

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

§ 21

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), geändert durch HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120)

(1) ¹Einkünfte 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.

²§ 15a ist sinngemäß anzuwenden.

(2) Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 56 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. Egmont **Kulosa**, Richter am FG,
Wissenschaftlicher Mitarbeiter am BFH, München
Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt,
Linklaters Oppenhoff & Rädler, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 21

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 21	1	II. Änderungen des EStG 1934	3
B. Rechtsentwicklung des § 21		III. Reformüberlegungen	4
I. Entwicklung bis zum EStG 1934	2	C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 21	

	Anm.
I. Bedeutung des § 21	6
II. Verfassungsmäßigkeit des § 21	7
D. Geltungsbereich des § 21	
I. Sachlicher Geltungsbereich	10
II. Persönlicher Geltungsbereich	11
III. Geltung bei Auslandsbeziehungen	12
E. Verhältnis des § 21 zu anderen Vorschriften	
I. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten	15
II. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	16
III. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen	17
F. Zurechnung der Einkünfte aus § 21	
I. Grundsatz	20
II. Zurechnung bei Personemehrheiten	
1. Voraussetzungen für die gemeinschaftliche Zu-	

	Anm.
rechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	21
2. Verteilung der gemeinschaftlichen Einkünfte	22
3. Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft	23
III. Zurechnung bei Nießbrauch	25
IV. Zurechnung bei Nicht-eigentümern und Nichtberechtigten	26
V. Zurechnung bei Treuhandverhältnissen	27
VI. Zurechnung bei Stellvertretung, Zwangsverwaltung, Restitution	28
G. Ermittlung der Einkünfte	30
H. Verfahrensfragen	
I. Gesonderte und einheitliche Feststellung	35
II. Besonderheiten bei der Ermittlung der Vorauszahlungen	36

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

	Anm.
A. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	
I. Überblick	50
II. „Vermietung und Verpachtung“; Zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt	
1. Nutzungsüberlassung	
a) Steuerlicher Begriff der „Vermietung und Verpachtung“	54
b) Rechtsverhältnisse, die der Nutzungsüberlassung zugrunde liegen können	55
c) Gemeinschaftliche Nutzung einer Woh-	

	Anm.
nung durch den Eigentümer (Inhaber) und andere Personen	57
d) Nutzungsüberlassung an Angehörige	58
2. Zeitliche Begrenzung der Nutzungsüberlassung (Abgrenzung zur Veräußerung)	60
3. Sonderfall: Einnahmen aus der Verwertung von Bodenschätzen	
a) Behandlung von Ausbeuteverträgen als Pachtverträge	64
b) Behandlung von Ausbeuteverträgen als Kaufverträge	65

	Anm.		Anm.
4. Entgeltliche Nutzungsüberlassung, insbesondere wechselseitige Zahlungsverpflichtungen	67	c) Abzug von Werbungskosten bei leerstehenden Objekten	95
III. „Einkünfte“ aus Vermietung und Verpachtung		d) Nachträgliche Werbungskosten	97
1. Einkunftserzielungsabsicht		IV. Vermietung und Verpachtung „von unbeweglichem Vermögen“	
a) Vermutung der Einkunftserzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung	70	1. Unbewegliches Vermögen	100
b) Überschußprognose bei Vermietung und Verpachtung	71	2. „Grundstücke“	101
c) Einkunftserzielungsabsicht bei Ferienwohnungen	72	3. „Gebäude“	102
d) Einkunftserzielungsabsicht bei zeitlich begrenzter Vermietung	73	4. „Gebäudeteile“	103
e) Einkunftserzielungsabsicht bei Vereinbarung einer Miete unterhalb der ortsüblichen Marktmiete	74	5. „Schiffe, die in ein Schiffsregister eingetragen sind“	104
f) Einkunftserzielungsabsicht bei Vermietung besonders aufwendiger Wohnungen	75	6. „Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen“	105
g) Einkunftserzielungsabsicht bei Vermietung oder Verpachtung unbebauter Grundstücke	76	7. Unbewegliches Vermögen, das nicht in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 genannt ist („insbesondere“)	107
2. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung		V. Besonderheiten bei Immobilienfonds und Bauherrenmodellen	
a) Grundsätzliches	80	1. Überblick über die häufigsten Modelle	
b) Sachleistungen als Einnahmen	81	a) Bauherrenmodelle und Gesamtobjekte	110
c) Einmalzahlungen	82	b) Geschlossene Immobilienfonds	111
d) Zuschüsse; Einnahmen von dritter Seite	83	c) Offene Immobilienfonds	112
e) Behandlung von Nebenentgelten, Betriebskosten und Umlagen	84	2. Abgrenzung zwischen Herstellung und Erwerb	
f) Schadensersatz	85	a) Bedeutung der Unterscheidung zwischen Herstellung und Erwerb	115
3. Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung		b) Begriff des Bauherren (Herstellers)	116
a) Grundsätzliches	90	c) Abgrenzung bei Bauherrenmodellen bzw. vergleichbaren „Gesamtobjekten“	117
b) Vorab entstandene und vergebliche Werbungskosten	94	d) Abgrenzung bei geschlossenen Immobilienfonds	118
		3. Zuordnung von Aufwendungen zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten	

	Anm.
sten bzw. den sofort abziehbaren Werbungskosten	
a) Kriterien für die Zuordnung in Anschaffungsfällen	120
b) Aufwendungen, die sowohl in Anschaffungs- als auch in Herstellungsfällen zu den Werbungskosten gehören	121
c) Behandlung von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen	123
d) Behandlung von Vorauszahlungen	124
e) Besonderheiten für die Zuordnung in Herstellungsfällen	125
f) Nicht abziehbare Aufwendungen („Nichtkosten“)	126
4. Zurechnung der Einkünfte bei Immobilienfonds	
a) Gewinn- und Verlustverteilung unabhängig vom Zeitpunkt des Beitritts der einzelnen Gesellschafter	130
b) Zurechnung bei Treuhandverhältnissen	131
5. Verfahrensfragen	135
B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Sachbegriffen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	
C. Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)	
I. Bedeutung der Nr. 3 sowie Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten	
II. Zeitlich begrenzte Überlassung	
III. Überlassung von „Rechten“	
1. Grundsätzliches	153
2. „Schriftstellerische, künstlerische und	

	Anm.
gewerbliche Urheberrechte“	154
3. „Gewerbliche Erfahrungen“	155
4. „Gerechtigkeiten und Gefälle“	156
5. Andere Rechte („insbesondere“)	157
D. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)	
E. Sinngemäße Anwendung des § 15a (Abs. 1 Satz 2)	
I. Rechtsentwicklung, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 2	
II. Sinngemäße Anwendung der einzelnen Vorschriften des § 15a im Rahmen des § 21	
1. Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 1 Satz 1 (Verlustrückstellungen)	
a) Überblick	176
b) Berechnungsschema zur Ermittlung des fiktiven Kapitalkontos	177
2. Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 (Haftung vor Leistung der Einlage)	179
3. Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 2 (Verrechenbarkeit der Verluste in Folgejahren)	180
4. Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 3 (Gewinnzurechnung bei Einlageminderung und Haftungsminderung)	181
5. Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 4 (gesonderte Feststellung)	182
6. Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 5 (Anwendung auf andere Formen beschränkter Haftung)	183

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

Anm.	Anm.												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="background-color: #f2f2f2; padding: 2px;">A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2</td> <td style="border-left: 1px solid black; padding: 2px;"></td> <td style="background-color: #f2f2f2; padding: 2px;">B. Voraussetzungen des Abs. 2</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">I. Rechtsentwicklung 200</td> <td style="border-left: 1px solid black; padding: 2px;"></td> <td style="padding: 2px;">I. Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken 205</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">II. Bedeutung des Abs. 2 201</td> <td style="border-left: 1px solid black; padding: 2px;"></td> <td style="padding: 2px;">II. Entgelt weniger als 56 vH der ortsüblichen Marktmiete 206</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">III. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2 202</td> <td style="border-left: 1px solid black; padding: 2px;"></td> <td style="background-color: #f2f2f2; padding: 2px;">C. Rechtsfolgen des Abs. 2 210</td> </tr> </table>	A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2		B. Voraussetzungen des Abs. 2	I. Rechtsentwicklung 200		I. Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken 205	II. Bedeutung des Abs. 2 201		II. Entgelt weniger als 56 vH der ortsüblichen Marktmiete 206	III. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2 202		C. Rechtsfolgen des Abs. 2 210	
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2		B. Voraussetzungen des Abs. 2											
I. Rechtsentwicklung 200		I. Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken 205											
II. Bedeutung des Abs. 2 201		II. Entgelt weniger als 56 vH der ortsüblichen Marktmiete 206											
III. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2 202		C. Rechtsfolgen des Abs. 2 210											

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

Anm.	Anm.												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="background-color: #f2f2f2; padding: 2px;">A. Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Art 250</td> <td style="border-left: 1px solid black; padding: 2px;"></td> <td style="padding: 2px;">III. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit 254</td> </tr> <tr> <td style="background-color: #f2f2f2; padding: 2px;">B. Zurechnung zu den Einkünften aus anderen Einkunftsarten, soweit sie zu diesen gehören</td> <td style="border-left: 1px solid black; padding: 2px;"></td> <td style="padding: 2px;">IV. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 255</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">I. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft 252</td> <td style="border-left: 1px solid black; padding: 2px;"></td> <td style="padding: 2px;">V. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Kapitalvermögen 256</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">II. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb 253</td> <td style="border-left: 1px solid black; padding: 2px;"></td> <td style="padding: 2px;">VI. Zugehörigkeit zu den sonstigen Einkünften 257</td> </tr> </table>	A. Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Art 250		III. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit 254	B. Zurechnung zu den Einkünften aus anderen Einkunftsarten, soweit sie zu diesen gehören		IV. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 255	I. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft 252		V. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Kapitalvermögen 256	II. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb 253		VI. Zugehörigkeit zu den sonstigen Einkünften 257	
A. Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Art 250		III. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit 254											
B. Zurechnung zu den Einkünften aus anderen Einkunftsarten, soweit sie zu diesen gehören		IV. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 255											
I. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft 252		V. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Kapitalvermögen 256											
II. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb 253		VI. Zugehörigkeit zu den sonstigen Einkünften 257											

ABC der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 300

Allgemeine Erläuterungen zu § 21

A. Überblick zu § 21

1

Einkünfte aus VuV werden durch § 2 Abs. 1 Nr. 6 der ESt. unterworfen. § 21 bestimmt näher, welche wirtschaftlichen Vorgänge unter diese Einkunftsart fallen.

In Abs. 1 Satz 1 werden die vier unterschiedlichen Fallgruppen der Einkünfte aus VuV aufgezählt (s. Anm. 50–160); Abs. 1 Satz 2 ordnet die sinngemäße Anwendung des § 15a an (s. Anm. 170–183).

Abs. 2 regelt die Behandlung teilentgeltlicher Mietverhältnisse (s. Anm. 200–210). Früher enthielt Abs. 2 die Nutzungwertbesteuerung für die Wohnung im eigenen Haus und für eine ganz oder teilweise unentgeltlich überlassene Woh-

nung (§ 21 Abs. 2 Satz 1 a.F. und § 21a). Die Kommentierungen dazu befinden sich im elektronischen HHR-Archiv (www.hhr.otto-schmidt.de).

Abs. 3 ordnet die Subsidiarität des § 21 gegenüber anderen Einkunftsarten an (s. Anm. 250–257).

B. Rechtsentwicklung des § 21

2

I. Entwicklung bis zum EStG 1934

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

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

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

3

II. Änderungen des EStG 1934

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

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

Ges. zur Neuregelung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums v. 15.5.1986 (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278): An den bisherigen Abs. 2 wurde ein Satz 2 (der heutige Inhalt des Abs. 2) angefügt, der mWv. 1.1.1987 bei einem Entgelt von weniger als 50 vH der Marktmiete die Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil anordnete (Einzelheiten zur Rechtsentwicklung s. Anm. 200). § 52 Abs. 21 bestimmte, daß die Regelungen über die Nutzungswertbesteuerung (§ 21 Abs. 2 Satz 1 und § 21a) letztmals für den VZ 1986 – für Altfälle im Rahmen einer Übergangsregelung al-

ledings noch bis VZ 1998 – anzuwenden sind (s. Anm. 300 „Nutzungswertbesteuerung“ und elektronisches Archiv).

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

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): In Abs. 2 wurde die Grenze, bei deren Unterschreiten die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist, mW ab VZ 2004 von 50 vH auf 56 vH angehoben (dazu – insbes. zu den Zweifeln an der formellen Verfassungsmäßigkeit – näher Anm. 202).

III. Reformüberlegungen

4

In keinem der gegenwärtig diskutierten Steuerreform-Konzepte wird die stl. Erfassung der Einkünfte aus VuV in Frage gestellt. Die Reformkonzepte sehen – im wirtschaftlichen Ergebnis – vielmehr sogar eine Ausdehnung der Besteuerung durch die Erfassung privater Veräußerungsgewinne unter gleichzeitiger Reduzierung der Höhe der AfA-Sätze vor.

Der Reformentwurf der FDP (Entwurf eines Ges. zur Einführung einer neuen ESt. und zur Abschaffung der GewSt. v. 14.1.2004, BTDrucks. 15/2349) sieht – unter Verzicht auf die Unterteilung in Einkunftsarten – in § 7 Abs. 1 die StPflcht aller Einnahmen aus wirtschaftlicher Betätigung und aus der Nutzung von Vermögen vor. Ausweislich der Begründung (S. 15) sollen alle Veräußerungsgewinne stpfl. sein.

Ob dieser politische Wille der Entwurfsverfasser im vorgeschlagenen Gesetzestext handwerklich sauber umgesetzt worden ist, darf bezweifelt werden. Denn § 7 Abs. 1 differenziert zwischen Einnahmen aus wirtschaftlicher Betätigung einerseits und solchen aus der Nutzung von Vermögen andererseits. § 8 Abs. 1 unterwirft aber nur „Erlöse“ aus der Veräußerung von „Wirtschaftsgütern, die der wirtschaftlichen Betätigung gedient haben“, der Besteuerung (in § 17 Abs. 1 wird diese Regelung wiederholt, der Begriff „Erlöse“ aber durch den der „Gewinne“ ersetzt, ohne daß deutlich wird, was mit dieser Wiederholung bezweckt werden soll). Erlöse bzw. Gewinne aus der Veräußerung von WG, die der Einnahmeerzielung durch „Nutzung von Vermögen“ gedient haben, werden im Text des Gesetzentwurfs hingegen nicht ausdrücklich in die StPflcht einbezogen.

Das „Konzept 21“ der CDU/CSU (v. 23.3.2004, BTDrucks. 15/2745) enthält keinen ausformulierten Gesetzentwurf, sondern lediglich Leitsätze. In Leitsatz II.A.3. sind vier Einkunftsarten genannt, wobei die Einkünfte aus VuV unter die „Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit“ gefaßt werden. Entsprechend sieht Leitsatz II.A.8. eine umfassende Besteuerung der Veräußerungsgewinne bei vermieteten Immobilien vor; das gilt nicht für selbstgenutzte Immobilien.

Der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (Staatsfinanzen konsolidieren, Steuersystem reformieren, Jahrestgutachten 2003/2004, 323) schlägt ebenfalls vor, Veräußerungsgewinne bei vermieteten Grundstücken künftig stl. ausnahmslos zu erfassen.

Der Reformentwurf von P. KIRCHHOF (Einkommensteuergesetzbuch, 2003) bezieht mit seiner umfassenden Definition der Erwerbserträge in § 3 Abs. 2 Satz 1 (Vermögensmehrungen, die durch das Erwerbshandeln veranlaßt sind) auch Veräußerungsgewinne in die Besteuerung ein.

Der Kölner Entwurf (LANG ua., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005) zählt die Einkünfte aus VuV zu den Einkünften aus Unternehmen, die wiederum zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit gehören (§ 4). Einkünfte aus der Veräußerung von WG des Erwerbsvermögens werden in § 7 gesondert erfaßt und sollen um die zwischenzeitliche Geldentwertung bereinigt werden (§ 28).

5 Einstweilen frei.

C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 21

6

I. Bedeutung des § 21

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

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

Aus Sicht von Politik und Gesetzgeber handelt es sich um die einzige Einkunftsart, die nicht vorwiegend der Erzielung von Einnahmen für die öffentlichen Haushalte dient, sondern hauptsächlich zur Erreichung wirtschafts- und wohnungsbaupolitischer Lenkungsziele eingesetzt wird. Seit jeher sind die in den Steuerstatistiken erfaßten negativen Einkünfte aus VuV, die in den Verlustausgleich eingehen, deutlich höher als die positiven Einkünfte: So betragen nach den letztverfügbaren Zahlen für das Jahr 1998 die positiven Einkünfte aus VuV 18,9 Mrd. €, die negativen Einkünfte hingegen 29,4 Mrd. € (Statistisches Bundesamt, Statistisches Jahrbuch 2004, 690 f.). Dies beruht vor allem darauf, daß der Gesetzgeber den Stpfl. die Inanspruchnahme von degressiver AfA und erhöhten Absetzungen anbietet, gleichzeitig aber Veräußerungsgewinne – nach Ablauf von zehn Jahren – unbesteuert bleiben. Angesichts des mittlerweile nicht mehr durch den früheren Wohnungsmangel gekennzeichneten Mietwohnungsmarktes baut der Gesetzgeber die Abschreibungsvergünstigungen allerdings schrittweise ab. Umgekehrt ist der stl. Zugriff auf Veräußerungsgewinne durch mehrere Änderungen in § 23 ausgebaut worden; die rechtspolitische Diskussion deutet für die Zukunft auf eine vollständige Einbeziehung dieser Gewinne in die stl. Bemessungsgrundlage hin (s. Anm. 4).

