und vor dem 1. 1. 92 verausgabt worden sind (Satz 6) oder bestimmte Herstellungskosten, die nach dem 31. 12. 86 und vor dem 1. 1. 91 (Satz 7) aufgewendet worden sind, werden im Herstellungsjahr und in den folgenden 9 (bzw. 11) Jahren wie Sonderausgaben abgezogen, sofern die Aufwendungen



nicht in die Bemessungsgrundlage des § 10 e einbezogen werden und Satz 2 nicht anzuwenden ist (Satz 8). Dazu Anm. 204.

Einstweilen frei.

176

### 3. Rechtsentwicklung des § 52 Abs. 21

177

Durch das StaatsvertragsG v. 25. 6. 90 (BStBl. II S. 518; BStBl. I S. 294) wurde in den Sätzen 6 und 7 die Berücksichtigung von Herstellungskosten teilweise zeitlich eingeschränkt. Die früher in Satz 7 enthaltene Regelung wurde – unter Ausdehnung auf die Fälle des neuen Satzes 7 – in Satz 8 übernommen.

### 4. Anwendung im Beitrittsgebiet

178

Nach dem EinigungsvertragsG gilt das EStG ab 1. 1. 91 insgesamt auch im Beitrittsgebiet. Nach § 56 ist aber bei Stpfl., die am 31. 12. 90 einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Beitrittsgebiet und im Jahr 1990 keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im bisherigen Geltungsbereich des EStG hatten, § 52 Abs. 21 nicht anzuwenden, soweit darin die Anwendung einzelner Vorschriften für VZ vor 1991 geregelt ist; s. § 56 Anm. 1 und 2.

### 5. Wegfall der Nutzungswertbesteuerung (§ 52 Abs. 21 Satz 1)

179

Nach § 52 Abs. 21 Satz 1 fällt die Nutzungswertbesteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 erste und zweite Alt. (Wohnung im eigenen Haus und Wohnung, die dem Stpfl. ganz oder teilweise unentgeltlich überlassen wurde) und § 21 a ab VZ 1987 weg (Konsumgut- oder Privatgutlösung) und zwar auch, wenn Haus und Wohnung im Ausland liegen. Diese Regelung gilt unabhängig davon, ob den Nutzungswert der Wohnung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 der Eigentümer oder ein Nutzungsberechtigter zu versteuern hat; ebenso ist es bei teilweise unentgeltlicher Wohnungsüberlassung, *soweit* das Nutzungsrecht unentgeltlich bestellt wurde (STEPHAN, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. S. 320).

#### Folgen des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung:

► *Werbungskosten*: Der Wegfall der Nutzungswertbesteuerung hat zur Folge, daß der Nutzungsberechtigte bei den Einkünften aus VuV Werbungskosten – einschließlich der AfA nach § 9 Abs. 1 Nr. 7 – nicht mehr geltend machen kann.

► *Anwendung des § 22 Nr. 1*: Nach Auffassung der FinVerw. hat der Wegfall der Nutzungswertbesteuerung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 nicht zur Folge, daß nunmehr der Nutzungswert nach § 22 Nr. 1 zu versteuern ist; s. hierzu Anm. 255 und näher § 22 Anm. 68.

**Allgemeine Bedeutung des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung:** Die Besteuerung des Nutzungswerts einer Wohnung wurde seit langem im Schrifttum kritisiert (s. Anm. 210). Dem hat der Gesetzgeber durch Beseitigung der Nutzungswertbesteuerung Rechnung getragen. Dadurch wird das EStRecht in einem wichtigen Teilbereich vereinfacht. Die Übergangsregelungen in § 52 Abs. 21 und Abs. 15 (s. Anm. 174) haben allerdings eine erhebliche Komplizierung der Einkommenbesteuerung des Nutzungswerts einer Wohnung für die Übergangszeit bis VZ 1998 zur Folge.

Einstweilen frei.

180

## 6. Fortsetzung der Nutzungswertbesteuerung bis längstens VZ 1998 (§ 52 Abs. 21 Satz 2)

### 181 a) Grundsatz

Eine Besteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 erste Alt. ist weiterhin bis einschließlich VZ 1998 durchzuführen, sofern schon im VZ 1986 die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschrift vorlagen und die Einkünfte nach der Überschußrechnung zu ermitteln waren (*große Übergangsregelung*).

#### Anwendungsbereich:

► *Beitrittsgebiet*: Die große Übergangsregelung (§ 52 Abs. 21 Satz 2) findet nach § 56 im Beitrittsgebiet keine Anwendung; s. Anm. 178.

► *Einkünftermittlung nach § 21 a*: Die Voraussetzungen des § 52 Abs. 21 Satz 2 sind nicht erfüllt, wenn bei einer Nutzungswertbesteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 erste Alt. im VZ 1986 die Einkünfte nach § 21 a zu ermitteln waren. Es verbleibt in diesem Fall also beim Wegfall der Nutzungswertbesteuerung (§ 52 Abs. 21 Satz 1; s. aber Anm. 193 ff. sog. *kleine Übergangsregelung*).

### 182 b) Voraussetzungen der großen Übergangsregelung

Voraussetzung für die Anwendung der Übergangsregelung des § 52 Abs. 21 Satz 2 ist, daß der Stpfl. im VZ 1986 eine Wohnung im eigenen Haus bewohnt und er die Einkünfte daraus nach der Überschußrechnung zu ermitteln hatte.

**Wohnung im eigenen Haus:** Der Begriff „Wohnung im eigenen Haus“ knüpft an das gleiche Begriffsmerkmal in § 21 Abs. 2 Satz 1 erste Alt. an. Damit liegt eine „Wohnung im eigenen Haus“ iSd. § 52 Abs. 21 Satz 2 vor, wenn ein Stpfl. den Nutzungswert der Wohnung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 erste Alt. zu versteuern hat. Dies ist der Fall, wenn der (rechtliche oder wirtschaftliche) Eigentümer oder der Vorbehaltsnießbraucher die Wohnung selbst bewohnt (s. Anm. 223 und 226). Entsprechendes gilt nach BMF v. 19. 9. 86, BStBl. I S. 480, Abschn. II 1 a) in den Fällen des Vermächtnisnießbrauchs (aA STEPHAN, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. S. 323 f. unter Hinweis auf BFH v. 5. 7. 90 GrS 2/89, BStBl. II S. 837).

► *Miteigentümer/Gesamthandseigentümer*: Gehört das Haus mehreren Miteigentümern, ist das Merkmal „Wohnung im eigenen Haus“ erfüllt, soweit darin schon ein Miteigentümer (im VZ 1986) wohnt, und zwar unabhängig davon, ob die Nutzung seinem Miteigentumsanteil entspricht oder ihn unterschreitet oder überschreitet. Soweit der in der Wohnung wohnende Miteigentümer an den (die) anderen Miteigentümer aber eine Ausgleichszahlung leistet, liegt eine Nutzung zu Wohnzwecken iSd. Abs. 2 Satz 1 erste Alt. nicht vor; der Miteigentümer, der eine Ausgleichszahlung erhält, erzielt Einkünfte gemäß Abs. 1 Nr. 1. Entsprechendes gilt für Gesamthandseigentümer; s. hierzu näher Anm. 226.

► *Unentgeltliche Überlassung der Wohnung an Dritte*: Auch wenn der Eigentümer einem Dritten die Wohnung unentgeltlich *ohne* gesicherte Rechtsposition zur Nutzung überläßt, liegen die Voraussetzungen einer Nutzungswertbesteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 erste Alt. vor (s. Anm. 228) mit der Folge, daß die große Übergangsregelung Anwendung findet. Anders ist es, wenn die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung an einen Dritten auf einer gesicherten Rechtsposition beruht (Abs. 2 Satz 1 zweite Alt., s. hierzu Anm. 228 und 243 ff.); in diesen Fällen ist die große Übergangsregelung nicht anzuwenden.

► *Beginn der Eigennutzung:* Eine Eigennutzung iSd. § 52 Abs. 21 Satz 2 liegt nicht schon mit der Fertigstellung, sondern grds. erst mit dem Einzug des Wohnungsinhabers vor (BFH v. 7. 4. 87 IX R 133–135/84, BStBl. II S. 567; v. 29. 3. 88 IX R 224/84, BFH/NV 1989 S. 159; FG Düss. v. 28. 10. 93, EFG 1994 S. 247, rkr.). War also die Wohnung zB schon am 1. 12. 86 bezugsfertig, wurde sie aber vom Eigentümer erst am 10. 1. 87 bezogen, liegt eine „Wohnung“ im eigenen Haus im VZ 1986 nicht vor, so daß die Anwendung der großen Übergangsregelung nicht in Betracht kommt. An diesem Ergebnis ändert sich nichts dadurch, daß der Stpfl. ggf. für den VZ 1986 Werbungskosten abziehen konnte und im Wege der Überschubrechnung ermittelte negative Einkünfte aus Vuv erzielte (FG Düss. v. 28. 10. 93 aaO).

**Ermittlung des Nutzungswerts im VZ 1986 nach der Überschubrechnung:**

Für die Ermittlung der Einkünfte aus der Nutzung der Wohnung im eigenen Haus im VZ 1986 müssen die Voraussetzungen für eine Überschubrechnung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 (Abzug der Werbungskosten vom Mietwert) vorgelegen haben. War der Nutzungswert nach § 21 a zu ermitteln, ist also die große Übergangsregelung nicht anzuwenden (BFH v. 25. 3. 92 X R 30/90, BStBl. II S. 801; v. 21. 7. 94 IX B 78/94, BFH/NV 1995 S. 116). Zu den Voraussetzungen des § 21 a wird auf die Erl. zu § 21 a (insbesondere Anm. 47 ff., 87 ff., 105 ff., 220 ff., 230 ff.) verwiesen; zu Häusern im Ausland s. u. Anm. 231.

► *Miteigentümer:* Nutzen Miteigentümer eines Mehrfamilienhauses die Wohnungen selbst, ist der Nutzungswert der einzelnen Wohnung auch dann in vollem Umfange nach § 21 a zu ermitteln, wenn deren Wohnfläche größer ist als die, die dem Miteigentumsanteil entspricht, und der einzelne Miteigentümer das Mehr im Einvernehmen mit den anderen Miteigentümern ohne Ausgleichszahlung nutzt (BFH v. 7. 12. 93 IX R 169/88, BStBl. II 1994 S. 325; s. auch MÄRKLE/FRANZ, BB 1989 S. 258, 267; UNVERICHT, FR 1989 S. 6). Die große Übergangsregelung ist also nicht anzuwenden.

► *Überschubrechnung zu Unrecht durchgeführt oder unterblieben:* Die Voraussetzungen für die Ermittlung des Nutzungswerts nach der Überschubrechnung iSd. § 52 Abs. 21 Satz 2 sind auch nicht als gegeben anzunehmen, wenn für den VZ 1986 zwar tatsächlich eine Überschubrechnung durchgeführt wurde, diese aber zu Unrecht erfolgt war, weil die Voraussetzungen des § 21 a gegeben waren. Andererseits kommt die Anwendung des § 52 Abs. 21 Satz 2 in Betracht, wenn der Nutzungswert fälschlicherweise nicht nach der Überschubrechnung ermittelt wurde.

► *Voraussetzungen für die Überschubrechnung während des ganzen VZ 1986:* Nicht erforderlich ist, daß die Voraussetzungen für die Überschubrechnung im *gesamten* VZ 1986 oder zum Schluß des VZ 1986 vorlagen. Es reicht für die Anwendung der großen Übergangsregelung aus, daß die Voraussetzungen zu irgendeinem Zeitpunkt im VZ 1986 gegeben waren (BMF v. 19. 9. 86, BStBl. I S. 480 Abschn. II 1 a; ZEITLER, BB 1986 S. 2104; aA HORLEMANN, DStZ 1986 S. 530).

► *Vermietung im VZ 1986:* War eine Wohnung im VZ 1986 vermietet und bewohnt der Eigentümer die Wohnung erst nach dem 31. 12. 86 selbst, sind die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 52 Abs. 21 Satz 2 nicht erfüllt, weil eine Nutzungswertbesteuerung nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. für den VZ 1986 nicht in Frage kam.

► *Artfortschreibung zum Einfamilienhaus:* Wird eine Steuerfestsetzung für den VZ 1986, der eine nach der Überschubrechnung durchgeführte Nutzungswertbesteuerung zugrunde liegt, aufgrund einer Artfortschreibung des Hauses zum

Einfamilienhaus zum 1. 1. 86 geändert und im geänderten Bescheid der Nutzungswert nach § 21 a besteuert, sind damit die Voraussetzungen für die Anwendung der großen Übergangsregelung entfallen (BFH v. 14. 1. 92, BFH/NV S. 467, in einem AdV-Verfahren).

► *Durch Baumaßnahmen des Nutzungsberechtigten entstandenes Nutzungsrecht:* Nach BMF v. 19. 8. 86 (BStBl. I S. 480 Abschn. II 1a) liegt eine Ermittlung des Nutzungswerts im VZ 1986 nach der Überschußrechnung auch vor, wenn die Wohnung in diesem VZ aufgrund eines Nutzungsrechts zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde, das durch Baumaßnahmen des Nutzungsberechtigten entstanden ist; uE bedenklich, weil eine Besteuerung nach der Übergangsregelung iSd. § 52 Abs. 21 Satz 2 deshalb nicht in Frage kommt, weil nach zutreffender Auffassung des BMF v. 4. 6. 86 (BStBl. I S. 318) bei dieser Sachlage ein Anwendungsfall des Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. vorliegt. Hierzu kritisch STEPHAN, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. S. 364 ff.

183–184 Einstweilen frei.

### 185 c) Rechtsfolgen der großen Übergangsregelung

Liegen die in Anm. 182 dargestellten Voraussetzungen vor, findet § 21 Abs. 2 Satz 1 auch nach dem VZ 1986 weiterhin Anwendung (§ 52 Abs. 21 Satz 2 erster Halbs.), und zwar bis einschließlich VZ 1988, soweit der Nutzungswert gem. der Überschußrechnung iSd. § 2 Abs. 2 zu ermitteln ist (§ 52 Abs. 21 Satz 2 zweiter Halbs.).

**Anwendung der Nutzungswertbesteuerung in den VZ ab 1987:** Die Nutzungswertbesteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 erste Alt. ist in den VZ 1987 bis 1998 durchzuführen, soweit die Erfordernisse dieser Vorschrift in dem jeweiligen VZ erfüllt sind und der Nutzungswert nach der Überschußrechnung zu ermitteln ist. Der Stpfl. muß also im eigenen Haus eine Wohnung selbst wohnlich nutzen oder sie einem Dritten unentgeltlich überlassen, ohne daß der Dritte eine gesicherte Rechtsposition hinsichtlich der Wohnungsüberlassung innehat (s. Anm. 182). Diese Voraussetzungen müssen nicht ununterbrochen in den VZ 1987 bis 1998 vorgelegen haben; in dem VZ, in dem die Voraussetzungen gegeben waren, ist der Nutzungswert nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. zu besteuern. Hat zB der Eigentümer die Wohnung im VZ 1993 vermietet und bewohnt er sie ab VZ 1994 wieder selbst, ist ab VZ 1994 die Nutzungswertbesteuerung nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. iVm. § 2 Abs. 2 vorzunehmen (s. auch FG Rhld.-Pf. v. 23. 3. 95, EFG S. 671, rkr.). Für die Besteuerung des Nutzungswerts nach der Überschußrechnung in einem auf den VZ 1986 folgenden VZ reicht es aus, wenn die Voraussetzungen nur während eines Teils des Jahres vorgelegen haben (BMF v. 19. 9. 86, BStBl. I S. 480 Abschn. II 1b; umstritten, aA zB B. MEYER, FR 1986 S. 525).

► *Artfortschreibung zum Einfamilienhaus:* Findet für ein Haus, das in einem VZ ab 1987 zunächst die Voraussetzungen der Nutzungswertbesteuerung nach der Überschußrechnung erfüllte, eine Artfortschreibung in der Weise statt, daß das Haus zB auf den 1. 1. 88 als Einfamilienhaus bewertet wird, kommt eine Nutzungswertbesteuerung nach der Übergangsregelung ab dem VZ 1988 nicht mehr in Betracht, weil für diesen VZ die Erfordernisse einer Überschußrechnung nicht mehr gegeben sind (LEU, DStZ 1994 S. 492).

► *Übergangsregelung wohnungsgebunden:* Hat der Stpfl. eine Wohnung im eigenen Haus im VZ 1986 selbst bewohnt, kann er *nur für diese* Wohnung die Übergangsregelung beanspruchen (BFH v. 14. 2. 95 IX R 65/93, BStBl. II S. 535; Hess. FG

v. 25. 7. 89, EFG 1990 S. 527, rkr.; FG Köln v. 28. 9. 93, EFG 1994 S. 246, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 23. 3. 95 aaO; MÄRKLE/Franz, BB 1989 S. 258, 267; NEUFANG/HENRICH, StBp. 1992 S. 262; LEU, DSStZ 1994 S. 491).

**Beispiel:** Der Stpfl. S hat im VZ 1986 in dem ihm gehörenden Dreifamilienhaus die Wohnungen A und B vermietet, während er die Wohnung C selbst nutzt. Weil S Ende 1987 ins Ausland verzieht, vermietet er die Wohnung C. Die Mitte 1988 frei gewordene Wohnung A überläßt er seinem Sohn unentgeltlich (ohne gesicherte Rechtsposition). S kann hinsichtlich der Wohnung C die große Übergangsregelung für den VZ 1987 in Anspruch nehmen. Hinsichtlich der Wohnung A ist ab VZ 1988 die große Übergangsregelung nicht anzuwenden, weil für *diese* Wohnung im VZ 1986 eine Nutzungswertbesteuerung nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. nicht in Frage kommt; die hinsichtlich der Wohnung C vorliegenden Voraussetzungen für die Anwendung der großen Übergangsregelung im VZ 1986 können nicht auf die Wohnung A „übertragen“ werden, und zwar selbst dann nicht, wenn S die Wohnung C nicht mehr bewohnt.

► *Ausbauten, Erweiterungen, Umbauten:* In die Ermittlung des Nutzungswerts nach § 21 Abs. 2 Satz 1 erste Alt. sind alle Räume einzubeziehen, die in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit der vom Eigentümer genutzten Wohnung stehen; dies gilt auch für Nebenräume und Garagen, die der Wohnungseigentümer selbst nutzt (s. Anm. 223). Dementsprechend werden Ausbauten, Erweiterungen und Umbauten (also auch Nebenräume und Garagen), die diese Voraussetzungen erfüllen, von der Übergangsregelung des § 52 Abs. 21 Satz 2 erfaßt, und zwar auch dann, wenn sie nach dem 31. 12. 86 fertiggestellt worden sind.

Die Rspr. hat daher für Anbauten und Erweiterungen die Abzugsbeträge nach § 10 e Abs. 2 und 6 und das Baukindergeld nach § 34 f. Abs. 2 versagt: BFH v. 5. 8. 92 X R 8/91, BStBl. II 1993 S. 30; X R 14/91, BFH/NV 1993 S. 21; X R 23/92, BFH/NV 1993 S. 22; Hess. FG v. 12. 11. 91, EFG 1992 S. 189, rkr.; zum Teil aA BFH v. 14. 2. 95 IX R 66/94, BStBl. II S. 412, wonach die in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende zusätzlich geschaffene Wohnfläche gegenüber der bisherigen Wohnung von untergeordneter Bedeutung sein muß. Daraus folgt, daß die neu geschaffenen Flächen nicht in den negativen Nutzungswert eingehen, die StErleichterungen nach § 10 e und § 34 f aber zu gewähren sind.

Einstweilen frei

186

#### d) Rechtsnachfolge

187

**Gesamtrechtsnachfolge:** Der Gesamtrechtsnachfolger (Erbe) kann die Übergangsregelung gem. § 52 Abs. 21 Satz 2 beanspruchen, wenn er selbst die auf ihn übergegangene Wohnung nutzt und der Rechtsvorgänger (Erblasser) im VZ 1986 die Voraussetzungen für die Ermittlung des Nutzungswerts durch Überschuß des Mietwerts über die Werbungskosten erfüllte (BMF v. 19. 9. 86, BStBl. I S. 480, Abschn. II 7).

**Einzelrechtsnachfolge:** Bei Einzelrechtsnachfolge – und zwar auch bei unentgeltlicher Einzelrechtsnachfolge (zB Schenkung) – kann der Rechtsnachfolger, der eine Wohnung nach dem 31. 12. 86 erwirbt und bewohnt, den Nutzungswert der vom Rechtsvorgänger im VZ 1986 selbst genutzten Wohnung *nicht* nach Abs. 2 iVm. § 52 Abs. 21 Satz 2 versteuern (BFH v. 25. 1. 94 IX R 143/90, BStBl. II S. 457, hierzu Anm. in HFR 1994 S. 392; FG Ba.-Württ. v. 2. 2. 94, EFG S. 973, rkr.; aA PAUS, DSStZ 1992 S. 48).

#### e) Liebhaberei

188

Erzielt der Stpfl. bis zum VZ 1998 (oder bis zum Zeitpunkt des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung gem. § 52 Abs. 21 Satz 3, s. Anm. 192) keine Über-

schüsse aus der selbst genutzten Wohnung, kann ihm der Abzug der Verluste nicht mit der Begründung versagt werden, er habe bis zum VZ 1998 (oder bis Wegfall der Nutzungswertbesteuerung zu einem früheren Zeitpunkt) keine positiven Einkünfte erwirtschaftet und sei deshalb insoweit estl. Liebhaber (DRENSECK, DStR 1986 S. 384).

189–191 Einstweilen frei.

## 192 7. Abwahl der Nutzungswertbesteuerung in den VZ 1987 bis 1998 (§ 52 Abs. 21 Satz 3)

Der Stpfl. kann in den Fällen, in denen die Voraussetzungen für eine Fortsetzung der Nutzungswertbesteuerung nach der Überschußrechnung vorliegen, für einen VZ nach dem VZ 1986 unwiderruflich beantragen, daß die Nutzungswertbesteuerung ab diesem VZ nicht mehr durchgeführt wird.

**Antragstellung:** Der Antrag kann formlos – also auch mündlich – gestellt werden; zweckmäßig ist jedoch die schriftliche Antragstellung. Der Stpfl. kann den Wegfall der Nutzungswertbesteuerung nur bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung beantragen, also spätestens noch im Klageverfahren, nicht mehr im Revisionsverfahren; wird aufgrund der Revision die Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen, kann der Antrag auch noch im zweiten Rechtsgang vor dem FG gestellt werden.

► *Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig:* Ist der Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen (§ 164 Abs. 1 AO), ist der Antrag jederzeit zulässig. Bei vorläufigen Steuerfestsetzungen (§ 165 Abs. 1 AO) kann das Antragsrecht nur ausgeübt werden, soweit sich die Vorläufigkeit auf ungewisse Tatsachen erstreckt, die für die Ermittlung der Einkünfte aus VuV der Wohnung des Stpfl. nach § 52 Abs. 21 Satz 2 maßgebend sind (OFD München v. 8. 2. 93, FR S. 209).

► *Änderung bestandskräftiger Bescheide:* Auch wenn bestandskräftige Bescheide zuungunsten des Stpfl. geändert werden, kann die Nutzungswertbesteuerung abgewählt werden, allerdings nur in den Grenzen des § 177 Abs. 1 AO; nur in solchen Fällen sind bestandskräftige Bescheide der Folgejahre gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern (OFD München v. 8. 2. 93 aaO; vgl. auch GEIGER, Inf. 1992 S. 391).

► *Mehrere Wohnungen:* Kommt die Nutzungswertbesteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 erste Alt. für mehrere Wohnungen des Stpfl. in Frage, so ist der Antrag für jede Wohnung gesondert zu stellen. Der Stpfl. kann für eine Wohnung die Nutzungswertbesteuerung durchführen und für die andere Wohnung darauf verzichten.

► *Miteigentümer/Gesamthandseigentümer:* Steht die Wohnung im Miteigentum oder Gesamthandseigentum mehrerer Personen, müssen diese gemeinsam den Antrag stellen. Leben jedoch Miteigentümer in getrennten Wohnungen, kann uE jeder Miteigentümer für die von ihm genutzte Wohnung den Antrag nach § 52 Abs. 21 Satz 3 stellen (glA STEPHAN aaO S. 378; ZEITLER, BB 1986 S. 2103, 2105; UNVERICHT, FR 1989 S. 6, 9; aA SCHMIDT/DRENSECK XIV. § 10 e Rz. 202; MÄRKLE/FRANZ, BB 1989 S. 258, 267).

**Unwiderruflichkeit des Antrags:** Der einmal gestellte Antrag kann nicht widerrufen werden. Er wird mit seinem Eingang beim FA unwiderruflich (BFH v. 17. 1. 95 IX R 37/91, BStBl. II S. 410; FG Bremen v. 23. 2. 90, EFG S. 528, rkr.; Hess. FG v. 19. 6. 91, EFG S. 736, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 7. 10. 92, EFG 1993 S. 387, rkr.). Die FinVerw. (OFD München v. 8. 2. 93 aaO) läßt aber – uE zu Recht –

entsprechend dem Grundsatz von Treu und Glauben den Widerruf zu, wenn das FA von der in der Steuererklärung vorgenommenen Aufteilung der Aufwendungen zu Lasten des Stpfl. abweicht (aA STEPHAN, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. S. 380 ff.). Nach FG Hamb. v. 7. 12. 94 (Rev. eingel.; s. bei IRRGANG/SCHAUMANN, NWB F. 3 S. 9373) soll eine Bindung nicht bestehen, wenn der Stpfl. irrtümlich gehandelt hat; das FG begründete dies damit, daß der Stpfl. bei Leistung der Unterschrift unter die von einem Steuerberater ausgefüllte Steuererklärung von der Antragstellung keine Kenntnis genommen hatte (uE bedenklich).

**Rechtsfolge:** Der Antrag hat zur Folge, daß die Nutzungswertbesteuerung ab dem VZ, für den der Antrag gestellt wird, entfällt. Der Stpfl. kann nunmehr von diesem VZ an die sog. kleine Übergangsregelung (§ 52 Abs. 21 Sätze 4 und 5) in Anspruch nehmen.

## 8. Abzug von erhöhten Absetzungen wie Sonderausgaben (§ 52 Abs. 21 Satz 4)

### a) Grundsatz

193

Findet die Nutzungswertbesteuerung gem. § 52 Abs. 21 Satz 2 keine Anwendung (Anm. 182 ff.) und konnte der Stpfl. im VZ 1986 bei einer Wohnung im eigenen Haus erhöhte Absetzungen geltend machen, kann er Beträge in Höhe der erhöhten Absetzungen wie Sonderausgaben geltend machen, und zwar bis einschließlich des VZ, in dem er die erhöhten Absetzungen hätte geltend machen können. Diese Regelung in § 52 Abs. 21 Satz 4 wird zusammen mit der Regelung in § 52 Abs. 21 Satz 5 als „*kleine Übergangsregelung*“ bezeichnet; s. auch Anm. 198.

### b) Voraussetzungen der kleinen Übergangsregelung

194

**Wohnungen im eigenen Haus im VZ 1986:** Darunter sind insbesondere die Fälle der Selbstnutzung einer Wohnung (Ferienwohnungen und Wochenendwohnungen) zu verstehen, für die im VZ 1986 der Nutzungswert pauschal nach § 21 a zu ermitteln war.

► *Fälle der Selbstnutzung mit Pauschalierung des Nutzungswerts:* Hierunter fällt also die Nutzung der Wohnung durch den Eigentümer, den Vorbehaltsnießbraucher und den Stpfl., der die Wohnung aufgrund eines anderen vorbehaltenen dinglichen Rechts nutzen darf, nicht aber zB die Nutzung einer Wohnung durch den Zuwendungsnießbraucher. Diese Regelung erfaßt auch die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung an einen Dritten, ohne daß der Dritte eine gesicherte Rechtsposition erlangt hat. Ferner ist eine „Wohnung im eigenen Haus“ im VZ 1986 auch immer in den Fällen gegeben, in denen die Voraussetzungen des § 52 Abs. 21 Satz 2 im VZ 1986 vorlagen, der Stpfl. aber auf die Anwendung dieser Vorschrift nach § 52 Abs. 21 Satz 3 verzichtet hat (OBERMEIER, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. S. 388 und 391; ebenso offenbar BMF v. 19. 9. 86, BStBl. I S. 480 II. 4); s. auch unten aE dieser Anm. Auch wenn eine Wohnung vor dem 1. 1. 87 fertiggestellt war oder angeschafft wurde, der Stpfl. sie aber erst nach dem 31. 12. 86 selbst nutzt, ist uE das Merkmal „Wohnung im eigenen Haus“ iSd. § 52 Abs. 21 Satz 4 erfüllt (STEPHAN, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. S. 384 f.).

► *Miteigentum:* Gehört eine Wohnung mehreren Personen (Miteigentümern), so ist für die Anwendung des § 52 Abs. 21 Satz 4 entscheidend, ob der Nutzungswert im VZ 1986 nach § 21 a zu ermitteln war (s. hierzu Anm. 182 und ferner § 21 a

Anm. 20 ff.). Ist dies der Fall, liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der kleinen Übergangsregelung (§ 52 Abs. 21 Satz 4) vor. Im anderen Fall – der Nutzungswert war also im VZ 1986 nach der Überschußrechnung zu ermitteln – ist die große Übergangsregelung nach § 52 Abs. 21 Satz 2 anzuwenden, falls auch die übrigen Voraussetzungen dieser Vorschrift gegeben sind (s. Anm. 182).

**Erhöhte Absetzungen für Abnutzung im VZ 1986:** Bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Wohnung im eigenen Haus im VZ 1986 mußten die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen vorgelegen haben. Zu den erhöhten Absetzungen idS gehören insbesondere die Absetzungen nach § 7 b, § 15 BerlinFG, §§ 7 und 12 Abs. 3 SchutzBauG, §§ 82 a, 82 g, 82 i EStDV; es zählen *nicht* dazu die Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 Satz 2 (Restwert-AfA), § 7 b Abs. 1 Satz 3 iVm. § 7 Abs. 4 (BFH v. 27. 10. 92 X B 132/92, BFH/NV 1993 S. 97), § 7 Abs. 1 Satz 5 (Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung), § 7 Abs. 5 (BFH v. 24. 11. 93 X R 28/93, BStBl. II 1994 S. 322). Nicht erforderlich ist nach dem Wortlaut des § 52 Abs. 21 Satz 4 („... die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen vorgelegen ...“), daß der Stpfl. die erhöhten Absetzungen im VZ 1986 auch tatsächlich geltend gemacht hat; es reicht aus, daß er einen Anspruch auf sie hatte; dies gilt auch dann, wenn der Stpfl. im VZ 1986 die AfA nach § 7 Abs. 4 oder 5 beansprucht hatte (STEPHAN aaO S. 388 ff.). Wurde aber eine Wohnung im VZ nicht zu mehr als  $66\frac{2}{3}$  vH für Wohnzwecke genutzt (sie diente zB zu 50 vH beruflichen oder gewerblichen Zwecken), sind die Voraussetzungen für eine Gewährung der erhöhten Absetzung nach § 7 b im VZ 1986 nicht gegeben, womit der Abzug nach § 52 Abs. 21 Satz 4 nicht in Frage kommt (BFH v. 17. 5. 95 X R 129/92, FR S. 654; zweifelnd LEU, DStZ 1994 S. 491).