7

II. Verfassungsmäßigkeit des § 21

Die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Einkünften aus der Nutzung von Vermögen – einschließlich der Einkünfte aus VuV – steht außer Frage. Ihre stl. Erfassung entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Nur in Einzelbereichen spielen Verfassungsfragen eine Rolle:

- ▶ *Tatbestandsmäßigkeit der stl. Erfassung im Grenzbereich zu Einkünften aus der Veräußerung der Substanz:* Die Diskussion entzündet sich hier vor allem an der Frage der Besteuerung von Vergütungen für die Ausbeutung von Bodenschätzen (s. Anm. 64).
- ▶ *Zur formellen Verfassungsmäßigkeit der Anhebung der in Abs. 2 genannten Grenze von 50 auf 56 vH s. Anm. 202.*
- ▶ *Zur Verfassungsmäßigkeit der Nichtberücksichtigung negativer Einkünfte des Jahres der Anschaffung oder Herstellung im Vorauszahlungs- und LSt-Ermäßigungsverfahren s. § 37 Anm. 14, 158, § 39a Anm. 23.*
- ▶ *Zur Verfassungsmäßigkeit der Beschränkungen, die für den Ausgleich der Verluste aus der VuV ausländ. Gegenstände gelten:* s. § 2a Anm. 11; zu europarechtlichen Bedenken s. § 2a Anm. 12.
- ▶ *Das Fehlen eines Freibetrags* entsprechend den Regelungen in § 13 Abs. 3, § 20 Abs. 4 ist verfassungsrechtlich unbedenklich (Nds. FG v. 26.8.1999, EFG 2000, 745); diese Rechtsfrage hat keine grundsätzliche Bedeutung (BFH v. 20.4.2000 – IX B 8/00, BFH/NV 2000, 1095).

Einstweilen frei.

8–9

D. Geltungsbereich des § 21

I. Sachlicher Geltungsbereich

10

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

Körperschaftsteuer: Nach § 8 Abs. 1 KStG können auch KStSubjekte Einkünfte aus VuV beziehen. Bei Stpfl., die nach dem HGB buchführungspflichtig sind, sind jedoch sämtliche Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln (§ 8 Abs. 2 KStG).

Selbstgenutzte Immobilien: Bis 1986 (mit einer Übergangsregelung für Altfälle bis 1998) wurde für die Selbstnutzung ein fiktiver Nutzungswert angesetzt und bei den Einkünften aus VuV erfaßt (s. Anm. 300 „Nutzungswertbesteuerung“). Seit dem Auslaufen der Übergangsregelung verwirklicht die Selbstnutzung nicht mehr den Tatbestand des § 21.

II. Persönlicher Geltungsbereich

11

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

III. Geltung bei Auslandsbeziehungen

12

Vermögen im Ausland: Unbeschr. stpfl. Personen haben Einkünfte aus VuV grundsätzlich auch dann nach § 21 zu versteuern, wenn das Vermögen im Aus-

land belegen ist (dazu umfassend – nur in Einzelbereichen überholt – MEERMANN, StBp. 1986, 49).

► In *Doppelbesteuerungsabkommen* wird das Besteuerungsrecht jedoch üblicherweise dem Belegenheitsstaat zugewiesen (vgl. Art. 6 des OECD-MA 2003, BStBl. I 2003, 286). Der Wohnsitzstaat hat diese Einkünfte dann idR von seiner Bemessungsgrundlage auszunehmen (Art. 23A OECD-MA), behält sich aber meistens die Einbeziehung in die Ermittlung des StSatzes vor („Progressionsvorbehalt“, § 32b Abs. 1 Nr. 3). Einige DBA sehen allerdings keine StFreistellung, sondern lediglich die Anrechnung der vom ausländ. Staat erhobenen Steuer auf die deutsche ESt. vor (Übersicht bei BECKER/URBAHNS, INF 1999, 427 [429]). Dies gilt insbes. für die – praxiswichtigen – Abkommen mit Spanien (dazu BFH v. 22.1.1980 – VIII R 134/78, BStBl. II 1980, 447 unter 4.; v. 24.9.1985 – IX R 39/80, BFH/NV 1986, 337 unter 1.a; v. 19.9.1990 – IX R 72/85, BFH/NV 1991, 369; alle zur Nutzungswertbesteuerung spanischer Ferienhäuser; OFD Münster v. 29.11.1999, DStR 2000, 522; OFD Frankfurt v. 15.3.2001, BB 2001, 869) und mit der Schweiz (dazu BFH v. 11.4.1990 – I R 63/88, BFH/NV 1990, 705).

► *Negative Einkünfte aus der VuV von im Ausland belegenen unbeweglichen Vermögensgegenständen oder Sachinbegriffen* dürfen nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden und auch nicht nach § 10d abgezogen werden (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a, s. § 2a Anm. 90–92). Für negative Einkünfte aus der Überlassung von Schiffen, die nicht fast ausschließlich im Inland eingesetzt sind, enthält § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b eine vergleichbare Regelung (ausf. § 2a Anm. 93–103). Der BFH hat die Frage, ob die Verlustausgleichsbeschränkung gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit des EGV verstößt, dem EuGH vorgelegt (BFH v. 13.11.2002 – I R 13/02, BStBl. II 2003, 795, Az. EuGH C-152/03).

Steuerausländer mit Inlandsvermögen: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus im Inland belegenen Vermögen führen auch bei Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland zur beschränkten StPflicht; gleiches gilt, wenn Rechte (s. Anm. 150–157) in einer inländ. Betriebsstätte oder Einrichtung verwertet werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 6, ausf. § 49 Anm. 900–933). Soweit es sich um die Überlassung von Rechten handelt, ist in § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 ein StAbzug angeordnet.

13–14 Einstweilen frei.

E. Verhältnis des § 21 zu anderen Vorschriften

15

I. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten

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

16

II. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

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

Verhältnis zu § 24 Nr. 3 und § 34 Abs. 2 Nr. 3: Die erstgenannte Vorschrift zählt zu den Einkünften auch Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme

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

III. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen

17

Verhältnis zum EigZulG: Nach §§ 2, 4 EigZulG ist die Nutzung einer eigenen Wohnung zu eigenen Wohnzwecken sowie die unentgeltliche Überlassung an Angehörige begünstigt. Ein Konkurrenzverhältnis zu § 21, der nur vermieteten bzw. verpachteten (dh. weder selbstgenutzten noch unentgeltlich überlassenen) Grundbesitz erfaßt, kann daher nicht entstehen.

Verhältnis zu § 8 Nr. 7 sowie § 9 Nr. 4 GewStG: Nach § 8 Nr. 7 GewStG ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Pächters eine Hinzurechnung im Umfang der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden WG des Anlagevermögens vorzunehmen; beim Verpächter erfolgt eine korrespondierende Kürzung (§ 9 Nr. 4 GewStG). Hier wird vorausgesetzt, daß die WG aufgrund eines Rechtsverhältnisses überlassen werden, das seinem wesentlichen Inhalt nach einen Miet- oder Pachtvertrag i.Sd. bürgerlichen Rechts darstellt (BFH v. 9.11.1983 – I R 188/79, BStBl. II 1984, 149; LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 8 Nr. 7 Rn. 40). Diese Begriffsbestimmung ist enger als die in § 21 zugrunde gelegte, bei der eine wirtschaftliche Betrachtung im Vordergrund steht (s. Anm. 54 ff.).

Verhältnis zum UStG: Nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten von der USt. befreit. Ausgenommen sind bestimmte kurzfristige Vermietungen sowie die Vermietung von Betriebsvorrichtungen (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG). Der ustl. Begriff der VuV wurde früher rein zivilrechtlich ausgelegt (BFH v. 4.12.1980 – V R 60/79, BStBl. II 1981, 231). Mittlerweile hat sich indes die Erkenntnis durchgesetzt, daß der in Art. 13 Teil B Buchst. b der EG-Mehrwertsteuer-Richtlinie verwendete Begriff der VuV in sämtlichen Mitgliedstaaten einheitlich ausgelegt werden muß und daher nicht allein das jeweilige nationale Zivilrecht maßgebend sein kann (BFH v. 25.5.2000 – V R 48/99, BFH/NV 2000, 1315; EuGH v. 18.11.2004 – C-284/03, HFR 2005, 178 Rn. 18). Entsprechend wird die Anknüpfung an das Zivilrecht von der FinVerw. nunmehr mit der Einschränkung „grundsätzlich“ versehen (zB Abschn. 76 Abs. 1 Satz 1 UStR 2005). Der neueren Rspr. lassen sich bei der gebotenen gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung darüber hinaus Ansätze einer wirtschaftlichen Betrachtung entnehmen (zB BFH v. 11.11.2004 – V R 30/04, BFHE 207, 560; BFH/NV 2005, 483), was eine Annäherung an die bei § 21 EStG vorzunehmende Auslegung (s. Anm. 54 ff.) bedeutet.

Die UStBefreiung schließt den Vorsteuerabzug für bezogene Eingangsumsätze aus (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). Sofern der Vermietungsumsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (dh. nicht bei Ver-

mietungen zu Wohnzwecken), ist ein Verzicht auf die StBefreiung möglich (§ 9 UStG, „Option“). Dies hat zur Folge, daß die in Rechnung gestellte Vorsteuer für Eingangsumsätze abgezogen werden kann. Zum Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Grundstücke nach der Seeling-Entscheidung des EuGH (v. 8.5.2003 – C-269/00, UR 2003, 288) s. BADER, INF 2003, 946; KÜFFNER, DStR 2004, 119. Zur zeitlichen Erfassung der USt. und Vorsteuer in Fällen der Option s. Anm. 300 „Umsatzsteuer“.

18–19 Einstweilen frei.

F. Zurechnung der Einkünfte aus § 21

20

I. Grundsatz

Schrifttum: SCHMIDT-LIEBIG, Die Einkünfte eines Gemeinschafters aus der Hausverwaltung, FR 1982, 553; DÖLLERER, Leitgedanken der Nießbrauchsbesteuerung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen, StJb. 1984/85, 55; HERRMANN, Die Zurechnung von Vermietungseinkünften und deren Verlagerung auf Angehörige und Gesellschafter – Möglichkeiten und Grenzen, DB 1992, 2104; WÜLLENKEMPER, Zurechnung von Einkünften bei Verteilungsstreitigkeiten zwischen Gemeinschaftern und Gesellschaftern, FR 1993, 389; PAUS, Rechts- und Gestaltungsfragen bei Miteigentum an einem Zweifamilienhaus, DStZ 2005, 154.

Aus § 2 Abs. 1 Satz 1 folgt, daß Einkünfte demjenigen persönlich zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Erzielung von Einkünften verwirklicht (ausf. zur Zurechnung s. § 2 Anm. 125–340). In den Fällen des § 21 ist dies derjenige, der die rechtliche oder tatsächliche Macht hat, eines der dort genannten WG anderen zur zeitlich begrenzten Nutzung gegen Entgelt zu überlassen. Der Stpfl. muss Träger der Rechte und Pflichten des Vermieters oder Verpächters aus dem Rechtsverhältnis sein.

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

Bedeutung der Eigentümerstellung: Hingegen kommt es nicht entscheidend darauf an, ob der Stpfl. rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Mietobjekts ist (zur Zurechnung bei Nichteigentümern und Nichtberechtigten s. Anm. 26). Ebenso wenig ist allein maßgeblich für die Zurechnung, wem letztlich das wirtschaftliche Ergebnis der Vermietung zugute kommt (zu beiden genannten Gesichtspunkten BFH v. 3.12.1991 – IX R 155/89, BStBl. II 1992, 459). Die Rspr. stellt damit entscheidend auf das Außenverhältnis ab. Soweit in Teilen der Literatur vorgeschlagen wird, „Vermieterinitiative und Vermieterrisiko“ als maßgebend anzusehen (zB BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rn. 21), ist dem entgegenzuhalten, daß diese im Rahmen der Auslegung des Mitunternehmerbegriffs (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) entwickelten Merkmale nicht auf eine vermögensverwaltende Tätigkeit übertragen werden können (ebenso KORN/EGGERS, § 21 Rn. 38).

Rechtsnachfolger: Eine Rechtsnachfolge in den vermieteten Gegenstand wird auch estrechtlich grds. zu einem Wechsel in der Zurechnung der Einkünfte führen; der Rechtsnachfolger kann sich nicht darauf berufen, daß der Mietvertrag noch von dem Rechtsvorgänger abgeschlossen worden ist (FG Rhld.-Pf. v. 7.12.1992, EFG 1993, 582, rkr.). Wird allerdings der zivilrechtliche Eintritt des Erwerbers in den Mietvertrag (§ 566 BGB) zwischen den Beteiligten tatsächlich nicht vollzogen, bleibt es bei der Zurechnung der Einkünfte an den Übertragenen.

BFH v. 8.3.1994 – IX R 37/90, BFH/NV 1994, 868 (Übertragung des Grundstücks vom Vater auf das minderjährige Kind); FG Münster v 17.9.1997, EFG 1997, 1515, rkr. (unterbliebene Mitteilung an die Mieter, kein Zutrittsrecht des neuen Eigentümers).

II. Zurechnung bei Personenmehrheiten

1. Voraussetzungen für die gemeinschaftliche Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 21

Schließen sich mehrere Personen zusammen, um Einkünfte aus VuV zu erzielen, sind die Einkünfte ihnen zuzurechnen, wenn sie gemeinschaftlich Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis sind (vgl. zB BFH v. 26.1.1999 – IX R 17/95, BStBl. II 1999, 360). Die Einkunftserzielungsabsicht muß sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf der Ebene des Gesellschafters gegeben sein (s. Anm. 111).

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

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

Miterben: Gehört zu einer Erbschaft ein Gegenstand, mit dem der Erblasser Einkünfte aus VuV erzielt hatte, verwirklichen die Miterben gemeinsam den Tatbestand der Einkunftserzielung, solange die Erbengemeinschaft nicht auseinandergesetzt wird. Die Einkünfte werden ihnen grds. nach ihren Erbanteilen zugerechnet (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 unter C.I.2.c; BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Tz. 6, unter Hinweis auf § 2038 Abs. 2, § 743 Abs. 1 BGB).

Innengesellschaften und Unterbeteiligungen: Hier kommt es – anders als bei der Beurteilung, ob eine Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) besteht – weniger auf die im Innenverhältnis geltenden Vereinbarungen an, sondern darauf, wer *nach außen* als Vermieter auftritt. Räumt der Gesellschafter einer PersGes., die Einkünfte aus VuV erzielt, einem Dritten eine Unterbeteiligung an seinem Gesellschaftsanteil ein, erzielt der Unterbeteiligte daher seinerseits keine

Einkünfte aus VuV, wenn er nach außen nicht als Vermieter auftritt und ihm lediglich auf schuldrechtlicher Grundlage einzelne Vermögens- und Mitwirkungsrechte zustehen (BFH v. 3.12.1991 – IX R 155/89, BStBl. II 1992, 459 unter 3.a; v. 17.12.1996 – IX R 30/94, BStBl. II 1997, 406; aA SCHMIDT/DRENSSECK XXIV. § 21 Rn. 5). Im Ergebnis sind Unterbeteiligungen daher nicht geeignet, Einkünfte aus VuV auf Dritte zu verlagern.

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

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

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

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

22 2. Verteilung der gemeinschaftlichen Einkünfte

Die durch die Gesellschafter, Gemeinschaftler oder sonst verbundenen Personen erzielten Einkünfte sind grds. nach den hierfür getroffenen Vereinbarungen zu verteilen, sofern diese ihren Grund im Gemeinschaftsverhältnis haben. Fehlt eine solche Vereinbarung oder kann sie strechtlich nicht anerkannt werden (zB Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, die dem Fremdvergleich nicht standhalten, dazu ausf. § 4 Anm. 850 ff.), folgt die strechtliche Zurechnung den Vorgaben der §§ 743, 748 BGB, für die wiederum die Anteile am gemeinschaftlichen Gegenstand maßgebend sind (zum Ganzen BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; v. 31.3.1992 – IX R 245/87, BStBl. II 1992, 890, und § 9 Anm. 50).

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

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

Beitritt von Gesellschaftern: Zur Ergebnisverteilung bei Immobilien-Fondsgesellschaften während des Zeitraums, in dem die einzelnen Gesellschafter der Gesellschaft beitreten, s. Anm. 130.

Tragung von Aufwendungen über das Vereinbarte hinaus: Trägt ein Gemeinschaftler aus *privaten* Gründen Aufwendungen über seinen Miteigentumsanteil hinaus, führt dies nicht zu einer von den zivilrechtlichen Anteilen abweichenden Zurechnung (BFH v. 5.2.1965 – VI 234/63 U, BStBl. III 1965, 256; v. 22.3.1994 – IX R 28/91, BFH/NV 1995, 16; FG Ba.-Württ. v. 10.8.1977, EFG 1977, 472, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 13.2.1986, EFG 1986, 398, rkr.). Gleiches gilt, wenn ein Miteigentümer die auf einen anderen Miteigentümer entfallenden Aufwendungen nur *vorläufig* übernimmt, zB weil die Beteiligten von einer vorübergehenden Zahlungsschwierigkeit ausgehen (BFH v. 23.11.2004 – IX R 12/04, BFH/NV 2005, 851). Trägt der Miteigentümer die Mehraufwendungen hingegen, ohne daß eine Zuwendung an andere Miteigentümer beabsichtigt war, und besteht auch kein durchsetzbarer Ausgleichsanspruch, steht dem überquotalen Abzug nicht entgegen, daß es sich bei den Miteigentümern um nahe Angehörige handelt.

BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/01, BFHE 208, 203; FR 2005, 540 (zerrüttete Beziehung zwischen Mutter und Tochter sowie Vermögensverfall der Mutter); Hess. FG v. 30.11.1978, EFG 1979, 382, rkr., und FG Düss. v. 24.8.1989, EFG 1990, 471, rkr. (jeweils Gebäude im Miteigentum der vermögenslosen Mutter und ihres Sohnes, der alle Aufwendungen trägt); anders FG München v. 5.8.1998, EFG 1998, 1574, NZB IX B 139/98 unzul. (mit der Begründung, daß im Streitjahr noch kein Vermögensverfall des anderen Miteigentümers eingetreten sei); zu dieser Frage auch PAUS, INF 2002, 235.

Veruntreute Einnahmen: Die Veruntreuung bereits zugeflossener Einnahmen durch einen Miteigentümer ändert nach bisheriger Rspr. an der Einkünftezurechnung nichts (BFH v. 20.12.1994 – IX R 122/92, BStBl. II 1995, 534, m. krit. Anm. GROH, FR 1995, 544; dazu auch WÜLENKEMPER, FR 1993, 389; anders für gewerblich tätige PersGes. BFH v. 22.9.1994 – IV R 41/93, BFHE 176, 346 un-

ter I.3.b: Aktivierung eines Schadensersatzanspruchs der Gesellschaft gegen den Gesellschafter, der bei Uneinbringlichkeit gewinnmindernd abzuschreiben ist). UE ist zweifelhaft, ob die Rspr. an dieser Betrachtung auch nach der (im vorigen Absatz dargestellten) Entscheidung BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/01 (BFHE 208, 203; FR 2005, 540) festhalten wird.

23 3. Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft

Vermietung an einen Gesamthänder oder Miteigentümer: Unabhängig davon, ob es sich um eine Bruchteils- oder Gesamthandsgemeinschaft handelt, liegen Einkünfte aus VuV nur insoweit vor, als nicht einer der Mitberechtigten das Mietobjekt selbst nutzt. Daher erzielt nur die Ehefrau (anteilig) Einkünfte aus VuV, wenn eine aus den Eheleuten bestehende GbR einen Gebäudeteil an den Ehemann vermietet (BFH v. 18.5.2004 – IX R 83/00, BStBl. II 2004, 898 unter 2.). Vermietet eine Bruchteilsgemeinschaft eine Wohnung an einen der Miteigentümer und andere Wohnungen an Dritte, sind die Einkünfte aus der von dem Miteigentümer genutzten Wohnung (anteilig) nur den übrigen Miteigentümern zuzurechnen; der auf den nutzenden Miteigentümer entfallende Anteil bleibt außer Ansatz. Die Einkünfte aus den fremdvermieteten Wohnungen sind allen Miteigentümern nach dem Verhältnis ihrer Anteile zuzurechnen, ohne daß die Alleinnutzung der erstgenannten Wohnung an dieser Zurechnung etwas ändert (BFH v. 18.5.2004 – IX R 49/02, BStBl. II 2004, 929). Dasselbe gilt, wenn eine Wohnung an den Ehegatten eines Miteigentümers als Familienwohnung vermietet wird; der Mietvertrag ist in Höhe der Beteiligungsquote des Miteigentümer-Ehegatten stl. nicht anzuerkennen (BFH v. 18.5.2004 – IX R 42/01, BFH/NV 2005, 168); zum Ganzen auch OFD Düss. v. 9.3.2005, DB 2005, 581 mit Beispielen, sowie PAUS, DStZ 2005, 154.

Anders noch R 164 Abs. 2 EStR 2003: Danach sollten auch dem nutzenden Miteigentümer selbst über die Gemeinschaft insoweit Einkünfte aus VuV zuzurechnen sein, als er das Mietobjekt über seinen Miteigentumsanteil hinaus nutzen durfte. Diese Auffassung ist aufgegeben; die FinVerw. wendet die neue Rspr. uneingeschränkt an.

Überlassung durch den Gesellschafter an die Gesellschaft: Weil es bei den Einkünften aus VuV an einer dem § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entsprechenden Regelung fehlt, gibt es kein „Sonder-BV“. Gibt daher ein Gesellschafter einer Vermietungs-Gesellschaft, an der er beteiligt ist, ein Darlehen, stellen die Zinsen bei ihm Einkünfte aus Kapitalvermögen dar; vermietet er ihr ein Grundstück, sind diese Einkünfte aus VuV nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einzubeziehen (BFH v. 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510 unter 1.d; GROH, JbFfSt 1979/80, 209 [240]; aA wohl TRZASKALIK in K/S/M, § 21 Rn. B 200 ff.). Nach neuerer Rspr. (s.o. „Vermietung an einen Gesamthänder oder Miteigentümer“) ist allerdings zweifelhaft, ob auch insoweit Einkünfte erzielt werden, als der überlassende Gesellschafter selbst an der nutzenden Gesellschaft beteiligt ist.

24 Einstweilen frei.

25 III. Zurechnung bei Nießbrauch

Ob nach einer Nießbrauchsbestellung die Einkünfte dem Nießbraucher oder dem Nießbrauchsbesteller zuzurechnen sind, hängt davon ab, wer von beiden den Tatbestand der Einkunftsart verwirklicht (BFH v. 9.4.1991 – IX R 78/88, BStBl. II 1991, 809; allgemein zu diesem Zurechnungskriterium bei den Einkünften aus VuV s. Anm. 20).

Ausf. zur Zurechnung in Nießbrauchsfällen s. § 2 Anm. 201–315, zu VuV insbes. § 2 Anm. 270–276, zur AfA-Berechtigung beim Nießbrauch s. § 7 Anm. 60–88. Die Fin-Verw. hat zur strechtlichen Behandlung des Nießbrauchs umfassend im sog. Nießbrauchserlaß Stellung genommen (BMF v. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914, dazu wiederum STUHRMANN, DStR 1998, 1405; DROSDZOL, FR 1998, 724). Ausführliche Darstellungen finden sich ferner bei LADEMANN/CLASSEN, § 21 Anm. 85–163; GÄNGER in BB, § 21 Rn. 37–91, und v. REDEN in L/B/P, § 21 Rn. 22a–57.

Zuwendungsnießbrauch: Wenden Eltern ihren minderjährigen Kindern unentgeltlich einen Nießbrauch an einem ihnen gehörenden Grundstück zu, sind die Einkünfte den Kindern zuzurechnen, wenn die Eltern bei der Vermietung des Grundstückes in deren Namen handeln (BFH v. 25.4.1995 – IX R 41/92, BFH/NV 1996, 122). Hingegen verwirklichen trotz der Nießbrauchsbestellung weiterhin die Eltern den Tatbestand des § 21, wenn sie die Mietverträge im *eigenen* Namen abschließen und weiterhin die Lasten des Grundstücks tragen (BFH v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295). Bei bereits bestehenden Mietverträgen hielt die Rspr. bisher – zivilrechtlich unzutreffend – eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme für erforderlich (BFH v. 24.9.1985 – IX R 62/83, BStBl. II 1986, 12), läßt nunmehr aber zu Recht den gesetzlichen Vertrags Eintritt des Nießbrauchers (§ 567 iVm. § 566 BGB) genügen (BFH v. 19.11.2003 – IX R 54/00, BFH/NV 2004, 1079). Werden die Mietverträge aufgrund der Nießbrauchsbestellungen ausdrücklich ergänzt und die Mieten auf ein Konto des Nießbrauchers gezahlt, steht es der Zurechnung der Einkünfte an den Nießbraucher nicht entgegen, daß das Nießbrauchsrecht vom Besteller frei widerrufen werden kann (BFH v. 19.11.2003 – IX R 54/00, BFH/NV 2004, 1079).

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

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

Nießbrauchsähnliche schuldrechtliche Nutzungsvereinbarung: Sie ist hinsichtlich der Zurechnung ebenso wie ein dingliches Nießbrauchsrecht zu behandeln (BFH v. 15.4.1986 – IX R 52/83, BStBl. II 1986, 605; v. 25.4.1995 – IX R 41/92, BFH/NV 1996, 122; FG Ba.-Württ. v. 19.11.1982, EFG 1984, 29, rkr.; BMF v. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 Tz. 6). Hierzu gehören auch Fälle, in denen ein Nießbrauchsrecht zwar formwirksam vereinbart und tatsächlich durchgeführt, aber nicht ins Grundbuch eingetragen worden ist.

Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil: Dem Nießbraucher können die Einkünfte aus VuV nur dann zugerechnet werden, wenn ihm kraft seines Nießbrauchs eine Stellung eingeräumt ist, die der eines Gesellschafters entspricht, so daß er est-rechtlich als derjenige zu beurteilen ist, der zusammen mit den übrigen Gesellschaftern (vgl. dazu Anm. 21) den Tatbestand der Einkunftsart VuV verwirklicht (BFH v. 9.4.1991 – IX R 78/88, BStBl. II 1991, 809, betr. Nieß-

brauch zugunsten von minderjährigen Kindern). Die bloße Einräumung eines Nießbrauchs am Gewinnstammrecht des Gesellschafters genügt dafür nicht, weil bereits § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 (mittelbar) zeigt, daß Einkünfte aus VuV im Falle der Abtretung dem Abtretenden, nicht aber dem Abtretungsempfänger zuzurechnen sein sollen (BFH v. 9.4.1991 – IX R 78/88, BStBl. II 1991, 809 unter II.3.).

IV. Zurechnung bei Nichteigentümern und Nichtberechtigten

Nutzungsüberlassung durch Nichteigentümer: Auch wenn im Regelfall der Eigentümer eines der in § 21 genannten WG als Vermieter auftreten wird und diesem daher die Einkünfte zuzurechnen sind, bildet die Eigentümerstellung keine notwendige Voraussetzung für die Zurechnung (BFH v. 13.10.1992 – IX R 17/88, BFH/NV 1993, 227 mwN; s. dazu Anm. 20). Nicht nur der Nießbraucher (s. Anm. 25), sondern auch ein Untervermieter kann daher Einkünfte aus VuV erzielen (DÖLLERER, StJb. 1984/85, 55 [63]). Hat der Stpfl. mit einem erworbenen Grundstück Einkünfte aus VuV erzielt, so bleibt diese Zurechnung auch dann unverändert, wenn der Grundstückskaufvertrag später mit zivilrechtlicher Rückwirkung aufgehoben wird (zu den stl. Folgen häufig verwendeter Abwicklungsvereinbarungen s. OFD Frankfurt v. 12.7.2001, DStR 2001, 1753).

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

V. Zurechnung bei Treuhandverhältnissen

Allgemein zur stl. Behandlung von Treuhandverhältnissen s. § 2 Anm. 340 „Treuhand“ und § 15 Anm. 421–425. Zur Beurteilung von Treuhandverhältnissen bei Immobilienfonds s. Anm. 131.

Die Rspr. stellt für die Zurechnung von Einkünften aus VuV allgemein vor allem auf das Außenverhältnis (Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag), nicht aber auf das Innenverhältnis ab (s. Anm. 20–26). Da in Treuhandfällen nach außen aber allein der Treuhänder auftritt, müßte dies einer Zurechnung von Einkünften aus VuV an den Treugeber regelmäßig entgegen stehen. Gleichwohl läßt der BFH eine solche Zurechnung unter bestimmten Voraussetzungen zu; er muß dabei notwendig die Regelungen des Innenverhältnisses zugrunde legen. So sind die Einkünfte dem Treugeber zuzurechnen, wenn der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt und dieser nach der Ausgestaltung des Treuhandverhältnisses und nach den sonstigen Umständen gegenüber dem Treuhänder eine derart beherrschende Stellung ein-

nimmt, daß er wirtschaftlich die Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis trägt (BFH v. 27.1.1993 – IX R 269/87, BStBl. II 1994, 615 unter I.2.b; v. 11.1.2005 – IX R 66/03, HFR 2005, 537 unter c; großzügiger hingegen BMF v. 1.9.1994, BStBl. I 1994, 604).

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

VI. Zurechnung bei Stellvertretung, Zwangsverwaltung, Restitution

28

Zurechnung bei Stellvertretung: Tritt der Handelnde bei Abschluß des Mietvertrags offen als Vertreter eines Dritten auf, sind Letzterem die Einkünfte zuzurechnen (BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/97, BStBl. II 1992, 972 unter I, IV. 2). Die Einkünfte sind auch dann nicht dem Vertreter zuzurechnen, wenn dieser zwar in fremdem Namen, aber für eigene Rechnung handelt (BFH v. 26.4.1983 – VIII R 205/80, BStBl. II 1983, 502 unter 3.).

Zurechnung bei Zwangsverwaltung: In den Fällen der Zwangsverwaltung sind die Einnahmen weiterhin dem Schuldner zuzurechnen, auch wenn sie vom Zwangsverwalter an die Gläubiger abgeführt werden (BFH v. 16.4.2002 – IX R 53/98, BFH/NV 2002, 1152 unter 2.a). Diese abgeführten Beträge stellen nur dann WK dar, wenn sie auf solche dinglichen Rechte gezahlt werden, die Verbindlichkeiten absichern, die in Zusammenhang mit den Einkünften aus VuV eingegangen wurden; nicht hingegen, wenn es um anderweitige Verbindlichkeiten des Schuldners oder um Verbindlichkeiten dritter Personen geht (BFH v. 11.3.2003 – IX R 65–67/01, BFH/NV 2003, 778).

Zurechnung bei Restitution nach dem Vermögensgesetz: Solange das Grundstück noch nicht auf den Restitutionsberechtigten zurückübertragen worden ist (maßgebend dafür ist die Rechtskraft des Restitutionsbescheids), ist der bisherige Verfügungsberechtigte als Vermieter iSd. § 21 anzusehen. Auch wenn eine Ähnlichkeit zum Treuhandverhältnis gegeben ist, fehlt es jedenfalls an einer Beherrschung dieses Verhältnisses durch den Restitutionsberechtigten (BFH v. 11.1.2005 – IX R 66/03, HFR 2005, 537 unter c). Allerdings hat der bisherige Verfügungsberechtigte die seit dem 1.7.1994 erhaltenen Nutzungsentgelte nach § 7 Abs. 7 Satz 2 VermG an den Restitutionsberechtigten herauszugeben; eine entsprechende Zahlung mindert im Jahr ihres Abflusses die Einkünfte aus VuV (BFH v. 11.1.2005 – IX R 50/03, HFR 2005, 536; es besteht kein Anlaß, aus Billigkeitsgründen in den vorangegangenen Zuflußjahren von einem Ansatz der Einnahmen abzusehen). Beim Restitutionsberechtigten stellt diese Zahlung eine stbare, aber nach § 24 Nr. 1 Buchst. a, § 34 tarifbegünstigte Entschädigung dar (BFH v. 11.1.2005 – IX R 66/03, HFR 2005, 537 unter d). Ebenso zum Ganzen bereits OFD Frankfurt v. 10.3.1999, DB 1999, 1299; zur neuen Rspr. HEUER-MANN, DB 2005, 847.

Einstweilen frei.

29

30

G. Ermittlung der Einkünfte

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

Bei Personenmehrheiten (Gesellschaften, Gemeinschaften usw.) sind die Einkünfte zunächst auf der Ebene dieser Personenmehrheit zu ermitteln und sodann auf die Beteiligten zu verteilen (s. dazu Anm. 22). Zur Einkünfteermittlung bei einer sog. „Zebragesellschaft“ (an einer vermögensverwaltenden PersGes. sind auch Personen beteiligt, deren Gesellschaftsanteil zu ihrem Betriebsvermögen gehört) vgl. zuletzt und zusammenfassend den Vorlagebeschluß des BFH v. 30.10.2002 – IX R 80/98, BStBl. II 2003, 167 mwN.

31–34 Einstweilen frei.

H. Verfahrensfragen

35

I. Gesonderte und einheitliche Feststellung

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

In Fällen von geringer Bedeutung (zB bei Miteigentum von zusammen veranlagten Ehegatten) kann die Durchführung eines Feststellungsverfahrens unterbleiben (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO).

Im Klageverfahren wegen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte ist auch eine als Vermieterin auftretende GbR (BFH v. 18.5.2004 – IX R 83/00, BStBl. II 2004, 898 unter II.1., Änderung der Rspr.) oder Bruchteilsgemeinschaft (BFH v. 18.5.2004 – IX R 49/02, BStBl. II 2004, 929 unter II.1.) beteiligtenfähig.

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

36

II. Besonderheiten bei der Ermittlung der Vorauszahlungen

Negative Einkünfte aus VuV werden bei der Festsetzung von Vorauszahlungen nur für Kj. berücksichtigt, die nach der Anschaffung oder Fertigstellung des Gebäudes – bei anderen WG nach Aufnahme der Nutzung durch den Stpfl. – be-

ginnen (§ 37 Abs. 3 Sätze 8–11, Einzelheiten s. § 37 Anm. 155–182). Diese Einschränkung gilt über § 39a Abs. 1 Nr. 5 auch für die Eintragung eines Freibetrags auf der LStKarte.

Einstweilen frei.

37–49

Erläuterungen zu Abs. 1: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

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

Schrifttum (s. auch die Verzeichnisse vor Anm. 20 [Zurechnung], 64 [Bodenschätze], 70 [Einkunftserzielungsabsicht], 110 [Immobilienfonds und Bauherrenmodelle]): LOHMEYER, Die einkommen- und gewerbesteuerliche Behandlung der Erbbauzinsen, DStZ 1983, 144; STOLZ, Die Vermietung der Fassade zu Werbezwecken durch einen nichtbilanzierenden Hauseigentümer, FR 1983, 235; MEERMANN, Die Besteuerung von im Ausland belegenen Grundbesitz, StBp. 1986, 49; NIELAND, Zuschüsse im Einkommensteuerrecht, DStZ 1986, 183, 216, 246; MEYER-SCHARENBERG, Tatbestand und Rechtsfolgen der Nutzungsüberlassung, StuW 1987, 103; HORLEMANN, Aufwendungen aus der Instandhaltungsrücklage bei Wohnungseigentümergeinschaften, DStZ 1990, 112; HORLEMANN, Gesonderte und einheitliche Feststellung bei Wohnungseigentümergeinschaften, DStZ 1990, 423; GRUBE, Vermietung der gemeinsamen Wohnung zwischen eheähnlichen Lebensgefährten?, DStR 1991, 297; HERRMANN, Vergebliche Aufwendungen zur Herstellung eines Gebäudes oder zur Anschaffung eines bebauten Grundstücks als abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, StuW 1991, 372; HERRMANN, Einkommensteuerliche Behandlung der Bestellung eines dinglichen Wohnungsrücklage gegen Übertragung eines unbebauten Grundstücks im privaten Bereich, DStR 1991, 829; STRACKE, Zur Behandlung der durch den Erbbauberechtigten getragenen und gezahlten Erschließungskosten beim Grundstückseigentümer, FR 1992, 461; DELP, Zur Qualifizierung von Einkünften aus der Vermietung von Freizeitschiffen, INF 1993, 532; SPINDLER, Zur steuerrechtlichen Behandlung der vom Erbbauberechtigten übernommenen Erschließungskosten, DB 1994, 650; JANSEN, Abzug von Werbungskosten beim Kauf eines Mietwohngrundstücks gegen dauernde Lasten, DStR 1995, 203; SCHMOHL, Gehören Mieterumlagen und Nebenkosten zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 EStG?, DB 1996, 1006; SCHIMMELE, Nutzungsüberlassung versus Vermögensveräußerung, 1997; BECKER/URBAHNS, Die spanische Ferienwohnung im deutschen Steuerrecht, INF 1999, 427; BEHREND, Die Lehre vom Steuertatbestand in Bezug auf die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, 1999; GRUBE, Katastrophenschäden an privaten Wohngebäuden im Einkommensteuerrecht, DStZ 2000, 469; HÄFKE, Steuerliche Behandlung der Instandhaltungsrücklage bei Eigentumswohnungen, INF 2000, 745; HORNBERG/POEPPEL/SCHROETER, Die Steuerpraxis für Immobilienspezialisten, 2001; RASENACK, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, 2. Aufl. 2002; HEUERMANN, Vermieten als angemessenes Gestalten, BB 2003, 1465; BETZWIESER, Steuerliche Behandlung von Zuschüssen und leistungsfreien Darlehen nach dem „Dritten Förderweg“ bei Einkünften aus VuV, DStR 2004, 617; FUHRMANN, Einkünfte aus Vermietung: Streitpunkte und Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 2004, 14450; HEUERMANN, Vermieten als unangemessenes Gestalten durch gegenläufige Rechtsgeschäfte auf der Nutzungsebene, StuW 2004, 124; MILATZ/KRUCHEN, Einmalzahlung von Erbbauzinsen als Gestaltungsansatz?, DStZ 2004, 635; BUSCH/TROMPETER, Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen – Das Stuttgarter Modell für Übertragungen selbstgenutzter Immobilien, FR 2005, 633; FUCHS/LIEBER, Entschädigungen für naturschutzrechtliche Ausgleichsflächen nicht steuerbar, Abgrenzung grundstücksbezogener Nutzungsüberlassungen und Leistungen von „veräußerungsähnlichen Vorgängen“, FR 2005, 285; Haus- und Grundbesitz in der Besteuerung, Loseblatt; HILDESHEIM, Haus- und Grundbesitz im Steuerrecht, Loseblatt.