**Keine Anwendung des § 52 Abs. 21 Satz 2:** Die kleine Übergangsregelung nach § 52 Abs. 21 Satz 4 kommt nur zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung der großen Übergangsregelung nach § 52 Abs. 21 Satz 2 nicht gegeben sind. Das Merkmal „findet Satz 2 keine Anwendung“ liegt uE auch vor, wenn der Stpfl. auf die Anwendung des § 52 Abs. 21 Satz 2 gem. § 52 Abs. 21 Satz 3 verzichtet hat.

### 195 c) Rechtsfolgen der kleinen Übergangsregelung

Liegen die in Anm. 194 dargestellten Voraussetzungen vor, „können die den erhöhten Absetzungen entsprechenden Beträge wie Sonderausgaben bis einschließlich des VZ abgezogen werden, in dem der Stpfl. die erhöhten Absetzungen letztmals hätte in Anspruch nehmen können.“

**Beträge, die den erhöhten Absetzungen entsprechen:** Die Höhe der wie Sonderausgaben abzuziehenden Beträge ist so zu ermitteln, als würde der Stpfl. sie bei Einkünften aus VuV als Werbungskosten abziehen. Deshalb können nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen gem. § 7 b Abs. 3 Satz 1 sowie wegen nachträglicher Herstellungskosten nachzuholende erhöhte Absetzungen gem. § 7 b Abs. 3 Satz 2 in der Höhe, wie sie nach diesen Vorschriften wie Werbungskosten hätten berücksichtigt werden können, wie Sonderausgaben abgezogen werden.

**Abzug wie Sonderausgaben:** Die den erhöhten Absetzungen entsprechenden Beträge sind „wie Sonderausgaben“ abzuziehen. Da im Falle des § 52 Abs. 21 Satz 4 Einkünfte aus der Nutzung der Wohnung nicht mehr steuerbar sind, kommt eine estl. Berücksichtigung nur außerhalb der Einkünfteermittlung in Frage. Der Abzug „wie Sonderausgaben“ hat zur Folge, daß ein Verlustrücktrag



oder Verlustvortrag der Beträge, die den erhöhten Absetzungen entsprechen, nicht möglich ist.

**Dauer des Abzugs:** Der Abzug des den erhöhten Absetzungen entsprechenden Betrags wie Sonderausgaben ist „bis einschließlich des VZ“ vorzunehmen, „in dem der Stpfl. die erhöhten Absetzungen letztmals hätte in Anspruch nehmen können“.

► *Vermietung:* Der Abzug wie Sonderausgaben endet aber vorher, wenn der Stpfl. die Wohnung vermietet und damit steuerbare Einkünfte aus VuV erzielt. In einem solchen Fall kann der Stpfl. vom Zeitpunkt der Vermietung an die erhöhten Absetzungen wieder als Werbungskosten geltend machen. Im Jahr der Vermietung ist uE der Betrag in Höhe der erhöhten Absetzungen zeitanteilig auf die Zeit der Eigennutzung (Abzug wie Sonderausgaben) und der Vermietung (Abzug als Werbungskosten) aufzuteilen (OBERMEIER, Das selbstgenutzte Wohnungseigentum, 3. Aufl. S. 398; STEPHAN, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohnungseigentums, 4. Aufl. S. 386). AA ist die FinVerw. (vgl. OFD Münster v. 27. 6. 89, FR 1989 S. 468): Im VZ der Vermietung kommt lediglich die erhöhte Absetzung als Werbungskosten in Frage, und zwar in Höhe des vollen Jahresbetrags. Ist bei Vermietung zur Ermittlung der Werbungskosten der Restwert iSd. § 7 b Abs. 1 Satz 2 festzustellen, sind uE Anschaffungskosten oder Herstellungskosten der Wohnung für die Jahre, in denen ein Abzug wie Sonderausgaben nach § 52 Abs. 21 Satz 4 durchgeführt wurde, nur um die AfA nach § 7 Abs. 4 zu kürzen (STEPHAN aaO S. 386).

► *Veräußerung:* Veräußert der Stpfl. die Wohnung, kann der den erhöhten Absetzungen entsprechende Betrag im Jahr der Veräußerung noch in voller Höhe ohne zeitanteilige Kürzung wie Sonderausgaben abgezogen werden.

**Miteigentum:** Gehört die Wohnung im eigenen Haus mehreren Eigentümern, kann der den erhöhten Absetzungen entsprechende Betrag von jedem Miteigentümer nur in Höhe des auf ihn entfallenden Miteigentumsanteils wie Sonderausgaben abgezogen werden (BFH v. 21. 7. 93 X R 24/91, BFH/NV 1994 S. 229).

**Wohnung nur teilweise selbst bewohnt:** Wird die Wohnung nur teilweise selbst bewohnt, kann der Stpfl. den Abzug wie Sonderausgaben nur anteilig beanspruchen. Ist die Wohnung im übrigen vermietet, kommt insoweit eine anteilige Absetzung der erhöhten Absetzung als Werbungskosten in Frage.

**Rechtsnachfolge:** Geht eine Wohnung durch Erbfolge (Gesamtrechtsnachfolge) auf einen Dritten über, kann dieser den Abzug des den erhöhten Absetzungen entsprechenden Betrags ebenso wie der Erblasser in Anspruch nehmen (BMF v. 19. 9. 86, BStBl. I S. 480, Abschn. III, 2); der Erbe setzt den Sonderausgabenabzug des Erblassers fort. Bei Einzelrechtsnachfolge (auch bei unentgeltlicher Einzelrechtsnachfolge) geht die Möglichkeit des Abzugs wie Sonderausgaben nicht auf den Einzelrechtsnachfolger über (BFH v. 7. 8. 91 X R 116/89, BStBl. II 1992 S. 736; v. 31. 10. 91 X R 53/90, BFH/NV 1992 S. 296; aA PAUS, DStZ 1992 S. 48).

#### d) Sonderausgabenabzug mangels positiver Einkünfte nicht wirksam

196

Es ist möglich, daß sich ein Abzug der den erhöhten Absetzungen entsprechenden Beträge gemäß § 52 Abs. 21 Satz 4 nicht auswirkt, weil der Stpfl. keine positiven Einkünfte erzielt hat. In einem solchen Fall ist nach BFH v. 23. 11. 94 X R 124/92, FR 1995 S. 622 die ESt. aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen, wie sie unter den Voraussetzungen des § 10 d zu erstatten gewesen wäre. Der

BFH begründet diese Entscheidung damit, daß die kleine Übergangsregelung nach § 52 Abs. 21 Satz 4 – gemessen am Zweck der Übergangsregelung und im Vergleich zur großen Übergangsregelung – zu einer „verfassungsrechtlichen nicht hinnehmbaren Härte“ führe, wenn sich der Sonderausgabenabzug gemäß den Regeln des § 52 Abs. 21 Satz 4 mangels positiver Einkünfte nicht auswirke.

197 Einstweilen frei.

### 9. Abzug von Erhaltungsaufwendungen und Schuldzinsen wie Sonderausgaben (§ 52 Abs. 21 Satz 5)

#### 198 a) Grundsatz

Nach § 52 Abs. 21 Satz 5 gilt die Regelung in § 52 Abs. 21 Satz 4 entsprechend für die Aufwendungen iSd. § 82 a Abs. 3 EStDV in der jeweils anzuwendenden Fassung sowie für den erweiterten Schuldzinsenabzug nach § 21 a Abs. 4. Diese Aufwendungen und Schuldzinsen können wie Sonderausgaben abgezogen werden, sofern die Voraussetzungen des § 52 Abs. 21 Satz 4 vorliegen, die zum Abzug der den erhöhten Absetzungen entsprechenden Beträge berechtigen. Diese Regelung wird als „kleine Übergangsregelung“ bezeichnet; s. Anm. 193.

#### 199 b) Voraussetzungen

Erhaltungsaufwendungen iSd. § 82 a Abs. 3 EStDV und Schuldzinsen iSd. § 21 a Abs. 4 können wie Sonderausgaben abgezogen werden, wenn die in Anm. 194 dargestellten Merkmale „Wohnung im eigenen Haus im VZ 1986“ und „Satz 2 findet keine Anwendung“ gegeben sind. Ferner muß der Stpfl. im VZ 1986 Anspruch auf Abzug von Erhaltungsaufwendungen iSd. § 82 a Abs. 2 EStDV oder von Schuldzinsen iSd. § 21 a Abs. 4 als Werbungskosten gehabt haben; s. hierzu Anm. 194. Zu den Erhaltungsaufwendungen iSd. § 82 a Abs. 3 EStDV s. Anhang 4 zu § 7 a Anm. 100 ff.; zum erweiterten Schuldzinsenabzug iSd. § 21 a Abs. 4 s. § 21 a Anm. 180 ff.

#### 200 c) Rechtsfolgen

Der Stpfl. kann die Erhaltungsaufwendungen iSd. § 82 a Abs. 3 EStDV und die erweiterten Schuldzinsen iSd. § 21 a Abs. 4 wie Sonderausgaben abziehen, und zwar bis einschließlich des VZ, in dem die Aufwendungen letztmals als Werbungskosten hätten abgezogen werden können. Die Erl. in Anm. 195 gelten entsprechend.

Nach Abschn. 164 c Abs. 7 Sätze 4 und 5 EStR 1987 konnte der Stpfl. den Abzug auch für in den Kalenderjahren 1987 bis 1989 gezahlte Schuldzinsen iSd. § 21 a Abs. 4 vornehmen, wenn das Haus im VZ 1986 hergestellt oder angeschafft wurde, aber erst im VZ 1987 ohne vorherige Vermietung selbst genutzt wurde. Nach BFH v. 18. 2. 92 VIII R 94/90 (BStBl. II S. 1005) können auch Schuldzinsen aus einem vorfinanzierten Bausparvertrag bis zur Höhe der Guthabenzinsen aus diesem Vertrag gem. § 52 Abs. 21 Satz 5 (Auslegung im Wege der Lückenfüllung) wie Sonderausgaben abgezogen werden, wenn der Bausparvertrag vor Wegfall der Nutzungswertbesteuerung abgeschlossen wurde.

201–203 Einstweilen frei.

**10. Abzug von Aufwendungen für bestimmte Einbaumaßnahmen wie Sonderausgaben (§ 52 Abs. 21 Sätze 6–8)** 204

Die Regelung in § 52 Abs. 21 Sätze 6 und 7, die keine Übergangsregelung ist, dient dem Zweck, bestimmte Einbauten in das Haus estl. zu fördern.

**Voraussetzungen:**

► *Eigengenutzte Wohnung im eigenen Haus:* Die Steuerbegünstigungen werden gewährt für Maßnahmen „an einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus“ (§ 52 Abs. 21 Satz 6 erster Halbsatz); dazu gehören nicht die Fälle, daß die Wohnung einem Dritten unentgeltlich ohne gesicherte Rechtsposition zur Nutzung überlassen wird.

► *Negative Voraussetzung* ist, daß für die Maßnahmen nicht die Steuerbegünstigung des § 10 e beansprucht wird (§ 52 Abs. 21 Satz 6 erster Halbsatz) und daß die Besteuerung nach § 52 Abs. 21 Satz 2 (große Übergangsregelung) nicht stattfindet (§ 52 Abs. 21 Satz 8).

► *Begünstigte Wohnungen:* Begünstigt sind Wohnungen ohne Rücksicht darauf, wann sie angeschafft oder hergestellt worden sind.

► *Begünstigte Aufwendungen* sind:

– Herstellungskosten für Maßnahmen iSd. § 82 a EStDV, Aufwendungen iSd. § 82 a Abs. 3 EStDV sowie Herstellungskosten iSd. §§ 7 und 12 Abs. 3 Schutz-BauG, sofern es sich um Herstellungskosten oder Aufwendungen nach dem 31. 12. 86 und vor dem 1. 1. 92 handelt und diese im Falle der Vermietung abziehbar gewesen wären (§ 52 Abs. 21 Satz 6).

– Herstellungskosten iSd. §§ 82 g und 82 i EStDV, sofern sie nach dem 31. 12. 86 und vor dem 1. 1. 91 aufgewendet worden sind und im Falle der Vermietung zur Vornahme von erhöhten Absetzungen berechtigen würden (§ 52 Abs. 21 Satz 7).

**Rechtsfolgen:** Die vorgenannten Herstellungskosten können im Jahr der Herstellung und in den folgenden 9 Jahren (bei Schutzbauten in den folgenden 11 Kalenderjahren) bis 10 vH je Kalenderjahr wie Sonderausgaben abgezogen werden. Aufwendungen iSd. § 82 a Abs. 3 EStDV sind gleichmäßig mit je 10 vH jährlich wie Sonderausgaben abzuziehen (s. Anhang 4 zu § 7 a Anm. 105 ff.).

Einstweilen frei.

205–209

**IV. Bedeutung des Abs. 2****1. Bedeutung der Nutzungswertbesteuerung (Abs. 2 Satz 1)**

210

Die Motive der LandesEStG und der ReichsEStG, die seit jeher eine Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus vorsahen, schweigen zu den Gründen für die Regelung des Abs. 2 Satz 1 (vgl. STRUTZ, EStG 1925 § 14 Anm. 17). Im Schrifttum und in der Rspr. stehen sich zwei Auffassungen gegenüber:

▷ *Gleichstellung des selbstnutzenden Wohnungseigentümers mit einem Mieter:* Nach der einen Auffassung beruht die StPflcht des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus und der unentgeltlichen Wohnungsnutzung auf der Erwägung, daß derjenige, der im eigenen Haus wohnt (Eigenwohner), im Vergleich zu anderen die Aufwendungen erspart, die er machen würde, wenn er sich eine Wohnung mieten müßte; die ersparten Ausgaben würden daher zur Gleichstellung mit den übrigen Stpfl. als Einnahmen fingiert.

Vgl. BVerfG v. 3. 12. 58 1 BvR 488/57, BStBl. I 1959 S. 68, B II 1; BFH v. 6. 7. 66 VI 148/65, BStBl. III S. 622; v. 12. 8. 66 VI R 159/66, BStBl. III S. 586; v. 18. 12. 67 VI R 119/66, BStBl. II 1968 S. 309; v. 12. 9. 69 VI R 333/67, BStBl. II S. 706; v. 11. 10. 77 VIII R 20/75, BStBl. II S. 860, 862. – GLA GLASER, EStG 1920 § 4 Anm. 9, § 6 Anm. 15; BLÜMICH/SCHACHIAN, EStG 1925 § 14 Anm. 2; ZIMMERMANN, EStG 1925 § 14 Anm. 4; FRIEDRICH, BB 1954 S. 407.

- ▷ *Selbstnutzung als Einnahme*: Nach der Gegenmeinung betrachtet der Gesetzgeber die Nutzung der Wohnung im eigenen Haus selbst als unmittelbare Einnahme und sieht den Eigenwohner damit als dem Vermieter gleichgestellt an (von BVerfG aaO als damals herrschende Auffassung bezeichnet).

Vgl. RFH v. 21. 9. 27, StuW Nr. 579 = Kartei EStG 1925 § 21 R. 1; v. 8. 2. 28, RFHE 23 S. 35 u. 46: Der selbstbewohnende Eigentümer wird nicht dem Mieter, sondern dem Vermieter gleichgestellt; v. 24. 9. 30, StuW Nr. 1378; FG Hamb. v. 5. 3. 65, EFG S. 432, bestät.; STRUTZ, EStG 1925 § 6 Anm. 36, § 14 Anm. 17, § 38 Anm. 9; BECKER, Hand-Komm. der Reichssteuergesetze, Bd. II § 38 EStG 1925 Anm. 6, 23; GRUBE, StuW 1974 S. 212; TEHLER, DB 1984 S. 793.

Hinsichtlich des historischen Gesetzeszwecks stehen Behauptung gegen Behauptung und Vermutung gegen Vermutung, da die Motive der LandesEStG und der ReichsEStG schweigen (STRUTZ aaO). Der Wortlaut des § 14 EStG 1925 spricht allerdings für die zweite Auffassung; dort wird der Nutzungswert zu den „dem Stpfl. zufließenden“ Gütern gerechnet. Dafür spricht uE auch der Wortlaut des heutigen Abs. 2, wonach der Nutzungswert zu den „Einkünften aus Vermietung und Verpachtung“ gehört (glA GRUBE aaO). Besteuerungsgegenstand ist uE die Nutzung der Wohnung als realer Vorteil, nicht das Ersparen von Ausgaben als fiktive Einnahme. RFH v. 8. 2. 28 aaO weist darauf hin, daß sich mit dem Ersparnisgedanken der Fall nicht lösen lasse, daß der Inhaber einer Mietwohnung gelegentlich auch ein eigenes Ferienhaus bewohnt (s. § 21 a Anm. 300 „Ferienhaus“). In tatsächlicher Hinsicht trifft der Ersparnisgedanke nur zu, wenn das Haus weitgehend mit Eigenkapital, nicht aber – wie üblich – zum großen Teil mit Fremdkapital gebaut oder erworben wird; die EStReformkommission kam zu dem Ergebnis, insgesamt sei „das Wohnen im eigenen Haus nicht billiger als das Zahlen der Miete“ (Gutachten der EStReformkommission 1971, Schriftenreihe des BMF Heft 17 S. 115; GRUBE aaO). Sofern man die Erfassung des Nutzungswerts der Wohnung nicht überhaupt als dogmatisch nicht zu rechtfertigenden Systembruch und als einen lediglich historischen Zopf (TIPKE, Steuerrecht, 10. Aufl. § 11 Tz. (4.426) beurteilt, so liegt dem System des EStG jedenfalls die Vorstellung näher, daß die Nutzung ein dem Stpfl. zufließendes Gut und damit eine unmittelbare Einnahme bildet.

Den gesetzgeberischen Gedanken, den Nutzungswert der Wohnung im eigenen Hause als Einkommen zu versteuern, hat der RFH im Urteil v. 21. 9. 27 aaO wie folgt umschrieben:

„Daß der Pflichtige die Nutzung der Wohnung im eigenen Hause nach dem Mietwert zu versteuern hat, hat seinen Grund darin, daß der Pflichtige, der die Wohnung selbst nutzt, statt sie zu vermieten, wirtschaftlich den Genuß der Wohnung mindestens dem Mietzins gleichstellt, den er bei Vermietung zu erzielen in der Lage wäre, da er sonst bei Nutzung seines Vermögens nach wirtschaftlichen Grundsätzen die Wohnung vermieten und eine entsprechende Wohnung, die er billiger mieten könnte, beziehen würde. Er wird so behandelt, als ob er bei sich selbst in Miete wohnen, den Mietzins vereinnahmen und diesen gleichzeitig für die Benutzung der Wohnung verausgaben würde. Die Einnahme aus der Vermietung hätte er zu versteuern, während er die Ausgabe als Aufwendung zu persönlichen Zwecken nach § 18 Nr. 2 EStG nicht abziehen dürfte.“

Mit dem gleichen Recht könnte allerdings der Gebrauch anderer Gegenstände, zB unbebauter Grundstücke, der Segeljacht, des Wohnwagens oder des Hausrats,

als Einkünfte bestimmt werden. Ein Grund, weshalb dies nur bei der Nutzung der eigenen Wohnung geschieht, ist nicht recht ersichtlich. Er mag allenfalls darin erblickt werden, daß die Nutzung eigenen Grundbesitzes einen nach Wert und Dauerhaftigkeit besonders fundierten Vorteil und damit eine besondere Erhöhung der steuerlichen Leistungsfähigkeit bildet (vgl. WÜRDINGER, *StuW* 1969 Sp. 139 ff.; TIPKE, *StuW* 1971 S. 15; DERS., *Steuerrecht aaO*: inkonsequent).

Kritisch zur Rechtfertigungsthese, der Eigenwohner werde durch die Erfassung des Nutzungswerts dem Mieter oder dem Vermieter gleichgestellt, KIRCHHOF (DStR 1983 S. 282).

Zur Bedeutung des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung s. Anm. 179.

## 2. Bedeutung des Abs. 2 Satz 2

211

Die Regelung in Abs. 2 Satz 2 steht im Zusammenhang mit dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung, durch den der Abzug der mit der Wohnung zusammenhängenden Werbungskosten entfällt. Durch die Vereinbarung einer sehr geringen Miete könnte der *volle* Werbungskosten-Abzug erhalten bleiben. Dies wird durch Abs. 2 Satz 2 verhindert, nach dem bei Vereinbarung eines Entgelts, das weniger als 50 vH der ortsüblichen Marktmiete beträgt, die Wohnungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist (BTDrucks. 10/3633 S. 20).

Einstweilen frei.

212

## V. Geltungsbereich des Abs. 2

### 1. Sachlicher Geltungsbereich

213

Eine gemäß der großen Übergangsregelung nach § 52 Abs. 21 Satz 2 vorzunehmende Nutzungswertbesteuerung nach Abs. 2 Satz 1 kommt nach Abs. 3 nicht in Frage, wenn die Wohnung zu einem Betriebsvermögen gehört und deshalb der Nutzungswert estl. bei einer anderen Einkunftsart zu erfassen ist (s. Anm. 262, 263 und 265; zu den Einkünften aus LuF s. ferner § 13 Erl. zu Abs. 2 Nr. 2 Anm. IV. 1. ff. grün).

#### Körperschaftsteuer:

► *Abs. 2 Satz 1*: Nach Abschn. 26 Abs. 1 KStR 1990 ist § 21 Abs. 2 (entgegen früheren Fassungen des KStR) im Bereich der KSt. nicht anzuwenden. Abs. 2 Satz 1 bezieht sich auf den Ansatz des Nutzungswerts einer *Wohnung* im eigenen Haus und einer *dem Stpfl.* ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung und ist deshalb für die KSt. gegenstandslos (glA FG Berlin v. 26. 4. 77, EFG 1978 S. 43, rkr.); s. auch § 8 KStG Erl. zu Abs. 1 I. auf grünen Blättern. Der BFH hat im Urt. v. 6. 3. 85 I R 157/81 (BStBl. II S. 407) allerdings offengelassen, ob die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 auf Körperschaften „allgemein“ zu verneinen ist, aber entschieden, daß ein Verein, der die ihm gehörenden Räume in Erfüllung satzungsgemäßer Zwecke (Abhaltung von Versammlungen) nutzt, den Nutzungswert nicht nach Abs. 2 zu versteuern hat.

► *Abs. 2 Satz 2*: UE ist für die Abgrenzung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Wohnungsüberlassung die Vorschrift des Abs. 2 Satz 2 iVm. § 8 Abs. 1 KStG bei der Besteuerung der der Körperschaft zufließenden Entgelte als Einkünfte aus VuV iSd. Abs. 1 zu beachten.

214 **2. Persönlicher Geltungsbereich**

Abs. 2 Satz 1 iVm. § 52 Abs. 21 Satz 2 gilt nur für natürliche Personen oder eine Mehrheit natürlicher Personen. Zur Anwendung des Abs. 1 und 2 auf Körperschaften s. Anm. 213 und auf beschränkt Stpfl. s. Anm. 215.

215 **3. Geltung bei Auslandsbeziehungen**

Auch für die beschränkt Stpfl. und für Stpfl. mit Wohnungen im Ausland gilt Abs. 2 Sätze 1 und 2. Auf die Erl. in Anm. 14 wird hingewiesen.

216 Einstweilen frei.

## VI. Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zu anderen Vorschriften

217 **1. Verhältnis zu § 10 e**

Durch das WohnEigFG v. 15. 5. 86 (BStBl. I 1986 S. 278) wurde die Nutzungswertbesteuerung beseitigt und eine umfassende Übergangsregelung vorgesehen; gleichzeitig wurde in § 10 e die Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus neu geregelt. Zum Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zu § 10 e s. näher § 10 e Anm. 23.

218 **2. Verhältnis zu § 12**

Die RFH-Rspr. ab 1938 und die BFH-Rspr. bis 1982 haben § 12 bei der Frage der Zurechnung des Nutzungswerts (und damit auch der Anwendung des § 21 a) in den Fällen Bedeutung zugemessen, in denen der Eigentümer die Wohnung unentgeltlich oder verbilligt einem anderen zur Nutzung überließ. Erst mit Urt. v. 29. 11. 83 VIII R 215/79 (BStBl. II 1984 S. 366) ist der BFH von dieser langjährigen Rspr. abgegangen und hat § 12 für nicht einschlägig erklärt. Mit dieser Entsch. ist der BFH zur Rspr. des RFH vor 1938 zurückgekehrt.

**Rspr. bis 1937:** Das EStG 1925 enthielt in § 15 Abs. 1 Nr. 1 eine § 12 Nr. 2 EStG 1934–1990 ähnliche Vorschrift. Nach Auffassung des RFH ließ sich daraus nicht ableiten, daß bei unentgeltlicher Überlassung einer Wohnung an den Sohn der Nutzungswert dem Vater als Eigentümer zuzurechnen sei (vgl. RFH v. 4. 9. 29, RStBl. S. 568; v. 7. 2. 34, StuW Nr. 304; v. 19. 11. 36, StuW 1937 Nr. 19).

**Rspr. bis 1982:** Mit Urt. v. 8. 9. 38 und v. 9. 3. 39 (RStBl. 1939 S. 4 und 758) entschied der RFH, daß der Eigentümer den Nutzungswert einer Wohnung selbst zu versteuern hat, wenn er sie unentgeltlich einer Person überläßt, die ihm gegenüber unterhaltsberechtig ist. Mit Urt. v. 29. 1. 42 (RStBl. S. 471) ging der RFH noch weiter und vertrat die Auffassung, daß der Eigentümer den Nutzungswert einer Wohnung auch dann zu versteuern habe, wenn er sie einer nicht unterhaltsberechtigten Person unentgeltlich überläßt.

Der BFH übernahm diese Rspr.

Vgl. BFH v. 2. 3. 51 IV 149/50 U, BStBl. III S. 87; v. 11. 1. 57 VI 5/54 U, BStBl. III S. 68; v. 21. 8. 64 VI 252/63, StRK EStG § 12 Ziff. 2 R. 46; v. 15. 10. 65 VI 42/64 S, BStBl. III 1966 S. 106; v. 14. 11. 69 VI R 72/68, BStBl. II 1970 S. 207; v. 20. 11. 73 VIII R 256/72, BStBl. II 1974 S. 163; v. 30. 1. 74 I R 16/72, StRK EStG § 12 Ziff. 2 R. 90; v. 11. 4. 78 VIII R 164/77, BStBl. II S. 493; v. 11. 4. 78 VIII R 119/76, BStBl. II 1979 S. 17.

Hinsichtlich der Anwendbarkeit der EinfHausVO bzw. des § 21 a für die Ermittlung des Nutzungswerts beim Eigentümer schwankte der BFH: Zunächst hielt er die EinfHausVO für anwendbar (vgl. BFH v. 15. 10. 65 aaO), dann mangels Selbstnutzung durch den Eigentümer für nicht anwendbar (vgl. BFH v. 14. 11. 69 aaO), dann wieder für anwendbar (vgl. BFH v. 11. 4. 78 aaO).

**Rspr. ab 1983:** Mit der Grundsatzentsch. v. 29. 11. 83 VIII R 215/79 (BStBl. II 1984 S. 366) zur Zurechnung des Nutzungswerts bei unentgeltlicher oder verbilligter Überlassung einer Wohnung an Dritte ist der BFH im Ergebnis zur früheren RFH-Rspr. (s. o.) zurückgekehrt und zu folgenden Grundsätzen gelangt:

- Für die Entscheidung, wer Einkünfte aus VuV erzielt, greift § 12 nicht ein. „§ 12 ist eine Vorschrift der Einkommensverwendung; diese setzt Einkommenserzielung voraus.“
- „§ 12 gebietet nicht, den Nutzungswert einer Wohnung, die freiwillig, aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder an eine gegenüber dem Stpfl. oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigzte Person oder deren Ehegatten überlassen wird, dem Eigentümer zuzurechnen.“
- § 12 ist nicht erforderlich, um ein Konkurrenzverhältnis zwischen den beiden Alternativen des § 21 Abs. 2 zu lösen, da ein derartiges Konkurrenzverhältnis nicht besteht. Damit meint der BFH wohl: Die beiden Steuertatbestände stehen zueinander im Verhältnis der Alternativität (nur einer der beiden Tatbestände kann erfüllt sein), nicht im Verhältnis der Gesetzeskonkurrenz (tatbestandlich sind beide Alternativen erfüllt).

Vielmehr entscheidet sich die Zurechnung des Nutzungswerts danach, ob der Nutzende die Wohnung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition innehat (dann Zurechnung bei ihm gemäß Abs. 2 zweite Alt.; Ermittlung des Nutzungswerts durch Überschufrechnung), oder ob ihm die Wohnung ohne vertragliche Absicherung zur Verfügung steht (dann keine Überlassung iSd. Abs. 2 zweite Alt., sondern weiterhin Nutzung durch den Eigentümer selbst und damit Zurechnung des Nutzungswerts bei ihm gemäß Abs. 2 erste Alt.; Ermittlung gemäß § 21 a).

*Stellungnahme:* Die Ents. des BFH v. 29. 11. 83 aaO hinsichtlich der Bedeutung des § 12 im Rahmen der Einkunftsermittlung war überfällig. Der früheren Rechtsauffassung, § 12 Nr. 2 gehe § 21 Abs. 2 vor, begegneten ua. aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (§ 38 AO) Bedenken; denn dadurch ging der Tatbestand des Abs. 2 zweite Alt. praktisch ins Leere, v.a. nach der Erweiterung des § 12 Nr. 2 um Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht (s. § 12 Anm. 8; vgl. auch BFH v. 20. 11. 73 VIII R 256/72, BStBl. II 1974 S. 163). Daß § 12 Nr. 2 im Rahmen des § 21 Abs. 2 keine Rolle spielen kann, ergab sich spätestens nach den drei Nießbrauch-Urteilen des BFH v. 13. 5. 80 VIII R 63/79, VIII R 75/79, VIII R 128/78 (BStBl. II 1981 S. 295, 297, 299), in denen der BFH die Grundsätze über die Zurechnung von Einkünften neu bestimmte. Ob bei einem Nutzungsverhältnis die Einkünfte dem Nutzungsberechtigten oder weiterhin dem Eigentümer zuzurechnen sind, hängt nach der neuen Rspr. „davon ab, wer von beiden den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt“. Damit ist der Gedanke der Verfügung über die Einkunftsquelle (s. § 2 Anm. 151) für die Zurechnung von Einkünften in den Hintergrund getreten und somit auch die in diesem Zusammenhang vorgenommene Unterscheidung zwischen stl. beachtlicher Verfügung über die Einkunftsquelle und stl. unbeachtlicher Einkommensverwendung (§ 12) bedeutungslos geworden. Für die Frage, wer den Tatbestand der Einkunftserzielung iSd. Abs. 2 erste Alt. oder zweite Alt. erfüllt und wem somit diese Einkünfte aus VuV zuzurechnen sind, kann das

Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 nicht hergeben (glA SCHMIDT/DRENECK XIV. § 12 Rz. 27).