I. Überblick

Unter der „Vermietung und Verpachtung“ iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 ist die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt zu verstehen (näher Anm. 54 ff.). Der Begriff „Vermietung und Verpachtung“ wird auch in Nr. 2 verwendet, nicht hingegen in Nr. 3. Die dort gebrauchte Formulierung „zeitlich begrenzte Überlassung“ beinhaltet aber den Kern des Vermietungs-/Verpachtungsbegriffs iSd. Nr. 1, 2 (s. Anm. 151; vgl. auch § 49 Abs. 1 Nr. 6, wo der Begriff „Vermietung und Verpachtung“ unterschiedslos auf die Überlassung sowohl von Grundstücken als auch von Rechten angewendet wird). Gemeinsam ist den Nr. 1–3 das Erfordernis der Abgrenzung zu Veräußerungen und veräußerungsähnlichen Vorgängen (s. Anm. 60 ff.). Demgegenüber geht es in Nr. 4 gerade nicht um eine zeitlich begrenzte Überlassung, sondern um eine (dauerhafte) Veräußerung. Daraus ergibt sich, daß der auch im Einleitungssatzteil vor den Nr. 1–4 verwendete Begriff „Vermietung und Verpachtung“ keinen einheitlich zu definierenden Oberbegriff, sondern nur eine sprachliche Klammer für die nachfolgenden Nr. 1–4 darstellt.

51–53 Einstweilen frei.

II. „Vermietung und Verpachtung“: Zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung gegen Entgelt

1. Nutzungsüberlassung

54 a) Steuerlicher Begriff der „Vermietung und Verpachtung“

Die Rspr. versteht den Begriff der VuV iSd. Nr. 1 – anders als etwa bei § 4 Nr. 12 UStG und § 8 Nr. 7 GewStG (dazu Anm. 17) – nicht zivilrechtlich, sondern wirtschaftlich (BFH v. 5.10.1973 – VIII R 78/70, BStBl. II 1974, 130; v. 7.6.2002 – VI R 145/99, BStBl. II 2002, 829 unter II.1.a; v. 2.3.2004 – IX R 43/03, BStBl. II 2004, 507 unter II.2.a) und sieht sein wesentliches Merkmal darin, daß jemand aus der befristeten Überlassung von unbeweglichem Vermögen an einen anderen Früchte zieht, während der überlassene Gegenstand als solcher mit den Möglichkeiten einer Wertsteigerung wirtschaftlich bei ihm verbleibt (BFH v. 11.10.1963 – VI 251/62 U, BStBl. III 1963, 564). Das BVerfG (v. 10.4.1987 – 1 BvR 883/86, HFR 1988, 179, betr. Nießbrauch) hat diese Abweichung vom Zivilrecht gebilligt.

Mögliche Rechtsverhältnisse (Einzelheiten s. Anm. 55): Der Begriff der VuV umfaßt daher nicht nur die zivilrechtlichen Vertragstypen der Miete und Pacht (§§ 535 ff., 581 ff. BGB); er schließt vielmehr auch alle sonstigen Rechtsverhältnisse ein, die nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt einer Vermietung oder Verpachtung im bürgerlich-rechtlichen Sinne vergleichbar sind, also eine zeitlich begrenzte Überlassung von Gegenständen (im Falle der Nr. 1 beschränkt auf unbewegliches Vermögen) zur Nutzung gegen Entgelt darstellen. Dabei kann es sich sowohl um schuldrechtliche Verträge als auch um dingliche Rechtsverhältnisse (zB Erbbaurechtsvertrag, Nießbrauch) handeln, die zivilrechtlich von vornherein nicht unter den Begriff der Miete/Pacht fallen würden. Selbst Vergütungen für die *zwangsweise* Überlassung von unbeweglichem Vermögen ohne vertragliche Grundlage erfüllen den Tatbestand der Nr. 1. Diese weite Begriffsbestimmung erscheint zutreffend, da die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nicht davon

abhängig ist, auf welchem Rechtsgrund die Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung beruhen.

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

b) Rechtsverhältnisse, die der Nutzungsüberlassung zugrunde liegen können

55

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

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

Vereinbaren Veräußerer und Erwerber eines Hausgrundstücks, daß der Veräußerer eine Wohnung des Gebäudes noch ein Jahr nach der Übergabe ohne besonderes Entgelt nutzen darf, erfüllt dies nicht den Tatbestand der Nr. 1 (FG Düss. v. 4.10.1983, EFG 1984, 233, rkr.); bei Vereinbarungen über längere Zeiträume kann dies uE anders zu beurteilen sein.

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

► *Leasingverträge* über unbewegliches Vermögen führen zu Einkünften aus VuV, sofern der Leasinggeber ausnahmsweise nicht gewerblich tätig ist (zur zivilrechtlichen Einordnung s. § 5 Anm. 1105, 1107, 1229).

► *Unterhaltsregelungen*, nach denen der Eigentümer-Ehegatte seinem geschiedenen Ehegatten eine Wohnung „zur freien Benutzung“ überläßt, führen nicht zu Einkünften aus VuV (BFH v. 17.3.1992 – IX R 264/87, BStBl. II 1992, 1009; dazu PAUS, FR 1993, 43); der Mietwert kann aber im Rahmen des Realsplitting als Sonderausgabe (§ 10 Abs. 1 Nr. 1) abgezogen werden. Schließen die Ehegatten in diesen Fällen allerdings einen Mietvertrag ab, liegt darin kein Gestaltungsmaßbrauch (BFH v. 16.1.1996 – IX R 13/92, BStBl. II 1996, 214).

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

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

► *Nießbrauch* (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332; BVerfG v. 10.4.1987 – 1 BvR 883/86, HFR 1988, 179; BMF v. 24.7.1998, BStBl. I 1998,

914 Tz. 28; aA SCHMIDT/DRENSECK XXIV. § 21 Rn. 36: nichtstbares Veräußerungsentgelt); zur zeitlichen Zuordnung von Einmalzahlungen s. Anm. 82;

- ▶ *dingliches Wohnrecht* (Saarl. FG v. 14.12.1989, EFG 1990, 472, rkr.);
- ▶ *Grunddienstbarkeit* (vgl. BFH v. 17.10.1968 – IV 84/65, BStBl. II 1969, 180; dort aber zeitlich unbefristet und in einem landw. BV).

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

Ohne eine Nutzungsüberlassung gehören Beträge, die in Zusammenhang mit einem Grundstück gezahlt werden, hingegen nicht zu den Einnahmen aus VuV.

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

56 Einstweilen frei.

57 c) Gemeinschaftliche Nutzung einer Wohnung durch den Eigentümer (Inhaber) und andere Personen

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

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

Werden einzelne Räume der vom Inhaber selbstgenutzten Wohnung an Personen, die nicht zum Haushalt gehören, zur *alleinigen* Benutzung vermietet (zB Studentenzimmer), ist der Tatbestand der Nr. 1 hingegen erfüllt. Für derartige Fälle hat die FinVerw. jedoch eine Bagatellgrenze aufgestellt: Übersteigen die Einnah-

men aus einer solchen Vermietung nicht 520 € im VZ, kann von der Besteuerung abgesehen werden (R 161 Abs. 1 EStR).

d) Nutzungsüberlassung an Angehörige

58

Vgl. die Darstellung bei § 4 Anm. 850–859, insbes. Anm. 858a zu Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen und Anm. 857 zu Mietzinszahlungen durch unterhaltsberechtigte Kinder aus dem Barunterhalt. Zur Überlassung aufgrund von Unterhaltsvereinbarungen s. Anm. 55, zur Überkreuzvermietung s. Anm. 67, zu anderen Fallgestaltungen im Grenzbereich zu § 42 AO s. TIPKE/KRUSE, § 42 AO Tz. 57.

Einstweilen frei.

59

2. Zeitliche Begrenzung der Nutzungsüberlassung (Abgrenzung zur Veräußerung)

60

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

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

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

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

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

Die Rspr. hat in Grenzfällen betont, daß es nicht entscheidend auf eine vorhandene oder fehlende Befristung der *Vereinbarung*, sondern vor allem darauf ankommt, ob *faktisch* ein endgültiger Verlust der Herrschaftsgewalt eintritt. Dafür erscheint maßgeblich, ob nach Inhalt und voraussichtlicher Durchführung der

Vereinbarung die Möglichkeit eines Rückfalls der Nutzungsmöglichkeit an den Überlassenden als jedenfalls nicht ausgeschlossen erscheint.

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

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

- Dauerhafte Übernahme der Verpflichtung, dem Nachbarn einen Grundstücksteil als Kfz-Stellplatz gegen ein einmaliges Entgelt zur Verfügung zu stellen, gleichzeitig Eingehung einer entsprechenden öffentlich-rechtlichen Baulast gegenüber der Gemeinde (BFH v. 26.8.1975 – VIII R 167/71, BStBl. II 1976, 62; VuV, wenn die privatrechtliche Verpflichtung gegenüber dem Nachbarn der Gesamtleistung das Gepräge gibt; § 22 Nr. 3, wenn die öffentlich-rechtliche Baulast im Mittelpunkt steht).
 - Ebenso BFH v. 4.9.1996 – XI R 20/96, BFH/NV 1997, 336 für die Verpflichtung/Baulast, eine Kanalleitung auf dem Grundstück zu dulden.
 - Beschränkt persönliche Dienstbarkeit, die zur Duldung einer Ferngasleitung in einer Tiefe von 1–2 m unter der Grundstücksoberfläche verpflichtet (BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; Aufteilung in eine nicht nach Nr. 1 stbare Zahlung für die Minderung des Bodenwerts und eine nach Nr. 1 stbare Nutzungsvergütung; im entschiedenen Fall allerdings LuF).
 - Dauerhafte Überlassung unterirdischer Hohlräume zur Aussolung vorhandener Salzvorkommen und anschließenden Einlagerung von Erdöl gegen eine Einmalzahlung, wobei im Falle der Nichtausübung der Rechte die Pflicht zur unentgeltlichen Rückübertragung besteht (BFH v. 14.10.1982 – IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203; in der Tendenz ebenso bereits BFH v. 11.3.1976 – IV B 62/75, BStBl. II 1976, 535 – AdV).
 - Zahlung für die Überspannung des Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung, sofern dies mit der Einräumung einer Nutzungsbefugnis verbunden ist (BFH v. 19.4.1994 – IX R 19/90, BStBl. II 1994, 640; anders hingegen, wenn das Grundstück nur im Schutzstreifen der Stromleitung liegt, was zwar Baubeschränkungen, aber keine Nutzungsüberlassung zur Folge hat, vgl. BFH v. 17.5.1995 – X R 64/92, BStBl. II 1995, 640).
 - Auch die Überbaurente nach § 912 BGB wird – trotz der prinzipiell nicht begrenzten Dauer – nicht für einen Veräußerungsvorgang gezahlt und fällt daher unter § 21 (s. Anm. 300 „Überbaurente“).
 - Zur Behandlung von Entschädigungen für die Hinnahme naturschutzrechtlicher Beschränkungen ausf. FUCHS/LIEBER, FR 2005, 285.
- ▷ *Dem Typus nach kein Kaufvertrag:* Die Vereinbarung begründet zwar Eigenbesitz des Vertragspartners, entspricht aber aus anderen Gründen nicht dem Typus des Kaufvertrags. Beispiele:
- „Verkauf“ eines Quellgrundstücks an die Gemeinde mit dem Recht zur Wassereutnahme, aber der Pflicht zur Rückübertragung bei Beendigung der Quellennutzung; das laufend zu zahlende Entgelt ist zunächst von der Menge des entnomme-

nen Wassers, später von den Wasserpreisen der Gemeinde abhängig (BFH v. 30.10.1967 – VI 331/64, BStBl. II 1968, 30).

- Einräumung einer zeitlich nicht begrenzten Grunddienstbarkeit an einer Teilfläche eines dem Stpfl. gehörenden Sees zugunsten des Käufers eines Ufergrundstücks, der die Teilfläche unter Ausschluß des Eigentümers nutzen durfte, wobei das Jagd-, Fischerei- und Schilfgewinnungsrecht jedoch beim Stpfl. blieb (BFH v. 17.10.1968 – IV 84/65, BStBl. II 1969, 180 zu LuF; offengelassen, ob im Privatvermögen § 21 oder § 22 Nr. 3 anzuwenden wäre).

Einstweilen frei.

61–63

3. Sonderfall: Einnahmen aus der Verwertung von Bodenschätzen

Schrifttum: REINBERG, Verwertung von Bodenschätzen, Stbg. 1958, 118; WEHBERG/BUSCHHOFF, Die Verwertung von Bodenschätzen und Einkommensteuer, Stbg. 1959, 36; MITTMANN, Die Besteuerung der Substanzausbeuterechte, DStR 1967, 280; HUHNS, Grundstücksausbeutungsverträge im Einkommen- und im Umsatzsteuerrecht, Diss. Münster 1973; FELSMANN, Einkommensteuerliche Fragen bei Verwertung von Bodenschätzen, INF 1976, 217; STRÖFER, Zivilrechtliche Einordnung der Substanzausbeuterverträge, BB 1979, 1477; SCHULZE BUSCHHOFF, Bodenschätze und Einkommensteuer, INF 1984, 241; KNOBBE-KEUK, Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, DB 1985, 144; BORGGREVE, Einkommensbesteuerung des Entgelts für Bodenschätze, DB 1985, 1661; MEYER, Einkommensteuerliche Behandlung von Substanzausbeuterverträgen, DStR 1986, 422; SCHUHMAN, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Bodenschätze, StBp. 1987, 1; SCHUHMAN, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Bodenschätze, StBp. 1993, 54.

a) Behandlung von Ausbeuterverträgen als Pachtverträge

64

Die Verwertung von Bodenschätzen führt zu Einkünften aus VuV, wenn der Bodenschatz dem Privatvermögen zuzurechnen ist und wenn der Vertrag über den Abbau steuerrechtlich als Vereinbarung über eine zeitlich begrenzte Überlassung des Grundstücks anzusehen ist. Bodenschätze (zum Begriff s. § 7 Anm. 523; zur Entstehung als selbständiges Wirtschaftsgut s. § 7 Anm. 526) sind – auch bei Landwirten – regelmäßig nicht dem Betriebsvermögen zuzuordnen (s. § 7 Anm. 530 – 537). Ob eine zeitlich begrenzte Überlassung vorliegt, hängt davon ab, ob der Ausbeutervertrag nach seinem wirtschaftlichen Gehalt, wie er sich nach dem Gesamtbild der gestalteten Verhältnisse des Einzelfalls unter Berücksichtigung des wirklichen Willens der Vertragsparteien darstellt, typusmäßig als Pachtvertrag oder als Kaufvertrag zu qualifizieren ist. Auf die Bezeichnung des Vertrages kommt es dabei nicht an.

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

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

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

RFH v. 17.7.1929, RStBl. 1929, 585 unter I.; v. 23.12.1936, RStBl. 1937, 635 (auch bei Vereinbarung eines dinglichen Abbaurechts); v. 26.5.1937, RStBl. 1937, 987; v. 15.6.1938, RStBl. 1938, 870 (auch bei Zahlung des größten Teils des Entgelts in einer Summe); BFH v. 13.5.1959 – IV 159/58 U, BStBl. III 1959, 294 (auch dann, wenn sich das Entgelt nicht nach der Vertragslaufzeit, sondern der Ausbeutemenge bemißt); v. 23.10.1959 – VI 131/58 U, BStBl. III 1960, 3; v. 13.11.1964 – VI 208/63, HFR 1965, 209; v. 2.3.1966 – VI 161/65, BStBl. III 1966, 364; v. 11.3.1976 – IV B 62/75, BStBl. II 1976, 535; v. 14.10.1982 – IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203 unter 1.3.; v. 25.6.1985 – IX R 60/82, BFH/NV 1985, 74 (unter Auseinandersetzung mit der Gegenauffassung); v. 7.7.1987 – IX R 202/87, BFH/NV 1987, 640; v. 15.3.1994 – IX R 45/91, BStBl. II 1994, 840 (eine zusätzliche Entschädigung für die zeitweilig fehlende landwirtschaftliche Nutzbarkeit gehört jedoch zu den Einkünften aus LuF; insoweit Abweichung von BFH v. 21.10.1960 – VI 169/59 S, BStBl. III 1961, 45). Umfassend und teilweise kritisch zur älteren Rspr. WEHBERG/BUSCHHOFF, Stbg. 1959, 36; der Rspr. zustimmend hingegen RASENACK, Einkünfte aus VuV, 2. Aufl. 2002, 19 ff.

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

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

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

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

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

b) Behandlung von Ausbeuteverträgen als Kaufverträge

65

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

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

Auch der Vorlagebeschluß zur Zulässigkeit von Absetzungen für Substanzverringerung bei Bodenschätzen, die in ein Betriebsvermögen eingelegt werden (BFH v. 16.12.2004 – III R 8/98 BStBl. II 2005, 278 unter V.1.b bb (3)) enthält Passagen, die auf ein Überdenken der bisherigen Rspr. auch zu der hier interessierenden Frage hindeuten.