219 Einstweilen frei.

## 220 **B. „Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehört auch . . .“**

Abs. 2 Satz 1 dehnt den Begriff der Einkünfte aus VuV iSd. Abs. 1 Nr. 1–4 aus. Danach werden den Einkünften aus VuV auch zugerechnet

- der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus (Abs. 2 Satz 1 erste Alt.) und
- der Nutzungswert einer dem Stpfl. ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung (Abs. 2 Satz 1 zweite Alt.).

**Wegfall der Nutzungswertbesteuerung:** Die Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1 kommt aber gem. § 52 Abs. 21 ab dem VZ 1987 nur noch in Frage, wenn die Voraussetzungen des § 52 Abs. 21 Satz 2 vorliegen (s. Anm. 179 ff.). Die nachfolgenden Ausführungen haben damit – abgesehen von Altfällen – nur Bedeutung für die Fälle, in denen die Nutzungswertbesteuerung nach § 52 Abs. 21 Satz 2 vorzunehmen ist.

221 Einstweilen frei.

## **C. Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus (Abs. 2 Satz 1 erste Alternative)**

### 222 **I. Grundsatz**

Nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. ist der Nutzungswert einer Wohnung im eigenen Haus zu versteuern. Zur Wohnung zählen auch die „zugehörigen sonstigen Räume und Gärten“ (Abs. 2 Satz 1 aE); dies gilt sowohl für den Wohnungsbegriff der zweiten Alt. des Abs. 2 Satz 1 als auch für den entsprechenden Begriff der ersten Alternative.

Zur unentgeltlichen Überlassung ohne gesicherte Rechtsposition der Wohnung an einen Dritten s. Anm. 218 und 228.

### 223 **II. Wohnung einschließlich der zugehörigen sonstigen Räume und Gärten**

**Wohnung** iSd. Abs. 2 Satz 1 ist ein Raum oder eine Zusammenfassung von Räumen, in denen die Führung eines selbständigen Haushalts möglich ist; dazu gehört eine Küche oder Kochgelegenheit (BFH v. 7. 12. 82 VIII R 166/80, BStBl. II 1983 S. 660; v. 10. 4. 91 IX R 7, 8/84, BStBl. II S. 791; v. 16. 7. 85 IX R 1/79, BFH/NV S. 77; v. 24. 4. 91 XI R 9/84, BStBl. II S. 794). Zum Umfang einer Wohnung iSd. Abs. 2 Satz 1 zählt das gesamte Grundstück, soweit es Wohnzwecken dient (BFH v. 10. 8. 72 VIII R 80/69, BStBl. II 1973 S. 10). Dazu gehören außer den Räumen mit Schlaf-, Wasch- und Kochmöglichkeiten auch Nebenräume, die für wohnliche Zwecke genutzt werden, zB Schwimmbad, Hobbyräume, Dachterrassen (BFH v. 26. 10. 82 VIII R 74/81, BStBl. II 1983 S. 364; Hess. FG v.



10. 7. 85, EFG 1986 S. 20, rkr.) sowie Hof-, Garten- und Parkanlagen, die in räumlichem Zusammenhang mit dem Haus stehen und „die Annehmlichkeit des Wohnens erhöhen“ (RFH v. 8. 2. 28, RFHE 23 S. 46; BFH v. 10. 8. 72 aaO), ebenso Garagen (BFH v. 5. 8. 92 X R 8/91, BStBl. II 1993 S. 30 mwN). Auch Wochenendhäuser können Wohnungen iSd. Abs. 2 Satz 1 sein (BFH v. 10. 8. 72 VIII R 82/71, BStBl. II S. 883); ebenso Ferienwohnungen, nicht aber Jagdhäuser oder Bootshäuser (RFH v. 8. 2. 28, RFHE 23 S. 35).

**Nutzung für Wohnzwecke:** Die Wohnung muß für Wohnzwecke genutzt werden. Mit Abs. 2 Satz 1 erste Alt. soll „das private Wohnen erfaßt werden“, was aus dem Tatbestandsmerkmal „Wohnung“ folgt und durch Sinnzusammenhang des Abs. 2 Satz 1 mit § 21 a Abs. 3 Nr. 1 (früher § 2 Abs. 2 EinfHausVO) bestätigt wird, nachdem die Schuldzinsen, die mit der Nutzung des Grundstücks „zu Wohnzwecken“ in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, vom Grundbetrag bis zu seiner Höhe abzuziehen sind (BFH v. 6. 3. 85 I R 157/81, BStBl. II S. 407). Eine Nutzung für (eigene) Wohnzwecke liegt zB auch vor, wenn der Stpfl. die Räume als Gästezimmer nutzt. Zweifelhaft ist, ob eine Nutzung für Wohnzwecke auch anzunehmen ist, wenn ein Stpfl. während eines längeren Auslandsaufenthalts in Räumen, die ihm bisher als Wohnung dienten und ihm auch künftig wieder dienen sollen, Möbel in nennenswertem Umfang unterstellt; bejahend bei einem vierzehntonatigen Aufenthalt BFH v. 17. 3. 92 IX R 69/88 (BFH/NV S. 726) und bei einem dreijährigen Aufenthalt FG Rhld.-Pf. v. 10. 6. 81 (EFG 1982 S. 132, rkr.); verneinend bei einem dreijährigen Aufenthalt FG Düss. v. 24. 8. 77, EFG S. 582, rkr.

► *Beginn der Nutzung:* Die Eigennutzung der Wohnung beginnt, wenn die Wohnung bewohnbar ist, dh. im wesentlichen bezugsfertig und wenigstens notdürftig mit Möbeln und sonstigen Einrichtungsgegenständen ausgestattet ist, so daß ein selbständiger Haushalt geführt werden kann (BFH v. 7. 4. 87 IX R 133-135/84, BStBl. II S. 565; v. 25. 6. 91 IX R 163/84, BStBl. II 1992 S. 23). Wird die Wohnung aber bereits vor völliger Bezugsfertigkeit tatsächlich zu Wohnzwecken genutzt, so ist der Nutzungswert nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. schon ab dem Beginn der Selbstnutzung anzusetzen (BFH v. 7. 4. 87 aaO).

► *Bereithalten einer Wohnung zur Selbstnutzung:* Hält ein Stpfl. eine Wohnung (zB eine Zweit- oder Ferienwohnung) zu seiner eigenen wohnlichen Nutzung bereit, erfüllt er auch bezüglich dieser Wohnung die Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 1 erste Alt.; s. hierzu näher Anm. 70.

► *Leerstehende Wohnungen:* Leerstehende (nicht genutzte) Wohnungen werden nicht für eigene Wohnzwecke genutzt. Dies gilt grds. für Wohnungen, die zum Zwecke der Vermietung bereitgehalten werden (s. Anm. 70). Für solche Wohnungen ist deshalb – anders als für Wohnungen, die für eigene Wohnzwecke bereitgehalten werden – ein Nutzungswert grds. nicht nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. anzusetzen (RFH v. 27. 5. 43, RStBl. S. 594; BFH v. 19. 9. 90 IX R 5/86, BStBl. II S. 1030 mit Anm. in HFR 1991 S. 85). Wird eine Wohnung nur teilweise bewohnt und steht der andere Teil leer, so bleibt der leerstehende Teil außer Ansatz. Der RFH v. 20. 1. 37 (StuW Nr. 204) hat bei einem Schloß mit 80 Zimmern ein Leerstehen für diejenigen Räume angenommen (also keine estl. Erfassung des Nutzungswerts), die nur ausgestattet waren, weil ein entsprechend großer Vorrat von ererbten Möbeln vorhanden war und der Eindruck einer gewissen Verwahrlosung oder Verarmung vermieden werden sollte, während die Zimmer vom Stpfl. nicht benutzt wurden. Eine Wohnung kann auch leerstehen (mit der Folge, daß ein Mietwert nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. nicht anzusetzen ist), wenn sie wegen

Instandsetzungsarbeiten nicht genutzt wird (BFH v. 7. 4. 87 IX R 133–135/84, BStBl. II S. 565). Zum Leerstehen einer Wohnung beim Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht s. Anm. 22 „Liebhaberei“.

► *Nutzung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung*: Ein Nutzungswert ist auch dann bei den Einkünften nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. zu erfassen, wenn die Wohnung (aus beruflichem Anlaß) im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt wird (BFH v. 3. 12. 82 VI R 228/80, BStBl. II 1983 S. 467; v. 6. 12. 94 IX R 84/90, BStBl. II 1995 S. 322).

► *Nutzung für andere als Wohnzwecke*: Werden Räume für andere als Wohnzwecke (zB für gewerbliche oder freiberufliche Zwecke oder als häusliches Arbeitszimmer für die Zwecke einer nichtselbständig ausgeübten beruflichen Tätigkeit) genutzt, gehören sie nicht zur Wohnung iSd. Abs. 2 Satz 1 erste Alt. und erhöhen damit den Nutzungswert nicht (FG Saarl. v. 8. 5. 85, EFG S. 500, rkr.). Dies gilt aber nicht, wenn solche Räume gleichzeitig auch für wohnliche Zwecke genutzt werden.

► *Nutzung gegen den Willen des Eigentümers*: Wird eine Wohnung durch einen Dritten gegen den Willen des Eigentümers genutzt (und zahlt der Dritte kein Entgelt, das eine Versteuerung nach Abs. 1 Nr. 1 zur Folge hätte), hat der Eigentümer keine Wohnung inne, die (seinen) Wohnzwecken dient; er hat also den Nutzungswert nicht zu versteuern (BFH v. 30. 10. 90 IX R 110/86, BStBl. II 1991 S. 142, mit Anm. in HFR 1991 S. 345).

► *Mitnutzung einer Wohnung durch Dritte*: Selbstnutzung einer Wohnung zu wohnlichen Zwecken liegt auch dann vor, wenn der Eigentümer die gesamte Wohnung oder einzelne Räume einem Dritten (zB Familienangehörigen oder Lebensgefährten) zur Mitbenutzung überläßt; in diesem Fall ist der gesamte Nutzungswert dem Eigentümer zuzurechnen.

BFH v. 21. 7. 88 IX R 86/84, BStBl. II S. 938; v. 8. 8. 90 IX R 122/86, BStBl. II 1991 S. 171, mit Anm. in HFR 1991 S. 209; v. 10. 4. 91 IX R 7, 8/84, BStBl. II S. 791; v. 24. 4. 91 XI R 9/84, BStBl. II S. 794; v. 11. 8. 92 IX R 223/87, BStBl. II 1993 S. 31; vgl. auch BFH v. 7. 12. 82 VIII R 166/80, BStBl. II 1983 S. 660; s. auch Anm. 76, dort auch zur Mitnutzung gegen Zahlung eines Entgelts.

► *Alleinnutzung einzelner Räume durch Dritte*: Der Eigentümer einer Wohnung kann einzelne Räume dieser Wohnung, die nicht zur Führung eines selbständigen Haushalts geeignet sind, die also keine Wohnung iSd. Abs. 2 Satz 1 erste Alt. darstellen, einem Dritten zur Alleinnutzung überlassen. Es ist umstritten, ob und bei wem der Nutzungswert dieser Räume nach den Vorschriften des Abs. 2 Satz 1 estl. zu erfassen ist. Für die Nichtberücksichtigung dieser Räume gem. Abs. 2 Satz 1 beim Nutzenden *und* beim Eigentümer wegen Fehlens einer Wohnung zB OFD Münster v. 24. 4. 84, BB 1984 S. 1343; ISERLOH, DB 1984 S. 1220. Gegen Zurechnung des Nutzungswerts beim Eigentümer Nds. FG v. 16. 12. 87 (EFG 1988 S. 309, rkr.); für Zurechnung des Nutzungswerts beim Nutzenden SCHMIDT/DRENSECK XIV. § 21 Rz. 57; für Zurechnung des Nutzungswerts beim Eigentümer BFH v. 25. 7. 91 XI R 4/89, BFH/NV 1992 S. 31. Offen gelassen in BFH v. 11. 8. 92 IX R 223/87 (BStBl. II 1993 S. 31).

UE verdient die erstgenannte Auffassung den Vorzug, weil hinsichtlich der vom Dritten alleingegenutzten Räume die Merkmale des Wohnungsbegriffs (s. oben) nicht erfüllt sind.

► *Unentgeltliche Nutzung einer Wohnung durch Dritte ohne gesicherte Rechtsposition*: s. Anm. 228.

**Gestaltungsmißbrauch im Falle der Vermietung**: Vermietet ein Kind die Wohnung an seine Eltern und ist die Vermietung der Wohnung als Gestaltungs-

mißbrauch nach § 42 AO anzusehen, so ist der Einkommensbesteuerung der tatsächliche Vorgang ohne die unangemessene Gestaltung durch das Mietverhältnis zugrunde zu legen; dies führt dazu, daß der Vermieter sich stl. so behandeln lassen muß, als hätte er die Wohnung nicht vermietet und statt dessen selbst benutzt (BFH v. 14. 1. 92 IX R 33/89, BStBl. II S. 549).

Einstweilen frei.

224–225

### III. Wohnung im „eigenen“ Haus

226

Eine Wohnung im „eigenen“ Haus liegt vor, wenn der Stpfl. Eigentümer des Hauses ist. Damit erfüllt grds. der bürgerlich-rechtliche oder wirtschaftliche Eigentümer (also auch der Bruchteilseigentümer und Gesamthandseigentümer, s. auch unten „Miteigentum und Gesamthandseigentum“) die Voraussetzungen für die Nutzungswertbesteuerung nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt.

BFH v. 27. 6. 78 VIII R 54/74, BStBl. II 1979 S. 332; v. 1. 2. 83 VIII R 184/79, BStBl. II 1984 S. 128; v. 22. 10. 85 IX R 48/82, BStBl. II 1986 S. 258. Zum Begriff des wirtschaftlichen Eigentums s. § 2 Anm. 144.

Gleiches gilt für den Erbbauberechtigten, weil er Eigentümer des aufgrund des Erbbaurechts errichteten Gebäudes ist. Die frühere Auffassung, daß auch derjenige, dem ein dingliches Nutzungsrecht (zB ein Nießbrauch) an einem Haus zusteht, ein „eigenes“ Haus iSd. Abs. 2 Satz 1 erste Alt. besitzt (zB BFH v. 12. 9. 69 VI R 336/67, BStBl. II S. 727), hat der BFH mit Urteil v. 27. 6. 78 aaO aufgegeben.

**Vorbehalt eines dinglichen Nutzungsrechts:** Nach nunmehr gefestigter Rspr. leitet bei Veräußerung eines Grundstücks unter Vorbehalt des Nießbrauchs der Vorbehaltsnießbraucher sein Nießbrauchrecht nicht vom Eigentümer ab; das Nießbrauchrecht des Vorbehaltsnießbrauchers stammt unmittelbar aus seinem früheren Eigentum; er hat dieses Recht sich zurückbehalten und nutzt damit das Grundstück ununterbrochen kraft eigenen Rechts.

BFH v. 28. 7. 81 VIII R 124/76, BStBl. II 1982 S. 378 mwN; v. 28. 7. 81 VIII R 35/79, BStBl. II 1982 S. 380; v. 7. 12. 82 VIII R 153/81, BStBl. II 1983 S. 627.

Dies rechtfertigt hinsichtlich der Zurechnung des Nutzungsrechts die Gleichstellung des Vorbehaltsnießbrauchers mit dem Eigentümer; der Vorbehaltsnießbraucher hat also den Nutzungswert der von ihm bewohnten Wohnung im Haus, an dem sein Vorbehaltsnießbrauch besteht, nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. zu versteuern, und zwar auch dann, wenn er nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Hauses ist.

BFH v. 7. 12. 82 aaO; v. 11. 10. 83 VIII R 200/80, BStBl. II 1984 S. 266; v. 21. 7. 88 IX R 86/84, BStBl. II S. 1938; v. 30. 10. 90 X R 110/86, BStBl. II 1991 S. 142; v. 15. 12. 92 IX R 13/90, BStBl. II 1993 S. 490; v. 15. 12. 92 IX R 131/90, BStBl. II 1993 S. 492; Nds. FG v. 1. 11. 82, EFG 1983 S. 448, rkr.; glA BMF v. 15. 11. 84, BStBl. I S. 561, Rz. 39.

Dies gilt auch für andere dingliche Nutzungsrechte, die sich der Veräußerer eines Grundstücks vorbehalten hat.

BFH v. 7. 12. 82 VIII R 166/80, BStBl. II 1983 S. 660; v. 6. 8. 85 IX R 68/82, BFH/NV 1987 S. 232; v. 26. 11. 85 IX R 107/84, BFH/NV 1986 S. 284; v. 12. 7. 89 X R 11/84, BStBl. II 1990 S. 13; BMF v. 15. 11. 84 aaO Rz. 52; vgl. auch B. MEYER, FR 1984 S. 432, 437.

Zur Kritik an der Besteuerung des Nutzungswerts durch denjenigen, zu dessen Gunsten ein Nießbrauch oder ein anderes dingliches Nutzungsrecht vorbehalten wurde, s. § 21 a Anm. 68.

► *Überlassung der Wohnung durch den Nutzungsberechtigten an den Eigentümer:* Überläßt der Vorbehaltsnießbraucher oder sonst dinglich Vorbehaltsberechtigte die Wohnung dem Eigentümer zur wohnlichen Nutzung, so erfüllt der Eigentümer den Tatbestand des Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. (s. Anm. 243) und nicht den des Abs. 2 Satz 1 erste Alt. (BFH v. 25. 10. 88 IX R 132/85, BFH/NV 1989 S. 295); eine Wohnung im „eigenen“ Haus iSd. Abs. 2 Satz 1 kann bei Bestellung eines Vorbehaltsnießbrauchs oder eines anderen vorbehaltenen dinglichen Nutzungsrechts nur der Nutzungsberechtigte und nicht der Eigentümer innehaben.

► *Mitnutzung der Wohnung durch den Ehegatten des Vorbehaltsnießbrauchers:* Ist bei Übertragung des Eigentums an einem Haus dem Veräußerer ein Vorbehaltsnießbrauch eingeräumt worden, so ist ihm der volle Nutzungswert auch dann zuzurechnen, wenn seine Ehefrau die Wohnung mitnutzt (s. Anm. 223); dies gilt auch dann, wenn zugunsten der Ehefrau gleichzeitig mit dem Vorbehaltsnießbrauch des Ehemanns ein Zuwendungsnießbrauch bestellt worden ist (BFH v. 22. 7. 88 IX R 86/84, BStBl. II S. 938).

**Vorbehalt eines schuldrechtlichen Nutzungsrechts:** Der BFH hat im Urteil v. 7. 12. 82 aaO noch offengelassen, ob der Veräußerer eines Grundstücks den Nutzungswert auch dann nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. zu versteuern hat, wenn er die Wohnung aufgrund eines *schuldrechtlich* vorbehaltenen Nutzungsrechts nutzt. Mit Urteil v. 30. 7. 85 VIII R 71/81 (BStBl. II 1986 S. 327) hat der BFH dies verneint (ebenso BFH v. 15. 12. 92 IX R 131/90, BStBl. II 1993 S. 492; FG München v. 26. 5. 82, EFG 1983 S. 24, rkr.; aA SPIEGELBERGER, StRK-Anm. EStG 1975 § 21 Abs. 1 R. 16). Der BFH begründet diese Auffassung damit, daß der obligatorisch Nutzungsberechtigte die Wohnung – anders als der Vorbehaltsnießbraucher – nicht „ununterbrochen aufgrund eigenen Rechts“ nutze. Die Nutzung einer Wohnung durch den obligatorisch Nutzungsberechtigten fällt damit unter Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. (s. Anm. 243 f.); ist jedoch die Übereignung des Grundstücks eine Gegenleistung für das schuldrechtliche Nutzungsrecht, erzielt der Erwerber Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 (s. Anm. 86 „Sachleistungen“).

**Vermächtnisnießbrauch:** Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 19. 9. 86, BStBl. I S. 480 Abschn. II 1a) erfüllt auch der Vermächtnisnießbraucher die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 erste Alt., wenn er eine Wohnung in dem Haus bewohnt, an dem ihm der Vermächtnisnießbrauch bestellt ist (aA STEPHAN, Die Besteuerung selbstgenutzten Eigentums, 4. Aufl. S. 323 f.); s. hierzu auch Anm. 182.

### Miteigentum und Gesamthandseigentum:

► *Selbstnutzung entsprechend dem Miteigentumsanteil:* Gehört ein Haus mehreren Miteigentümern und bewohnen sie das Haus entsprechend ihren Miteigentumsanteilen, so erfüllt jeder Miteigentümer das Merkmal „Wohnung im eigenen Haus“. Den Miteigentümern ist der Nutzungswert entsprechend diesen Anteilen zuzurechnen (BFH v. 21. 2. 89 IX R 246/84, BFH/NV 1990 S. 25; KORN, KÖSDI 1989 S. 7706).

► *Selbstnutzung nicht entsprechend den Miteigentumsanteilen:*

▷ *Selbstnutzung ohne Ausgleichszahlung:* Wohnen die Miteigentümer in dem in ihrem Miteigentum stehenden Haus, ohne daß der Anteil an der wohnlichen Nutzung dem Miteigentumsanteil entspricht und ohne daß für die Mitbenutzung eine Ausgleichszahlung geleistet wird, so ist eine Selbstnutzung gem. Abs. 2 Satz 1 erste Alt. für jeden Miteigentümer entsprechend seiner tatsächlichen Nutzung anzunehmen, weil das gesetzliche Gebrauchsrecht nach § 743 Abs. 2 BGB auch den Alleingebrauch durch einen Miteigentümer deckt, solange nicht die

anderen Miteigentümer den ihnen gebührenden Mitgebrauch in Anspruch nehmen (BFH v. 21. 2. 89 aaO; v. 11. 5. 93 IX R 124/89, BFH/NV 1994 S. 252; v. 7. 12. 93 IX R 169/88, BStBl. II 1994 S. 325; vgl. auch FG Bremen v. 20. 7. 89, EFG 1990 S. 473, rkr.; MÄRKLE/FRANZ, BB 1989 S. 258, 265). Der Nutzungswert ist entsprechend dem tatsächlichen Nutzungsanteil zuzurechnen. Bewohnt zB eine von ihrem Ehemann dauernd getrennt lebende Ehefrau das beiden Ehegatten zu je ½ gehörende Haus allein, ohne eine Ausgleichszahlung zu leisten, ist ihr der Nutzungswert nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. allein zuzurechnen.

▷ *Selbstnutzung mit Ausgleichszahlung*: Zahlt ein Miteigentümer an den (die) anderen Miteigentümer einen Ausgleich, weil die wohnliche Nutzung durch ihn seinen ideellen Miteigentumsanteil überschreitet, so erzielt der Miteigentümer, der die Zahlung erhält, Einnahmen gem. Abs. 1 Nr. 1. Im übrigen hat der die Wohnung nutzende Miteigentümer den Mietwert, der auf seinen Miteigentumsanteil entfällt, nach Maßgabe des Abs. 2 Satz 1 erste Alt. zu versteuern (BFH v. 5. 12. 78 VIII R 29/76, BStBl. II 1979 S. 476; v. 1. 2. 83 VIII R 184/79, BStBl. II 1984 S. 128; MÄRKLE/FRANZ aaO).

▷ *Gesamthandseigentum*: Die vorstehenden Ausführungen zum Miteigentum gelten entsprechend, wenn ein Haus im Gesamthandseigentum mehrerer Personen steht.

Einstweilen frei.

227

#### IV. Nutzung einer Wohnung durch einen Dritten ohne gesicherte Rechtsposition

228

Wie schon in Anm. 218 dargelegt, ist nach der neueren Rspr. bei unentgeltlicher Überlassung einer Wohnung an einen Dritten für die Zurechnung des Nutzungswerts beim Eigentümer oder dem Dritten maßgebend, ob der Dritte die Wohnung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition nutzt oder nicht. § 12 ist (entgegen der älteren Rspr.) nicht anzuwenden.

Bei Überlassung mit gesicherter Rechtsposition ist der Nutzungswert dem Dritten gem. Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. zuzurechnen. Er hat ihn grds. zu versteuern.

BFH v. 29. 11. 83 VIII R 215/79, BStBl. II 1984 S. 366; v. 29. 11. 83 VIII R 184/83, BStBl. II 1984 S. 371; v. 16. 10. 84 IX R 71/84, BStBl. II 1985 S. 154; v. 15. 12. 92 IX R 13/90, BStBl. II 1993 S. 490; v. 21. 9. 93 IX R 96/88, BFH/NV 1994 S. 307; Hess. FG v. 5. 3. 87, EFG S. 563, rkr.; Nds. FG v. 19. 1. 94, EFG S. 790, rkr.

Damit weicht das Merkmal der Wohnung im „eigenen“ Haus in Abs. 2 Satz 1 von dem Merkmal der Nutzung zu „eigenen“ Wohnzwecken in § 10 e Abs. 1 Satz 2 ab (s. § 10 e Anm. 99; FG Ba.-Württ. v. 11. 5. 94, EFG S. 1048, rkr.).

Bei Überlassung ohne gesicherte Rechtsposition hat der Eigentümer (oder der sonst dinglich Berechtigte, s. Anm. 226) den Nutzungswert zu versteuern. Die Überlassung ist keine Nutzung iSd. Abs. 2 Satz 1 zweite Alt., weil dem Eigentümer die Herrschaftsgewalt über die Wohnung weiterhin zusteht und er deshalb so zu behandeln ist, als würde er die Wohnung selbst benutzen (BFH v. 29. 11. 83 VIII R 215/79 und v. 16. 10. 84 IX R 71/84 aaO).

Die im Fachschrifttum umstrittene Auffassung zur Überlassung einer Wohnung mit und ohne gesicherter Rechtsposition hat sich in Verwaltungspraxis (R 162 Abs. 4 EStR 1993) und Rspr. – uE zu Recht – durchgesetzt.

**Begriff und Form der gesicherten Rechtsposition:** Eine gesicherte Rechtsposition ist nach BFH v. 29. 11. 83 VIII R 215/79 (BStBl. II 1984 S. 366) gegeben, wenn der Eigentümer (oder der sonst Berechtigte, s. Anm. 226) dem Dritten den Gebrauch der Wohnung für eine festgelegte Zeit nicht entziehen kann (vgl. R 162 Abs. 4 EStR 1993). Diese Rechtsposition kann der Dritte durch Einräumung eines sachenrechtlichen oder schuldrechtlichen Nutzungsrechts erlangen, also zB durch einen unentgeltlichen Zuwendungsnißbrauch, durch ein vorbehaltenes schuldrechtliches Nutzungsrecht (BFH v. 30. 7. 85 VIII R 71/81, BStBl. II 1986 S. 327; v. 10. 4. 91 XI R 19/88, BFH/NV S. 673) oder durch einen Leihvertrag iSd. § 598 BGB. Die Vereinbarung der gesicherten Rechtsposition kann mit estl. Wirkung schriftlich oder mündlich erfolgen (BFH v. 21. 1. 86 IX R 27/83, BFH/NV S. 456). Die FinVerw. erkennt sogar an, daß die gesicherte Rechtsposition stillschweigend vereinbart werden kann (Abschn. 162 Abs. 4 Satz 6 EStR 1990; ebenso Hess. FG v. 19. 6. 85, DB 1986 S. 2001, rkr.; v. 5. 3. 87, EFG S. 563, rkr.; kritisch STEPHAN, DB 1986 S. 1992).

UE ist daraus – weil stillschweigende Vereinbarungen keine Abmachung über die Vertragsdauer enthalten – zu folgern, daß die FinVerw. entgegen ihrer noch in Abschn. 162 Abs. 1 Satz 5 EStR 1984 geäußerten Auffassung eine gesicherte Rechtsposition auch dann nicht verneint, wenn in den Verträgen eine Vertragslaufzeit von mindestens einem Jahr nicht vereinbart worden ist. Zwar kann die Dauer eines Nutzungsrechts, wenn sie nicht ausdrücklich vereinbart ist, auch mit Hilfe einer ergänzenden Vertragsauslegung ermittelt werden (BFH v. 30. 7. 85 VIII R 71/81, BStBl. II 1986 S. 327; v. 25. 10. 88 IX R 132/85, BFH/NV 1989 S. 295); dies dürfte bei stillschweigenden Vereinbarungen aber nur in seltenen Fällen möglich sein.

Kann der Eigentümer die Nutzung der Wohnung durch den Dritten jederzeit einschränken oder beenden, ist die Rechtsposition des Dritten nicht gesichert; dies ist zB anzunehmen, wenn der Eigentümer weiterhin die Wohnbedingungen (Art und Weise der Raumnutzung) bestimmen kann. Demgemäß verneint der BFH (v. 16. 10. 84 aaO; v. 8. 3. 94 IX R 37/90, BFH/NV S. 868) die gesicherte Rechtsposition, wenn Eltern aufgrund der ihnen obliegenden Vermögenssorge das in ihrem Besitz befindliche, aber ihrem minderjährigen Kind gehörende Haus bewohnen (zweifelhaft).

► *Überlassung der Wohnung an Angehörige:* Die Grundsätze zur Anerkennung einer gesicherten Rechtsposition gelten unabhängig davon, ob die Wohnung einem Fremden oder Angehörigen unentgeltlich überlassen wird. Anders ist es nur, wenn Eltern ihren minderjährigen Kindern Wohnraum in ihrem Hause zum Wohnen zur Verfügung stellen; sie teilen den Wohnsitz ihrer Eltern. In diesem Fall ist die Nutzung durch die Eltern vorrangig (BFH v. 29. 11. 83 VIII R 215/79, BStBl. II 1984 S. 366).

► *Einzelfälle:* Eine gesicherte Rechtsposition wurde angenommen, wenn der Nutzende ein dingliches Wohnrecht an einer bestimmten Wohnung im Hause innehat, er aber im Einvernehmen mit dem Eigentümer eine andere Wohnung im selben Haus tatsächlich wohnlich nutzt (FG Nürnberg v. 25. 4. 90, EFG S. 527, rkr.). Ebenso, wenn ein Stpfl. auf fremdem Grund und Boden mit Zustimmung des Grundstückseigentümers auf eigene Kosten ein Haus errichtet (OFD Münster v. 11. 2. 85, FR S. 182; s. auch BMF v. 4. 8. 86, BStBl. I S. 318, zu Nutzungsrechten, die durch Baumaßnahmen entstanden sind) oder wenn bei Verkauf eines Hauses vereinbart wird, daß der Verkäufer das Objekt noch ein Jahr lang unentgeltlich weiterbewohnen darf (BFH v. 28. 2. 92 IX R 94/86, BFH/NV 1992 S. 732).

**Unentgeltliche Überlassung:** Der Nutzungswert der einem Dritten überlassenen Wohnung kann dem Eigentümer oder sonst Berechtigten nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. nur zugerechnet werden, wenn die Überlassung unentgeltlich erfolgt. Bei entgeltlicher Überlassung hat der Überlassende die Mieteinnahmen nach Abs. 1 Nr. 1 zu versteuern.