Keine Nutzungsüberlassung, sondern ein Veräußerungsgeschäft liegt vor, wenn das Grundstück mit dem Bodenschatz endgültig an einen Abbaubetrieb verkauft wird (BFH vom 25.11.1996 – VI 375/65, BStBl. III 1967, 226 zu § 8 Nr. 7 GewStG) oder wenn der Grundstückseigentümer den Abbau selbst vornimmt und die gewonnenen Bodenschätze an Dritte verkauft (vgl. BFH vom 12.12.1969 – VI R 197/67, BStBl. II 1970, 210; ggf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder LuF; s. § 7 Anm. 530–535). Ebenso stellt eine Schadensersatzzahlung für den unberechtigten Abbau durch einen Grundstücksnachbarn mangels Nutzungsüberlassung keine stpfl. Einnahme dar (FG München v. 4.9.1989, EFG 1990, 62, rkr.; zu Schadensersatz s. auch Anm. 85).

66 Einstweilen frei.

67 4. Entgeltliche Nutzungsüberlassung, insbesondere wechselseitige Zahlungsverpflichtungen

Einnahmen aus VuV setzen voraus, daß der Nutzungsberechtigte für die Nutzungsüberlassung Gegenleistungen in Form einer Geldleistung oder einer Sachleistung (s. Anm. 81) erbringt. Die Gegenleistung kann als einmaliges oder laufendes Entgelt entrichtet werden (s. Anm. 82). Ein Entgelt ist eine Einnahme i.S.d. § 21 Abs. 1 Nr. 1, wenn es durch die Nutzungsüberlassung veranlaßt ist, wobei „Anlaß“ das auslösende Moment darstellt (s. dazu § 8 Anm. 42 ff.); dies kann auch bei Einnahmen von dritter Seite der Fall sein (s. im einzelnen Anm. 83). Liegt der Anlaß für die Entgeltzahlung außerhalb des Nutzungsverhältnisses (zB Entschädigung für eine Bodenwertminderung), liegen auch keine Einnahmen aus VuV vor (s. dazu Anm. 55 aE).

Überkreuzvermietung: Die Rspr. sieht in der wechselseitigen Vermietung vergleichbarer Wohnungen einen Gestaltungsmißbrauch iSd. § 42 AO, wenn sich die Vermietung unmittelbar an die Anschaffung (bzw. Herstellung oder Umwandlung in Wohnungseigentum) anschließt und sich die Vorgänge wirtschaftlich neutralisieren, weil eine solche Gestaltung regelmäßig allein dadurch veranlaßt wird, Aufwendungen als WK stl. geltend machen zu können, die anderweitig der privaten Lebensführung zuzuordnen wären (BFH v. 19.6.1991 – IX R 134/86, BStBl. II 1991, 904 m. Anm. HFR 1991, 45; v. 25.1.1994 – IX R 97, 98/90, BStBl. II 1994, 738). Überzeugender wäre uE die Lösung, hier von vornherein kein „Entgelt“ anzunehmen, wenn sich die gegenläufigen (Miet-) Zahlungen aufheben (ähnlich CLAUSEN, DB 2003, 1589 [1591]).

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

Übertragung gegen Versorgungsleistungen und anschließende Vermietung an den Übertragenden: Diese Gestaltung stellt nach der Rspr. idR keinen Mißbrauch i.S.d. § 42 AO dar, weil die Eigentumsübertragung einerseits und die anschließende Vermietung andererseits jeweils zivilrechtlich und wirtschaftlich getrennt und deshalb auch strechtlich grds. unabhängig voneinander zu beurteilen sind (BFH v. 10.12.2003 – IX R 12/01, BStBl. II 2004, 643 m. Anm. SPINDLER, ZfIR 2004, 393 und FISCHER, FR 2004, 716; dort auch Hinweise auf

zivilrechtliche Risiken dieses „Stuttgarter Modells“; BFH v. 17.12.2003 – IX R 8/98, BFH/NV 2004, 939). Der BFH hat die Grenze für die strechtliche Anerkennung allerdings dort gezogen, wo die Parteien zwar formal wechselseitige Zahlungspflichten begründen, durch gegenläufige Geschäfte auf der Nutzungsebene aber erreichen, daß es nach der wirtschaftlichen Substanz der Vereinbarungen nicht zu einer entgeltlichen Nutzung kommt (BFH v. 17.12.2003 – IX R 56/03, BStBl. II 2004, 648 unter II.1.c betr. Ablösung eines unentgeltlichen Wohnrechts durch einen Mietvertrag und eine – der Höhe nach identische – gegenläufige dauernde Last; ebenso bereits BFH v. 13.10.1993 – X R 86/89, BStBl. II 1994, 451 unter 4.a; v. 25.7.1995 – IX R 66/93, BFH/NV 1996, 123).

HEUERMANN (StuW 2004, 124) erläutert diese Rspr. wie folgt: In die Prüfung eines „Gesamtplans“ bzw. Gestaltungsmissbrauchs seien ausschließlich gegenläufige Geschäfte auf der *Nutzungsebene* einzubeziehen (dh. Mietzahlung und gegenläufige Zahlung einer dauernden Last); hingegen könne ein Geschäft auf der *Vermögensebene* (Eigentumsübertragung gegen Verpflichtung zur Zahlung einer dauernden Last) nicht in eine Gesamtbetrachtung mit einem Geschäft auf der Nutzungsebene (Mietzahlung) einbezogen werden.

Diese Rspr. eröffnet interessante Gestaltungsmöglichkeiten (dazu auch BUSCH/TROMPETER, FR 2005, 633): So sind beim Übernehmer der Immobilie sowohl die WK-Überschüsse aus der Vermietung als auch die Versorgungsleistungen (als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a) stl. abziehbar. Diese WK-Überschüsse sind dann besonders hoch, wenn ein – in diesen Fällen durchaus häufig gegebener – Instandhaltungsrückstand „aufgeholt“ wird. Selbst *nach* Vollzug der Vermögensübergabe sind entsprechende Gestaltungen noch möglich, weil der BFH auch die Ablösung eines vorbehaltenen unentgeltlichen Wohnrechts durch einen Mietvertrag zuläßt, wenn für diese Ersetzung keine Gegenleistung erbracht wird (BFH v. 17.12.2003 – IX R 60/98, BStBl. II 2004, 646).

Einstweilen frei.

68–69

III. „Einkünfte“ aus Vermietung und Verpachtung

1. Einkunftserzielungsabsicht

Schrifttum: JAKOB/HÖRMANN, Einkünfterzielungsabsicht oder Liebhaberei im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, FR 1989, 665; SCHWARZ, „Liebhaberei“ im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1991, 401; DETERING/POHL, Der Unterschied zwischen Anscheins- und Indizienbeweis – am Beispiel von Rückkaufangebot und Verkaufsgarantie im Bauherrenmodell, DStZ 1995, 361; SPINDLER, Zur steuerrechtlichen Bedeutung von Rück- und Verkaufsgarantien bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DB 1995, 894; SAUREN, Rückkaufs- bzw. Verkaufsgarantien beim Erwerb von Immobilien, DStR 1996, 1438; LANG, Einkünfterzielungsabsicht bei Bauherrenmodellen mit Rückkaufangeboten oder Verkaufsgarantien, FR 1997, 201; FLEISCHMANN, Zur steuerlichen Liebhaberei – Die neuesten Tendenzen in Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung, DStR 1998, 364; KOHLHAAS, Liebhaberei bei vermieteten Immobilien im Privatvermögen, BB 1998, 1139; Voos, Aktuelle Tendenzen bei der Ermittlung des Totalüberschusses bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1999, 877; HECHT, Ist der Begriff der „Liebhaberei“ im Vermietungs- und Verpachtungsbereich noch aktuell?, BB 2000, 226; LEU, Die Einkünfterzielungsabsicht im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – Verbliebene Praxisrelevanz, DStR 2000, 129; PEZZER, Die Einkünfterzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – ein Mysterium als Folge des Einkünftedualismus, StuW 2000, 457; STEIN, Zur Einkünfterzielungsabsicht bei kurzfristiger Vermietung vor Selbstnutzung, DStR 2000, 626; STEIN, Abgrenzung von Einkünfterzielungsabsicht und Liebhaberei bei der Vermie-

tung von Grundstücken, INF 2001, 641, 676, 710; HEUERMANN, Vermietung auf bestimmte Zeit, Überschusserzielungsabsicht und in die Prognose einzubeziehende Besteuerungsmerkmale, DB 2002, 2011; HEUERMANN, Soll ein Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG in die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einbezogen werden?, DStZ 2002, 864; RISTHAUS, Verbesserte Verlustabzugsmöglichkeiten bei der Vermietung von Ferienwohnungen?, FR 2002, 909; SPINDLER, Zur Bedeutung von Indizien in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, StBj. 2002/03, 61; STEIN, Praxisfragen zur Überschusserzielungsabsicht bei der Vermietung von Immobilien, DStR 2002, 1419; STEIN, Die neue BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung von Einkünfterzielungsabsicht und Liebhaberei bei Vermietung von Ferienwohnungen, INF 2002, 257; THÜRMER, Einkünfteermittlung beim Vermieten von Ferienwohnungen; die neuen Rechtsprechungsgrundsätze, DB 2002, 444; THÜRMER, Einkünfteermittlung beim Vermieten von Ferienwohnungen, DStZ 2002, 855; WEBER-GRELLET, Vom normtypischen Verhalten zur normgerechten Tatbestandsprüfung, DB 2002, 2568; FUHRMANN, Liebhaberei bei natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften, KÖSDI 2003, 13994; HEUERMANN, Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung – Beweisanzeichen und normgerechte Tatbestandsprüfung, StuW 2003, 101; PAUS, Liebhaberei bei verbilligter Wohnungsvermietung, DStZ 2003, 189; SCHUHMAN, Zum Vermieten von Ferienwohnungen, StBp. 2003, 87; STEIN, Noch einmal: Zur Einkünfterzielungsabsicht bei kurzfristiger Vermietung vor Selbstnutzung, DStZ 2003, 730; STEIN, Zur Einbeziehung von steuerbaren Veräußerungserlösen in die Liebhabereiprüfung bei § 21 EStG, DStZ 2003, 803; STEIN, Neues zur Abgrenzung von Einkünfterzielungsabsicht und Liebhaberei bei der Vermietung von Grundstücken, INF 2003, 902; STEIN, Neue Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung zur Liebhabereiprüfung im Rahmen des § 21 EStG, StBp. 2003, 199; STUHRMANN, Einkünfterzielungsabsicht unter Berücksichtigung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne, StB 2003, 82; WIRTZ, Die Einbeziehung von steuerbaren Veräußerungserlösen in die Überschussprognose bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, FR 2003, 711; WÜBELSMANN, Verbilligte Vermietung an Angehörige, EStB 2003, 361; DIEMEL-METZ, Sollten Steuerzahler die Nutzung ihrer Ferienwohnung überdenken?, DStR 2004, 495; HEUERMANN, Objektivierung eines subjektiven Tatbestandsmerkmals: Die Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung in der deutschen und österreichischen Rechtsordnung, DStZ 2004, 9; KORN/FUHRMANN, Entwicklungen und Zweifelsfragen zur „Liebhaberei“ im Einkommensteuerrecht – Teil II –, DStZ 2004, 431; PAUS, Verbilligte Vermietung an Angehörige, EStB 2004, 497; STEIN, Verlustausgleich oder Liebhaberei bei der Vermietung von Grundstücken, 2004; STEIN, Vermietung unter Marktniveau, EStB 2004, 158; STEIN, Keine Liebhaberei bei Vermietung auf Dauer?, DStZ 2004, 189; STEIN, Die Alte Mühle – Ein Fall zum Grübeln, DStZ 2004, 521; STEIN, Einkünfterzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung, wann darf das Finanzamt auf Liebhaberei prüfen?, EStB 2004, 371; CREDO, Abgrenzung von Einkünfterzielungsabsicht und Liebhaberei am Beispiel der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien, Diss. Jena 2005; CREDO, Die Beurteilung der Einkünfterzielungsabsicht bei verbilligter Vermietung an Angehörige, DStZ 2005, 295; FLEISCHMANN, Der neue Liebhaberei-Erlass, DB 2005, 67; GRUNE, BMF-Schreiben zur Einkünfterzielung bei Vermietung und Verpachtung, AktStR 2005, 37; SPINDLER, Zur Einkünfterzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Festschrift für Korn, 2005, 165; STUHRMANN, Der Prognosezeitraum im Rahmen der Einkünfterzielungsabsicht bei den Vermietungseinkünften, INF 2005, 61.

70 a) Vermutung der Einkünfterzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung

Die Einkünfterzielungsabsicht bei VuV wird nach der neueren Rspr. des BFH von Vermutungen und Typisierungen bestimmt (allgemein zur Einkünfterzielungsabsicht s. § 2 Anm. 350–450). Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung wird die Einkünfterzielungsabsicht (i.S. einer Überschusserzielungsabsicht) „ohne Prüfung“ vermutet (zur Rechtsentwicklung s. unten). Eine Überprüfung im Wege einer Überschussprognose (s. dazu Anm. 71) hält die Rspr. nur für bestimmte Fallgruppen für erforderlich:

- *Ferienwohnungen*, die sowohl selbst genutzt als auch zur Vermietung angeboten werden (s. Anm. 72);
- *zeitlich begrenzte Vermietung*, insbes. bei Mietkaufmodellen, Rückkauf- und Weitervermittlungsgarantien, Veräußerung oder Selbstnutzung der Immobilie innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs mit der Anschaffung bzw. Herstellung (s. Anm. 73);
- *Vereinbarung von Mietzinsen unterhalb von 75 vH der ortsüblichen Marktmiete* (s. Anm. 74);
- *Vermietung besonders aufwendiger Wohnungen* (s. Anm. 75);
- *Vermietung/Verpachtung unbebauter Grundstücke* (s. Anm. 76).

Vermutete Einkunftserzielungsabsicht: Bei den Einkünften aus VuV ist *grundsätzlich* davon auszugehen, daß der Stpfl. beabsichtigt, letztlich einen Überschuß zu erwirtschaften, sofern die Vermietungstätigkeit auf Dauer angelegt ist; dies gilt auch dann, wenn sich über längere Zeiträume WK-Überschüsse ergeben.

BFH v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; ähnlich bereits BFH v. 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452; v. 24.9.1985 – IX R 32/80, BFH/NV 1986, 449. Dies wird damit begründet, daß der Gesetzgeber die Vermietung von unbeweglichem Vermögen trotz der allgemein bekannten Tatsache, daß mit Immobilien allenfalls erst nach sehr langen Zeiträumen eine laufende Rendite zu erwirtschaften ist, ohne Einschränkung weiterhin als Tatbestand der stbaren Erzielung von Einkünften erfaßt. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 beruhe daher auf der typisierenden Annahme, daß die langfristige VuV trotz über längere Zeiträume anfallender WK-Überschüsse in der Regel letztlich zu positiven Einkünften führe (ähnlich bereits BFH v. 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1995, 98 unter II.1.e zum Ausschluß der Liebhaberei bei der früheren Nutzungswertbesteuerung).

In späteren Entscheidungen hat der IX. Senat sein „grundsätzlich“ dahingehend weitergeführt, daß „ohne Prüfung“ von der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen sei.

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

Unwiderrufliche Vermutung?: Folgt man dieser Rspr., so trifft die Literaturmeinung (zB KORN/FUHRMANN, DStZ 2004, 431, 433) nicht zu, daß auch bei einer auf Dauer angelegten Vermietung keine Einkunftserzielungsabsicht besteht, sofern nach der vertraglichen Gestaltung kein Totalüberschuß erreicht werden kann. Denn dies wird nach der o.a. Rspr. gar nicht erst geprüft. Der Sache nach besteht damit bei der Einkunftsart VuV außerhalb der nachstehend (Anm. 72 ff.) aufgeführten Fallgruppen im Ergebnis eine unwiderlegbare Vermutung für das Vorhandensein von Einkunftserzielungsabsicht.

So ausdrücklich Nds. FG v. 17.12.2003, EFG 2004, 728, Rev. IX R 10/04 m. Anm. STEIN, DStZ 2004, 521 (selbst für die Vermietung einer 250 Jahre alten Mühle als Wohnung, obwohl das FG überzeugt war, daß der Stpfl. keinen Totalüberschuß erzielen konnte); STAHL, BeSt 2002, 16 [17].

Im Urt. v. 6.10.2004 – IX R 30/03 (BStBl. II 2005, 386, m. Anm. THÜRMER, DStR 2005, 236; dazu auch CREDO, DStZ 2005, 295) hat der IX. Senat die Formel „ohne Prüfung“ allerdings nicht wiederholt, sondern ausgeführt, er sehe sich „ausnahmsweise zu einer Prüfung der Einkünfterzielungsabsicht veranlaßt, wenn besondere Gründe gegen ihr Vorliegen sprechen“. Demgemäß hat er in dieser Entscheidung eine neue „Fallgruppe“ für die Notwendigkeit einer Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht (die Marktmiete berücksichtigt den beson-

deren Wohnwert nicht angemessen, s. Anm. 75) entwickelt. Diese offenere Formulierung ist in der Folgezeit in weiteren Entscheidungen aufgegriffen worden, was die Beurteilung entsprechender Gestaltungen zwar weniger vorhersehbar macht, wegen der in Grenzfällen aber kaum vertretbaren Ergebnisse der bisherigen strikten Rspr. aber akzeptabel ist.

BFH v. 26.10.2004 – IX R 57/02, BStBl. II 2005, 388 unter 2.a: keine Geltung der Vermutung, „wenn nach der tatsächlichen Gestaltung des Sachverhalts kein üblicher Fall der Dauervermietung vorliegt. z.B.“ (dh. die bisherigen Fallgruppen werden nur noch als Beispiele angeführt; in derselben Entscheidung wird unter 4.c allerdings wieder die Formel „ohne weitere Prüfung“ verwendet, ohne daß der BFH den darin liegenden Widerspruch auflöst); BFH v. 14.12.2004 – IX R 1/04 BStBl. 2005, 211 unter 1.: die Einkunftserzielungsabsicht kann nur in Ausnahmefällen verneint werden). Zum methodologischen Vorgehen des IX. Senats ausf. HEUERMANN, StuW 2003, 101.

Weiterhin sieht der BFH aber allein in der Tatsache, daß die Mieteinnahmen selbst ohne Berücksichtigung von AfA und Schuldzinsen noch nicht einmal die laufenden Aufwendungen decken, keinen Ausnahmefall, der schon für sich genommen zur Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht führen müßte (BFH v. 26.10.2004 – IX R 57/02, BStBl. II 2005, 388 unter 3., unter Aufhebung der gegenteiligen Entscheidung FG Köln v. 19.9.2002, EFG 2003, 91).