**Teilentgeltliche Überlassung:** Wird eine Wohnung aufgrund eines Mietvertrags verbilligt überlassen, nutzt sie der Mieter – jedenfalls idR – aufgrund einer rechtlich gesicherten Position. Deshalb hat der Vermieter (Eigentümer) den anteiligen Nutzungswert nicht nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. zu versteuern (BFH v. 29. 11. 83 VIII R 215/79, BStBl. II 1984 S. 366); in Höhe der an ihn gezahlten Miete erzielt er Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1; Werbungskosten kann er gemäß Abs. 2 Satz 2 absetzen. Der Mieter erfüllt den Tatbestand des Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Nutzungswert für die gesamte Wohnung und der gezahlten Miete; eine Versteuerung kommt ab VZ 1987 nach § 52 Abs. 21 Satz 1 nicht mehr in Frage (s. Anm. 179 ff.); s. hierzu auch Anm. 243 ff. und zur Anwendung des Abs. 2 Satz 2 Anm. 248 f.

Einstweilen frei.

229–230

## V. Ermittlung des Nutzungswerts

### 1. Allgemeine Erläuterungen zur Ermittlung des Nutzungswerts

231

Unter Nutzungswert nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. sind die Einkünfte, nicht die Einnahmen zu verstehen (BFH v. 17. 10. 69 VI R 17/67, BStBl. II 1970 S. 60 aE; v. 10. 8. 72 VIII R 82/71, BStBl. II S. 883; v. 11. 10. 77 VIII R 20/75, BStBl. II S. 860). Er ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 zu ermitteln, ergibt sich also aus dem Unterschied zwischen den Einnahmen – der zu schätzenden Rohmiete (dem Mietwert) – und den tatsächlichen Werbungskosten. Die frühere Rechtsauffassung, nach der der Nettomietwert anzusetzen war, ist durch BFH v. 3. 5. 63 VI 140/61 U (BStBl. II S. 364) aufgegeben worden. Der Nutzungswert iSd. Abs. 2 Satz 1 erste Alt. darf nicht entsprechend § 21 a geschätzt werden (BFH v. 3. 5. 63 VI 140/61 U aaO; v. 10. 8. 72 VIII R 82/71, BStBl. III S. 883, zur EinfHausVO). Der Mietwert (die Rohmiete) ist eine gedachte Mieteinnahme, die grds. nach stRspr. und Auffassung der FinVerw. in entsprechender (sinngemäßer) Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 1 zu schätzen ist.

BFH v. 3. 5. 63 VI 21/63 U, BStBl. III S. 334; v. 20. 10. 65 VI 292/64 U, BStBl. III 1966 S. 13; v. 12. 9. 69 VI R 336/67, BStBl. II S. 727; v. 17. 10. 69 aaO; v. 11. 10. 77 aaO; v. 13. 12. 83 VIII R 17/82, BStBl. II 1984 S. 368; v. 19. 9. 90 IX R 72/85, BFH/NV 1991 S. 369; v. 22. 10. 93 IX R 35/92, BStBl. II 1995 S. 98; R 162 Abs. 2 EStR 1993.

Danach ist der Mietwert unter Berücksichtigung der ortsüblichen mittleren Miete für Wohnung vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung anzusetzen; ebenso BFH v. 21. 1. 86 IX R 7/79 (BStBl. II S. 394), der – entgegen BFH v. 22. 10. 93 IX R 35/92 aaO – offenläßt, ob es zur Begründung dieses Schätzungsmaßstabs der entsprechenden Anwendung des § 8 Abs. 2 bedarf.

**Werbungskostenüberschuß:** Durch die Ermittlung der Einkünfte iSd. Abs. 2 Satz 1 erste Alt. gem. den Regeln des § 2 Abs. 2 Nr. 2 kann auch ein grds. estl. anzuerkennender Werbungskostenüberschuß entstehen (BFH v. 21. 1. 86 aaO); ein Werbungskostenüberschuß kann nur dann estl. außer Betracht bleiben, wenn es sich um Liebhaberei handelt, die bei selbstbewohnten Wohnungen im Regelfall

nicht anzunehmen ist (BFH v. 22. 10. 93 IX R 35/92, BStBl. II 1995 S. 98); s. auch Anm. 22.

**Wohnungen im Ausland:** Bei Wohnungen im Ausland ist der Nutzungswert stets nach den Grundsätzen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 durch Gegenüberstellung des Wohnmietwerts und der Werbungskosten zu ermitteln, also auch dann, wenn bei Wohnungen im Inland die Voraussetzungen für eine Pauschalierung nach § 21 a vorliegen (BFH v. 24. 9. 85 IX R 143/83, BStBl. II 1986 S. 287; v. 19. 9. 90 IX R 72/85, BFH/NV 1991 S. 369).

**Verfassungsmäßigkeit:** Der Ansatz des ungekürzten Mietwerts bei der Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. ist nicht deshalb verfassungswidrig, weil im Vermietungsfalle nach Abs. 2 Satz 2 Werbungskosten auch dann in voller Höhe abzuziehen sind, wenn die Miete nicht geringer als 50 vH der ortsüblichen Miete ist (FG Düss. v. 17. 11. 92, EFG 1993 S. 87, rkr.).

**Ermittlung der Rohmiete (des Mietwerts):** Bei Ermittlung des Nutzungswerts nach Abs. 2 Satz 1 ist der Rohmietwert grds. nach der Marktmiete zu bestimmen (zB BFH v. 22. 3. 90 IV R 353/84, BFH/NV 1991 S. 512; v. 22. 10. 93 IX R 35/92, BStBl. II 1995 S. 98; v. 22. 10. 93 IX R 111/91, FR 1994 S. 510). Hiervon haben Rspr. und FinVerw. seit jeher *Ausnahmen* gemacht und den Mietwert nach der Kostenmiete berechnet. Die Auffassung, wann die Voraussetzungen zum Ansatz der Kostenmiete vorliegen, wurde häufig geändert.

## 2. Marktmiete

### 232 a) Ermittlung der Marktmiete

Die Anwendung der Grundsätze des § 8 Abs. 2 Satz 1 bedeutet, daß zur Ermittlung des Nutzungswerts nach § 21 Abs. 2 Satz 1 erste Alt. die Marktmiete (ortsübliche Miete) als Mietwert anzusetzen ist.

**Marktmiete niedriger als Kostenmiete:** Die Rechtsauffassung, daß zur Ermittlung des Nutzungswerts gem. Abs. 2 Satz 1 erste Alt. die Kostenmiete anzusetzen ist, wenn sie höher ist als die Marktmiete (BFH v. 10. 8. 72 VIII R 82/71, BStBl. II S. 883), hat der BFH mit Urteil v. 11. 10. 77 VIII R 20/75 (BStBl. II S. 860) zu Recht aufgegeben. Zur Kostenmiete s. Anm. 235.

**Ermittlung aus tatsächlich gezahlten Mieten:** Die Marktmiete ist in erster Linie aus den tatsächlich gezahlten Mieten für Vergleichsobjekte festzustellen. Liegen solche nicht vor, können zur Berechnung der Marktmiete die *ortsüblichen* Mietspiegel (vgl. zur Bewertung von Grundstücken im Ertragswertverfahren BFH v. 10. 8. 84 VIII R 41/75, BStBl. II 1985 S. 36; Hess. FG v. 21. 8. 73, EFG 1974 S. 139, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 13. 12. 73, EFG 1974 S. 139, rkr.), die Mietverhältnisse des *überregionalen* Wohnungsmarkts (BFH v. 10. 8. 72 VIII R 82/71, BStBl. II S. 883) oder auch *Sachverständigengutachten* (BFH v. 11. 10. 77 VIII R 20/75) herangezogen werden. Der Mietwert kann auch dann nach den örtlichen Mietspiegeln ermittelt werden, wenn eine Mieterhöhung nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 des Ges. zur Regelung der Miethöhe nicht in Frage kommt (FG Köln v. 26. 7. 93, EFG 1994 S. 209, rkr.).

**Berücksichtigung von Zu- oder Abschlägen:** Zur Ermittlung der Marktmiete sind für Besonderheiten, die im Mietspiegel oder in den Vergleichsmieten nicht berücksichtigt sind, Zu- oder Abschläge vorzunehmen (FG Bremen v. 16. 2. 79, EFG S. 229, rkr.). Demnach können zB Zuschläge für den Einbau eines Schwimmbads oder einer Schwimmhalle angesetzt werden (BFH v. 26. 10. 82



VIII R 74/81, BStBl. II 1983 S. 364; v. 26. 11. 85 IX R 107/84, BFH/NV 1986 S. 284; v. 22. 3. 90 IV R 353/84, BFH/NV 1991 S. 521). Gegenüber den Mieten für vergleichbare Mietwohngrundstücke kommt ein Zuschlag zum Mietwert im Einfamilienhaus in Betracht. Bei Ermittlung der Marktmiete sind aber zB Einbauküchen (Hess. FG v. 10. 7. 85, EFG 1986 S. 20, rkr.) und nicht genutzte Zweitgaragen (FG Ba.-Württ. v. 27. 8. 87, EFG 1988 S. 125, rkr.) nicht zu berücksichtigen. Eigene Arbeitsleistungen des Eigentümers für die Verwaltung des zum Teil vermieteten und zum Teil selbstbewohnten Hauses mindern den Mietwert der selbstgenutzten Wohnung nicht (BFH v. 1. 10. 85 IX R 58/81, BStBl. II 1986 S. 142).

**Vergleichsmieten in Wohnhaus mit einer selbstgenutzten Wohnung:** Hat ein Stpfl. den Nutzungswert nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. für eine Wohnung zu versteuern, die sich in einem Mietwohnhaus befindet, so müssen die in diesem Haus erzielten Mieten bei der Ermittlung der Rohmiete zum Vergleich herangezogen werden (natürlich unter Berücksichtigung der Unterschiedlichkeit der Wohnungen), und zwar auch, wenn sich dabei keine angemessene Verzinsung des vom Stpfl. investierten Eigenkapitals ergibt; er kann sich beim Bau verkalkuliert haben, mehr an einer wertbeständigen Kapitalanlage interessiert sein usw. (vgl. BFH v. 18. 12. 67 VI R 119/66, BStBl. III 1968 S. 309; v. 17. 10. 69 VI R 17/67, BStBl. II 1970 S. 60; FG Münster v. 16. 1. 70, EFG S. 391, rkr.). Gleiches gilt, wenn die vermietete Wohnung eine Einliegerwohnung ist (Nds. FG v. 1. 12. 80, EFG 1981 S. 454, rkr.; FG Düss. v. 11. 9. 92, EFG 1993 S. 230, rkr.). Die Barmiete (Rohmiete) für die Vergleichswohnung ist auch bei der Ermittlung des Nutzungswerts maßgebend, wenn der Eigentümer für die von ihm bewohnte Wohnung vor dem Erwerb des Eigentums an dem Haus als Mieter wegen Übernahme der Reparatur- oder Modernisierungskosten eine geringere Miete als der Mieter der Vergleichswohnung zu zahlen hatte (FG Düss. v. 22. 1. 81, EFG S. 291, rkr.).

*Vergleichsmiete entspricht nicht der Marktmiete:* Entspricht die von einem Fremdm Mieter gezahlte Miete ausnahmsweise nicht der Marktmiete, so ist nach BFH v. 13. 12. 83 VIII R 17/82 (BStBl. II 1984 S. 368) für die Ermittlung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Mietwohnhaus nicht von der gezahlten, sondern von der Marktmiete auszugehen; hierbei handelt es sich um Fälle, denen „besonders gelagerte Situationen“ zugrunde liegen (so Anm. in HFR 1984 S. 277 zu BFH v. 13. 12. 83 aaO). Deshalb ist die Marktmiete nur anzusetzen, wenn ein „erkennbar krasses Mißverhältnis“ zwischen der gezahlten Miete und der Marktmiete besteht (so SCHMIDT/DRENSECK XIV. § 21 Anm. 58; ähnlich HAL., DB 1983 S. 748).

## b) Besonderheiten bei Ermittlung der Marktmiete

233

Einige Besonderheiten bei Ermittlung der Marktmiete ergeben sich aus dem Einfluß verschiedener Faktoren. Dazu gehören Fragen der Mietpreisbindung, der Ermittlung bei Übernahme von Nebenkosten durch den Mieter und der Bemessung der ortsüblichen Miete bei Vermietung an Miteigentümer.

**Mietpreisbindung:** Unterliegt der Wohnraum in einem Mietwohnhaus einer gesetzlichen Mietpreisbindung, ist bei der Ermittlung des Nutzungswerts einer selbstgenutzten Wohnung nach BFH v. 15. 5. 73 VIII R 153/70 (BStBl. II S. 814) als Mietwert grds. auch dann die tatsächlich gezahlte Miete anzusetzen, wenn die Mietvereinbarung gegen gesetzliche Preisvorschriften verstößt: „Ob dieser Wohnraum einer gesetzlichen Mietpreisbindung unterliegt, ist nur von Bedeutung, wenn den Preisvorschriften bei der Mietzinsbemessung tatsächlich Rechnung getragen wird.“ Dem steht BFH v. 10. 4. 70 VI R 250/68 (BStBl. II S. 680)

nicht entgegen, wonach bei Wohnungen, die nach dem II. WohnungsbauG vom 27. 6. 56 steuerbegünstigt sind, die „erzwingbare“ Kostenmiete anzusetzen ist. UE ist zu differenzieren:

► *Miete höher als gesetzlich zulässig*: Unterliegen im öffentlichen Wohnungsbau geförderte Wohnungen in einem Mietwohnhaus, in dem der Eigentümer eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt, den Mietpreisvorschriften, so ist nach BFH v. 15. 5. 73 aaO für die Ermittlung des Nutzungswerts auch dann von der Vergleichsmiete auszugehen, wenn nicht die preisrechtlich zulässige, sondern eine höhere Miete vereinbart wurde (vgl. auch FG Saarl. v. 22. 1. 86, EFG S. 499, rkr.). UE darf das BFH-Urt. v. 15. 5. 73 aaO nicht verallgemeinert werden. Der BFH wies zur Begründung seiner Entscheidung darauf hin, daß für acht öffentlich geförderte Wohnungen eine unzulässige höhere Miete erzielt worden sei und deshalb angenommen werden könne, daß der Eigentümer auch die von ihm genutzte Wohnung für den überhöhten Mietzins hätte vermieten können. Ob eine solche Schlußfolgerung gerechtfertigt ist, kann nur aufgrund aller Umstände des Einzelfalls entschieden werden. In einer Anm. zu BFH v. 13. 12. 83 VIII R 17/82 (BStBl. II 1984 S. 366) in HFR 1984 S. 277 wird ausgeführt, aus diesem Urteil könne nicht entnommen werden, daß die Grundsätze des Urteils v. 15. 5. 73 aaO aufgegeben worden seien.

► *Miete niedriger als gesetzlich höchstens zulässig*: Erzielt der Eigentümer für die preisgebundene Wohnung eine geringere Miete als die gesetzlich zulässige Miete, so ist uE bei der Ermittlung des Nutzungswerts grds. von der tatsächlich vereinbarten Miete als Vergleichsmiete auszugehen; nur wenn sich feststellen läßt, daß nach den Marktverhältnissen eine höhere Miete vereinbart werden kann, ist diese anzusetzen. FG Hamb. v. 27. 6. 80 (EFG 1981 S. 14) hat entschieden: „Da die gesetzliche Preisbindung eine Folge der Verknappung von Wohnraum ist und dazu dient, den Anstieg der Miete in Grenzen zu halten, kann davon ausgegangen werden, daß die preisrechtlich zulässige Miete der Marktmiete entspricht.“ UE ist die preisrechtlich zulässige Miete bei Ermittlung der Marktmiete nur ein Beweisanzzeichen.

► *Ablösung der öffentlichen Mittel*: Werden öffentliche Mittel für den Wohnungsbau abgelöst und entfällt damit die Preisbindung, so ist der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Mietwohnhaus wegen des Wegfalls der Mietpreisbindung anhand der erzielbaren Miete für eine Vergleichswohnung zu ermitteln (vgl. FG Düss. v. 3. 11. 78, EFG S. 588, rkr., in einem Fall, in dem der Wegfall der Mietpreisbindung nach Ablösung des aus öffentlichen Mitteln gewährten Darlehens zwischen den Parteien streitig war), und zwar auch dann, wenn der Inhaber der eigenen Wohnung eine Sozialwohnung beanspruchen konnte (BFH v. 25. 1. 72 VIII R 52/68, BStBl. II S. 419).

#### **Nebenkosten:**

► *Schönheitsreparaturen* hat nach § 536 BGB der Vermieter zu tragen; durch Vertrag kann sie der Mieter übernehmen.

▷ *Übernahme durch den Mieter*: Hat der Mieter einer Vergleichswohnung die Durchführung der Schönheitsreparaturen übernommen, ohne daß der Vermieter sie ersetzt, ist bei der Ermittlung des Nutzungswerts des Vermieters iSd. Abs. 2 Satz 1 erste Alt. als Mietwert der Barwert der Vergleichswohnung anzusetzen; es ist also kein Betrag für den Wert der übernommenen Schönheitsreparaturen hinzuzurechnen (BFH v. 18. 12. 67 VI 119/66, BStBl. II 1968 S. 309). Dies hat zur Folge, daß der Vermieter die Kosten für Schönheitsreparaturen in der von ihm selbst genutzten Wohnung *nicht* als Werbungskosten absetzen kann.

- ▷ *Keine Übernahme durch Mieter:* Trägt der Vermieter die Kosten der Schönheitsreparaturen für die Wohnung des Mieters, so zieht der Vermieter bei Ermittlung des Nutzungswerts von der als gedachte Mieteinnahme anzusetzenden Barmiete, die für die Vergleichswohnung gezahlt wird, als Werbungskosten die Kosten für die Schönheitsreparaturen in der von ihm selbst genutzten Wohnung ab.
- ▶ *Andere Nebenkosten:* Zum Mietwert der vom Eigentümer selbstgenutzten Wohnung gehören auch (anteilig) die in den Vergleichsmieten enthaltenen Umlagen für Flur- und Treppenbeleuchtung, Wassergeld, Heizung und Grundsteuerbelastung; zum Ausgleich kann der Stpfl. aber die Leistungen, die durch die Umlagen gedeckt werden sollen, als Werbungskosten abziehen; s. hierzu auch HENNEMANN, DB 1985 S. 1814; LÜCK, DStZ 1988 S. 378. Erfasst ein bei der Ermittlung der Marktmiete zugrunde gelegter Mietspiegel nur eine Teilrohmiете, erhöhen die durch den Mietspiegel nicht berücksichtigten Betriebskosten iSd. § 27 II. BerechnungsVO den Mietwert (FG Düss. v. 20. 9. 84, EFG 1988 S. 417, rkr.). Nur soweit Aufwendungen, die ein Vermieter auf die Mieter gesondert umlegen kann, in der als Mietwert angesetzten Marktmiete enthalten sind, können sie als Werbungskosten abgezogen werden (BFH v. 10. 5. 94 IX R 75/90, BFH/NV 1995 S. 213).

**Vermietung an Miteigentümer:** Der Mietwert der eigengenutzten Wohnung ist auch dann mit dem Betrag der angemessenen und üblichen Miete anzusetzen, wenn in einem mehreren *Miteigentümern* gehörenden Mehrfamilienhaus ein Miteigentümer eine Wohnung benutzt. Haben die Miteigentümer dem Benutzer eine Miete eingeräumt, die wesentlich unter dem üblichen Satz liegt, so soll der übliche Satz maßgebend sein (BFH v. 13. 3. 59 VI 162/56, StRK EStG § 21 R. 72). Das gleiche müßte dann auch gelten, wenn die Miete wesentlich über dem üblichen Satz liegt. Es ist grds. richtig, daß für die Bemessung des Mietwerts nicht die tatsächlich vereinbarte, sondern die übliche Miete maßgebend ist. Für die Aufteilung der Einkünfte aus dem Haus auf die Miteigentümer kann aber die Tatsache der Mietzahlung eines Miteigentümers nicht unberücksichtigt bleiben. So wie der Minderbetrag der gezahlten Miete gegenüber der üblichen Miete dem Anteil des Miteigentümers an seinen Einkünften aus VuV zuzusetzen ist, ist ein Mehrbetrag abzusetzen, jedoch nur bei wesentlichen Abweichungen.

### 3. Kostenmiete

#### a) Ältere Rechtsprechung zur Kostenmiete

234

Ursprünglich hatte der BFH angenommen, daß für die Ermittlung des Nutzungswerts die Kostenmiete maßgebend ist, wenn sie den aus der Marktmiete abgeleiteten Mietwert übersteigt (Urt. v. 25. 4. 72 VIII R 138/70, BStBl. II S. 759; v. 10. 8. 72 VIII R 82/71, BStBl. II S. 883; v. 10. 8. 72 VIII R 80/69, BStBl. II 1973 S. 10). Außerdem begründete er den Ansatz der Kostenmiete damit, daß die Marktmiete nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten festzustellen sei (BFH v. 12. 9. 69 VI R 336/67, BStBl. II S. 727; v. 17. 10. 69 VI R 17/67, BStBl. II 1970 S. 60; v. 10. 8. 72 VIII R 82/71 aaO).

**Kostenmiete nur, wo Marktmiete nicht feststellbar (Vorrang der Marktmiete):** Mit Urteil vom 11. 10. 77 VIII R 1020/75 (BStBl. II S. 860) hat der BFH ausgesprochen, daß bei der Ermittlung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus in jedem Fall dem Ansatz der Marktmiete der Vorrang gebühre und daß der Ansatz der Kostenmiete grds. nur auf die Fälle beschränkt bleiben müsse, bei denen sich eine Marktmiete nicht oder nur unverhältnismäßig schwer feststel-

len lasse. Auch für die Kostenmiete dürfe der Markt nicht gänzlich außer acht gelassen werden; der Ansatz der Kostenmiete könne nicht nur auf Renditeerwägungen gegründet werden, sondern müsse die Einzelheiten des Falles berücksichtigen, die unter Umständen allerdings auch zu einer Minderung der Werbungskosten führen könnten, wenn nicht alle Kosten der Herstellung zu berücksichtigen seien. Von diesen Grundsätzen ausgehend, hat der BFH im Ur. v. 30. 4. 85 IX R 72/84 (BFH/NV 1986 S. 151) entschieden, daß zur Schätzung des Rohmietwerts eines aufwendig errichteten oder gestalteten Zweifamilienhauses einerseits die am Wohnungsmarkt höchstens erzielbare Miete anzusetzen sei, andererseits die für eine solche Wohnung angefallenen Aufwendungen nur insoweit als Werbungskosten abgezogen werden könnten, als sie zur Erzielung marktüblicher Mieteinnahmen gedient hätten oder dienen würden.

**Kostenmiete bei besonders aufwendiger Gestaltung:** Von seiner Rspr. aus den 70iger Jahren ist der BFH in den Ur. v. 21. 1. 86 IX R 7/79 (BStBl. II S. 394) und v. 21. 6. 86 IX R 27/83 (BFH/NV S. 456) abgewichen. Nach diesen Entscheidungen ist der Nutzungswert der eigenen Wohnung in einem besonders aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Zweifamilienhaus anhand der Kostenmiete zu ermitteln, wenn sich eine für vergleichbare Objekte am Wohnungsmarkt erzielbare Miete nicht feststellen läßt oder die Marktmiete den besonderen Wohnwert der Wohnung nicht angemessen widerspiegeln würde; vom anhand der Kostenmiete geschätzten Rohwert könnten grds. alle durch die Wohnungsnutzung veranlaßten Werbungskosten ohne Einschränkung abgezogen werden (hierzu kritisch zB PAUS, DStZ 1987 S. 402; STAHL, KÖSDI 1987 S. 6888; SAUREN, DStR 1990 S. 580; MORSBACH, DB 1991 S. 662).

**Verwaltungsanweisungen zu dieser Rspr.:** Der BMF hat im Schr. v. 2. 10. 86 (BStBl. I S. 486) bestimmt, daß von einem besonders aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Zweifamilienhaus ausgegangen werden könne, wenn die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten des Gebäudes (ohne Anschaffungskosten für Grund und Boden) einschließlich nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten 900 000 DM übersteigen würden; eine Einheitsbewertung im Sachwertverfahren sei als zusätzliches Anzeichen für die Annahme einer aufwendigen Bauweise anzusehen. Zu Einzelheiten s. OFD Münster v. 8. 7. 87 (FR S. 395) und v. 28. 10. 88 (FR S. 667); OFD Nürnberg v. 29. 9. 87 (DStR S. 771); FinMin. Ba.-Württ. v. 14. 9. 88 (DStR S. 686). Die Grenze von 900 000 DM ist eine Aufgriffsgrenze (RÖHRIG, FR 1987 S. 492), was bedeutet, daß nur bei Überschreiten dieser Grenze zu prüfen ist, ob ein Zweifamilienhaus besonders aufwendig gestaltet oder ausgestattet ist (vgl. APITZ, FR 1992 S. 6, 8).

## 235 b) Neuere Rechtsprechung zur Kostenmiete

Der BFH hat mit Ur. v. 22. 10. 93 IX R 35/92 (BStBl. II 1995 S. 98) und v. 22. 10. 93 IX R 33/91 (StRK EStG § 21 Abs. 2 R. 48) seine Auffassung zur Ermittlung des Mietwerts nach der Kostenmiete erneut korrigiert. Dabei geht er von dem Bestreben aus, die Anwendung der Kostenmiete anstelle der Marktmiete an enge, möglichst konkret bezeichnete Anforderungen zu knüpfen; die Ermittlung des Nutzungswerts aufgrund der Kostenmiete unter den von ihm geforderten Voraussetzungen begründet der BFH mit dem Zweck des Abs. 2 Satz 1 und verfassungsrechtlichen Überlegungen (Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG im Hinblick auf die Besteuerung nach § 21 a).

**Einzelmerkmale bestimmend für Ansatz der Kostenmiete:** Der BFH v. 22. 10. 93 IX R 35/92 aaO (im Ergebnis zustimmend FG Münster v. 8. 6. 94,

EFG S. 1047, rkr.) hat in einem Fall, in dem es sich um ein Zweifamilienhaus handelte, entschieden: Die Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten reicht für sich allein noch nicht aus, um die Kostenmiete anzusetzen; die Kostenmiete ist für die Ermittlung des Nutzungswerts nur maßgebend, wenn

- sich in dem Wohnhaus eine Unterflurschwimmhalle befindet oder wenn zu dem Wohngrundstück eine (an das Haus angebaute oder freistehende) Schwimmhalle gehört, oder
- die Wohnung eine privat genutzte Wohnfläche von mehr als 250 qm aufweist oder
- andere besonders gewichtige Ausgestaltungs- oder Ausstattungsmerkmale gegeben sind, die den besonderen persönlichen Wohnbedürfnissen des Wohnungsinhabers Rechnung tragen.

S. auch BFH, Urt. v. 22. 10. 93 IX R 137/92, BFH/NV 1994 S. 701; v. 22. 10. 93 IX R 18/92, BFH/NV 1994 S. 699; v. 26. 4. 94 IX R 76/91, BFH/NV 1995 S. 193; v. 2. 8. 1994 IX R 65/92, BFH/NV 1995 S. 298; v. 30. 8. 94 IX R 63/92, BFH/NV 1995 S. 388; Beschl. v. 3. 8. 94 IX B 122/93, BFH/NV 1995 S. 205; BMF v. 20. 2. 1995, BStBl. I S. 150); KÜPER, Inf. 1995 S. 138.

Folgt man der Rechtsauffassung dieser BFH-Urteile, sind die zu BFH v. 21. 1. 86 IX R 7/79 aaO ergangenen Verwaltungsanweisungen – insbesondere BMF v. 2. 10. 86 aaO – hinfällig. Allerdings kommen bei Anschaffungs- und Herstellungskosten bis 900 000 DM auch nach der neueren Rspr. die Voraussetzungen für den Ansatz der Kostenmiete nicht in Frage (BMF v. 20. 2. 95, BStBl. I S. 150; BRANDENBERG, NWB F. 3 S. 9383).

#### **Einzelheiten und Stellungnahme zu den vom BFH im Urteil v. 28. 10. 93 aaO geforderten Voraussetzungen**

► *Schwimmhalle*: Die Rohmiete ist auch dann stets nach der Kostenmiete zu schätzen, wenn eine Unterflurschwimmhalle oder angebaute oder freistehende Schwimmhalle funktionsfähig ist und von Mietern mitbenutzt wird. Die Nutzung des Schwimmbads aus Krankheitsgründen ist ohne Belang; „auf persönliche Verhältnisse kommt es nicht an“ (BFH v. 30. 11. 93 IX R 99/91, BFH/NV 1994 S. 776).

► *Wohnfläche größer als 250 qm*: Die Kostenmiete ist stets maßgebend, wenn die Wohnfläche 250 qm übersteigt. Bei der Berechnung der Wohnfläche sind betrieblich oder beruflich genutzte Räume (Arbeitszimmer) nicht einzubeziehen. Etwas anderes gilt für die Wohnungen in ehemals landwirtschaftlichen Zwecken dienenden Wohngrundstücken, deren besondere bauliche Verhältnisse durch die frühere Nutzung bedingt sind. Mit Recht weist DRENSECK, FR 1994 S. 476, darauf hin, daß in Grenzfällen (zB Stpf. mit fünf oder mehr Kindern) die Grenze von 250 qm überschritten werden kann, ohne daß dies zum Ansatz der Kostenmiete führt, weil man in einem solchen Fall nicht von einer offensichtlich aufwendigen Gestaltung sprechen kann (vgl. auch SAUREN, DStR 1994 S. 1645).

► *Nutzung beider Wohnungen im Zweifamilienhaus*: Nutzt der Eigentümer beide Wohnungen seines Zweifamilienhauses selbst, so ist der Nutzungswert nicht schon dann anhand der Kostenmiete zu ermitteln, wenn die privat genutzte Wohnfläche insgesamt mehr als 250 qm beträgt, sondern nur, wenn die Fläche mindestens einer von beiden Wohnungen größer als 250 qm ist (BFH v. 21. 2. 95 IX R 41/94, BStBl. II S. 381 mit Anm. OBERMEIER, KFR F. 3 EStG § 21, 4/95).