Wie das FG Köln in der aufgehobenen Entscheidung auch FG Münster v. 11.6.2003, EFG 2003, 1698, (ebenfalls aufgehoben durch BFH v. 15.2.2005 – IX R 53/03, BFH/NV 2005, 1059); FG Münster v. 20.1.2004, DStRE 2004, 808, Rev. IX R 15/04 (Schuldzinsen werden nach dem Darlehensvertrag 20 Jahre lang dem Darlehen hinzugerechnet).

Stellungnahme: Das vorsichtige Abrücken der Rspr. von der Formel „ohne Prüfung“ ist zu begrüßen. Die Rspr. ist nicht befugt, unwiderlegliche Vermutungen aufzustellen (so auch BFH v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393 unter 3. mwN); dies ist allein dem Gesetzgeber vorbehalten. Der Bereich der Typisierung – die gewiß eine Aufgabe der höchstrichterlichen Rspr. darstellt – ist verlassen, wenn auch der atypische Fall „ohne Prüfung“ zu beurteilen ist. Jedenfalls wenn Stpfl. den Rahmen des wohnungswirtschaftlich Üblichen verlassen, muß es möglich sein, die Einkunftserzielungsabsicht zu verneinen (so zutreffend FISCHER, FR 1999, 1377 unter 4.). Kritisch zur bisherigen Rspr. des IX. Senats ferner WEBER-GRELLET, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 264, und DB 2002, 2568; PAUS, DStZ 2003, 189 [193]; STEIN, DStZ 2004, 189; SCHELL, DStZ 2005, 202.

71 b) Überschußprognose bei Vermietung und Verpachtung

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

Objektbezogene Betrachtung: Die Überschußprognose ist für jedes Objekt gesondert vorzunehmen (BFH v. 31.10.2003 – IX B 97/03, BFH/NV 2004, 196). Von diesem Grundsatz enthält auch BFH v. 20.1.2004 – IV B 203/03 (BStBl. II 2004, 355) keine Ausnahme, die auf eine objektübergreifende Betrachtung hindeuten würde (so aber SCHMIDT/DRENSECK XXIV. § 21 Rn. 13). Vielmehr wurde dort für eine besondere Sachverhaltsgestaltung (s. Anm. 300 „Zweckentfremdung“) die Möglichkeit eröffnet, WK, die formal beim Objekt A entstanden sind, bei der Überschußermittlung für das Objekt B abziehen zu können. Innerhalb eines Objekts, über das nebeneinander mehrere Mietverhältnisse abgeschlossen worden sind (zB Mehrfamilienhaus) kann sogar eine weitere

Differenzierung zwischen den einzelnen Mietverhältnissen erforderlich sein (BMF v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 Tz. 34).

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

BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726 unter 1.e cc; ebenso mittlerweile BMF v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 Tz. 34 (BMF v. 23.7.1992, BStBl. I 1992, 434, ging hingegen noch von 100 Jahren aus).

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

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

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

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

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

Ansatz der AfA in der Prognoserechnung:

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

BFH v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771 unter 2.e; v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726 unter 1.e ff; ebenso zu § 21a iVm. § 7b bereits BFH v. 25.6.1991 – IX R 163/84, BStBl. II 1992, 23. Der zur erstgenannten Entscheidung insoweit ergangene Nichtanwendungserlaß (BMF v. 4.11.1998, BStBl. I 1998, 1444) ist mittlerweile aufgehoben worden (BMF v. 14.10.2002, BStBl. I 2002, 1039, Tz. 2.d); die FinVerw. sieht jetzt auch von einem Ansatz der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 ausdrücklich ab (BMF v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 Tz. 34).

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

► *Ausnahme:* Bei verkürztem Prognosezeitraum wegen einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung (Anm. 73) sind auch Sonderabschreibungen in die Prognose einzubeziehen, wenn der Zweck der jeweiligen Subventionsnorm dies gebietet (BFH v. 9.7.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695 unter 3.b, betr. Sonderabschreibungen nach dem FördG; weiterführend HEUERMANN, DB 2002, 2011 [2014]).

Sicherheitszu- und -abschläge: Nach Auffassung des IX. Senats sollen die so geschätzten Einnahmen noch um einen Sicherheitszuschlag von 10 vH erhöht und die geschätzten Ausgaben um ein Sicherheitsabschlag von 10 vH vermindert werden (BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726 unter 1.f; ebenso jetzt BMF v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 Tz. 34). Eine Begründung dafür gibt der IX. Senat nicht. UE sind diese Zu- und Abschläge nicht gerechtfertigt (abl. auch GRUNE, AktStR 2005, 37 [51]), zumindest aber angesichts des langen Prognosezeitraums und der dadurch bedingten erheblichen Auswirkungen selbst kleinerer Änderungen (vgl. PEZZER, StuW 2000, 457 [463]) deutlich zu hoch. Bei dem langen Prognosezeitraums von regelmäßig 30 Jahren wirkt sich schon das auch hier geltende Nominalwertprinzip als erheblicher „Sicherheitspuffer“ zugunsten der Stpfl. aus. Denn durch den Ansatz der Nominalwerte ergibt sich stl. auch dann noch eine positive Prognose, wenn in Gegenwart und naher Zukunft ausschließlich hohe WK-Überschüsse erzielt werden, die durch in fernerer Zukunft anfallende Einnahmenüberschüsse nur nominal ausgeglichen werden. Im Übrigen weicht der IX. Senat damit von der bislang für alle Einkunftsarten einheitlichen Handhabung ab, keine Zu- und Abschläge vorzunehmen (Pflicht zur Vorlage beim Großen Senat?). Trotz struktureller Vergleichbarkeit hat der X. Senat diese Rspr. für die Einkünfte aus Leibrenten nicht übernommen (BFH v. 16.9.2004 – X R 25/01, BFHE 207, 515; FR 2005, 499 m. Anm. KULOSA, HFR 2005, 103).

Veräußerungsgewinne bleiben unberücksichtigt, weil diese bei den Überschusseinkünften nicht stbar sind (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C.IV.3.c aa [2]; v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771 unter 2.a.). Bisher nicht geklärt ist hingegen die Frage, ob innerhalb der Zehn-Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 etwaige *stpfl.* Gewinne aus der Veräußerung des Grundstücks in die Überschußprognose bei VuV einzubeziehen sind. Im Gegensatz zur FinVerw. (BMF v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 Tz. 34; zuvor bereits OFD Rostock v. 2.5.2000, DStR 2000, 927; OFD Frankfurt v. 17.5.2000, DB 2000, 1641; OFD Berlin v. 19.5.2000, FR 2000, 1003) wird diese Frage von der mittlerweile ganz überwiegenden Auffassung in der Literatur – darunter zahlreichen Richtern des für diese Frage zuständigen IX. Senats des BFH – bejaht.

So Voos, DStR 1999, 877 [883]; PEZZER, StuW 2000, 457 [466]; THÜRMER, DB 2002, 444 [449]; STAHL, BeSt 2002, 16 [17]; RISTHAUS, FR 2002, 909 [915]; FUHRMANN, KÖSDI 2003, 13994 [14001] und KÖSDI 2004, 14450 [14452]; KORN/STRAHL, NWB F. 2, 8255 [8298]; STUHRMANN, StB 2003, 82; HEUERMANN, StuW 2003, 101 [112], und DSStZ 2004, 9 [13]; KORN/FUHRMANN, DSStZ 2004, 431 [434] mwN; LADEMANN/CLASSEN, § 21 Anm. 16; KORN/EGGERS, § 21 Rn. 44; v. REDEN in L/B/P, § 21 Rn. 7f; aA BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rn. 10; STEIN, DSStZ 2003, 803; StBp. 2003, 199 [211]; ausf. in Verlustausgleich oder Liebhaberei bei der Vermietung von Grundstücken, 2004, 78 ff; WIRTZ, FR 2003, 711.

Die Auffassung der hL ist uE zutreffend, weil die „zufällige“ Aufspaltung einer einheitlichen Tätigkeit in verschiedene Einkunftsarten die Überschußprognose nicht beeinflussen darf (so – für den Fall eines Künstlers, der teils nichtselbständig, teils selbständig tätig war – BFH v. 6.3.2003 – XI R 46/01, BStBl. II 2003,

602 unter 3.) und die Rspr. bei steuerverstrickten Beteiligungen iSd. § 17 auch mögliche Veräußerungsgewinne in die Überschußprognose bei den Einkünften aus Kapitalvermögen einbezieht (BFH v. 8.10.1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596 unter 2.c). Die Auffassung der FinVerw. erscheint schon deshalb als inkonsequent, weil die InvZul trotz ihrer StFreiheit in die Prognose einzubeziehen sein soll (BMF v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 Tz. 35).

Noch weitergehend Heuermann, DStZ 2002, 864 [867]: In diesen Fällen sei ohne besondere Überschußprognose von der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen, weil die AfA durch den Veräußerungsgewinn neutralisiert werde. Dies ist uE abzulehnen, weil die Überschußprognose nicht auf die Prüfung der AfA reduziert werden kann.

c) Einkunftserzielungsabsicht bei Ferienwohnungen

72

Gewerbliche Ferienhausvermietung: Die nachfolgenden Grundsätze sind bei gewerblicher Ferienhausvermietung nach Auffassung der FinVerw. nicht anzuwenden; vielmehr ist hier die Einkunftserzielungsabsicht nach den für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltenden Kriterien zu beurteilen (OFD Koblenz v. 5.12.2004, DStR 2005, 379).

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

BFH v. 21.11.2000 – IX R 37/98, BStBl. II 2001, 705 unter II.3.; grundlegend dann BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726 unter 1.b; v. 5.11.2002 – IX R 18/02, BStBl. II 2003, 914; ferner BFH v. 17.9.2002 – IX R 11/02, BFH/NV 2003, 155; BMF v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 Tz. 16.

Abweichend davon ist auch dann, wenn eine Selbstnutzung nicht festgestellt werden kann, die Einkunftserzielungsabsicht zu prüfen, wenn die tatsächliche Vermietungszeit die ortsübliche Vermietungszeit um mehr als 25 vH unterschreitet, ohne daß Vermietungshindernisse (zB Instandsetzungsarbeiten) gegeben sind (BFH v. 26.10.2004 – IX R 57/02, BStBl. II 2005, 388 unter 2.c bb; v. 14.12.2004 – IX R 70/02, BFH/NV 2005, 1040).

► „Selbstnutzung“ im hier verwendeten Sinne: Kurzfristige Aufenthalte in der Ferienwohnung anlässlich eines Mieterwechsels oder zur Erhaltung der Mietsache (Schadensbeseitigung, Schönheitsreparaturen) stellen keine Selbstnutzung dar (BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726 unter 1.b, und v. 6.11.2001 – IX R 38/99, BFH/NV 2002, 770; einschränkend BMF v. 20.11.2003, BStBl. I 2003, 640 Tz. 1; v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 Tz. 19 für mehrtägige Aufenthalte oder Begleitung durch Familienangehörige; ergänzend dazu SenVerw. Berlin v. 12.1.2005, DStR 2005, 785). Hingegen gilt die unentgeltliche Überlassung der Wohnung als Selbstnutzung (BFH v. 6.11.2002 – IX R 2/99, BFH/NV 2002, 771). Überträgt der Stpfl. die Vermietung einem Dritten (zB Feriendienstorganisation), schließt bereits eine im Vermittlungsvertrag formularmäßig vorbehaltene Möglichkeit der Selbstnutzung die Anwendung der zugunsten der Einkunftserzielungsabsicht bestehenden Vermutungsregel aus, ohne daß es darauf ankommt, ob tatsächlich eine Selbstnutzung stattgefunden hat (BFH v. 7.6.2002 – IX B 15/02, BFH/NV 2002, 1300; v. 16.3.2004 – IX B 140/03, BFH/NV 2004, 957).

► *Indizien für oder gegen Selbstnutzung:* Die FinVerw. (BMF v. 20.11.2003, BStBl. I 2003, 640 Tz. 1; v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 Tz. 17) hat Umstände benannt, bei deren Vorliegen von einer ausschließlichen Vermietung auszugehen ist: Ver-

mietung über einen Vermittler mit vertraglichem Ausschluß der Selbstnutzung; räumliche Nähe der Ferienwohnung zur selbstgenutzten Wohnung; der Stpfl. verfügt über mehrere Ferienwohnungen; die Anzahl der Vermietungstage stellt sich als mindestens durchschnittlich dar; s. dazu auch THÜRMEYER, DB 2002, 444 (449). Die Heranziehung zur Zweitwohnungsteuer ist im Rahmen der Gesamtwürdigung lediglich ein Indiz, das für eine Selbstnutzung sprechen kann; umgekehrt gilt dies auch für die Befreiung von der Zweitwohnungsteuer als Indiz gegen Selbstnutzung (BFH v. 6.11.2001 – IX R 35/00, BFH/NV 2002, 765; v. 6.11.2001 – IX R 85/00, BFH/NV 2002, 767, und v. 26.10.2004 – IX R 26/02, BFH/NV 2005, 688).

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

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

Als Werbungskosten abziehbar sind (zum Nachstehenden grundlegend BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726 unter 1.e aa, bb; dem folgend BMF v. 20.11.2003, BStBl. I 2003, 640 Tz. 2):

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

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

die Feststellungslast –, ist im Wege einer typisierenden Schätzung davon auszugehen, daß die Leerstandszeiten (einschließlich der nicht feststellbaren Zeit der Selbstnutzung) zu gleichen Teilen durch das Vorhalten zur Selbstnutzung und das Bereithalten zur Vermietung entstanden und die darauf entfallenden Aufwendungen zu je 50 vH der Selbstnutzung und der Vermietung zuzuordnen sind. Das BVerwG (v. 27.10.2004 – 10 C 2.04, BFH/NV Beil. 2005, 151) hat sich dieser Typisierung für den Bereich der Zweitwohnungsteuer ausdrücklich nicht angeschlossen.

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

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

d) Einkunftserzielungsabsicht bei zeitlich begrenzter Vermietung

73

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

In den Fällen zeitlich begrenzter Vermietung ist für die Überschußprognose (weitere Einzelheiten dazu s. Anm. 71) nicht der übliche 30-Jahres-Zeitraum, sondern nur die (kürzere) tatsächliche bzw. beabsichtigte Dauer der Vermögensnutzung zugrunde zu legen, wenn der Stpfl. bereits bei Herstellung oder Erwerb des Grundstücks dessen Veräußerung (bzw. Selbstnutzung) ernsthaft in Betracht gezogen hat (BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668 unter 2.b betr. Mietkaufmodell; v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726 unter 2.; v. 6.11.2001 – IX R 84/97, BFH/NV 2002, 769, und v. 6.11.2001 – IX R 44/99, BFH/NV 2002, 773, betr. Ferienwohnungen). In aller Regel ergibt sich für einen solchen – relativ kurzen – Betrachtungszeitraum insgesamt ein WK-Überschuß, so daß die Einkunftserzielungsabsicht zu verneinen ist.

Mietkaufmodelle: Hier sucht der Modellinitiator sowohl einen Anleger (erster Eigentümer der Wohnung), der ein – idR auf fünf Jahre befristetes – bindendes Verkaufsangebot abgibt, als auch eine am endgültigen Kauf interessierte Person, die die Wohnung jedoch zunächst nur anmietet. Der erste Eigentümer macht im

Zeitraum bis zur späteren Veräußerung an den Kaufinteressenten hohe WK-Überschüsse geltend.

Nach der Rspr. bringt der Stpfl. mit der Abgabe eines befristeten Verkaufsangebots zum Ausdruck, daß er die Absicht hat, das Grundstück innerhalb der Angebotsfrist zu veräußern; Schwierigkeiten, bei Mietkaufmodellen einen zahlungskräftigen Zweitkäufer zu finden, sprechen nicht gegen das Vorhandensein einer solchen Absicht (BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668 unter 2.b, c). Der tatsächliche Abschluß eines Kaufoptionsvertrags ist nicht erforderlich, wenn jedenfalls der Initiator beauftragt worden ist, einen solchen Vertrag zu vermitteln (BFH v. 31.3.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774). In atypischen Fällen kann der Stpfl. jedoch die für die Veräußerungsabsicht sprechende Vermutung entkräften (BFH v. 11.8.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292). Sofern beim Mietkauf bereits mit Abschluß des „Mietvertrags“ das wirtschaftliche Eigentum auf den „Mieter“ (Käufer) übergegangen ist (dazu BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182), ist eine Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht beim „Vermieter“ entbehrlich, weil es bereits am Tatbestand der Nutzungsüberlassung (dazu auch Anm. 55) fehlt.

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

Rückkauf- und Weitervermittlungsgarantien: Gibt der Initiator gegenüber dem Stpfl. die Garantie ab, das Objekt innerhalb einer bestimmten Frist, in der planmäßig nur ein WK-Überschuß erwirtschaftet werden kann, zu einem Kaufpreis, der in etwa den Gesamtkosten entspricht, zurückzukaufen oder einen entsprechenden Verkauf an Dritte zu vermitteln, ist dies ein Anzeichen dafür, daß der Stpfl. noch nicht endgültig entschlossen ist, das Objekt langfristig zu vermieten (BFH v. 14.9.1994 – IX R 71/93, BStBl. II 1995, 116 unter I.3.; v. 5.9.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676 unter II.2.a [1]; v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789 unter III.2.a [1]; ebenso bereits BFH v. 10.8.1988 – IX R 20/84, BFH/NV 1989, 160 unter 3.). Bei Immobilienfonds mit hohen Steuervorteilen genügt es, wenn der garantierte Kaufpreis zwar geringer ist als die vormaligen Aufwendungen, aber gemeinsam mit anderen Faktoren jedenfalls zu einem wirtschaftlich ausgeglichenen Ergebnis führt (BFH v. 5.9.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676 unter II.2.b [3]). Voraussetzung ist allerdings, daß sich aus den Umständen folgern läßt, daß die Garantie für die Entscheidung des Stpfl. über die Beteiligung an dem Modell bedeutsam war (zu einzelnen Beweisanzeichen BFH v. 14.9.1994 – IX R 71/93, BStBl. II 1995, 116 unter I.3.; v. 14.9.1994 – IX B 97/93, BFHE 175, 541, DB 1995, 252: wenn der Stpfl. sich um eine Absicherung der Garantie bemüht hat; v. 14.2.1995 – IX R 95/93, BStBl. II 1995, 462: jedenfalls dann, wenn ein gesondertes Entgelt zu zahlen ist; v. 22.4.1997 – IX R 17/96, BStBl. II 1997, 650: nicht, wenn feststeht, daß der Stpfl. von der Garantie nur unter besonderen Umständen Gebrauch machen will). Daran fehlt es, wenn der Stpfl. die Rückkaufgarantie gar nicht kennt (BFH v. 14.9.1994 – IX B 142/93, BStBl. II 1995, 778; v. 10.10.2000 – IX R 52/97 BFH/NV 2001, 587), was in der Praxis aber kaum vorkommen dürfte; im Zweifel soll das FA die Kenntnis des Stpfl. beweisen müssen (BFH v. 24.1.1995 – IX R 70/93, BStBl. II 1995, 460; v. 14.9.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67). Nimmt das FG die Gesamtwürdigung erst nach Ablauf der Frist für die Ausübung der Rückkaufgarantie vor, ist als ein Indiz *für* den von Anfang an vorhandenen Entschluß zur endgültigen Einkunftserzielung auch zu berücksichtigen,

daß der Stpfl. von der Garantie tatsächlich keinen Gebrauch gemacht hat (BFH v. 10.2.1999 – IX S 10/98, BFH/NV 1999, 925; v. 27.3.2000 – IX S 3/00, BFH/NV 2000, 1093, beide AdV; v. 25.3.2003 – IX R 21/99, BFH/NV 2003, 1168; v. 25.3.2003 – IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170 m. Anm. v. BORNHAUPT, HFR 2003, 966; ebenso bereits SAUREN, DStR 1996, 1438).

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

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

Für den Fall der Selbstnutzung wendet die FinVerw. diese Rspr. erst auf nach dem 31.12.2003 abgeschlossene Mietverträge (BMF v. 15.8.2003, BStBl. I 2003, 427) bzw. auf nach dem 8.10.2004 angeschaffte Wohnungen an (BMF v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 Tz. 41), weil sie insoweit zuvor eine großzügigere Auffassung vertreten hatte (vgl. etwa OFD Düsseldorf v. 23.1.1995, FR 1995, 289; OFD Frankfurt v. 20.7.1995, FR 1995, 756; krit. dazu bereits STEIN, DStZ 2000, 626).

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

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

Soweit die FinVerw. auch den Abschluß von Zeitmietverträgen oder einer kurz laufenden Fremdfinanzierung als Beweisanzeichen gegen eine dauerhafte Einkünfteerzielungsabsicht ansehen will (BMF v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 Tz. 6), ist dies durch die bisherige Rspr. nicht gedeckt.

Der allg. Vorbehalt, ein Grundstück zu veräußern, wenn geänderte äußere Umstände dies erzwingen sollten, steht der Annahme einer Dauervermietung nicht entgegen (BFH v. 17.9.2002 – IX R 11/02, BFH/NV 2003, 155: mögliche spätere Veräußerung wegen eines aktuell nicht anstehenden, langfristig aber nicht auszuschließenden Ortswechsels des Stpfl.). Gleiches gilt, wenn der Stpfl. sich nach einiger Zeit (im Streitfall 12 Jahre) wegen Unwirtschaftlichkeit der Vermietung zur Veräußerung des Objekts entschließt (BFH v. 14.1.2003 – IX R 74/00,

BFH/NV 2003, 752 unter 3.). Auch der Abschluß eines befristeten Mietvertrags allein (ohne Erklärung der Selbstnutzungsabsicht) reicht zur Verneinung der Einkunftserzielungsabsicht nicht aus, wenn die Vermietung nach Ablauf der Befristung fortgesetzt wird (BFH v. 14.12.2004 – IX R 1/04 BStBl. 2005, 211).

74 e) Einkunftserzielungsabsicht bei Vereinbarung einer Miete unterhalb der ortsüblichen Marktmiete

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

Tatsächliche Miete mindestens 50 vH/56 vH der Marktmiete: Erreicht die tatsächliche Miete zwar mindestens die in § 21 Abs. 2 genannte Grenze (bis 2003: 50 vH, ab 2004: 56 vH), beträgt sie aber weniger als 75 vH der Marktmiete, ist eine besondere Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht (s. Anm. 71) erforderlich, weil der Verzicht auf die Erzielung der möglichen Miete ein Be-weisanzeichen gegen das Vorliegen von Einkunftserzielungsabsicht darstellt.

► *Ist die Prognose positiv*, sind die mit der verbilligten Vermietung in Zusammenhang stehenden WK in voller Höhe abziehbar.

► *Ist die Prognose hingegen negativ*, sollen – zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen zur gesetzlichen Regelung des § 21 Abs. 2 (s. im einzelnen SPINDLER, FS Korn, 2005, 165 [176 ff.]) – besondere Rechtsfolgen gelten: So ist nicht etwa – wie in sonstigen Liebhabereifällen – der gesamte WK-Überschuß nichtabziehbar; vielmehr ist die Vermietungstätigkeit (wie von § 21 Abs. 2 für Fälle der Vermietung zu weniger als 56 vH der Marktmiete angeordnet) in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Abziehbar sind nur die auf den entgeltlichen Teil entfallenden WK (BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646 unter 1.b dd, ee; v. 24.8.2004 – IX R 28/03, BFH/NV 2005, 50; dazu HEUERMANN, DB 2003, 112; krit. PAUS, DStZ 2003, 189 ff.; KORN/FUHRMANN, DStZ 2004, 431 [433 Fn. 108]). Für den entgeltlichen Teil ist vom Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen (BFH v. 22.7.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806). Die FinVerw. wendet diese Rspr. ab 2004 an (BMF v. 29.7.2003, BStBl. I 2003, 405; v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 Tz. 41), und zwar auch dann, wenn die Kappungsgrenze des § 558 Abs. 3 BGB einer Mieterhöhung zivilrechtlich entgegen steht (OFD Münster v. 13.2.2004, DB 2004, 517; OFD München v. 31.3.2004, DStZ 2004, 618; aus Beratersicht krit. dazu SAUREN, DStR 2004, 943).

Nach früherer Rspr. sollte allein der Verzicht auf die Erhebung der marktüblichen Miete noch keine Verneinung der Überschusserzielungsabsicht begründen können (BFH v. 27.7.1999 – IX R 64/96, BStBl. II 1999, 826; Vermietung an Angehörige zu 65 vH der Marktmiete; für einen Extremfall anders jedoch BFH v. 25.1.1994 – IX R 139/92, BFH/NV 1995, 11; Vermietung an Angehörige zu 13,5 vH der Kostenmiete).

In diesen Fällen soll das Unterschreiten der Marktmiete nicht in die bei der Vermietung an nahe Angehörige erforderliche Prüfung, ob das Mietverhältnis der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann, einbezogen werden.

BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646 unter 1.e; v. 22.7.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806; v. 27.7.2004 – IX R 73/01, BFH/NV 2005, 192 unter 2.; ähnlich bereits BFH v. 30.11.1993 – IX R 99/91, BFH/NV 1994, 776 unter 3.a; aA STEIN, EStB 2004, 158 mit zahlreichen Nachweisen auf abweichende FG-Entscheidungen, die

allerdings durchweg vor Bekanntwerden der neuen BFH-Rspr. ergangen sind; zu diesem Problem auch WÜBBELSMANN, EStB 2003, 361.

Tatsächliche Miete weniger als 50 vH/56 vH der Marktmiete: Hier kommt es bereits nach dem Gesetz zu einer Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil (Abs. 2; s. Anm. 200–211); für den entgeltlichen Teil ist vom Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen (BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646 unter 1.b aa). Das nicht marktgerechte Verhalten allein stellt wegen der ausdrücklich an ein solches Verhalten anknüpfenden Sonderregelung des Abs. 2 kein Kriterium dar, das zur Verneinung der Einkunftserzielungsabsicht führen könnte (BFH v. 6.10.2004 – IX R 30/03, BStBl. II 2005, 386 unter 1.; Aufhebung von FG Düss. v. 10.4.2003, DStRE 2003, 1153).

f) Einkunftserzielungsabsicht bei Vermietung besonders aufwendiger Wohnungen 75

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

ZB Wohnfläche von mehr als 250m² oder Vorhandensein einer Schwimmhalle (BFH v. 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1995, 98); zu weiteren Anhaltspunkten OFD München/Nürnb. v. 27.10.2004, DB 2005, 76.

g) Einkunftserzielungsabsicht bei Vermietung oder Verpachtung unbebauter Grundstücke 76

Die großzügige Vermutung der Rspr. zugunsten des Bestehens von Einkunftserzielungsabsicht gilt nur für die Vermietung von *Gebäuden*, nicht hingegen für die dauerhafte Verpachtung von *unbebautem* Grundbesitz. In solchen Fällen bleibt eine nähere Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht möglich (BFH v. 25.3.2003 – IX B 2/03, BStBl. II 2003, 479). Dies gilt allerdings nur, wenn der Stpfl. kein Konzept zur Erzielung eines Totalüberschusses darlegen kann. Kann der Stpfl. hingegen trotz gegenwärtiger Bebauungshindernisse konkret damit rechnen, ein brachliegendes unbebautes Grundstück, aus dem er schon jahrelang WK-Überschüsse erzielt, in überschaubarer Zeit bebauen zu können, und sucht er seine Bauabsicht nachhaltig zu verwirklichen, ist die Einkunftserzielungsabsicht zu bejahen (BFH v. 6.12.1994 – IX R 11/91, BStBl. II 1995, 192 unter 2.b).

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

Einstweilen frei.

77–79

2. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung

a) Grundsätzliches

80

Der Begriff der Einnahmen ist für alle Überschußeinkunftsarten in § 8 Abs. 1 definiert (dazu § 8 Anm. 21–33). Für die zeitliche Erfassung der Einnahmen gilt

das Zuflußprinzip des § 11 Abs. 1, das grds. auch bei Einmalzahlungen (s. Anm. 82) anzuwenden ist.

Zu Sachleistungen, Einmalzahlungen, Zuschüssen, Nebenleistungen und Schadensersatz s. die nachfolgenden Anm. 81–85. Zu weiteren Einzelfällen von Einnahmen vgl. das Schluß-ABC in Anm. 300.

81 b) Sachleistungen als Einnahmen

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

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

Anders ist jedoch der Fall zu beurteilen, daß der Erwerber eines unbebauten Grundstücks sich als Gegenleistung für den Erwerb verpflichtet, auf *diesem* Grundstück ein Gebäude zu errichten und dem Veräußerer daran ein dingliches Wohnrecht zu bestellen. Hier handelt es sich *insgesamt* um ein Anschaffungsgeschäft; der Wert des unbebauten Grundstücks ist nicht etwa als Einnahme aus der Vermietung des zu errichtenden Gebäudes zu erfassen (BFH v. 21.2.1991 – IX R 265/87, BStBl. II 1992, 718; v. 8.5.2001 – IX R 63/98, BFH/NV 2001, 1257; teilweise krit. dazu HERRMANN, DStR 1991, 829). Die FinVerw. (Nichtanwendungserlaß BMF v. 5.8.1992, BStBl. I 1992, 522) nimmt hingegen Einnahmen aus § 21 an, die über mehrere Jahre verteilt werden können (zur Rechtsgrundlage für die Verteilung s. Anm. 82). Wird dagegen die Wohnrechtsbestellung als Gegenleistung für die Einräumung eines Erbbaurechts vorgenommen, so erzielt der Erbbaurechtsbesteller laufende Einnahmen in Höhe des ortsüblichen Mietwerts der ihm überlassenen Räume (BFH v. 2.5.1974 – I R 225/72, BStBl. II 1974, 549).

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

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

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

► *Erlangt der Grundstückseigentümer bereits mit der Errichtung des Gebäudes das rechtliche und wirtschaftliche Eigentum daran*, ist der Zufluß der Sachleistung schon zu diesem Zeitpunkt anzunehmen (BFH v. 26.7.1983 – VIII R 30/82, BStBl. II 1983, 755;

v. 14.1.2004 – IX R 54/99, BFH/NV 2004, 1088; BMF v. 4.6.1986, BStBl. I 1986, 318). Diese Konstellation dürfte in der Praxis aber eher selten sein.

► *Bleibt der Nutzungsberechtigte zunächst jedenfalls wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes*, fließende werterhöhende Aufwendungen dem Grundstückseigentümer erst in dem Zeitpunkt zu, in dem er den Miet- oder Pachtgegenstand zurückerhält (BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310 unter 2.; hingegen stellt BFH v. 1.12.1961 – VI 244/60, HFR 1962, 161, auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Mietvertrags ab). Für den Fall der Übernahme von Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten hat der BFH in der erstgenannten Entscheidung allerdings offengelassen, ob dies bei VuV überhaupt zu Einnahmen des Grundstückseigentümers führt (im BV ist für derartige Einnahmen ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und über die Laufzeit des Erbbaurechts verteilt aufzulösen, vgl. BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407); s. auch Anm. 300 „Erbbaurecht“, § 11 Anm. 100 „Gebäude auf fremdem Grundstück“, „Heimfall“. Zum wirtschaftlichen Eigentum bei Bauten auf fremdem Grund und Boden s. § 5 Anm. 310, 313.

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

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

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

c) Einmalzahlungen

82

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

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

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

Beispiele: R 163 Abs. 2 Satz 2 EStR (einmalige Zuschüsse zu HK, jedoch mit Ausnahme von Mieterzuschüssen, für die nach R 163 Abs. 3 EStR Sonderregelungen gelten); BMF v. 15.11.1984, BStBl. I 1984, 561 Tz. 32; v. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 Tz. 29 (jeweils Einmalzahlung für Nießbrauchsbestellung); v. 5.8.1992, BStBl. I 1992, 522 (Grundstücksübergang als Entgelt; s. auch Anm. 81); v. 10.12.1996, BStBl. I 1996, 1440 (Erbbauzins als Einmalbetrag); OFD Koblenz v. 4.9.1997, DStR 1997, 1727 (Zuschüsse nach dem Dritten Förderungsweg).

83 d) Zuschüsse; Einnahmen von dritter Seite

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

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

▷ *Zuschüsse in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung (stpfll. Einnahmen) sind in folgenden Einzelfällen angenommen worden:*

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

In diesen Fällen kann eine Verteilung des Zuschusses auf mehrere Jahre in Betracht kommen (s. Anm. 82).

▷ *Zuschüsse ohne Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung (keine Einnahmen, allerdings Minderung der AHK) liegen in folgenden Einzelfällen vor:*

Zuschuß der Denkmalbehörde für die Restaurierung eines denkmalgeschützten Gebäudes (BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999); Zuschuß einer Stadt für die Errichtung einer Tiefgarage, die der Öffentlichkeit (gegen Entrichtung des üblichen Entgelts) zur Verfügung stehen soll (BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702); Zuschüsse für den Einbau von Lärmschutzfenstern (R 163 Abs. 1 Satz 1 EStR); in allen Fällen allerdings Minderung der HK. Ein Wahlrecht zwischen der Behandlung als Einnahme und einer Minderung der HK besteht entgegen R 163 Abs. 1 EStR bis 1990 nicht (BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999 unter 3.b; OFD Düsseldorf v. 13.1.1993, FR 1993, 142). Gewährt der Dritte statt eines – die HK mindernden – Zuschusses für die Errichtung von Stellplätzen ein sehr niedrig verzinsliches langfristiges Darlehen (dh. einerseits keine Minderung der HK und damit höhere AfA, andererseits Entstehung von Zinsaufwand und damit höhere WK), soll dies kei-

nen Gestaltungsmissbrauch darstellen (BFH v. 23.6.1988 – IV R 139/86, BStBl. II 1988, 1001 m. Anm. PAUS, DStZ 1989, 310, betr. BV, uE zweifelhaft).

Zuschüsse des Nutzers (Baukostenzuschüsse, Mietvorauszahlungen):

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

Die FinVerw. (nähere Einzelheiten in R 163 Abs. 3 Sätze 3 ff. EStR) gewährt aus Billigkeitsgründen (Rechtsgrundlage ist § 163 Satz 2 AO) ein Wahlrecht für die Behandlung solcher Zuschüsse, die sich in einer herabgesetzten Miete niederschlagen: Diese können als zinslose Darlehen angesehen werden und sind dann so zu behandeln, als ob sie dem Vermieter erst während des Zeitraums zufließen, in dem er den Zuschuß durch Vereinnahmung der herabgesetzten Miete „tilgt“. Im Falle der Beendigung der Einkunftserzielung (zB vorzeitiger Verkauf des Grundstücks) ist der noch nicht als Mieteinnahme berücksichtigte Teil der Mietvorauszahlung als Einnahme aus VuV anzusetzen. Dies gilt jedoch nicht, soweit die Vorauszahlung durch entsprechende Minderung des Kaufpreises und Übernahme der Verpflichtung zur Herabsetzung des laufenden Mietzinses auf den Erwerber übergegangen ist (BFH v. 28.6.1977 – VIII R 49/74, BStBl. II 1978, 91).

e) Behandlung von Nebenentgelten, Betriebskosten und Umlagen

84

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

Von besonderer Bedeutung war die Behandlung der Nebenkosten für den von 1996 bis 1998 anwendbaren WK-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 2 aF: Die Einnahmen waren mit ihrem Bruttobetrag anzusetzen; die korrespondierenden WK unterfielen aber der Abgeltungswirkung des WK-Pauschbetrags.

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

f) Schadensersatz

85

Das Anlaßprinzip (s. Anm. 67) bildet auch hier den Maßstab für die Abgrenzung zwischen stpfl. Einnahmen und nichtstbaren Ausgleichsleistungen auf der Ver-

mögensebene. Die ältere Rspr. differenzierte danach, ob die Schadensersatzzahlung zivilrechtlich auf vertraglichen Anspruchsgrundlagen (dann StPfllicht) oder auf deliktsrechtlichen Anspruchsgrundlagen (dann keine StPfllicht) beruhte. UE kann eine solche zivilrechtliche Betrachtung jedoch allenfalls indizielle Bedeutung für die Beurteilung nach dem strechtlichen Anlaßprinzip haben. Entscheidend ist vielmehr, ob eine Zahlung mit der Nutzungsüberlassung in Zusammenhang steht. Die neuere Rspr. geht – als Hilfskriterium – davon aus, daß keine stpfl. Einnahme vorliegt, wenn die Ersatzleistung lediglich eine zuvor im Privatvermögen eingetretene Vermögensminderung ausgleichen soll (BFH v. 20.9.1996 – VI R 57/95, BStBl. II 1997, 144 betr. § 19). Vgl. auch § 8 Anm. 180 „Schadensersatz“.