► *Andere besonders gewichtige Ausgestaltungs- oder Ausstattungsmerkmale*: Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie eine Bewertung des Hauses im Sachwertverfahren allein reichen nicht aus, um den Ansatz der Kostenmiete zu begründen. Dafür ist vielmehr Voraussetzung, daß aufgrund besonders gewichti-

ger Gestaltungs- und Ausstattungsmerkmale – auch ohne Einholung eines Sachverständigengutachtens – offensichtlich ist, daß die erzielbare Miete nicht dem Gebrauchswert des Objekts entspricht; auf die persönlichen Verhältnisse kommt es nicht an (BFH v. 30. 11. 93 IX R 99/91, BFH/NV 1994 S. 776). Aus der vom BFH gewählten Formulierung, daß aufgrund der aufwendigen Ausgestaltung oder Ausstattung „offensichtlich“ die erzielbare Miete nicht dem Gebrauchswert des Hauses entspricht, muß entnommen werden, daß in diesem Fall die Kostenmiete nur in besonders gelagerten seltenen Ausnahmefällen in Frage kommt (SAUREN, DStR 1994 S. 1645; KK, KÖDSI 1994 S. 9823; ähnlich DRENSECK, FR 1994 S. 476: „Einer kleinlichen Beurteilung hat der BFH eine Absage erteilt“). Der BFH hat zB mit Ur. vom 22. 10. 93 IX R 32/91 (BFH/NV 1994 S. 697) entschieden, daß eine besonders gewichtige Ausgestaltung oder Ausstattung in einem Fall nicht vorlag, in dem auf einem 1278 qm großen Grundstück im Jahr 1977 ein Zweifamilienhaus mit Herstellungskosten von 847 509 DM errichtet und die 216 qm umfassende Hauptwohnung mit Isolierverglasung, Naturstein-treppe, einigen Edelhölzern und offenem Kamin ausgestattet wurde.

*Einzelne Merkmale für eine besonders aufwendige Ausgestaltung oder Ausstattung sind beispielsweise:*

- Grundstücksgröße von mehr als 1 600 qm in bevorzugten Wohngebieten (dies ist allerdings dann kein Indiz für eine aufwendige Gestaltung, wenn wesentlich bessere Wohnlagen vorhanden sind, FG Münster v. 8. 6. 94, EFG S. 1047, rkr.),
- besonders aufwendige architektonische Gestaltung (hierzu BFH v. 30. 7. 91 IX R 170/88, BFH/NV S. 816),
- Verwendung von besonders wertvollen Bau- und Ausstattungsmaterialien in erheblichem Umfang,
- besonders aufwendige Gestaltung der Außenanlage, insbesondere des Gartens und etwaiger Nebengebäude.

Diese Merkmale begründen *für sich allein* die Schätzung des Mietwerts mit der Kostenmiete nicht; es bedarf vielmehr einer Gesamtwürdigung aller Umstände, die für eine besonders aufwendige Ausgestaltung oder Ausstattung sprechen. Ist die Ausgestaltung oder Ausstattung des Hauses als besonders aufwendig anzusehen, kommt es nach Auffassung des BFH nicht mehr darauf an, ob sich eine für vergleichbare Objekte am Wohnungsmarkt erzielbare Mieté feststellen läßt.

► *Stellungnahme:* Gegen das BFH-Urt. bestehen Bedenken. Die Tatsache, daß zu einer Wohnung ein Schwimmbad gehört oder die Wohnfläche der Wohnung mehr als 250 qm aufweist, ist für sich allein nicht geeignet, die Ermittlung des Mietwerts nach der Kostenmiete zu begründen (ebenso noch BFH v. 22. 3. 90 IV R 353/84, BFH/NV 1991 S. 512; die Aussage im Ur. v. 22. 10. 93 IX R 35/92 aaO, daß beide Urteile nicht voneinander abweichen, ist unverständlich). Es gibt relativ preiswerte und unterschiedlich große Schwimmbäder; die Größe einer Wohnung ist – wie schon erwähnt – häufig durch die Größe der Familie oder andere besondere Umstände (zB Körperbehinderung von Familienmitgliedern) bedingt. Wenn im übrigen hohe Anschaffungs- oder Herstellungskosten in den Fällen besonders gewichtiger Ausgestaltungs- oder Ausstattungsmerkmale nicht ausreichen, den Ansatz der Kostenmiete zu begründen, muß dies auch für die Fälle gelten, in denen zur Wohnung eine Unterflurschwimmhalle gehört oder die Wohnfläche 250 qm überschreitet.

**Übergangsregelung:** Der BMF hat sich mit Schreiben v. 20. 2. 95 (BStBl. I S. 150) der Auffassung der neueren Rspr. angeschlossen, gleichzeitig aber eine Übergangsregelung getroffen: Soweit die Anwendung der Grundsätze der neue-

ren Rspr. und des BMF-Schreibens zu einer Verschärfung der Besteuerung gegenüber der bisher geltenden Verwaltungspraxis führt, sind diese Grundsätze erst ab VZ 1995 anzuwenden.

### c) Kostenmiete in Sonderfällen

236

Die dargelegten Grundsätze zum Ansatz der Kostenmiete betreffen idR besonders aufwendig erbaute Zweifamilienhäuser im Inland. Inwieweit die neuere Rspr. auch auf andere Arten von Gebäuden anzuwenden ist, ist nicht restlos geklärt.

**Mehrfamilienhaus:** Nach BMF v. 20. 2. 95 (BStBl. I S. 150) sind die sich aus der neueren Rspr. ergebenden Regeln über den Ansatz der Kostenmiete (s. Anm. 235) auch anzuwenden, wenn sich die vom Stpfl. selbst benutzte Wohnung in einem Mehrfamilienhaus (Haus für drei oder mehr Familien) befindet (s. auch BRANDENBERG, NWB F. 3 S. 9383). Aus dem BFH-Urt. v. 21. 2. 95 IX R 41/94 (BStBl. II 1995 S. 381) ist zu entnehmen, daß nach Auffassung des BFH die Ermittlung des Nutzungswerts nach der Kostenmiete dann in Frage kommt, wenn die vom Stpfl. selbst benutzte Wohnung größer als 250 qm ist. UE läßt sich bei einem Haus, das Wohnungen für drei oder mehr Familien enthält, die Ermittlung des Nutzungswerts nach der Kostenmiete grds. nicht mehr rechtfertigen, weil der Mietwert der eigenen Wohnung in solchen Fällen durch die Anzahl der Mieter gegenüber Ein- oder Zweifamilienhäusern erheblich gemindert ist. Dies gilt erst recht, wenn die Mitbenutzung einer Schwimmhalle anderen Mietern gestattet ist. Kritisch zur Anwendung der Grundsätze zur Ermittlung des Nutzungswerts nach der Kostenmiete NEUMANN, DStR 1991 S. 603; APITZ, FR 1992 S. 6.

**Wohnung in einem Baudenkmal:** Im Urteil v. 22. 10. 93 IX R 111/91 (FR S. 510; s. hierzu Anm. in HFR 1994 S. 594) hat der BFH für die Wohnung in einem unter Denkmalschutz stehenden Gebäude den Rohmietwert nach der Kostenmiete bestimmt und dies damit begründet, daß die Wohnung aufwendig gestaltet und ausgestattet sei (vgl. auch BMF v. 20. 2. 95 aaO; kritisch SAUREN, DStR 1994 S. 1645).

**Wohnung im Ausland:** Ist der Nutzungswert einer im Ausland gelegenen Wohnung im Inland zu versteuern (s. Anm. 14 und 231 „Wohnungen im Ausland“), ist der Rohmietwert grds. mit der Marktmiete zu schätzen (BFH v. 24. 9. 85 IX R 143/83, BStBl. II 1986 S. 287; v. 19. 9. 90 IX R 72/85, BFH/NV 1991 S. 369). Von der Kostenmiete ist uE nur auszugehen, wenn die vorgenannten Voraussetzungen der neueren Rspr. vorliegen. Die ursprüngliche Verwaltungsanweisung, wonach der Nutzungswert idR eine angemessene Verzinsung (mindestens 3 vH) des aufgewendeten Kapitals nicht unterschreiten darf, ist mit dem Gesetz nicht vereinbar (BFH v. 24. 9. 85 aaO; v. 19. 9. 90 aaO).

### d) Berechnung der Kostenmiete

237

Nach Auffassung der FinVerw. stehen dem Stpfl. zur Berechnung der Kostenmiete zwei Methoden zur Wahl: Die Schätzung mit 6 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder die Schätzung nach der II. Berechnungsverordnung.

**Schätzung mit 6 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** Nach BMF v. 2. 10. 86 (BStBl. I S. 486) und v. 20. 2. 95 (BStBl. I S. 150) kann die Kostenmiete durch Ansatz von 6 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes einschließlich der Anschaffungskosten für den Grund und Boden berechnet werden. Die OFD Münster v. 8. 7. 87 (FR S. 395) läßt diese Schät-

zungsmethode auch schon für die VZ vor 1987 zu (ebenso OFD Köln und Düsseldorf, s. RÖHRIG, FR 1987 S. 492, 495).

**Schätzung nach der II. BerechnungsVO:** Statt der Schätzung mit 6 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann der Stpfl. die Kostenmiete auch nach der II. BerechnungsVO (BVO) ermitteln (BMF v. 2. 10. 86 aaO und vom 20. 2. 95 aaO; s. auch BFH v. 10. 8. 72 VIII R 82/71, BStBl. II S. 883; v. 10. 8. 72 VIII R 80/69, BStBl. II 1973 S. 10; v. 21. 1. 86 IX R 7/79, BStBl. II S. 394; v. 22. 10. 93 IX R 33/91, HFR 1994 S. 594). Es ist von den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten auszugehen; davon auszuscheiden sind jedoch die Aufwendungen, die nicht für Wohnzwecke gemacht worden sind, zB Einrichtungen zur Unterbringung einer Gemäldesammlung (Bauweise, Beleuchtungsanlage, Klimaanlage usw.) oder Einrichtung einer privaten Sternwarte (vgl. RFH v. 8. 2. 28, RFHE 23 S. 35: Liebhaberei; v. 24. 10. 34, StuW 1935 Nr. 83; v. 17. 12. 41, RStBl. 1942 S. 363). Soweit die Aufwendungen für das Gebäude „auch über das Wohnbedürfnis der in Betracht kommenden Kreise hinausgehen, nämlich ganz oder teilweise ausschließlich persönlichem Geschmack oder Repräsentationswünschen und dergl. entsprechen, ist nicht der gesamte Aufwand der Berechnung des Nutzungswerts zugrunde zu legen, andererseits aber auch ein entsprechender Teil des Gesamtaufwands als nicht Einnahmезwecken (zB Liebhaberei) dienend von den Werbungskosten zu kürzen“ (BFH v. 10. 8. 72 VIII R 80/69 aaO). „Zur Verzinsung des Eigenkapitals treten Abschreibungen sowie Verwaltungs-, Betriebs- und Instandhaltungskosten. Der Nettonutzungswert ergibt sich nach Abzug der im VZ angefallenen Werbungskosten“ (BFH v. 10. 8. 72 VIII R 82/71 aaO). Als Verzinsung des Eigenkapitals hält der BFH im allgemeinen einen Durchschnittswert von 4 vH für angemessen, ohne jedoch damit ein für allemal einen höheren vH-Satz ausschließen zu wollen (BFH v. 10. 8. 72 VIII R 82/71 aaO; v. 10. 8. 72 VIII R 80/69 aaO; zur Eigenkapitalverzinsung s. auch FG Düss. v. 7. 2. 95, EFG S. 670, rkr.). Bei stbegünstigten Wohnungen iSd. Wohnungsbaugesetze kann der Mietwert der eigenen Wohnung mit der nach dem WoBauG erzwingbaren Miete angesetzt werden (BFH v. 3. 5. 63 VI 21/63 U, BStBl. II S. 334; v. 10. 4. 70 VI R 250/68, BStBl. II S. 680; Hess. FG v. 24. 8. 71, EFG 1972 S. 76, rkr.).

**Berechnungsbeispiel:** Die gesamte Grundstücksfläche beträgt 4 250 qm, die bebaute Fläche 200 qm, die Wohnfläche 150 qm. Wert des Grund und Bodens: 600 000 DM; Wert des Gebäudes 400 000 DM. Weitere Werte s.u.

Berechnung des Mietwerts nach der Kostenmiete entsprechend der II. BerechnungsVO:

<i>▷ Errechnung der Kostenmiete:</i>		DM	DM
1. Kapitalkosten (§ 19 BVO)			
a) Fremdkapital 200 000 DM (tatsächlich gezahlte Zinsen)		14 000	
b) Eigenkapital 800 000 DM (zu 4 vH)		<u>32 000</u>	
			46 000
2. Bewirtschaftungskosten (§ 24 BVO)			
a) Abschreibung (§ 25 Abs. 2 BVO):			
1 vH der Baukosten (400 000 DM)		4 000	
b) Verwaltungskosten (§ 26 Abs. 2 BVO):			
Zahl der Wohnungen × 240 DM		240	
c) Betriebskosten		1 800	
d) Instandhaltungskosten (§ 28 Abs. 2 BVO):			
Wohnfläche 150 qm × 8,- DM		<u>1 200</u>	
			+ 7 240
Kostenmiete			<u><u>53 240</u></u>



▷ *Ermittlung der Einkünfte aus VuV:*

	DM	DM
Kostenmiete		53 420
abzüglich Werbungskosten		
a) Schuldzinsen	14 000	
b) AfA § 7 Abs. 5 EStG 5 vH aus 400 000 DM	20 000	
c) Verwaltungs-, Betriebs- und Instandhaltungskosten in tatsächlicher Höhe	<u>4 000</u>	<u>./.</u> 38 000
Einkünfte gem. § 21 Abs. 2 erste Alt.		<u>15 240</u>

S. auch die Berechnungsbeispiele in den Vfg. der OFD Münster v. 8. 7. 87 aaO und der OFD Nürnberg v. 29. 9. 87 (DStR S. 771); in diesen werden zusätzlich besondere Abschreibungen für Anlagen und Einrichtungen gem. § 25 Abs. 3 BVO (zB Einbaumöbel, Sammelheizung), Verwaltungskosten und Instandhaltungskosten für Garagen sowie ein Mietausfallwagnis gemäß § 29 BVO (in Höhe von höchstens 2 vH der Mieteinnahmen) berücksichtigt.

#### 4. Ermittlung des Nutzungswerts durch Abzug der Werbungskosten 238

Zur Ermittlung des Nutzungswerts sind die Werbungskosten (§ 9) von der Rohmiete (dem Mietwert) abzusetzen. Als Werbungskosten sind grds. alle Ausgaben zu erfassen, die auch bei einer Vermietung an einen Dritten abzugsfähig wären. Auf die Besonderheiten des Werbungskostenabzugs, die sich durch den Ansatz der Rohmiete ergeben, wird auf Anm. 233 („Nebenkosten“) verwiesen. Nach BMF v. 20. 2. 95 (BStBl. I S. 150) sind bei Ansatz der Kostenmiete mit 6 vH (s. Anm. 237) die auf ein Schwimmbad entfallenden Aufwendungen nicht als Werbungskosten abzuziehen.

**Werbungskostenüberschüsse:** Ist der Mietwert entsprechend den vorstehend dargestellten Grundsätzen mit der Kostenmiete zu schätzen und ergibt sich durch Abzug der Werbungskosten ein Werbungskostenüberschuß, ist dieser gemäß Abs. 2 Satz 1 erste Alt. als negativer Nutzungswert estl. zu erfassen; die Grundsätze der Liebhaberei finden keine Anwendung, es sei denn, es handelt sich um die Nutzung von Ferien- oder Zweitwohnungen (BFH v. 22. 10. 93 IX R 35/92, BStBl. II 1995 S. 98; DRENSECK, FR 1994 S. 476); s. auch Anm. 22. Der mit BFH vom 21. 6. 86 aaO zugelassene Werbungskostenabzug in uneingeschränkter Höhe (s. auch BMF v. 2. 10. 86, BStBl. I S. 486) ist durch das Ur. v. 22. 10. 93 aaO – uE zu Recht – nicht in Frage gestellt worden.

Zur Berechnung der Kostenmiete s. Anm. 236.

Einstweilen frei.

239–241

### D. Nutzungswert einer dem Stpfl. ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung (Abs. 2 Satz 1 zweite Alternative)

#### I. Rechtsentwicklung und Geltungsdauer

242

Zur Rechtsentwicklung durch die Rspr. des BFH s. Anm. 218. Mit dem grundlegenden Ur. v. 29. 11. 83 VIII R 215/79 (BStBl. II 1984 S. 366) hat der BFH entschieden, daß die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1

zweite Alt. nur vorliegen, wenn der Dritte die Wohnung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition nutzt.

Die Vorschrift des Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. über die Besteuerung des Nutzungswerts der einem Dritten unentgeltlich oder verbilligt überlassenen Wohnung ist nach § 52 Abs. 21 Satz 1 letztmals für den VZ 1986 anzuwenden. Der Dritte hat also den Nutzungswert der ihm unentgeltlich oder verbilligt überlassenen Wohnung nach Abs. 2 Satz 2 zweite Alt. ab VZ 1987 nicht mehr zu versteuern, auch nicht aufgrund einer Übergangsregelung (vgl. BMF v. 12. 11. 86, BStBl. I S. 528 Tz. A II 3 b). Die folgenden Ausführungen haben damit nur Bedeutung für Besteuerungsfälle bis einschließlich VZ 1986.

## II. Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1 zweite Alternative

### 243 1. Voraussetzungen

Nach Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. hat ein Stpfl., dem eine Wohnung ganz oder teilweise unentgeltlich überlassen wird, den Nutzungswert zu versteuern. Unter Überlassung ist eine zeitlich begrenzte Überlassung zur Nutzung zu verstehen, also nicht die Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums; die Überlassung muß auf einer gesicherten Rechtsposition beruhen. Zum Merkmal „Wohnung“ s. Anm. 223 und zum Merkmal „gesicherte Rechtsposition“ s. Anm. 228. Eine Abgeschlossenheit der Wohnung ist nicht erforderlich (BFH v. 23. 8. 93 IX R 151/89, BFH/NV 1994 S. 537). Räumt der Eigentümer einem Dritten ein Recht zur Mitbenutzung einzelner Räume ein, reicht dies für eine Zurechnung des Nutzungswerts nach Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. beim Dritten nicht aus (BFH v. 24. 4. 91 XI R 9/84, BStBl. II S. 794); s. Anm. 223. Im Falle der Bestellung eines Vorbehaltsnießbrauchs oder eines anderen dinglichen Vorbehaltsrechts und der (Rück-)Überlassung der Wohnung an den neuen Eigentümer erfüllt dieser den Tatbestand des Abs. 2 Satz 1 zweite Alt., weil er die Wohnung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition nutzt (s. Anm. 226 und 228). Die Voraussetzungen dieser Vorschrift liegen aber nur vor, wenn der Berechtigte die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt; vermietet er sie, erzielt er Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 1.

**Unentgeltliche Überlassung:** Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. setzt eine unentgeltliche Wohnungsüberlassung voraus; bei Zahlung eines Entgelts ist Abs. 1 Nr. 1 anzuwenden. Eine Unentgeltlichkeit ist nicht anzunehmen, wenn eine KapGes. ihren Gesellschaftern Ferienwohnungen zur zeitlich vorübergehenden Nutzung nach Maßgabe eines Wohnungsberechtigungs Punktesystems überläßt, so daß die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. nicht erfüllt sind (BFH v. 16. 12. 92 I R 32/92, BStBl. II 1993 S. 399; v. 26. 8. 93 I R 44/92, BFH/NV 1994 S. 318); BFH v. 16. 12. 92 aaO nimmt an, daß der Gesellschafter mit der Nutzungsüberlassung Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 erzielt (aA SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 1988 S. 134).

**Teilweise unentgeltliche Überlassung** iSd. Abs. 2 Satz 2 zweite Alt. liegt nur vor, wenn die vereinbarte und gezahlte Miete erheblich niedriger als die ortsübliche Marktmiete ist; dies ist nach BFH v. 15. 12. 92 IX R 13/90 (BStBl. II 1993 S. 490), IX R 131/90 (BStBl. II 1993 S. 492), IX R 1/92 (BFH/NV 1993 S. 523) und v. 23. 3. 93 IX R 130/92 (BStBl. II S. 606) anzunehmen, wenn die ortsübliche Marktmiete um mehr als  $\frac{1}{3}$  unterschritten wird, und zwar unabhängig davon, ob die Wohnung einem nahen Angehörigen oder Fremden überlassen wird (Anm. in

HFR 1993 S. 515). Die Regelung des Abs. 2 Satz 2 ist nicht rückwirkend auf die Fälle der VZ vor 1987 anzuwenden (BFH v. 15. 12. 92 IX R 13/90 und IX R 1/92 aaO). Demnach ist eine vollentgeltliche Wohnungsüberlassung gegeben, wenn die Vertragsmiete lediglich bis zu  $\frac{1}{3}$  unter der ortsüblichen Marktmiete liegt. UE hätte es nahegelegen, von einer teilweise unentgeltlichen Überlassung nur dann auszugehen, wenn die vereinbarte und gezahlte Miete weniger als 50 vH der ortsüblichen Marktmiete beträgt; s. auch § 21 a Anm. 79. Unter „ortsüblicher Marktmiete“ in dem hier behandelten Sinne ist die Marktmiete iSd. Erl. in Anm. 232 f. zu verstehen.

**Bedeutung des § 12 Nr. 2:** Für die Frage, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. vorliegen, hat § 12 Nr. 2 keine Bedeutung (s. Anm. 218).

## 2. Rechtsfolgen

244

Sind die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. erfüllt (s. Anm. 243), hat der Nutzende den vollen Nutzungswert zu versteuern, wenn er kein Entgelt zahlt. Ist die vereinbarte und gezahlte Miete geringer als die ortsübliche Marktmiete, so gilt folgendes:

► *Unterschreitung der ortsüblichen Marktmiete um mehr als  $\frac{1}{3}$ :*

- Der Überlassende hat die ihm zugeflossene Miete nach Abs. 1 Nr. 1 zu versteuern; Werbungskosten kann er nur in dem Verhältnis absetzen, in dem die vereinbarte und gezahlte Miete zur Marktmiete steht (BFH v. 15. 12. 92 IX R 13/90, BStBl. II 1993 S. 490; v. 15. 12. 92 IX R 1/92, BFH/NV 1993 S. 523; vgl. auch BFH v. 4. 6. 86 IX R 50/85, BStBl. II S. 839).
- Der Nutzende versteuert den Nutzungswert nach Abs. 2 Satz 1 zweite Alt.; als gedachte Mieteinnahme setzt er den Unterschiedsbetrag zwischen Marktmiete und vereinbarter und gezahlter Miete an. Soweit durch die Nutzung Werbungskosten veranlaßt sind, kann sie der Nutzende absetzen (s. Anm. 245).

► *Unterschreitung der ortsüblichen Marktmiete um nicht mehr als  $\frac{1}{3}$ :*

- Der Überlassende versteuert die an ihn gezahlte Miete nach Abs. 1 Nr. 1. Die ihm entstandenen Werbungskosten kann er in voller Höhe ohne Kürzung abziehen (BFH v. 15. 12. 92 IX R 13/90 und IX R 1/92 aaO; Anm. in HFR 1987 S. 18).
- Der Nutzende hat einen Nutzungswert nach Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. nicht zu versteuern.

## 3. Ermittlung der Einkünfte

245

Der Mietwert ist mit der Marktmiete entsprechend den für die Besteuerung des Nutzungswerts nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. geltenden Grundsätzen zu ermitteln (s. Anm. 232 f.). Eine Kostenmiete kann nicht angesetzt werden, und zwar auch dann nicht, wenn der Stpfl. vor der Nutzungsüberlassung als Eigentümer die Herstellungskosten getragen hatte.

Der Nutzende kann vom Mietwert als Werbungskosten die Aufwendungen, die durch die Nutzung veranlaßt sind, abziehen (BFH v. 23. 10. 84 IX R 48/80, BStBl. II 1985 S. 453; v. 15. 12. 92 IX R 13/90, BStBl. II 1993 S. 490). Zum Werbungskosten-Abzug in den Fällen des Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. s. Anm. 244.

Einstweilen frei.

246–247

## E. Nutzungsentgelt von weniger als 50 vH der ortsüblichen Marktmiete (Abs. 2 Satz 2)

248

### I. Grundsatz

Der durch das WohneigFG v. 15. 5. 86 eingefügte Abs. 2 Satz 2 ist ab VZ 1987 anzuwenden. Nach dieser Vorschrift ist die Überlassung der Nutzung einer Wohnung zu Wohnzwecken in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufzuteilen, wenn das Entgelt für die Überlassung weniger als 50 vH der ortsüblichen Marktmiete beträgt. Zur Bedeutung der Vorschrift s. Anm. 211.

#### Voraussetzungen:

- ▶ *Überlassung* iSd. Abs. 2 Satz 2 ist die zeitlich begrenzte Zurverfügungstellung einer Wohnung, nicht die endgültige Überlassung zu Eigentum; s. Anm. 57 ff.
- ▶ „*Wohnung zu Wohnzwecken*“: s. Anm. 223.
- ▶ *Entgelt*: Hierzu gehören Mietzahlungen sowie etwaige sonstige Leistungen des Nutzenden, insbesondere auch Umlagen (R 162 Abs. 5 Satz 2 EStR 1994). Zahlt der Nutzende das Entgelt vertragswidrig nicht, ist nicht auf die gezahlte, sondern die vereinbarte Miete abzustellen. Erachten die Vertragsparteien die vereinbarte Miete als zu gering und erhöhen sie die Miete deshalb rückwirkend, ist uE die Mieterhöhung auch für die rückwirkende Zeit maßgebend. Soweit Mietzahlungen bei Überlassung einer möblierten Wohnung auf das Mobiliar entfallen, sind sie bei der Ermittlung der Grenze von 50 vH nicht zu berücksichtigen (vgl. LEU, DStZ 1988 S. 306); dies gilt uE auch, wenn nach dem Vertrag eine Miete für die Überlassung des Mobiliars nicht ausdrücklich vereinbart wurde.
- ▶ *Entgelt geringer als 50 vH der ortsüblichen Marktmiete*: Unter ortsüblicher Marktmiete iSd ist die am Markt erzielbare Miete einschließlich der umlagefähigen Kosten (R 162 Abs. 5 Satz 2 EStR 1993) zu verstehen; s. hierzu Anm. 232 f. Kann die Marktmiete nicht anhand von konkreten Tatsachen festgestellt werden, ist sie zu schätzen; auf die Kostenmiete darf nach dem Gesetzeswortlaut nicht zurückgegriffen werden. Entgegen dem uE zwingenden Wortlaut des Gesetzes ist SCHMIDT/DRENECK XIV. § 21 Rz. 62, der Meinung, daß das Merkmal „Teilentgeltlichkeit“ die verbilligte Wohnungsüberlassung aus privaten Gründen erfordert, so daß eine vollentgeltliche Vermietung bei Unterschreiten der Grenze von 50 vH nicht von vornherein verneint werden könne, wenn sich zB der Vermieter ruhige Mieter wünsche, die nicht ständig wechseln.

#### Rechtsfolgen:

- ▶ *Entgelt geringer als 50 vH der ortsüblichen Marktmiete*: Sind die erwähnten Voraussetzungen erfüllt, ist für die Frage, ob und inwieweit Einkünfte als VuV vorliegen, die Nutzungsüberlassung aufzuteilen, und zwar in eine
  - entgeltliche Nutzungsüberlassung und
  - unentgeltliche Nutzungsüberlassung.

**Beispiel:** Die vereinbarte Monatsmiete beträgt 400 DM und die ortsübliche Marktmiete monatlich 1000 DM.

Für die Besteuerung der Einkünfte aus VuV ist die Nutzungsüberlassung aufzuteilen; bezüglich der Mietzahlung in Höhe von 400 DM ist eine entgeltliche Nutzungsüberlassung und in Höhe des Mietverzichts (600 DM) eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung anzunehmen.

Dies bedeutet für die Ermittlung der Einkünfte: Der Überlassende versteuert die ihm zugeflossene Miete nach Abs. 1 Nr. 1; die Werbungskosten kann er nur in Höhe von 40

vH absetzen. Der Dritte nutzt die Wohnung in Höhe von 60 vH unentgeltlich; eine Versteuerung kommt aber ab VZ 1987 nicht mehr in Frage, weil Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. letztmals für den VZ 1986 anzuwenden ist, womit auch ein Werbungskosten-Abzug entfällt.

► *Entgelt nicht geringer als 50 vH der ortsüblichen Marktmiete*: Die Nutzungsüberlassung ist nicht aufzuteilen. Es liegt in *vollem* Umfange eine entgeltliche Nutzungsüberlassung und nicht eine zum Teil unentgeltliche Nutzungsüberlassung vor. Der Überlassende versteuert die ihm zufließenden Mieten nach Abs. 1 Nr. 1 und kann alle Werbungskosten *ungekürzt* absetzen (BFH v. 15. 12. 92 IX R 13/90, BStBl. II 1993 S. 490).

**Verfassungsmäßigkeit**: Abs. 2 Satz 2 ist uE nicht verfassungswidrig. Durch diese Vorschrift wird der Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 GG nicht verletzt (aA PAUS, DStZ 1987 S. 88).

Einstweilen frei.

249

## II. Einzelfragen

250

**Angehörige**: Die Regelung des Abs. 2 Satz 2 gilt grds. auch bei verbilligter Wohnungsüberlassung an nahe Angehörige (FinMin. Thüringen v. 2. 6. 92, StEK § 21 Nr. 241, im Einvernehmen mit dem BMF und den obersten FinBeh. der Länder; ebenso STEPHAN, DB 1986 S. 1141, 1149; APITZ, FR 1992 S. 242). Vermietet zB ein Stpfl. eine Wohnung, für die er eine Marktmiete von 10 DM pro qm fordern könnte, an seine Mutter für 5 DM pro qm, so liegt eine vollentgeltliche Vermietung mit der Folge vor, daß der Stpfl. die Einkünfte aus VuV nach Abs. 1 Nr. 1 in der Weise ermittelt, daß er die ihm zugeflossene Miete als Einnahme ansetzt und die Werbungskosten ungekürzt abzieht. Mit Urt. v. 23. 6. 92 (EFG S. 741, rkr.) hat das FG Rhld.-Pf. allerdings entschieden, daß ein Mietvertrag zwischen nahen Angehörigen stl. nicht anerkannt werden könne, „wenn die knapp ortsübliche Miete um die Hälfte gesenkt“ werde. Aus den (nicht veröffentlichten) Urteilsgründen geht aber hervor, daß das FG seine Entscheidung mit Besonderheiten des Sachverhalts (Mietsenkung für die Vergangenheit und Rückzahlung der zuviel gezahlten Miete; Zahlung der Miete an die Ehefrau des Vermieters, die die Tochter der Mieterin war) begründete.

**Einkünfteerzielungsabsicht**: Aufgrund der Regelung des Abs. 2 Satz 2 kann die Einkünfteerzielungsabsicht des Vermieters nicht mit der Begründung verneint werden, die Miete betrage nur 50 vH der ortsüblichen Marktmiete (FinMin. Thüringen v. 2. 6. 92 aaO; ebenso EGGESIECKER, FR 1986 S. 605, 616; APITZ aaO); dies gilt auch bei Vermietung an nahe Angehörige. Will die FinVerw. die Einkünfteerzielungsabsicht verneinen, muß sie aufgrund konkreter Anhaltspunkte eine schlüssige Prognose erstellen, nach der die Erzielung eines Totalüberschusses nicht möglich erscheint, s. Anm. 23.

**Gestaltungsmißbrauch nach § 42 AO**: Vermietet ein Stpfl. eine Wohnung für eine Miete, die 50 vH der ortsüblichen Marktmiete beträgt, an einen nahen Angehörigen, so liegt darin noch kein Gestaltungsmißbrauch nach § 42 AO. Wenn aber in einem solchen Fall zB der Angehörige die Wohnung an einen Dritten gegen Zahlung der Marktmiete weitervermietet, ist in der Zwischenvermietung idR ein Gestaltungsmißbrauch gemäß § 42 AO zu sehen (FinMin. Thüringen v. 2. 6. 92 aaO) mit der Folge, daß für die Vermietung an den Angehörigen estl. von der Zahlung einer Marktmiete an den Stpfl. auszugehen ist. Die bewußte

Herabsetzung der vereinbarten Miete auf 50 vH der ortsüblichen Miete kann uE für sich allein einen Gestaltungsmissbrauch noch nicht begründen (aA offenbar HORLEMANN, BB 1987 S. 1644).

251–254 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 3: Subsidiarität der Besteuerung nach Abs. 1 und 2

255

### A. Allgemeine Erläuterungen

**Bedeutung:** Die verschiedenen Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 machen Regelungen erforderlich, die bestimmen, welche Einkunftsart bei Konkurrenz zwischen zwei oder mehreren Einkunftsarten Vorrang vor der anderen Einkunftsart hat. Diesem Zweck dient Abs. 3. Nach dieser Vorschrift sind Einkünfte der in den Abs. 1 und 2 bezeichneten Art Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören. Dies bedeutet grds., daß die anderen Einkünfte, wenn die Voraussetzungen für ihre Anwendung vorliegen, den Einkünften aus VuV gem. Abs. 1 und 2 vorgehen. Dies gilt aber nicht uneingeschränkt.

**Verhältnis zu § 20 Abs. 3:** § 20 Abs. 3 bestimmt, daß Einkünfte der in § 20 Abs. 1 und 3 bezeichneten Art den Einkünften aus VuV nach Abs. 1 und 2 zuzurechnen sind, falls sie zu diesen Einkünften gehören; s. hierzu näher Anm. 20.

#### **Verhältnis zu § 22 Nr. 1 und 3:**

► *Verhältnis des Abs. 1 zu § 22 Nr. 1:* Im Falle der VuV gem. Abs. 1 wird das Entgelt idR in wiederkehrender Form gezahlt. Dennoch liegen in diesem Fall uE begrifflich keine wiederkehrenden Bezüge iSd. § 22 Nr. 1 vor, weil ihnen eine laufend zu erbringende Gegenleistung gegenübersteht; damit stellt sich die Frage der Konkurrenz zwischen Abs. 1 und § 22 Nr. 1 nicht; s. hierzu näher § 22 Anm. 68 „Überlassung von Gegenständen zur Nutzung“ und 200 „Mietzahlungen“.

► *Verhältnis des Abs. 2 zu § 22 Nr. 3:* Nach § 22 Nr. 3 sind Einkünfte aus Leistungen zu versteuern, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6) noch zu den Einkünften iSd. § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 gehören. Einkünfte aus Leistungen idS sind auch Vermietungen. Soweit es sich um Vermietungen von Gegenständen iSd. Abs. 1 Nr. 1 bis 3 handelt, hat die Besteuerung nach Abs. 1 Vorrang vor der Besteuerung nach § 22 Nr. 3. Sind bei einer Vermietung die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 bis 3 nicht erfüllt, kommt § 22 Nr. 3 zur Anwendung, s. § 22 Anm. 255.

► *Verhältnis des Abs. 2 zu § 22 Nr. 1:* Umstritten ist, ob in der unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung an einen Dritten zur Nutzung wiederkehrende Bezüge iSd. § 22 Nr. 1 zu sehen sind. Für die Zeit der Geltung des Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. (s. Anm. 242) kann die Beantwortung der Frage dahinstehen, weil die Besteuerung nach dieser Vorschrift einer etwaigen Besteuerung nach § 22 Nr. 1 vorgehen würde. Für die Zeit nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung ist wohl nach dem Willen des Gesetzgebers davon auszugehen, daß die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung an einen Dritten zur Nutzung nicht unter § 22

Nr. 1 fällt; s. hierzu Anm. 179 und § 22 Anm. 68 „Überlassung von Gegenständen zur Nutzung“.

Einstweilen frei.

256–257

## **B. Zurechnung der Einkünfte der in den Abs. 1 und 2 bezeichneten Art zu anderen Einkunftsarten, soweit sie zu diesen gehören**

### **I. Einkünfte der in Abs. 1 und 2 bezeichneten Art**

258

Mit Einkünften der in den Abs. 1 und 2 genannten Art sind alle Einkünfte gemeint, die die Voraussetzungen des Abs. 1 und 2 erfüllen und zwar ohne Rücksicht darauf, ob gleichzeitig alle Merkmale einer anderen Einkunftsart vorliegen. Es gehören also dazu die Einkünfte aus der VuV von unbeweglichem Vermögen (Abs. 1 Nr. 1) und von Sachinbegriffen (Abs. 1 Nr. 2) sowie aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten zur Nutzung (Abs. 1 Nr. 3) und ferner die Einkünfte aus Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (Abs. 1 Nr. 4) sowie der Nutzungswert einer Wohnung (Abs. 2 Satz 1).

Einstweilen frei.

259

### **II. Zugehörigkeit zu anderen Einkunftsarten**

#### **1. Grundsatz**

260

Unter anderen Einkunftsarten sind alle Einkünfte zu verstehen, die keine Einkünfte aus VuV sind, also die Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 und Nr. 7. Zum Vorrang der Einkünfte aus VuV nach Abs. 1 und 2 vor den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20) und vor den sonstigen Einkünften (§ 22) s. Anm. 255. Die Einkünfte der in den Abs. 1 und 2 bezeichneten Art gehören zu den anderen Einkunftsarten, wenn sie die besonderen Tatbestandsmerkmale einer dieser Einkunftsarten erfüllen.

Einstweilen frei.

261

#### **2. Zugehörigkeit zu land- und forstwirtschaftlichen Einkünften**

262

**Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter:** Werden einzelne Parzellen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs verpachtet, gehören die Pachtzinsen zu den Einkünften aus LuF, wenn die Verpachtung in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb steht; anderenfalls liegen Einkünfte aus VuV nach Abs. 1 Nr. 1 vor; s. zur Verpachtung (Vermietung) einzelner Wirtschaftsgüter im übrigen § 13 Anm. 31.

**Durch Vermietung einer Ferienwohnung,** die zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört, erzielt der Land- und Forstwirt Einkünfte aus LuF. Es können aber auch gewerbliche Einkünfte vorliegen; s. hierzu § 13 Anm. 30 und 200 „Feriengäste“.

**Substanzausbeuteverträge:** Zu den Einkünften aus VuV durch Abbau von Bodenschätzen s. Anm. 66. Wird der Grund und Boden, aus dem die Bodenschätze abgebaut werden, in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb genutzt, so gehören die Bodenschätze idR *nicht* zum Betriebsvermögen des land-

und forstwirtschaftlichen Betriebs mit der Folge, daß das Entgelt, das für die Erlaubnis des Abbaus von einem Dritten gezahlt wird, den Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 zuzurechnen ist (BFH v. 12. 12. 69 VI R 197/67, BStBl. II 1970 S. 210; v. 15. 3. 94 IX R 45/91, BStBl. II 1994 S. 840; ASCHFALK, FR 1971 S. 45); s. auch § 13 Anm. 23 und 32.

► *Nebenbetrieb*: Ein Land- und Forstwirt erzielt aber Einkünfte aus LuF, wenn er die Ausbeute selbst vornimmt und diese im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs (§ 13 Abs. 2 Nr. 1) erfolgt (BFH v. 12. 12. 69 aaO). Hierzu und zur Abgrenzung zum gewerblichen Substanzabbau s. auch § 13 Anm. 21, 23 und 131.

► *Entschädigung für Ertragsausfall/Oberflächenentschädigung*: Zahlt der Pächter, der zum Substanzabbau berechtigt ist, eine Entschädigung für den Ertragsausfall in der Landwirtschaft (Oberflächenentschädigung), so gehört diese zu den Einkünften aus LuF (BFH v. 15. 3. 94 IX R 45/91, BStBl. II 1994 S. 840; vgl. auch BFH v. 14. 10. 92 IV R 19/79, BStBl. II 1983 S. 203, 208). Dies gilt jedoch nur, wenn die Nutzfläche, für die die Entschädigung gezahlt wird, noch zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört (BFH v. 15. 3. 94 aaO). Bei Verpachtung zum Zweck der Gewinnung von Bodenerzeugnissen bleiben land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen grds. Betriebsvermögen, es sei denn, sie werden entnommen. In zwei älteren Urteilen hat allerdings der BFH (v. 21. 10. 60 VI 169/59 S, BStBl. III 1961 S. 45; v. 10. 7. 63 IV 365/59 U, BStBl. III 1964 S. 116) eine Oberflächenentschädigung, die ein Landwirt von einer Erdölgesellschaft erhielt, als Einkünfte aus VuV nach Abs. 1 Nr. 1 behandelt.

**Betriebsverpachtung**: Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im ganzen oder ein solcher Teilbetrieb verpachtet, so erzielt der Verpächter mit den Pachtzinsen weiterhin Betriebseinnahmen aus LuF; nur wenn er die Betriebsaufgabe erklärt, sind die Pachtzahlungen Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 und 2; s. hierzu näher § 13 Anm. 34.

► *Erwerb eines Betriebs, der vor dem Erwerb vom Veräußerer verpachtet war*:

▷ *Unentgeltlicher Erwerb*: Geht ein verpachteter Betrieb unter Fortbestehen des Pachtvertrags unentgeltlich im Wege der Erbfolge oder der Schenkung auf einen Dritten über, so tritt nach BFH v. 15. 10. 87 IV R 66/86 (BStBl. II 1988 S. 260) und v. 17. 10. 91 IV R 97/89 (BStBl. II 1992 S. 392, 394, zur Verpachtung eines Gewerbebetriebs) der Dritte hinsichtlich des Wahlrechts, die Betriebsaufgabe zu erklären, in die Rechtsstellung des bisherigen Verpächters ein (ebenso R 139 Abs. 5 Satz 5 EStR 1993; aA KANZLER, FR 1983 S. 285); der Dritte kann also nach dieser Auffassung das Wahlrecht – wenn der Rechtsvorgänger es noch nicht geltend gemacht hatte – jederzeit ausüben.

▷ *Entgeltlicher Erwerb*: Führt der Erwerber den Pachtvertrag fort, erzielt er Einkünfte aus VuV, und zwar auch dann, wenn der Veräußerer die Betriebsaufgabe nicht erklärt hatte, also zur Zeit seines Besitzes weiterhin Einkünfte aus LuF bezog. Die FinVerw. (BMF v. 23. 11. 90, BStBl. I S. 770) gewährte, weil sie noch in Abschn. 139 Abs. 5 Satz 18 EStR 1987 auf einem anderen Standpunkt stand, für Erwerbe bis 31. 12. 1989 Vertrauensschutz. Der Erwerber kann jederzeit durch Beendigung des Pachtvertrags und durch Selbstbewirtschaftung Einkünfte aus LuF erzielen (und zwar mit der Folge, daß ihm bei späterer Verpachtung das Wahlrecht zusteht). Der Betrieb wird sogar vom Zeitpunkt des Erwerbs an notwendiges Betriebsvermögen, wenn der erwerbende Landwirt zwar an der unmittelbaren Bewirtschaftung durch die Verpachtung gehindert ist, er aber den Grund und Boden in der erklärten Absicht erworben hat, die Bewirt-



schaftung alsbald zu übernehmen, und sich dieser Bewirtschaftungswille auch in einem überschaubaren Zeitraum verwirklichen läßt (BFH v. 12. 9. 91 IV R 14/89, BStBl. II 1992 S. 134).

- ▶ *Erwerb eines nicht verpachteten Betriebs, der im Anschluß an den Erwerb verpachtet wird:*
- ▷ *Unentgeltlicher Erwerb:* Nach allgemeiner Auffassung führt der unentgeltlich Erwerbende das seinem Rechtsvorgänger zustehende Wahlrecht, die Aufgabe des Betriebs zu erklären, fort (R 139 Abs. 5 Satz 3 EStR 1993).
- ▷ *Entgeltlicher Erwerb:* Der Erwerber tritt hinsichtlich des Wahlrechts nicht in die Rechtsstellung seines Vorgängers ein. Ein Wahlrecht steht ihm also nicht zu (BFH v. 20. 4. 89 IV R 95/87, BStBl. II S. 863); verpachtet der Erwerber den Betrieb *unmittelbar* nach Erwerb, so erzielt er auch ohne Erklärung der Aufgabe Einkünfte aus VuV (für Erwerber bis 31. 12. 1989 gewährt die FinVerw. – BMF v. 23. 11. 90, BStBl. I S. 770 – aufgrund der Regelung in Abschn. 139 Abs. 5 Satz 18 EStR 1987 Vertrauensschutz). Anders aber ist es, wenn der Erwerber den Betrieb zunächst selbst bewirtschaftet und ihn erst später verpachtet (BFH v. 20. 4. 89 aaO); in diesem Fall entsteht in der Person des Erwerbers mit der Selbstbewirtschaftung und späteren Verpachtung ein eigenständiges Wahlrecht.

**Nutzungswert der Wohnung des Landwirts:** Zu den Einkünften aus LuF gehört nach § 13 Abs. 2 Nr. 2 auch der Nutzungswert der Wohnung des Landwirts, wenn die Wohnung die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet. Diese Nutzungswertbesteuerung ist ab VZ 1987 gem. § 52 Abs. 15 Satz 1 weggefallen; § 52 Abs. 15 Sätze 2 bis 5 enthalten eine Übergangsregelung. Zur Nutzungswertbesteuerung s. § 13 Anm. 144 ff. und zur Übergangsregelung § 13 Erl. zu Abs. 2 Nr. 2 grün.

### 3. Zugehörigkeit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb

#### a) Vermietung oder Verpachtung einzelner Gegenstände

263

**Vermietung oder Verpachtung einzelner Gegenstände des Betriebsvermögens:** Gehören Gegenstände iSd. Abs. 1 Nr. 1 bis 3 (insbesondere Grundstücke, Sachinbegriffe, Rechte) zum Betriebsvermögen eines unabhängig von der Vermietung oder Verpachtung bestehenden Gewerbebetriebs und werden sie an einen anderen vermietet oder verpachtet, so bezieht der Verpächter gewerbliche Einkünfte; s. auch Anm. 113.

**Vermietung oder Verpachtung nicht zum Betriebsvermögen gehörender Gegenstände:** Gehören Gegenstände iSd. Abs. 1 Nr. 1 bis 3 nicht zum Betriebsvermögen eines unabhängig von der Vermietung oder Verpachtung bestehenden Gewerbebetriebs, so ist die VuV dieser Gegenstände idR Vermögensverwaltung; sie erfüllt damit nach stRspr. nicht die Voraussetzungen des Begriffs des Gewerbebetriebs (zB BFH v. 18. 9. 91 XI R 23/90, BStBl. II 1992 S. 135 mwN). Ist die Vermietung oder Verpachtung der Vermögensverwaltung zuzuordnen, erzielt der Stpfl. Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 3. Wird mit der Vermietung oder Verpachtung die Vermögensverwaltung aber überschritten, liegt darin ein eigenständiger Gewerbebetrieb; die daraus bezogenen Einkünfte sind solche aus Gewerbebetrieb.

- ▶ *Vermietung von Grundstücken:* Die Vermietung von Grundstücken bleibt auch dann bloße Vermögensverwaltung (mit der Folge, daß der Vermieter Einkünfte aus VuV erzielt), wenn der vermietete Grundbesitz sehr umfangreich ist und der Verkehr mit vielen Mietern eine erhebliche Verwaltungsarbeit erfordert (BFH v. 21. 8. 90 VIII R 271/84, BStBl. II 1991 S. 126, 128 mwN). Erst wenn besondere

Umstände hinzutreten, kann die Vermietung gewerblichen Charakter annehmen; derartige Umstände können darin bestehen, daß die Verwaltung des Grundbesitzes infolge des ständigen und schnellen Wechsels der Mieter eine Tätigkeit erfordert, die über das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß hinaus geht (BFH v. 21. 8. 90 aaO). Auch eine Vermietung zu gewerblichen Zwecken macht sie noch nicht zu einer gewerblichen Tätigkeit (R 137 Abs. 2 Satz 1 EStR 1993).

► *Einzelfälle zur Grundstücksvermietung, bei denen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen:*

- Vermietung von Tennisplätzen an Tennisspieler (BFH v. 25. 10. 86 VIII R 262/80, BStBl. II 1989 S. 291; anders FG Ba.-Württ. v. 17. 2. 87 EFG S. 412, rkr.);
- Vermietung von Ausstellungsräumen und Messeständen sowie ständig wechselnde kurzfristige Vermietung von Konzertsälen (R 137 Abs. 2 Satz 7 EStR 1993);
- Zusammenschluß von Kaufleuten zu einer Gesellschaft, die den Bau und die Vermietung eines Gebäudes zum Gegenstand hat, wenn die meisten Gesellschafter selbst Mieter in diesem Gebäude sind (BFH v. 25. 8. 66 IV 129/64, BStBl. III S. 625);
- Vermietung bewachter Parkplätze (vgl. BFH v. 22. 9. 76 I R 102/74, BStBl. II S. 793) und von Stellplätzen in Parkhäusern (vgl. BFH v. 23. 6. 88 IV R 139/86, BStBl. II S. 1001);
- Vermietung von Campingplätzen mit Nebenleistungen (BFH v. 6. 10. 82 I R 7/79, BStBl. II 1983 S. 80), auch bei Vermietung an Dauercamper (BFH v. 27. 1. 83 IV R 215/80, BStBl. II S. 426);
- Vermietung vieler Liegeplätze für Sportboote (FG Bremen v. 27. 9. 84, EFG 1985 S. 189, rkr.);
- Vermietung von Wohnungen in einem Wohnheim (BFH v. 18. 1. 73 IV R 196/71, BStBl. II S. 561; v. 27. 2. 87 III R 217/82, BFH/NV S. 441; vgl. auch Hess. FG v. 6. 10. 93, EFG 1994 S. 485, rkr.);
- Vermietung von Räumen mit Nebenleistungen (Frühstück, Wäsche, Zimmerversorgung) an 24 Personen (BFH v. 11. 7. 84 I R 182/79, BStBl. II S. 722);
- Beherbergung in Gaststätten und Fremdenpensionen (BFH v. 28. 6. 84 IV R 150/82, BStBl. II 1985 S. 211; R 137 Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStR 1993);
- Vermietung von Ferienwohnungen, wenn dies hotelmäßig oder nach Art einer Fremdenpension geschieht (BFH v. 28. 6. 84 aaO) oder wenn andere Voraussetzungen (volle Einrichtung der Wohnung, Werbung durch eine Ferienorganisation und jederzeitiges Bereithalten der Wohnung zum Zwecke der Vermietung) erfüllt sind (BFH v. 25. 6. 76 III R 167/73, BStBl. II S. 728; v. 19. 1. 90 III R 31/87, BStBl. II S. 383; v. 1. 12. 87 IX R 104/83, BFH/NV 1989 S. 99; R 137 Abs. 3 Sätze 8 bis 10 EStR 1993; s. auch OBERMEIER, DStR 1991 S. 1613); s. hierzu auch die folgenden Ausführungen.
- *Einzelfälle zur Grundstücksvermietung, bei denen Einkünfte aus VuV vorliegen:*
- Vermietung von Mietwohnhäusern, die ein Architekt (Bauunternehmer) zum Zwecke der Vermietung mit erheblichen Fremdmitteln errichtete (BFH v. 12. 3. 64 IV R 136/61 S, BStBl. III S. 364);
- Untervermietung von kleinen Flächen (Läden, Ständen), wenn nicht besondere Umstände vorliegen (BFH v. 8. 3. 64 IV 141/60 U, BStBl. II S. 367);
- Vermietung (Untervermietung) möblierter Zimmer, auch wenn Frühstück gewährt und die Reinigung übernommen wird (R 137 Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStR 1993), anders bei großer Anzahl der Mieter (s. auch oben „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“);

- Vermietung einer einzigen Ferienwohnung, wenn die vom Vermieter angebotenen Zusatzleistungen im Verhältnis zur Vermögensnutzung von untergeordneter Bedeutung sind (BFH v. 25. 11. 88 III R 37/86, BFH/NV 1990 S. 36); s. auch FG Ba.-Württ. v. 30. 4. 92 (EFG S. 506, rkr.) zur Vermietung von Ferienwohnungen ohne Hinzutreten besonderer Umstände.

**Nutzungswert einer zum Betriebsvermögen gehörenden Wohnung:** Bis zum VZ 1986 gehörte der Nutzungswert einer zum Betriebsvermögen gehörenden Wohnung, der im VZ 1986 nach dem Überschuß des Mietwerts über die Betriebsausgaben zu ermitteln war, zum Gewinn. Nach BMF v. 12. 11. 86, BStBl. I S. 528, Abschn. B, gilt bis zum VZ 1998 die Übergangsregelung gem. § 52 Abs. 21. Soweit nach dieser Regelung die Besteuerung des Nutzungswerts bis zum VZ 1998 in Frage kommt, gehört der Nutzungswert zu den gewerblichen Einkünften. Hinsichtlich der Entnahme dieser Wohnungen gilt allerdings § 52 Abs. 15 Satz 11 (BMF aaO Abschn. B III).

### b) Sonderfälle der Betriebsverpachtung und Betriebsaufspaltung

264

Nach stRspr. ist die Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs keine Vermögensverwaltung, wenn die Grundsätze der Betriebsverpachtung Anwendung finden oder die Verpachtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung erfolgt.

**Betriebsverpachtung:** Verpachtet ein Stpfl. einen Gewerbebetrieb im ganzen oder einen gewerblichen Teilbetrieb, so hat er ein Wahlrecht: Erklärt er die Betriebsaufgabe, ist ein Veräußerungsgewinn nach § 16 zu versteuern; aus der Verpachtung erzielt er Einkünfte aus VuV. Erklärt der Stpfl. die Betriebsaufgabe nicht, bezieht er aus der Verpachtung weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb. So grundlegend BFH v. 13. 11. 63 GrS 1/63 S (BStBl. III 1964 S. 124); s. auch § 16 Anm. 428. Zur Betriebsverpachtung im Falle des Erwerbs eines Betriebs s. Anm. 262 „Betriebsverpachtung“.

**Betriebsaufspaltung:** Unter Betriebsaufspaltung ist praktisch ein Doppelunternehmen zu verstehen. Sie ist anzunehmen, wenn ein Unternehmen (Besitzunternehmen) Wirtschaftsgüter, die wesentliche Grundlagen des Betriebs darstellen, an ein von ihm beherrschtes Unternehmen (Betriebsunternehmen) vermietet oder verpachtet. Bei Annahme einer Betriebsaufspaltung ist das Besitzunternehmen nicht vermögensverwaltend, sondern gewerblich tätig (stRspr., zB BFH v. 8. 11. 71 GrS 2/71, BStBl. II 1972 S. 63). Damit bezieht das Besitzunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb; das gilt auch für die Personen, die als Mitunternehmer nur am Besitzunternehmen und nicht am Betriebsunternehmen beteiligt sind (BFH v. 2. 8. 72 IV 87/65, BStBl. II S. 796; v. 12. 11. 85 VIII R 240/81, BStBl. II 1986 S. 296, 298). Auch wenn Rechte iSd. Abs. 1 Nr. 3 – insbesondere Erfindungen – dem Betriebsunternehmen zur zeitlich begrenzten Nutzung überlassen werden, kann eine Betriebsaufspaltung gegeben sein (BFH v. 6. 11. 91 XI R 12/87, BStBl. II 1992 S. 415 mwN; v. 26. 8. 93 I R 86/92, BStBl. II 1994 S. 168), also mit der Folge, daß die Gesellschafter des Besitzunternehmens Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (s. auch Anm. 111). Zur Betriebsaufspaltung in dem Fall, daß der Inhaber von Rechten der im Abs. 1 Nr. 3 bezeichneten Art vor der Aufspaltung des Betriebs freiberufliche Einkünfte bezog, s. Anm. 265.

## 265 4. Zugehörigkeit zu Einkünften aus selbständiger Arbeit

Bei Vermietung von Grundvermögen (Abs. 1 Nr. 1) und Sachinbegriffen (Abs. 1 Nr. 2) gehören diese nur dann zum Betriebsvermögen eines Betriebs iSd. § 18 Abs. 1, wenn sie trotz der Vermietung oder Verpachtung nicht aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind.

Hat ein Stpfl. aufgrund einer freiberuflich ausgeübten Tätigkeit Rechte der in Abs. 1 Nr. 3 bezeichneten Art erworben und nutzt er sie durch eine zeitlich begrenzte Überlassung der Nutzung an einen Dritten, so erzielt er Einkünfte gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 (BFH v. 9. 2. 67 IV 291/64, BStBl. III S. 310); s. auch Anm. 111.

**Betriebsverpachtung:** Verpachtet ein Freiberufler seinen freiberuflichen Betrieb im ganzen, so steht ihm uE anders als bei Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden ein Wahlrecht nicht zu; die Verpachtung hat die Betriebsaufgabe zur Folge, so daß der Stpfl. aus der Verpachtung Einkünfte aus VuV bezieht, weil er im Falle der Verpachtung die freiberufliche Tätigkeit nicht mehr persönlich ausübt (hM, zB BORDEWIN, DStZ 1980 S. 459, 464; KORN, DStZ 1983 S. 16; NIELAND in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 18 RdNr. 395; vgl. auch TIEDCHEN, FR 1992 S. 705; H 147 EStH 1994; offengelassen in BFH v. 12. 3. 92 IV R 29/91, BStBl. II 1993 S. 36, 39). Allerdings hat der BFH v. 12. 3. 92 aaO – uE zu Recht – entschieden, daß die vorübergehende Verpachtung einer freiberuflichen Praxis durch den Erben des verstorbenen Freiberuflers mangels einer Betriebsaufgabeerklärung nicht zur Betriebsaufgabe führt, wenn der Rechtsnachfolger im Begriff sei, die Praxisfortführung erforderliche freiberufliche Qualifikation zu erlangen. Nach hier vertretener Auffassung führt die Verpachtung einer freiberuflichen Praxis nicht zu einer Zwangsbetriebsaufgabe. Dem Stpfl. steht das Verpächterwahlrecht zu; unterläßt er es, die Betriebsaufgabe zu erklären, so führt er die verpachtete Praxis in der veränderten Form eines Gewerbebetriebs fort und die stillen Reserven bleiben verhaftet (§ 18 Anm. 22 und 390).

**Betriebsaufspaltung:** Die Grundsätze über die Betriebsaufspaltung eines Gewerbebetriebs gelten auch, wenn Besitz- und Betriebsunternehmen aus einer früheren freiberuflichen Tätigkeit hervorgegangen sind (BFH v. 18. 6. 80 I R 77/77, BStBl. II 1981 S. 39). Der Charakter der Betriebsgesellschaft bestimmt die estl. Qualifikation der Verpachtungstätigkeit; s. im einzelnen § 18 Anm. 17.

**Nutzungswert der zum Betriebsvermögen gehörenden Wohnung:** Die Ausführungen in Anm. 263 gelten entsprechend. Auf BMF v. 12. 11. 86 (BStBl. I S. 528 Abschn. B) wird verwiesen.

## 266 5. Zugehörigkeit zu anderen Einkunftsarten

**Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:** Bei Vermietung von Gegenständen iSd. Abs. 1 Nr. 1 bis 3 und Einkünften gem. Abs. 2 kommt eine Konkurrenz zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht in Frage.

**Einkünfte aus Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte:** Es bedarf keiner Erörterung, ob Einkünfte iSd. in Abs. 1 und 2 bezeichneten Art auch Einkünfte aus Kapitalvermögen oder sonstige Einkünfte sein können, weil die Besteuerung der Einkünfte aus VuV Vorrang vor der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und der sonstigen Einkünfte hat, s. Anm. 255.

267 Einstweilen frei.

### III. Zurechnung zu anderen Einkunftsarten

268

Soweit Einkünfte nach den Erl. in Anm. 260 bis 265 zu anderen Einkunftsarten gehören, sind sie nicht den Einkünften aus VuV, sondern den anderen Einkunftsarten zuzurechnen. Die Besteuerung der Einkünfte aus LuF, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit geht deshalb der Besteuerung der Einkünfte aus VuV vor.

Einstweilen frei.

269–299

### ABC der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

300

**Abbau von Bodenschätzen:** s. „Substanzausbeuteverträge“.

**Abbruchkosten:** s. § 9 Anm. 750.

**Abschlußgebühren:** s. „Bausparvertrag“.

**Absetzung für Absetzung:** s. § 9 Anm. 750.

**Abstandszahlungen:** s. § 9 Anm. 750.

**Altlasten:** s. „Umweltschäden“.

**Angehörige:** Miet- und Pachtverträge zwischen nahen Angehörigen (insbesondere zwischen Eltern und Kindern) sind estl. nur anzuerkennen, wenn die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart sind, dem entsprechen, was unter Fremden üblich ist, und tatsächlich gemäß der Vereinbarung durchgeführt werden. Erfüllt ein Vertrag diese Voraussetzungen nicht, so ist grds. davon auszugehen, daß der Vermieter die Wohnung selbst nutzt; dazu im einzelnen Anm. 72. Bei Mieten, die geringer als die Marktmiete sind, s. Anm. 250. S. auch „Unterhaltsberechtigte“.

**Anliegerbeiträge:** Beiträge zur Erschließung eines Grundstücks (also Beiträge für die Errichtung von Straßen, Kanalisation usw.) können Anschaffungskosten des Grund und Bodens, Herstellungskosten des Gebäudes oder sofort abzugsfähige Werbungskosten sein; s. auch „Verkehrsberuhigte Zone“ und § 6 Anm. 640, 641 und § 9 Anm. 750 „Anliegerbeiträge“. Sofort abziehbare Aufwendungen (also keine nachträglichen Anschaffungskosten) werden angenommen, wenn vorhandene Erschließungsanlagen ersetzt oder modernisiert werden, es sei denn, das Grundstück wird durch die Maßnahme in seiner Substanz oder in seinem Wesen verändert (BFH v. 12. 1. 95 IV R 3/93, FR S. 501, zu Aufwendungen in einem Gewerbebetrieb). Demgemäß nimmt das FG München v. 19. 7. 94 (EFG 1995 S. 245, ergangen zu gewerblichen Einkünften, Rev. von BFH v. 18. 1. 95 XI R 60/94, nv. als unbegründet zurückgewiesen) sofort abziehbare Betriebsausgaben an, wenn Erschließungsbeiträge gezahlt werden, weil eine Zufahrtsstraße zu einem Grundstück durch eine andere Straße ersetzt wird.

**Anschaffungskosten:** s. § 9 Anm. 264.

**Anschaffungsnaher Aufwand:** s. § 9 Anm. 265, 266. Neuerdings hat der BFH (v. 30. 7. 91 IX R 67/90, BStBl. II 1992 S. 28) anschlussnahen Aufwand auch für Schönheitsreparaturen bejaht, wenn sie im Rahmen einer umfassenden Renovierung und Modernisierung anfallen (s. Anm. in HFR 1991 S. 703; OFFERHAUS, StBp. 1991 S. 263). Ebenso hat er entschieden, daß bei Erhaltungsaufwendungen

nach Ablauf von 3 Jahren noch anschaffungsnaher Aufwand vorliegen kann (BFH v. 30. 7. 91 IX R 123/90, BStBl. II 1992 S. 30; v. 30. 7. 91 IX R 59/90, BFH/NV 1992 S. 32). Mit Urt. v. 29. 10. 91 IX R 117/90 (BStBl. II 1992 S. 285) hat der BFH die bisherige Rspr. zum anschaffungsnahen Aufwand auch mit § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB („Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die . . . für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.“) begründet (s. Anm. in HFR 1991 S. 337; E.K., DStR 1992 S. 422; kritisch PAUS, DStZ 1992 S. 248).

**Ausland:** Liegen Gebäude im Ausland, so sind die Einkünfte aus der Vermietung von Wohnungen (Abs. 1 Nr. 1) oder aus der Selbstnutzung durch den Eigentümer (Abs. 2 Satz 1 erste Alt. iVm. § 52 Abs. 21 Satz 2) inländische Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6 und damit von unbeschränkt Stpfl. im Inland zu versteuern, wenn nicht DBA entgegenstehen; s. im einzelnen Anm. 14, 231 und 236.

**Bauerwartungsland:** Finanzierungskosten für Bauerwartungsland sind Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV, wenn bei Anschaffung des Grundstücks eine konkrete Bauabsicht besteht und diese nachhaltig zu verwirklichen versucht wird und damit zu rechnen ist, daß das Grundstück in absehbarer Zeit bebaut werden darf (BFH v. 4. 6. 91 IX R 30/89, BStBl. II S. 761).

**Bauherrenmodell:** s. „Immobilienfonds“ und ferner § 9 Anm. 21 bis 22 a.

**Bausparvertrag:** Abschlußgebühren sind Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV, wenn der Abschluß des Bausparvertrags in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Bau oder Erwerb eines Hauses steht (BFH v. 8. 2. 83 VIII R 130/79, BStBl. II S. 554); s. näher § 9 Anm. 750 „Abschlußgebühren“.

**Bausparzinsen:**

► *Einnahmen:* Zinsen für Bausparguthaben sind nach neuerer Rspr. und Auffassung der FinVerw. den Einkünften aus VuV (Abs. 1 Nr. 1) zuzurechnen, wenn sie in engem zeitlichen Zusammenhang mit dem Bau oder Erwerb eines Hauses stehen; s. Anm. 20 und 80.

► *Werbungskosten:* s. § 9 Anm. 750 „Bausparzinsen“.

**Bauwesenversicherung:** Beiträge zur Bauwesenversicherung sind keine Anschaffungskosten oder Herstellungskosten, sondern Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 1; s. § 9 Anm. 750 „Bauwesenversicherungsbeiträge“ mwN.

**Bauzeitzinsen:** Bauzeitzinsen sind Werbungskosten, soweit sie Finanzierungskosten zur Herstellung eines Gebäudes sind, aus dem Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 1 erzielt werden; s. näher § 9 Anm. 750.

**Beitrittsgebiet:** Das EStRecht der Bundesrepublik Deutschland – also auch § 21 – ist im Beitrittsgebiet (Gebiet der ehemaligen DDR) am 1. 1. 91 in Kraft getreten; s. Anm. 15. Zur stl. Auswirkung der Rückübertragung von Vermögenswerten im Beitrittsgebiet s. „Vermögensrückgabe im Beitrittsgebiet“.

**Bereithalten einer Wohnung:**

– zur Selbstnutzung: Es kommt eine Besteuerung nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. in Frage (s. Anm. 70).

– zur Vermietung: Für die Zeit des Bereithaltens sind die Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1 zu ermitteln (s. Anm. 70).

*Zum Leerstehen einer Wohnung* ohne Bereithalten zur Selbstnutzung oder zur Vermietung s. „Leerstehen“.

**Beschränkte Haftung von Gesellschaftern:** Abs. 1 Satz 2 bestimmt, daß § 15 a bei den Einkünften aus VuV sinngemäß anzuwenden ist. Dies bedeutet, daß Verluste aus Kommanditbeteiligungen einer KG, die Einkünfte aus VuV erzielt, nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen oder von ihnen abgezogen werden können, soweit durch den Verlustanteil ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Soweit danach Verluste nicht ausgeglichen oder abgezogen werden können, mindern sie die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wj. aus seiner Beteiligung zufließen. Diese Regelung gilt auch für Gesellschafter anderer Gesellschaften, soweit die Haftung der Gesellschafter der Haftung eines Kommanditisten vergleichbar ist; s. hierzu im einzelnen Anm. 158 bis 163.

**Betriebsaufspaltung:** Werden wesentliche Grundlagen eines gewerblichen Betriebs an ein Unternehmen verpachtet, das der Verpächter beherrscht, so erzielt der Verpächter Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht aus VuV (s. Anm. 264). Zur Betriebsaufspaltung bei Verpachtung eines freiberuflichen Betriebs s. Anm. 265.

**Betriebsverpachtung:** Wird ein land- und forstwirtschaftlicher oder gewerblicher Betrieb im ganzen verpachtet, so erzielt der Verpächter nur dann Einkünfte aus VuV nach Abs. 1 Nr. 1 (Grundvermögen) und/oder Nr. 2 (Sachinbegriff), wenn er die Aufgabe des Betriebs erklärt hat; im anderen Fall führt er den Betrieb fort mit der Folge, daß er mit der Verpachtung Einkünfte aus LuF bzw. aus Gewerbebetrieb erzielt (s. Anm. 262 und 264). Verpachtet ein Freiberufler seinen freiberuflichen Betrieb, so führt uE die Verpachtung bei ihm zu Einkünften aus VuV iSd. Abs. 1 Nr. 2 (evtl. iVm. Abs. 1 Nr. 1); s. Anm. 265.

**Betriebsvorrichtungen** werden stl. als selbständige (bewegliche) Wirtschaftsgüter behandelt; sie zählen also nicht zum Grundbesitz. Gilt dies für den Begriff des Grundvermögens iSd. Abs. 1 Nr. 1 nicht, so umfaßt die Verpachtung des Grundvermögens auch die Betriebsvorrichtungen, so daß bei Verpachtung von Gebäuden mit Betriebsvorrichtungen die Pachtzinsen in vollem Umfang Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1 sind. Sind dagegen auch bei Anwendung des Abs. 1 Nr. 1 die allgemeinen stl. Regeln maßgebend, daß Betriebsvorrichtungen selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter sind, so erzielt der Verpächter von Betriebsvorrichtungen nur dann Einkünfte aus VuV, wenn die Betriebsvorrichtungen einen Sachinbegriff darstellen. Dies dürfte uE grds. zu bejahen sein (s. Anm. 95 und 103); anderenfalls liegen bei Verpachtung von Betriebsvorrichtungen Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 vor.

**Breitbandkabelanschluß:** s. „Kabelanschluß“.

**Campingplatz:** Bei Vermietung von Campingplätzen liegen idR Einkünfte aus VuV vor (s. Anm. 263).

**Damnum:** s. „Schuldzinsen“ und § 9 Anm. 750.

**Dauernde Lasten:** Mit Urt. v. 9. 2. 94 IX R 110/90 (BStBl. II 1995 S. 47) hat der BFH entschieden: Die beim Kauf eines zum Vermieten bestimmten Grundstücks als Entgelt laufend zu entrichtenden dauernden Lasten sind nicht mit dem Wert des erworbenen Grundstücks zu verrechnen und erst nach Übersteigen des Werts als Werbungskosten abzuziehen; vielmehr bildet der Barwert der dauernden Lasten die Anschaffungskosten, von dem die AfA gem. § 7 zu berechnen ist; die in den dauernden Lasten enthaltenen Zinsanteile sind Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 (ebenso BFH v. 18. 10. 94 X R 46/88, BStBl. II 1995 S. 169). Die Auffassung des BFH ist uE bedenklich (s. § 9 Anm. 390 und § 22 Anm. 75; kritisch JANSEN/WREDE, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 11. Auflage, RdNrn. 522 ff., 557; JANSEN, DStR 1995 S. 203). Unklar ist nach dem BFH-Urt., wie Barwert und Zinsanteil zB bei Gewinn- und Umsatzbeteiligungen zu ermitteln sind.

**Ehegatten:** s. „Nutzungsvergütung an Ehegatten nach Auszug aus dem gemeinsamen Haus.“

**Eigenkapitalvermittlungsprovision:** s. hierzu § 9 Anm. 750 „Immobilienfonds, geschlossen“. Entgegen früherer Auffassung hat der IX. Senat des BFH durch Urte. v. 11. 1. 94 IX R 82/91 (BStBl. II 1995 S. 166) bei Immobilienfonds den Abzug von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen als sofort abziehbare Werbungskosten abgelehnt (vgl. auch BFH Beschl. v. 4. 2. 92 IX B 39/91, BStBl. II S. 883; v. 4. 3. 92 IX B 24/91, BFH/NV 1992 S. 648). Nach dieser Entscheidung sind die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten der Gesellschaft für das erworbene Grundstück. Die FinVerw. ist dem – uE zu Recht – nicht gefolgt (BMF v. 1. 3. 95, BStBl. I S. 167; v. 5. 10. 92, BStBl. I S. 585; glA STUHRMANN, DStR 1992 S. 1539; FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, DStR 1992 S. 939; FLEISCHMANN, DStR 1995 S. 479). Den Urte. des IV. Senats des BFH v. 13. 10. 83 IV R 160/78 (BStBl. II 1984 S. 101) und v. 23. 10. 86 IV R 352/84 (BStBl. II 1988 S. 128), daß Provisionen, die eine KG für die Vermittlung des Eintritts von Kommanditisten schuldet, sofort abziehbare Betriebsausgaben sind, und dem Urte. des IX. Senats des BFH v. 24. 10. 87 IX R 114/82 (BStBl. II 1988 S. 810) ist im Ergebnis und in der Begründung zuzustimmen (vgl. auch BFH v. 23. 1. 93 IV B 63/93, BFH/NV 1994 S. 370).

**Eigenleistungen,** die der Eigentümer zur Errichtung des Hauses erbringt, sind keine Herstellungskosten, die bei Ermittlung der Einkünfte aus VuV im Wege der AfA zu berücksichtigen sind. Anders ist es, soweit dem Eigentümer tatsächlich Kosten entstehen, zB durch Anschaffung von Handwerkszeug, Baumaterial, Fahrtkosten und Mehrverpflegungskosten (FG Ba.-Württ. v. 25. 2. 87, EFG S. 295, rkr.; FG Düss. v. 12. 5. 87, EFG S. 451, rkr.); s. auch „Hausverwaltung“ und „Reisekosten“. Fahrtkosten zur Baustelle sind in tatsächlicher Höhe (nicht in Höhe des Pauschbetrags nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) zu berücksichtigen; der Herstellungskostenbegriff des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB gilt auch für die Einkünfte aus VuV (BFH v. 10. 5. 95 IX R 73/91, DStR S. 1344).

**Einbaumöbel:** s. § 9 Anm. 750.

**Einkünfteermittlung:** Die Einkünfte aus VuV sind nach der Überschußrechnung (§ 2 Abs. 2 Nr. 2) zu ermitteln (s. Anm. 38 und 39).

**Einkünfteerzielungsabsicht:** s. „Liebhaberei“.

**Einnahmen:** Zum Begriff der Einnahmen s. Anm. 85; zum ABC der Einnahmen s. Anm. 86.

**Erbbaurecht:** Die Erbbauszinsen, die für die Überlassung der Nutzung von Grund und Boden durch Bestellung eines Erbbaurechts entrichtet werden, sind Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1; s. Anm. 65 und 86. Auch die Übernahme von Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten sind Einnahmen aus VuV des Erbbaupflichteten, s. näher und zum Zufluß Anm. 85. Beim Erbbauberechtigten gehören die von ihm getragenen Erschließungskosten zu den Anschaffungskosten des Erbbaurechts, die er nach BMF v. 16. 12. 91 (BStBl. I S. 1011) bei der Ermittlung der von ihm erzielten Einkünfte aus VuV verteilt auf die Laufzeit des Erbbaurechts nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 abziehen kann (ebenso FG Köln v. 11. 3. 92, EFG S. 593, rkr.).

#### **Erbengemeinschaft und ihre Auseinandersetzung:**

*Schrifttum ab 1990:* GROH, Die Erbauseinandersetzung im EStRecht, DB 1990 S. 2135; DERS., Anschaffungskosten und Veräußerungsgewinne bei Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge, StJb. 1990/91 S. 9; COSTEDE, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge, StVj. 1991 S. 16; GRAF, Einführende Fälle zur neuen Rspr. des BFH zur Erbauseinandersetzung und vorweggenommenen Erbfolge, DStZ 1991



S. 609; SÖFFING, Erbauseinandersetzung in estl. Sicht, DB 1991 S. 773 und 828; STEPHAN, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbregelung bei selbstbewohntem Wohneigentum, DB 1991 S. 1038 und 1090; MITSCHKE, Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, FR 1993 S. 149; HÖRGER, Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihre Auseinandersetzung, DStR 1993 S. 37; L. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Wertung verzinster Pflichtteils-, Erbersatz- und Zugewinnausgleichsschulden, FR 1993 S. 683; OBERMEIER, Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, NWB F. 3 S. 8517; DEFS., Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, Herne/Berlin 1993.

► *Zurechnung der Einkünfte*: Gehört ein vermietetes Haus einer Erbengemeinschaft, so erzielen die Miterben grds. Einkünfte gem. Abs. 1 Nr. 1, und zwar entsprechend ihren Anteilen (BMF v. 11. 1. 93, BStBl. I S. 62 Tz. 6); s. auch Anm. 30. Da die Erbengemeinschaft eine auf Teilung angelegte Zufallsgemeinschaft ist, ist im Falle der Auseinandersetzung eine stl. unschädliche Rückwirkung in engen Grenzen – idR innerhalb von 6 Monaten vom Erbfall an – anzuerkennen (BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 8 und 9).

► *Realteilung ohne Abfindungszahlung*: Teilt eine Erbengemeinschaft das ererbte Vermögen real ohne Abfindungszahlung, erwerben die Miterben das ihnen zugeteilte Vermögen unentgeltlich, also ohne Anschaffungskosten (BFH v. 5. 7. 90 GrS 2/89, BStBl. II S. 837, 844; BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 23). Der Miterbe, der auf diese Weise ein vermietetes Haus erwirbt, führt zur Ermittlung der AfA nach § 11 d Abs. 1 Satz 1 EStDV die von der Erbengemeinschaft angesetzten Anschaffungskosten oder Herstellungskosten fort. Anschaffungskosten entstehen nach BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 25, 36 und 37 bei Übernahme von Nachlaßverbindlichkeiten (auch Erbfallschulden) grds. auch insoweit nicht, als diese die Erbquote übersteigen (BFH v. 17. 10. 91 IV R 97/89, BStBl. II 1992 S. 392, zu Erbfallschulden).

► *Realteilung mit Abfindungszahlung*: Wird bei realer Teilung eine Abfindung gezahlt, weil ein Miterbe wertmäßig mehr erhält, als ihm nach seiner Erbquote zusteht, so liegen *insoweit* Anschaffungskosten vor (BFH v. 5. 7. 90 aaO S. 837, 845; BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 28). Diese bilden beim Erwerb eines Mietwohnhauses zusammen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die anteilig nach § 11 d Abs. 1 EStDV fortzuführen sind, die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der AfA bei Ermittlung der Einkünfte aus VuV; s. hierzu im einzelnen BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 28 bis 30 mit Beispielen.

► *Ausscheiden eines Miterben*: Veräußert ein Miterbe seinen Erbteil gegen eine Barabfindung an die übrigen Miterben, so liegen für diese in Höhe der Barabfindung Anschaffungskosten für die erworbenen Wirtschaftsgüter vor, die ggf. zur AfA-Bemessungsgrundlage eines Mietwohnhauses gehören (vgl. BFH v. 5. 7. 90 aaO S. 837, 844; BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 53). Entsprechendes gilt beim Verkauf des Erbanteils an einen Dritten, der nicht Miterbe ist (BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 44).

► *Schuldzinsen auf Erbfallschulden*: Unter Aufgabe seiner früheren Rspr., sog. Sekundärfolgerechtsprechung (zB BFH v. 2. 4. 87 IV R 92/85, BStBl. II S. 621) und entgegen der früheren Verwaltungsauffassung (BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 37, 70) hat der BFH mit Urt. v. 2. 3. 93 VIII R 47/90 (BStBl. II 1994 S. 619) entschieden, daß Schuldzinsen, die der Erbe eines Betriebs aufgrund der Stundung eines Pflichtteilsanspruchs an den Pflichtteilsberechtigten zu zahlen hat, mangels Vorliegens einer Betriebsschuld keine Betriebsausgaben sind (ebenso BFH v. 25. 11. 93 IV R 66/93, BStBl. II 1994 S. 623, zur Finanzierung hoferechtlicher Abfindungsschulden und v. 27. 7. 93 VIII R 72/90, BStBl. II 1994 S. 625, zu Abfindungsschulden im Zusammenhang mit der Vererbung eines Anteils an einer PersGes. im Wege der qualifizierten Nachfolgeklausel); hierzu kritisch mit be-

achtlichen Gründen L. SCHMIDT, FR 1994 S. 683. Nach dieser Rspr. können Zinsen auf Erbfallschulden, die im Zusammenhang mit dem Erwerb eines der Erzielung von Einkünften aus VuV dienenden Mietwohnhauses anfallen, nicht mehr als Werbungskosten abgezogen werden (s. BMF v. 11. 8. 94, BStBl. I S. 603); diese Regelung gilt für alle Erbfallschulden (also neben Pflichtteilsverbindlichkeiten auch für Vermächtnisschulden und Erbersatzverbindlichkeiten, BMF v. 11. 8. 94 aaO). Die geänderte Rspr. und Verwaltungsauffassung gilt erstmals ab VZ 1995, so daß es für Zinsen auf Erbfallschulden bis einschließlich VZ 1994 bei der ursprünglichen Auffassung der Rspr. und FinVerw. (BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 37, Tz. 70 und Tz. 89 Satz 4) – also beim Abzug als Werbungskosten – verbleibt. Zu weiteren Fragen s. auch „Vorweggenommene Erbfolge“.

**Erfindungen:** Werden Erfindungen zeitlich begrenzt einem Dritten zur Nutzung überlassen (es liegt also keine Veräußerung vor), so sind Einkünfte aus VuV nach Abs. 1 Nr. 3 gegeben, sofern es sich um Zufallserfindungen handelt oder ein Stpfl. eine Erfindung von einem Dritten durch ein (entgeltliches oder unentgeltliches) Veräußerungsgeschäft oder durch Erbfall erwirbt und er es nicht in seinem Betrieb verwertet; s. hierzu und zur Abgrenzung gegenüber anderen Einkunftsarten und gegenüber Liebhaberei Anm. 111. Die Überlassung einer Erfindung zur zeitlich begrenzten Nutzung kann zu einer Betriebsaufspaltung führen; s. Anm. 264 „Betriebsaufspaltung“.

**Erhaltungsaufwendungen:** s. § 9 Anm. 262 bis 266. Zu Erhaltungsaufwendungen, die nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung wie Sonderausgaben abgezogen werden können, s. Anm. 198 ff.

*Größere Erhaltungsaufwendungen nach § 82 b EStDV* können auch dann noch anteilig gleichmäßig auf die Folgejahre verteilt werden, wenn sie im Jahr der Entstehung bestandskräftig zu Unrecht als Herstellungskosten behandelt wurden (BFH v. 27. 10. 92 IX R 66/91, BStBl. II 1993 S. 591) und wenn sie im Jahr der Entstehung nicht als Werbungskosten abgezogen und vor Bestandskraft der Veranlagung dieses Jahres auch keine Verteilung nach § 82 b EStDV gewählt wurde (BFH v. 27. 10. 92 IX R 152/89, BStBl. II 1993 S. 589), und dies auch dann, wenn für das Jahr der Entstehung Festsetzungsverjährung eingetreten ist (BFH v. 24. 11. 92 IX R 99/89, BStBl. II 1993 S. 593); in allen Fällen bleibt bei der Verteilung auf die Folgejahre der auf das Jahr der Entstehung entfallende Anteil der Aufwendungen unberücksichtigt. Sinngemäß ist uE zu verfahren, wenn auch für ein auf das Entstehungsjahr folgendes Jahr die Geltendmachung der Regelung des § 82 b EStDV unterblieben ist, *soweit* der Gesamtverteilungszeitraum noch nicht abgelaufen ist. Bei Wegfall der Nutzungswertbesteuerung sind die bis zum 31. 12. 86 nicht berücksichtigten Aufwendungen iSd. § 82 b EStDV im VZ 1986 abzuziehen (BFH v. 24. 11. 92 IX R 138/89, BStBl. II 1993 S. 432).

**Erschließungsbeiträge:** s. „Anliegerbeiträge“, „Erbbaurecht“, „Verkehrsberuhigte Zone“.

**Fahrtkosten:** s. „Eigenleistungen“ und „Reisekosten“.

**Fehlgeschlagene Aufwendungen:** s. § 9 Anm. 166.

**Ferienwohnungen:** Aus Ferienwohnungen können bei Vermietung Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1 und bei Selbstnutzung Einkünfte nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. iVm. § 52 Abs. 21 Satz 2 erzielt werden. Entsprechendes gilt beim Bereithalten der Ferienwohnung zur Vermietung (in diesem Fall Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1) oder zur Selbstnutzung (in diesem Fall Einkünfte nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt.); s. hierzu näher Anm. 70, 223 „Nutzung für Wohnzwecke“, 263 „Vermietung oder Verpachtung nicht zum Betriebsvermögen gehörender Gegenstände“.

*Abzug von Werbungskosten:* Wird eine teilweise selbstbenutzte Ferienwohnung zeitweilig an Fremde vermietet, so sind die Werbungskosten *zeitanteilig* aufzuteilen (BFH v. 30. 7. 91 IX R 49/90, BStBl. II 1992 S. 27). Soweit Kosten auf die Zeit der Selbstnutzung entfallen, können sie stl. als Werbungskosten nur abgezogen werden, sofern der Stpfl. den Nutzungswert der eigenen Wohnung noch nach Abs. 2 Nr. 1 erste Alt. zu versteuern hat (s. Anm. 181 ff.). Werden Teile des Ferienhauses gleichzeitig vermietet und selbst genutzt, sind die Werbungskosten *nach Nutzflächen* aufzuteilen (BFH v. 3. 5. 94 IX R 73/90, BFH/NV 1995 S. 194); s. auch Anm. 90.

**Finanzierungskosten:** s. „Schuldzinsen“.

**Fördergebietsgesetz:** Nach § 4 Fördergebietsgesetz v. 23. 9. 93 (BGBl. I S. 1654) können Stpfl. mit Einkünften aus VuV für die Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden im Fördergebiet (die Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen) Sonderabschreibungen bis zu 50 vH der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten geltend machen. Bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden kommt nach § 7 Fördergebietsgesetz ein Abzug von Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen in Höhe von jeweils 10 vH für 10 Jahre wie Sonderausgaben in Betracht; s. hierzu BMF v. 29. 3. 93 (BStBl. I S. 279); STUHRMANN, DStR 1993 S. 1125; DERS., NWB F. 3 S. 8675; WENDLAND, Inf. 1992 S. 413.

**Fußgängerzone:** s. „Verkehrsberuhigte Zone“.

**Gebäude:** Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1 werden bei Vermietung oder Verpachtung von Gebäuden erzielt; s. zum Begriff „Gebäude“ Anm. 95, dort und Anm. 103 auch zur Abgrenzung gegenüber Betriebsvorrichtungen.

**Gebäudeteile:** Zum Begriff „Gebäudeteile“ iSd. Abs. 1 Nr. 1 s. Anm. 96.

**Geldbeschaffungskosten:** s. „Schuldzinsen“.

**Gemeinschaftliche Nutzung einer Wohnung:** Der Eigentümer kann eine Wohnung gemeinschaftlich mit Angehörigen oder anderen Personen nutzen. Dies kann entgeltlich oder unentgeltlich geschehen; s. hierzu Anm. 52, 76 und 223 „Nutzung für Wohnzwecke“ und 226 „Vorbehalt eines dinglichen Nutzungsrechts“ und „Miteigentum und Gesamthandseigentum“, s. ferner unten „Lebensgefährten“.

**Generalüberholung:** Bei Generalüberholung eines Mietwohnhauses können sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen oder der AfA unterliegende Herstellungskosten gegeben sein. Zur Abgrenzung s. § 9 Anm. 750 und (generell) Anm. 262 bis 266 sowie § 6 Anm. 496.

**Gesicherte Rechtsposition:** Überläßt der Eigentümer eine Wohnung einem Dritten unentgeltlich, so ist nach Abs. 2 Satz 1 der Nutzungswert dem Eigentümer (erste Alt.) zuzurechnen, wenn die Überlassung ohne gesicherte Rechtsposition erfolgt, und dem Dritten (zweite Alt.) zuzurechnen, wenn die Überlassung mit gesicherter Rechtsposition erfolgt; zur Weitergeltung der Nutzungswertbesteuerung aufgrund der Übergangsregelung des § 52 Abs. 21 s. Anm. 181 ff., 220 und 242. Eine gesicherte Rechtsposition ist anzunehmen, wenn der Eigentümer dem Dritten den Gebrauch der Wohnung für eine festgelegte Zeit nicht entziehen kann; s. Anm. 228.

**Gewerbliche Erfahrungen:** Werden gewerbliche Erfahrungen einem Dritten zeitlich begrenzt zur entgeltlichen Nutzung überlassen, erzielt der Überlassende Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 3. Hierzu und zum Begriff der gewerblichen Erfahrung s. Anm. 113.

**Grenzbebauung:** Nach FG Köln v. 23. 10. 86 (EFG 1987 S. 166, rkr.) sind Aufwendungen für die Duldung einer Grenzbebauung (Grunddienstbarkeit) keine Herstellungskosten des Gebäudes, sondern nachträgliche Anschaffungskosten für den Grund und Boden, sofern das Recht nicht nur für den Einzelfall der konkreten Bebauung eingeräumt wird.

**Grunderwerbsteuer:** Die Grunderwerbsteuer und die darauf gezahlten Säumniszuschläge sind Anschaffungskosten des Grundstücks und keine sofort abziehbaren Werbungskosten (BFH v. 14. 1. 92 IX R 226/87, BStBl. II S. 464); ebenso die Kosten des wegen der Grunderwerbsteuer geführten Prozesses. Zinsen zur Finanzierung der Grunderwerbsteuer sind aber sofort abziehbare Werbungskosten (FG Münster v. 25. 4. 90, EFG 1991 S. 242, rkr.).

**Grundsteuer:** Die Grundsteuer gehört bei den Einkünften aus VuV zu den Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2; s. § 9 Anm. 418.

**Grundstücke:** Die VuV von Grundstücken ist nach Abs. 1 Nr. 1 zu versteuern. Zum Begriff „Grundstücke“ s. Anm. 94.

**Grundstücksgleiche Rechte:** Bei VuV von grundstücksgleichen Rechten erzielt der Inhaber dieser Rechte Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 1; s. hierzu und zum Begriff „Grundstücksgleiche Rechte“ Anm. 98.

**Hausbesitzerverein:** Die Beiträge zum Hausbesitzerverein sind Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV; s. § 9 Anm. 435.

**Hausverwaltung:** Kosten der Hausverwaltung sind für den Hausbesitzer, der aus dem Haus Einkünfte aus VuV bezieht, Werbungskosten. Dies gilt aber nicht, soweit es sich um Eigenleistungen des Eigentümers handelt (BFH v. 1. 10. 85 IX R 58/81, BStBl. II 1986 S. 142).

**Heizungskosten:** Heizungskosten für ein vermietetes Haus sind Werbungskosten; ebenso für Wohnungen, die zur Vermietung bereitgehalten werden, soweit die Beheizung zur Vermeidung von Beschädigungen erforderlich ist.

**Herstellungskosten:** s. § 9 Anm. 263. Zu Herstellungskosten, die nach § 52 Abs. 21 Sätze 6 bis 6 wie Sonderausgaben abzuziehen sind, s. Anm. 204.

**Hinterziehungszinsen:** Zu Hinterziehungszinsen auf abziehbare Steuern s. § 9 Anm. 750.

**Immobilienfonds:** s. Anm. 33 und § 9 Anm. 750.

**Instandhaltungskosten:** s. „Erhaltungsaufwendungen“. Nach BFH v. 14. 10. 80 VIII R 22/66 (BStBl. II 1981 S. 128) dürfen bei Einkünften aus VuV die für eine spätere Instandsetzung vorgesehenen Einnahmen nicht abweichend vom Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Verausgabung als Werbungskosten abgezogen werden.

**Instandhaltungsrücklage:** s. § 9 Anm. 750.

**Kabelanschluß:** Nach zutreffender Auffassung der FinVerw. (OFD Münster v. 17. 9. 84, FR S. 587) gilt folgendes: Aufwendungen für den Anschluß an das öffentliche Breitbandnetz (Kabelanschluß) sind – einschließlich der einmaligen Gebühren hierfür – Herstellungskosten des Gebäudes, soweit sie im Zuge der Errichtung des Gebäudes eingebaut werden. Aufwendungen für den Einbau in ein bereits bestehendes Gebäude sind Erhaltungsaufwendungen und damit sofort abziehbare Werbungskosten. Auch laufende Gebühren für die Überlassung des Breitbandanschlusses sind sofort abziehbare Werbungskosten.

**Kontogebühren:** s. § 9 Anm. 750.

**Kostenmiete:** Im Fall der Besteuerung des Nutzungsrechts nach Abs. 2 Satz 1 ist grds. von der Marktmiete auszugehen. Nach Auffassung der Rspr. und der

FinVerw. ist aber unter bestimmten engen Voraussetzungen der Mietwert nach der Kostenmiete zu bestimmen (s. hierzu Anm. 234 ff.).

**Lebensgefährten:** Nutzt ein Stpfl. die eigene Wohnung zusammen mit seiner Lebensgefährtin, ohne daß diese ein Entgelt zahlt, so liegt ein Fall des Abs. 2 Satz 1 erste Alt. vor (s. Anm. 76), der nach § 52 Abs. 21 ab VZ 1987 nur noch bei bestimmten Voraussetzungen aufgrund einer Übergangsregelung anzuwenden ist (s. Anm. 174 ff.). Dies gilt auch, wenn die Lebensgefährtin ein Entgelt zahlt, beide Personen aber einen gemeinsamen Haushalt führen (s. Anm. 76). Führt die Lebensgefährtin in einem solchen Fall einen eigenen Haushalt, hat der Stpfl. das Entgelt nach Abs. 1 Nr. 1 zu versteuern; Voraussetzung ist aber, daß der Mietvertrag stl. anzuerkennen ist (BFH v. 26. 6. 90 IX R 148/86, BFH/NV S. 773); zur stl. Anerkennung von Mietverträgen s. Anm. 61 und 72.

**Leerstehen einer Wohnung:** Stehen Wohnungen leer und werden sie nicht zur Vermietung bereitgehalten, erzielt der Stpfl. keine Einkünfte aus VuV; dasselbe gilt für Wohnungen, die zur Selbstnutzung bereitgehalten werden, es sei denn, der Nutzungswert nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. ist aufgrund der Übergangsregelung des § 52 Abs. 21 Satz 2 zu versteuern. Zum Leerstehen von Wohnungen s. Anm. 223 „Nutzung für Wohnzwecke“ und zum Bereithalten für Zwecke der Vermietung oder Selbstnutzung oben „Bereithalten einer Wohnung“ sowie Anm. 70. Zum Leerstehen einer Wohnung beim Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht s. Anm. 22 „Liebhaberei“. Zum Abzug von Werbungskosten beim Leerstehen s. „Werbungskosten beim Leerstehen einer Wohnung“.

**Leibrente:** Besteht der Kaufpreis für ein Grundstück, aus dem Einkünfte aus VuV erzielt werden, in einer Leibrente, sind die Ertragsanteile der Leibrente Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Nr. 1). Entsprechendes gilt, wenn zur Ablösung eines Wohnungsrechts an einem Mietwohngrundstück eine Leibrente gezahlt wird (BFH v. 30. 8. 94 IX R 2/91, BFH/NV 1995 S. 291).

**Liebhaberei:** Auch bei Einkünften aus VuV kann die Einkünfteerzielungsabsicht fehlen mit dem stl. Ergebnis, daß nicht steuerbare Einkünfte vorliegen. Bei Vermietung von Wohnungen und der Eigennutzung von Wohnungen dürfte dies allerdings nur in Ausnahmefällen in Frage kommen (s. hierzu Anm. 22). Eine Erfindertätigkeit kann ebenfalls ohne Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt werden (also keine steuerbaren Einkünfte); s. hierzu Anm. 111 „Einkünfteerzielungsabsicht“ und § 2 Anm. 450 „Erfinder“.

**Luftfahrzeuge:** s. Anm. 93 und 99.

**Markise:** s. § 9 Anm. 750.

**Marktmiete:** Zur Ermittlung des Mietwerts bei der Besteuerung des Nutzungswerts nach Abs. 2 Satz 1 erste (und zweite) Alt. ist grds. von der Marktmiete auszugehen (s. Anm. 232 f.). Die Marktmiete ist nach Abs. 2 Satz 2 auch anzusetzen bei Aufteilung der Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil.

**Mietpreisbindung:** Der Nutzungswert einer der gesetzlichen Mietpreisbindung unterliegenden Wohnung im eigenen Mietwohnhaus kann nach BFH v. 15. 5. 73 VIII R 153/70 (BStBl. II S. 814) nach der für Vergleichswohnungen tatsächlich erzielten Miete auch dann bemessen werden, wenn die Mietzinsvereinbarungen gegen gesetzliche Preisvorschriften verstoßen (s. im einzelnen Anm. 233 „Mietpreisbindung“).

**Mitnutzung einer Wohnung durch Dritte:** s. „Gemeinschaftliche Nutzung einer Wohnung“ sowie „Lebensgefährten“.

**Modernisierungsmodell:** Nach BFH v. 18. 4. 94 IX B 155/93 (BFH/NV S. 852) sind sämtliche Aufwendungen im Rahmen eines sog. Modernisierungsmodells für den Erwerb renovierter und modernisierter Eigentumswohnungen Anschaffungskosten, ohne daß es darauf ankommt, ob die Voraussetzungen eines anschaffungsnahen Aufwands vorliegen (vgl. BFH v. 30. 7. 91 IX R 43/89, BStBl. II S. 918; v. 4. 2. 92 IX B 39/91, BStBl. II S. 883).

**Nachträgliche Anschaffungskosten:** s. § 9 Anm. 750.

**Nebenkosten:** s. Anm. 233.

**Negatives Kapitalkonto:** Nach Abs. 1 Satz 2 kann der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust einer KG, die Einkünfte aus VuV erzielt, nicht ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht (s. „Beschränkte Haftung von Gesellschaftern“ und Anm. 120 ff.).

**Nießbrauch:** Ist an einem Grundstück ein Nießbrauch bestellt, so können dem Nießbraucher Einkünfte aus der VuV des Grundstücks nur zugerechnet werden, wenn er den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht; s. auch Anm. 30 „Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil“, 35 sowie § 2 Anm. 270 bis 276. Zum Abzug von Werbungskosten im Falle des Nießbrauchs an einem Grundstück s. § 9 Anm. 750.

**Nutzungsvergütung an Ehegatten nach Auszug aus dem gemeinsamen Haus:** s. Anm. 86. Zur Gewährung der Steuerbegünstigung nach § 10 e im selben VZ s. § 10 e Anm. 87.

**Nutzungswert:** Der Nutzungswert einer Wohnung ist zu versteuern

- nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt., wenn der Eigentümer sie selbst nutzt oder wenn er sie einem Dritten unentgeltlich zur Nutzung ohne gesicherte Rechtsposition überläßt, und
- nach Abs. 2 Satz 1 zweite Alt., wenn der Eigentümer die Wohnung einem Dritten unentgeltlich zur Nutzung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition überläßt.

Der Nutzungswert nach Abs. 2 Satz 1 erste und zweite Alt. ist nach § 52 Abs. 21 Satz 1 letztmals für den VZ 1986 zu versteuern. Allerdings gilt für die Nutzungswertbesteuerung nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. eine Ausnahme; nach der Übergangsregelung in § 52 Abs. 21 Satz 2 kann unter bestimmten Voraussetzungen die Nutzungswertbesteuerung gem. Abs. 2 Satz 1 erste Alt. bis zum VZ 1998 fortgeführt werden (jedoch keine pauschale Nutzungswertermittlung nach § 21 a); der Stpfl. kann aber auf die Anwendung der Übergangsregelung verzichten (§ 52 Abs. 21 Satz 3). Zur Nutzungswertbesteuerung nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. s. Anm. 222 ff. und nach Abs. 2 Satz 1 zweite Alt. s. Anm. 242 ff. Zur Übergangsregelung nach § 52 Abs. 21 Satz 2 s. Anm. 181 ff.

**Nutzungswertermittlung:** Im Falle der Besteuerung des Nutzungswerts nach der Übergangsregelung sind die Einkünfte nach der Überschußrechnung zu ermitteln. Dabei ist grds. von der Marktmiete als Mietwert auszugehen (s. hierzu Anm. 231 bis 238).

**Zur Nutzungswertbesteuerung bei Zugehörigkeit zu anderen Einkünften:** Bei Zugehörigkeit zu Einkünften aus LuF s. Anm. 262, bei Zugehörigkeit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb s. Anm. 263 und bei Zugehörigkeit zu Einkünften aus selbständiger Arbeit s. Anm. 265.

**Öffentliche Abgaben:** Öffentliche Abgaben, die durch die Einkünfte aus VuV veranlaßt sind (zB laufende Gebühren für Müllabfuhr, Straßenreinigung, Kanalisation) sind Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2; s. § 9 Anm. 419.

**Planungskosten:** s. § 9 Anm. 750.

**Prozeßkosten:** Soweit Rechtsstreitigkeiten durch das Erzielen von Einnahmen aus VuV veranlaßt sind, gehören die Prozeßkosten (Gerichts- und Anwaltskosten) bei den Einkünften aus VuV zu den sofort abziehbaren Werbungskosten oder zu den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten des Grundstücks, je nachdem, ob die Kosten durch sofort abziehbare Werbungskosten oder durch die Anschaffung oder Herstellung veranlaßt sind (BFH v. 14. 1. 92 IX R 226/87, BStBl. II S. 462 zur Grunderwerbsteuer); s. auch „Grunderwerbsteuer“. Nach einer Entscheidung des FG Rhld.-Pf. v. 20. 12. 94 (EFG 1995 S. 564, rkr.) sind Kosten für einen Prozeß, mit dem eine Änderung bauplanungsrechtlicher Regelungen für das eigene unbebaute Grundstück erstrebt wird, keine Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV.

**Rechte im Sinne des Abs. 1 Nr. 3:** Nach Abs. 1 Nr. 3 gehört auch die zeitlich begrenzte Überlassung der Nutzung von Rechten gegen Entgelt zu den Einkünften aus VuV. Abs. 1 Nr. 3 zählt Beispiele auf, ohne den Begriff „Rechte“ zu definieren. Daraus ist zu entnehmen, daß Rechte iSd. Abs. 1 Nr. 3 nur solche sind, die den aufgeführten Beispielfällen ähnlich sind (s. Anm. 110 bis 115).

**Rechtsberatungskosten:** s. „Prozeßkosten“.

**Rechtsschutzversicherung:** Beiträge zur Rechtsschutzversicherung können Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV sein, wenn und soweit sie im Zusammenhang mit diesen Einkünften entstehen; dies kommt uE zB in Frage, wenn jemand umfangreichen Hausbesitz hat und es häufig zu Rechtsstreitigkeiten mit den Mietern kommt (s. auch § 9 Anm. 333).

**Reisekosten:** Aufwendungen für Fahrten zu dem vermieteten Grundstück und Fahrten in den Ort, in dem es gelegen ist, sind grds. ebenso wie die dadurch entstehenden Verpflegungsmehrkosten Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV, sofern die Fahrten durch die Vermietung oder Verpachtung veranlaßt sind; die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand (R 119 Abs. 2 Nr. 3 Satz 6 EStR 1993) können gewährt werden (FG Rhld.-Pf. v. 31. 8. 94, EFG 1995 S. 305, rkr.). Reisekosten, die einem Stpfl. durch die Suche nach einem zum Kauf geeigneten Haus, das er vermieten will, entstehen, können sofort abziehbare Werbungskosten oder Herstellungskosten, die der AfA unterliegen, sein; s. näher § 9 Anm. 287, ferner oben „Eigenleistungen“.

**Risikolebensversicherung:** Beiträge zu Risikolebensversicherungen (zB zur Absicherung von Bauschulden) können nach der Rspr. keine Werbungskosten sein; s. hierzu mit Nachweisen der Rspr. § 9 Anm. 334.

**Rückübertragung von Vermögen im Beitrittsgebiet:** s. „Vermögensrückgabe im Beitrittsgebiet“.

**Rückzahlung von Miet- und Pachtzinsen:** s. § 9 Anm. 750.

**Sachinbegriff:** Die VuV beweglicher Sachen ist nach Abs. 1 Nr. 2 nur steuerbar, wenn es sich um einen Sachinbegriff handelt; bei Vermietung oder Verpachtung einzelner beweglicher Sachen kommt eine Besteuerung nach § 22 Nr. 3 in Frage. Ein Sachinbegriff ist eine Mehrheit von Sachen, die nach ihrer Zweckbestimmung eine wirtschaftliche Einheit bilden (s. hierzu Anm. 103 und 104).

**Schadensersatz:** Zu Einnahmen als Schadensersatz s. Anm. 86 „Schadensersatz“. Zu Werbungskosten als Schadensersatz s. § 9 Anm. 750.

**Schiffe:** Die VuV von Schiffen ist nach Abs. 1 Nr. 1 im Rahmen der Einkünfte aus VuV steuerbar, wenn es sich um Schiffe handelt, die in ein Schiffsregister eingetragen sind; s. näher Anm. 97.

**Schönheitsreparaturen:** Trägt der Vermieter die Kosten der Schönheitsreparaturen in den vermieteten Wohnungen des Hauses, liegen für ihn Werbungskosten vor. Zur stl. Auswirkung bei Übernahme der Schönheitsreparaturen durch den Mieter s. Anm. 86 „Schönheitsreparaturen“. Zur Bedeutung der Schönheitsreparaturen bei Ermittlung der Marktmiete s. Anm. 233 „Nebenkosten“.

**Schuldzinsen:** Schuldzinsen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften aus VuV stehen, sind gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Werbungskosten; s. hierzu im einzelnen § 9 Anm. 360 bis 385. Zum Schuldzinsenabzug wie Sonderausgaben im Falle der Besteuerung nach § 52 Abs. 21 Satz 5 s. Anm. 198 bis 200.

**Selbstnutzung:** Nutzt der Eigentümer eine Wohnung selbst, hat er den Nutzungswert nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. iVm. § 52 Abs. 21 Satz 2 zu versteuern (s. „Nutzungswert“).

**Stellvertretung:** Einkünfte aus VuV sind demjenigen zuzurechnen, der die Leistung „Vermietung und Verpachtung“ bewirkt (s. Anm. 28). Wird diese Leistung in unmittelbarer (offener) Stellvertretung erbracht, sind die Einkünfte aus VuV dem Vertretenen zuzurechnen; s. Anm. 32. Zur mittelbaren Stellvertretung s. „Treuhandverhältnisse“.

**Steuerberatungskosten** sind Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV, soweit sie durch die Erzielung dieser Einkünfte veranlaßt sind (BFH v. 30. 4. 65 VI 207/625, BStBl. III S. 410).

**Subsidiarität:** Die Vorschriften über die Besteuerung der Einkünfte aus VuV sind gegenüber der Besteuerung nach den übrigen Einkünften – ausgenommen den Einkünften aus Kapitalvermögen und den sonstigen Einkünften – subsidiär anzuwenden (s. Anm. 255 und 260).

**Substanzausbeuteverträge:** Wird einem Dritten durch Vertrag gegen Entgelt das Recht eingeräumt, Bodensubstanz abzubauen und sich anzueignen, liegen stl. idR Einkünfte aus VuV nach Abs. 1 Nr. 1 vor, s. zu Einzelheiten und zur Abgrenzung gegenüber Veräußerungsverträgen Anm. 66 ff. und zur Abgrenzung gegenüber Einkünften aus LuF und Gewerbebetrieb Anm. 262.

**Tatsächliche Durchführung von Miet- oder Pachtverträgen:** Einkünfte aus VuV erzielt ein Stpfl. nur, wenn der zugrundeliegende Miet- oder Pachtvertrag (oder sonstige Nutzungsüberlassungsvertrag) tatsächlich durchgeführt wird; dies gilt insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen (s. Anm. 61 und 72).

**Telefonkosten:** s. § 9 Anm. 305.

**Treuhandverhältnis:** Ob bei Vereinbarung eines Treuhandverhältnisses die Einkünfte aus VuV dem Treugeber oder Treuhänder zuzurechnen sind, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (s. Anm. 33).

**Übergangsregelung:** Die Nutzungswertbesteuerung nach Abs. 2 Satz 1 erste und zweite Alt. ist ab VZ 1987 nicht mehr anzuwenden (§ 52 Abs. 21 Satz 1). Es gilt jedoch für die Besteuerung des Nutzungswerts nach Abs. 2 Satz 1 erste Alt. unter bestimmten Voraussetzungen eine Übergangsregelung bis zum VZ 1998 (große Übergangsregelung); auf ihre Anwendung kann verzichtet werden (§ 52 Abs. 21 Satz 3). Soweit die große Übergangsregelung keine Anwendung findet, kommt nach § 52 Abs. 21 Sätze 4 und 5 die sog. kleine Übergangsregelung zum Zuge, die darin besteht, daß unter bestimmten Voraussetzungen erhöhte Abset-



zungen, bestimmte Schuldzinsen und bestimmte Erhaltungsaufwendungen wie Sonderausgaben abgezogen werden können. § 52 Abs. 21 Sätze 6 und 8 läßt den Abzug weiterer Aufwendungen wie Sonderausgaben zu; s. hierzu im einzelnen Anm. 174 bis 204.

**Überkreuzvermietung:** Werden Wohnräume (oder andere Räume) zwischen zwei Personen in der Weise wechselseitig vermietet, daß der Vermieter einer Wohnung gleichzeitig der Mieter der anderen Wohnung ist, kann ein Gestaltungsmaßbrauch (§ 42 AO) vorliegen, der zur Nichtanerkennung der Mietverträge führt (s. Anm. 78).

**Umsatzsteuer:** Zur Frage, wann Einnahmen vorliegen, s. Anm. 86 sowie auch „Vorsteuern“. Zur Frage der Umsatzsteuer als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV s. § 9 Anm. 750.

**Umweltschäden:** Sanierungsaufwendungen wegen Umweltschäden an vermieteten Häusern können Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV sein; ebenso Schadensersatzleistungen aufgrund solcher Schäden an Dritte (s. BIPPUS, BB 1993 S. 407); s. auch § 9 Anm. 750.

**Unbewegliches Vermögen:** Abs. 1 Nr. 1 regelt die Steuerbarkeit der VuV des unbeweglichen Vermögens. Die Bestimmung führt die einzelnen Fälle des unbeweglichen Vermögens auf (s. Anm. 93 bis 99).

**Unterhaltsberechtigte:** Werden Wohnungen an Unterhaltsberechtigte vermietet, so kann je nach Sachlage die stl. Nichtanerkennung des Mietvertrags in Betracht kommen; s. im einzelnen Anm. 72 f.

**Urheberrechte:** Zur Besteuerung bei zeitlich begrenzter Überlassung der Nutzung von Urheberrechten gegen Entgelt nach Abs. 1 Nr. 3 s. Anm. 111.

**Veräußerung:** Die VuV der Gegenstände iSd. Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ist von der Veräußerung dieser Gegenstände zu unterscheiden. Zur Abgrenzung zwischen Veräußerung und zeitlich begrenzter Nutzungsüberlassung s. Anm. 64 bis 69. Zur Steuerbarkeit bei Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen s. Anm. 116.

**Veräußerungskosten:** s. hierzu und zu Aufwendungen aufgrund von Verpflichtungen gegenüber dem Käufer § 9 Anm. 750.

**Vergebliche Aufwendungen:** s. „Fehlgeschlagene Aufwendungen“.

**Verkauf:** s. „Veräußerung“.

**Verkehrsberuhigte Zone:** Nach BFH v. 12. 3. 94 IX R 52/90 (BStBl. II S. 842) sind Straßenbaukostenbeiträge, die eine Gemeinde von dem Eigentümer eines bereits durch eine Straße erschlossenen Grundstücks nachträglich für die bauliche Veränderung des Straßenbelags und der Gehwege zur Schaffung einer verkehrsberuhigten Zone erhebt, sofort abzichbare Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV (vgl. auch BFH v. 2. 5. 90 VIII R 198/85, BFH/NV 1991 S. 29); dagegen sind Beiträge zur Finanzierung eines *erstmalig* durchgeführten Straßenbaus Anschaffungskosten des Grund und Bodens (zB BFH v. 2. 5. 90 VIII R 198/85, BStBl. II 1991 S. 448). Mit den Urten. v. 12. 3. 94 und 2. 5. 90 aO ist uE die frühere Rspr. des BFH (Urten. v. 16. 11. 82 VIII R 167/78, BStBl. II 1983 S. 111; v. 26. 1. 84 IV R 30/80, BStBl. II S. 480) überholt, daß gesetzlich erhobene Beiträge zur Umwandlung einer Straße in eine Fußgängerstraße keine Werbungskosten, sondern Anschaffungskosten des Grund und Bodens sind. Schon mit Urten. v. 12. 4. 84 IV R 137/80 (BStBl. II S. 489) hatte der BFH entschieden, daß (freiwillige) Zuschüsse zur Errichtung einer Fußgängerzone zu den sofort abzich-

baren Betriebsausgaben und nicht zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens gehören.

**Verlustausgleich und Verlustabzug:** Entstehen bei Ermittlung der Einkünfte aus VuV Werbungskostenüberschüsse (Verluste), sind diese mit anderen positiven Einkünften auszugleichen (§ 2 Abs. 3) oder nach § 10 d abzuziehen. Zur Nichtberücksichtigung des Verlusts in den Fällen des Fehlens der Einkünfteerzielungsabsicht s. „Liebhaberei“ und bei Haftungsbeschränkung des Kommanditisten s. „Beschränkte Haftung des Gesellschafters“.

**Vermietung an Angehörige:** s. „Angehörige“.

**Vermietung an Unterhaltsberechtigte:** s. „Unterhaltsberechtigte“.

**Vermittlungsprovision:** Wird eine Provision für die Vermittlung eines Grundstückskaufvertrags gezahlt, gehört die vom Käufer gezahlte Provision zu den Anschaffungskosten des Grundstücks. Zur Vermittlung von Eigenkapital s. „Eigenkapitalvermittlungsprovision“.

**Vermögensrückgabe im Beitrittsgebiet:** Im BMF-Schr. v. 11. 1. 93 (BStBl. I S. 18) sind estl. Fragen im Zusammenhang mit der Rückübertragung von im Beitrittsgebiet enteignetem Grundbesitz oder mit dessen Rückgabe nach Aufhebung der staatlichen Verwaltung bei Einkünften aus VuV behandelt. Hiernach gelten in Fällen der Rückübertragung und der Rückgabe für die Bemessung der AfA als Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Werte, die sich nach § 52 Abs. 1 Satz 1 DMBilG ergeben; das sind regelmäßig die Verkehrswerte zum 1. 7. 90, soweit sie auf das Gebäude entfallen. § 11 d EStDV ist entsprechend anzuwenden. Soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Rückübertragung oder Rückgabe von vermietetem Grundbesitz (zB Kosten der Nachforschung, Reisekosten) entstanden sind, sind diese als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV abzuziehen; dies gilt auch, wenn es entgegen den Erwartungen nicht zu einer Rückübertragung kommt. Eine anstelle der Rückübertragung gezahlte Entschädigung gehört nach dem BMF-Schr. v. 11. 1. 93 aaO nicht zu den stpfl. Einkünften iSd. EStG; eine solche Entschädigung erfüllt auch nicht den Begriff der VuV.

**Verpflegungsmehrkosten:** s. „Reisekosten“.

**Versicherungen:** Versicherungsbeiträge sind nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV, soweit sie sich auf vermietete Grundstücke oder andere Gegenstände iSd. Abs. 1 Nr. 1 bis 3 beziehen, die einem anderen zeitlich begrenzt zur Nutzung gegen Entgelt überlassen sind; s. hierzu auch „Bauwesenversicherung“, „Risikolebensversicherung“ und § 9 Anm. 423.

**Veruntreuung** von Geldbeträgen durch einen Miteigentümer führt nicht zu Werbungskosten des anderen Miteigentümers bei den Einkünften aus VuV (BFH v. 20. 12. 94 IX R 122/92, BStBl. II 1995 S. 534); s. Anm. 30.

**Vorauszahlung von Werbungskosten:** s. § 9 Anm. 750.

**Vorfälligkeitsentschädigungen** sind nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV abziehbar, wenn sie allein durch den Verkauf eines Wohngrundstücks veranlaßt sind (BFH v. 22. 3. 94 IX R 100/91, BFH/NV S. 782). S. im übrigen § 9 Anm. 750.

**Vorsteuern:** s. zu Einnahmen Anm. 86 „Vorsteuern“ und zu Werbungskosten § 9 Anm. 750 „Umsatzsteuer“.

**Vorweggenommene Erbfolge:**

*Schriftum ab 1990:* GROH, Die vorweggenommene Erbfolge – ein Veräußerungsgeschäft?, DB 1990 S. 2187; BIERGANS, Die Entgeltlichkeit von Vermögensübertragungen im

Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder von Todes wegen, StuW 1991 S. 381; FÖRSTER/HEYERES, Vorweggenommene Erbfolge im Zivilrecht; Erbschaftsteuerrecht und EStRecht, BB 1991 S. 1458; MUNDT, Die vorweggenommene Erbfolge im EStRecht, DStR 1991 S. 698; PAUS, Übernahme von Verbindlichkeiten bei Erbfällen und ähnlichen Vorgängen, FR 1991 S. 69; STEPHAN, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbregelung bei selbstgenutztem Wohneigentum, DB 1991 S. 1038 und 1090; BIERGANS/KOLLER, Vermögensübertragungen gegen private Versorgungsleistungen, DStR 1993 S. 741; GRÖGLER, Ertragsteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge, BB 1993 S. 1916; LECHER, Ertragsteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge: Aufteilung von Anschaffungskosten bei Nutzungsrecht an Gebäudeteil, DStR 1993 S. 678; OBERMEIER, Ertragsteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge, DStR 1993 S. 77; DERS., Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, Herne/Berlin, 1993; WACKER, Ertragsteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge, NWB F. 3 S. 8647. Zu weiterem Schrifttum s. „Erbengemeinschaft und ihre Auseinandersetzung“.

Unter vorweggenommener Erbfolge sind Vermögensübertragungen unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge zu verstehen, wobei nach dem Willen der Beteiligten die Vermögensübertragung wenigstens teilweise unentgeltlich ist (BFH v. 5. 7. 90 GrS 4-6/89, BStBl. II S. 847, 851).

► *Übertragung gegen Versorgungsleistungen:* Wird das Vermögen gegen laufende Versorgungsleistungen (in Form von Leibrenten oder dauernden Lasten) übertragen, so stellen diese keine Anschaffungskosten dar; es liegt insoweit ein unentgeltlicher Erwerb vor. Zur Ermittlung der AfA (bei Übergabe eines Mietwohnhauses) führt der Übernehmer nach § 11 d Abs. 1 EStDV die Ausgangswerte des Übergabers fort (BFH v. 5. 7. 90 aaO S. 851; BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 80 Tz. 4 und 16). Bei Übertragung eines zur Erzielung von Einkünften aus VuV vermieteten Hauses sind die Versorgungsleistungen begrifflich keine Werbungskosten (in Form von Ertragsanteilen oder dauernden Lasten), sondern Sonderausgaben nach Maßgabe des § 10 Abs. 1 Nr. 1a.

► *Ausgleichs- und Abstandszahlungen sowie Übernahme von Schulden:* Der Übernehmer kann zur Zahlung eines Abstands an den Übergeber oder eines Gleichstellungsgeldes an Angehörige des Übergebers oder Dritte verpflichtet sein. Ist eine solche Leistung zu erbringen, liegt *insoweit* ein entgeltlicher Erwerb vor mit der Folge, daß die Ausgleichs- oder Abstandszahlungen Anschaffungskosten sind. Entsprechendes gilt für die Übernahme von Schulden des Übernehmers (s. BFH v. 5. 7. 90 aaO S. 853 f.; v. 11. 9. 90 IX R 6/86, BFH/NV 1992 S. 38; BMF v. 13. 1. 93 aaO Tz. 7 bis 9), nicht aber für den Vorbehalt eines Nutzungsrechts am übertragenen Vermögen (BMF v. 13. 1. 93 aaO Tz. 10). Für die Bemessung der AfA ist beim Erwerb eines für Vermietungszwecke übertragenen Hauses von einem Erwerb auszugehen, der teilweise unentgeltlich (insoweit Anwendung des § 11 d Abs. 1 EStDV) und in Höhe der Anschaffungskosten teilweise entgeltlich ist; s. hierzu mit Beispielen BMF v. 13. 1. 93 aaO Tz. 16 und 17. Soweit die Ausgleichs- oder Abstandszahlungen oder die Schuldübernahme Anschaffungskosten für den Erwerber eines Mietwohnhauses und zu deren Finanzierung Schuldzinsen zu entrichten sind, sind die Zinsen Werbungskosten iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 (BMF v. 13. 1. 91 aaO Tz. 11 und 22).

► *Vollentgeltliches Veräußerungsgeschäft:* Soweit nach dem Willen der Beteiligten keine vorweggenommene Erbfolge, sondern eine vollentgeltliche Veräußerung an einen künftigen Erben vorliegt, stellt das Veräußerungsentgelt die Anschaffungskosten für den erworbenen Vermögensgegenstand dar; diese sind *alleinige* Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der AfA.

**Vorweggenommene Werbungskosten:** Werbungskosten können bei den Einkünften aus VuV auch schon berücksichtigt werden, wenn in einem VZ aus

## § 21 Anm. 300 ABC der Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung

einem Haus noch keine Einnahmen erzielt werden, zB bei einem Haus, das (nach Fertigstellung) vorübergehend leersteht (s. R 161 Abs. 3 EStR 1993; vgl. auch BFH v. 27. 1. 93 IX R 64/88, BFH/NV S. 528; FG Köln v. 21. 6. 89, EFG 1990 S. 25, rkr.). Der zur Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten erforderliche Zusammenhang mit einer angestrebten Vermietung kann auch dann fortlaufend bestehen, wenn die Gemeinde ihr Vorhaben der Errichtung eines Bebauungsplans sechs Jahre lang zurückstellt (FG Düss. v. 26. 5. 94, EFG S. 1042, rkr.); s. grds. § 9 Anm. 161–166.

**Wechselseitige Vermietung:** s. „Überkreuzvermietung“.

**Wegfall der Nutzungswertbesteuerung:** s. „Nutzungswert“.

**Werbungskosten beim Leerstehen einer Wohnung:** Auch wenn eine Wohnung leer steht, können die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach Abs. 1 Nr. 1 vorliegen, insbesondere wenn eine Wohnung zur Vermietung bereitgehalten wird (s. näher Anm. 70). Entsprechendes kommt beim Bereithalten einer Wohnung zur Selbstnutzung in Frage (s. Anm. 223). In diesen Fällen können für diese Wohnungen Werbungskosten abgezogen werden. Laufende Aufwendungen, die in der Zeit des Leerstehens einer Eigentumswohnung zwischen dem Auszug der Mieter und dem Verkauf der Wohnung entstehen, sind aber nicht als Werbungskosten abzusetzen, wenn der Eigentümer seine Behauptung, die Vermietungsabsicht erst kurz vor dem Verkauf aufgegeben zu haben, nicht glaubhaft machen kann (FG Ba.-Württ. v. 24. 8. 94, EFG 1995 S. 201, rkr.). Aufwendungen für Reparatur- und Instandsetzungsarbeiten an der Wohnung, die nach Beendigung des Mietverhältnisses vorgenommen werden, können nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV im Hinblick auf das beendete Mietverhältnis berücksichtigt werden, wenn der Eigentümer die Wohnung künftig selbst nutzen will (FG Hamb. v. 22. 12. 94, EFG 1995 S. 614, rkr.).

**Werbungskostenüberschuß:** s. „Verlustausgleich und Verlustabzug“.

**Wohnungsgemeinschaft:** s. „Gemeinschaftliche Nutzung einer Wohnung“.

**Zinsen:** s. „Schuldzinsen“.

**Zugewinnausgleich:** Nimmt ein Stpfl. zur Bezahlung des Zugewinnausgleichs einen Kredit auf, können die Kreditzinsen entgegen früherer Rspr. und Verwaltungsauffassung nicht mehr als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bei den Einkünften aus VuV abgezogen werden, wenn ihm (allein) aufgrund des Zugewinns Einkünfte aus VuV zufließen (BFH v. 11. 5. 93 IX R 25/89, BStBl. II S. 751; BMF v. 11. 8. 94, BStBl. I S. 603); s. auch „Erbengemeinschaft und ihre Auseinandersetzung“ aE.

**Zurechnung von Einkünften:** Einkünfte aus VuV sind demjenigen stl. zuzurechnen, der die Leistung „Vermietung und Verpachtung“ erbringt; s. näher Anm. 28 ff. und zur Zurechnung von Werbungskosten § 9 Anm. 750.

**Zweitwohnung:** s. „Ferienwohnungen“.