Unmittelbar durch das Nutzungsverhältnis veranlaßt und daher Einnahmen aus VuV sind:

Zahlungen des Mieters, die zwar als „außermietvertragliche Leistung“ bezeichnet werden, aber die räumlich übermäßige Nutzung eines nur *teilweise* an ihn vermieteten Grundstücks abgelten sollen (BFH v. 22.4.1966 – VI 264/65, BStBl. III 1966, 395); Zahlungen des Mieters für unterlassene Schönheitsreparaturen (BFH v. 18.12.1967 – VI R 119/66, BStBl. III 1968, 309); Zahlungen des Pächters für die Vernachlässigung seiner vertraglichen Pflicht zur sachgemäßen Unterhaltung des Pachtgrundstücks (BFH v. 29.11.1968 – VI R 316/66, BStBl. II 1969, 184). Bei wertender Betrachtung gilt dies auch für Leistungen aus einer Mietausfallversicherung, auch wenn diese nicht unmittelbar durch das Nutzungsverhältnis veranlaßt sind, sondern nur entgehende Nutzungsvergütungen ersetzen sollen (zur Betriebsunterbrechungsversicherung BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591; zu dem in einer Feuerversicherungszahlung enthaltenen Mietausfallanteil BFH v. 1.12.1992 – IX R 36/86, BFH/NV 1993, 472 unter 2.) und für eine vom Bauherrn vereinnahmte Vertragsstrafenzahlung des Bauunternehmers oder Architekten wegen verspäteter Fertigstellung (ebenso SCHMIDT/DRENECK XXIV. § 21 Rn. 65 „Vertragsstrafe“). Zahlungen des Mieters wegen nicht fristgerechter Rückgabe (§ 546a BGB, bis 31.8.2001 § 557 BGB) beruhen schon zivilrechtlich nicht auf einem Schadensersatzanspruch, sondern auf einer vertraglichen Anspruchsgrundlage (BGH v. 11.5.1988 – VIII ZR 96/87, BGHZ 104, 285) und entgelten daher die Nutzungsüberlassung.

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

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

Danach dürfte die frühere Rspr., wonach Ersatzleistungen für Schäden am Gebäude keine Einnahmen sind, dafür aber die Aufwendungen zur Schadensbeseitigung keine WK darstellen (so BFH v. 9.3.1962 – VI 180/61 U, BStBl. III 1962, 219; ebenso noch OFD Stuttgart v. 5.1.1984, DStR 1984, 686), jedenfalls stillschweigend aufgegeben worden sein.

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

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

Einstweilen frei.

86–89

3. Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung

a) Grundsätzliches

90

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

Aufteilung bei teilweiser Selbstnutzung: Die Aufteilung der allgemeinen Werbungskosten bei Gebäuden, die nur teilweise vermietet und im übrigen selbstgenutzt oder unentgeltlich überlassen werden, ist nach dem Verhältnis der Nutzflächen (nicht der Wohnflächen) vorzunehmen (BFH v. 22.2.1994 – IX R 53/90, BFH/NV 1994, 709). Für den Abzug von Darlehenszinsen ist nach BFH Voraussetzung, daß der Steuerpflichtige mit den als Darlehen empfangenen Mitteln die auf den der Einkunftserzielung dienenden Gebäudeteil entfallenden Anschaffungskosten tatsächlich bezahlt (BFH v. 9.7.2002 – IX R 65/00, BStBl. II 2003, 389; v. 1.3.2005 – IX R 58/03, BB 2005, 1427).

Zeitliche Berücksichtigung: Es gilt das Abflußprinzip des § 11 Abs. 2. Davon abweichend können Erhaltungsaufwendungen in Sanierungsgebieten und bei Baudenkmalen auf zwei bis fünf Jahre verteilt werden (§§ 11a, 11b). Gleiches gilt für größeren Erhaltungsaufwand bei Gebäuden, die zu mehr als der Hälfte Wohnzwecken dienen (§ 82b EStDV; anwendbar bis 1998 und wieder ab 2004; s. Anm. 300 „Verteilung größeren Erhaltungsaufwands“). Ebenfalls ab 2004 (§ 52 Abs. 30 EStG 2005) sind Ausgaben, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird (§ 11 Abs. 2 Satz 3, s. § 11 Anm. 124).

Erstattung von Werbungskosten: Die Erstattung führt im Jahr des Zuflusses zu stpfl. Einnahmen aus VuV (BFH v. 23.3.1993 – IX R 67/88, BStBl. II 1993, 748; v. 28.3.1995 – IX R 41/93, BStBl. II 1995, 704; v. 19.2.2002 – IX R 36/98, BStBl. II 2003, 126); dies gilt auch dann, wenn die Erstattung aufgrund besonderer Vereinbarung im Rahmen des späteren Verkaufs des Grundstücks stattfindet (BFH v. 22.9.1994 – IX R 13/93, BStBl. II 1995, 118; Rückverkauf des

Grundstücks an die Stadt wegen Altlasten unter Erstattung der zwischenzeitlich aufgewendeten WK); s. ausf. § 9 Anm. 85.

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

Absetzung für Abnutzung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 4–6, §§ 7a, 7c, 7h–7k): s. die Anm. zu den genannten Vorschriften; zum Begriff der AHK sowie zur Abgrenzung vom Erhaltungsaufwand vgl. § 6 Anm. 269–535, speziell zu Gebäuden auch § 6 Anm. 630–715; zur Behandlung anschaffungsnahe HK ab 2004 (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a) s. § 6 Anm. J 03–1–J 03–11. Die in § 255 HGB und § 6 EStG verwendeten Begriffe der Anschaffungs- und Herstellungskosten sind auch für die Einkünfte aus VuV maßgebend (grundlegend BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 unter C.III.1.c.; ferner BFH v. 22.3.1994 – IX R 52/90, BStBl. II 1994, 842 unter 3.).

Grundsteuern, Grundbesitzabgaben und Versicherungsbeiträge (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2): s. § 9 Anm. 410–426.

Schuldzinsen, Renten und andere Finanzierungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1): s. § 9 Anm. 355–404.

Werbungskosten-Pauschbetrag: Ein solcher wurde von 1996 bis 1998 gewährt (§ 9a Satz 1 Nr. 2 aF); s. dazu im Überblick § 9a Anm. 2.

91–93 Einstweilen frei.

94 b) Vorab entstandene und vergebliche Werbungskosten

Der Werbungskosten-Abzug vor dem Zufluß erster Einnahmen hängt davon ab, ob der Stpfl. einen endgültigen Entschluß zur Einkunftserzielung gefaßt hat. Bestand ein solcher Entschluß im Zeitpunkt des Entstehens der Aufwendungen, bleiben diese auch dann als WK abziehbar, wenn die Vermietungsabsicht später aufgegeben wird (BFH v. 4.11.2003 – IX R 55/02, BFH/NV 2004, 484). Der Rückschluß auf diese inneren Tatsachen ist weitgehend einzelfallabhängig und hängt davon ab, welche objektiven Beweisanzeichen der – insoweit darlegungsbelastete – Stpfl. vortragen kann. Dabei können auch nachträgliche Umstände berücksichtigt werden (BFH v. 6.5.2003 – IX R 89/00, BFH/NV 2004, 1381). Ausföhrlich zu vorab entstandenen Werbungskosten s. § 9 Anm. 162–164.

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

Hingegen können Stpfl., die sich an einer Bauherrengemeinschaft beteiligt, die maßgeblichen Verträge aber gekündigt haben, weil sie nicht mehr mit einer Fertigstellung des Objekts rechnen, Schuldzinsen auch über diesen Zeitpunkt hinaus bis zur tatsächlichen Veräußerung des Objekts abziehen (BFH v. 4.3.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610); Gleiches gilt, wenn der Stpfl. wegen Insolvenz des Bauträgers von dem

Bau- bzw. Kaufvertrag zurücktritt und nach diesem Zeitpunkt noch Verpflichtungen zu erfüllen hat (BFH v. 5.11.2001 – IX B 92/01, BStBl. II 2002, 144).

Aufwendungen für die Rückübertragung eines in den neuen Bundesländern belegenen Grundstücks nach dem VermögensG sind vorab entstandene WK, wenn das Grundstück nach der Rückübertragung vermietet werden soll (BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 18).

Renovierungsaufwendungen im Übergang von einer Zeit der Selbstnutzung zur Vermietung sind nach denselben Grundsätzen zu beurteilen wie Renovierungskosten im Übergang von Vermietung zu Selbstnutzung (dazu Anm. 97). Danach können die Aufwendungen nicht als WK abgezogen werden, wenn sie noch während der Selbstnutzung – wenn auch bereits in Kenntnis der bevorstehenden Vermietung – entstehen (FG Köln v. 12.5.1999, EFG 1999, 815, rkr.).

Aufwendungen für ein gegenwärtig nicht genutztes unbebautes Grundstück sind als vorab entstandene WK abziehbar, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Bebauung des Grundstücks und einer anschließenden Vermietung des Gebäudes besteht (BFH v. 8.2.1983 – VIII R 130/79, BStBl. II 1983, 554; Hess. FG v. 3.3.2005 – 3 V 425/04, rkr.). Dies kommt auch dann in Betracht, wenn der Stpfl. erst acht Jahre nach dem Erwerb mit der Bebauung beginnen kann (BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761; dazu KLUMPP, DStR 1991, 1306; FG Düss. v. 26.5.1994, EFG 1994, 1042, rkr.). Zur Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht bei unbebauten Grundstücken s. Anm. 76.

Vergebliche Werbungskosten: s. § 9 Anm. 165, 166. Als WK abziehbar sind zB Aufwendungen für Architektenhonorare, wenn der geplante Bau des zur Vermietung bestimmten Gebäudes an der fehlenden Finanzierungsmöglichkeit scheitert (BFH v. 13.11.1973 – VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161). Aufwendungen, die nicht mehr auf die Erzielung von Einnahmen, sondern nur noch auf die Abwicklung des bereits fehlgeschlagenen Engagements gerichtet sind, stellen hingegen keine WK dar (FG Ba.-Württ. v. 14.11.1996, EFG 1997, 606, rkr.: Anwalts- und Grundbuchkosten wegen eines Rücktritts vom Grundstückskaufvertrag).

c) Abzug von Werbungskosten bei leerstehenden Objekten

95

Für den Werbungskosten-Abzug während eines Leerstands nach vorangegangener Vermietung gilt letztlich nichts anderes als bei vorab entstandenen WK (s. Anm. 94): Aufwendungen für eine nach Beendigung des letzten Mietverhältnisses leerstehende Wohnung sind abziehbar, wenn der Entschluß zur Vermietung endgültig gefaßt und später nicht weggefallen ist (BFH v. 14.2.1995 – IX R 74/92, BFH/NV 1995, 1051; v. 21.9.2000 – IX B 75/00, BFH/NV 2001, 585; v. 14.5.2003 – XI R 8/02, BFH/NV 2003, 1315 unter I.A.2., 3.; R 161 Abs. 3 EStR). Dies ist der Fall, solange der Stpfl. – der dafür die Feststellungslast trägt – sich ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung bemüht (zB durch Inserate). Nach neuerer Rspr. und Verwaltungsauffassung gilt dies ausdrücklich auch dann, wenn er das Objekt daneben zum Erwerb anbietet (BFH v. 9.7.2003 – IX R 102/00, BStBl. II 2003, 940; v. 9.7.2003 – IX R 30/00, BFH/NV 2004, 1382; v. 14.10.2003 – IX R 11/03, BFH/NV 2004, 1384), und zwar selbst bei mehrjährigem Leerstand (BMF v. 8.10.2004, BStBl. I 2004, 933 Tz. 26). Zur Behandlung von Leerstandszeiten bei Ferienwohnungen s. Anm. 72.

Nach diesen Grundsätzen schadet der – auf dem deutschen Wohnungsmarkt zunehmende – Leerstand stl. nicht, solange ernsthaft ein Mieter gesucht wird. Wird hingegen vorrangig der Verkauf und nur in zweiter Linie eine erneute Ver-

mietung angestrebt. können WK nicht mehr abgezogen werden (so schon BFH v. 2.3.1993 – IX R 69/89, BFH/NV 1993, 532; auf diese Entscheidung ist auch von der neueren Rspr. – vgl. BFH v. 9.7.2003 – IX R 102/00, BStBl. II 2003, 940 – noch ausdrücklich Bezug genommen worden; ähnlich FG Bremen v. 11.6.2004, EFG 2005, 361, Rev. IX R 48/04 unbegründet: die zum Verkauf stehende Wohnung wird nur noch zur kurzfristigen Vermietung angeboten, um den Kündigungsschutz des potentiellen Mieters auszuschließen).

96 Einstweilen frei.

97 d) **Nachträgliche Werbungskosten**

Allgemein zu nachträglichen WK s. § 9 Anm. 170, 172.

Renovierungskosten gegen Ende der Vermietungstätigkeit: Folgt auf die Vermietung die Selbstnutzung oder Veräußerung des Objekts, differenziert die Rspr. typisierend danach, zu welchem Zeitpunkt die Renovierungskosten entstehen (hingegen für Einzelfallprüfung v. BORNHAUPT, BB 1998, 136).

► *Fällt vor der Beendigung des letzten Mietverhältnisses* – wenn auch in Kenntnis der späteren Selbstnutzung bzw. Veräußerung – allgemeiner Erhaltungsaufwand an, ist dieser bei typisierender Betrachtung grds. noch der Vermietung zuzurechnen und führt daher zu WK (BFH v. 10.10.2000 – IX R 15/96, BStBl. II 2001, 787; anders BMF v. 26.11.2001, BStBl. I 2001, 868 für Erhaltungsaufwendungen, die bereits für die Selbstnutzung bestimmt sind und in die Vermietungszeit vorverlagert werden). Ein solcher „typischer Sachverhalt“ liegt jedoch nicht vor, wenn der Veräußerer sich gegenüber dem Erwerber im Kaufvertrag verpflichtet, noch während der Vermietungszeit bestimmte Instandsetzungsmaßnahmen durchzuführen; derartige Aufwendungen stellen wegen der vorrangigen Veranlassung durch die Veräußerung keine WK dar (BFH v. 14.12.2004 – IX R 34/03 BStBl. II 2005, 343).

► *Nach dem Auszug der letzten Mieter* sind Aufwendungen für die allg. Renovierung einer Wohnung – auch soweit es um die Beseitigung kleinerer Schäden geht – privat veranlaßt und können nicht als WK abgezogen werden (BFH v. 7.11.1995 – IX R 81/93, BFH/NV 1996, 533; v. 29.7.1997 – IX R 70/95, BFH/NV 1997, 850; v. 18.12.2001 – IX R 24/98, BFH/NV 2002, 904; v. 11.3.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043). Dies gilt auch dann, wenn an sich der Mieter die Aufwendungen für Schönheitsreparaturen zu tragen hätte, von ihm jedoch wegen Zahlungsunfähigkeit kein Ersatz erlangt werden kann (BFH v. 17.12.2002 – IX R 6/99, BFH/NV 2003, 610). Aufwendungen zur Beseitigung eines Schadens, der die mit dem gewöhnlichen Gebrauch der Mietsache verbundene Abnutzung (§ 538 BGB; bis 31.8.2001 § 548 BGB) deutlich übersteigt, insbes. eines mutwillig verursachten Schadens, sind hingegen WK (BFH v. 11.7.2000 – IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784 unter II.2.b). Gleiches gilt für Aufwendungen, die aus Mitteln einer einbehaltenen Mietkaution bezahlt werden, soweit dieser Einbehalt als Einnahme erfaßt wurde (BFH v. 11.7.2000 – IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784 unter II.2.a). Zu Aufwendungen für die Sanierung von Umweltschäden nach Beendigung des letzten Mietverhältnisses BIPPUS, BB 1993, 407 (412).

Veräußerung des Grundstücks:

► *Aufwendungen, die durch die Veräußerung des Grundstücks veranlaßt sind*, können nicht als WK abgezogen werden, weil sie nicht mit den Einkünften aus VuV, sondern mit einem nichtstbaren Vorgang in der Vermögenssphäre in Zusammenhang stehen (BFH v. 20.2.1990 – IX R 13/97, BStBl. II 1990, 775). Dies gilt

auch dann, wenn es letztlich nicht zu der beabsichtigten Veräußerung kommt (BFH v. 19.12.1995 – IX R 48/92, BStBl. II 1996, 198).

► *Vorfälligkeitsentschädigungen*, die an die Bank für die vorzeitige Darlehensablösung zum Zweck der lastenfrenigen Veräußerung zu zahlen sind, stehen mit der Veräußerung in Zusammenhang und stellen keine WK bei VuV dar.

BFH v. 23.1.1990 – IX R 8/85, BStBl. II 1990, 464; v. 22.3.1994 – IX R 100/91, BFH/NV 1994, 782; v. 19.2.2002 – IX R 36/98, BStBl. II 2003, 126; v. 23.9.2003 – IX R 20/02, BStBl. II 2004, 57; v. 28.7.2004 – IX B 136/03, BFH/NV 2005, 43 (auch, wenn das abgelöste Darlehen nicht der Finanzierung von AHK, sondern von sofort abzichbaren WK diene).

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

Allerdings kann eine Vorfälligkeitsentschädigung ausnahmsweise als Finanzierungskosten für die Anschaffung eines *neuen*, dem Erzielen von Vermietungseinkünften dienenden Objekts zu beurteilen sein. Dies ist jedoch nur anzunehmen, soweit der nach der Darlehenstilgung verbleibende Resterlös aus der Veräußerung des ersten Objekts tatsächlich zur Finanzierung des neuen Objekts verwendet worden ist (BFH v. 14.1.2004 – IX R 34/01, BFH/NV 2004, 1091, unter teilweiser Aufgabe von BFH v. 23.4.1996 – IX R 5/94, BStBl. II 1996, 595).

► *Kosten der Räumung eines Grundstückes von den bisherigen Mietern* sind keine WK, wenn das Grundstück geräumt veräußert werden soll (BFH v. 23.2.1988 – IX R 151/86, BFH/NV 1989, 485; gegen BFH v. 25.7.1972 – VIII R 56/68, BStBl. II 1972, 880), weil diese Aufwendungen bei wertender Betrachtung nicht durch die VuV-Einkunftserzielung, sondern durch die Veräußerung veranlaßt sind. Gleiches gilt bei Aufwendungen für die Räumung des Grundstückes wegen einer beabsichtigten Selbstnutzung (uE unzutreffend daher FG Köln v. 27.5.2003, EFG 2003, 1235, Rev. IX R 38/03).

► *Schuldzinsen* für die Anschaffungs-/Herstellungsdarlehen sind nicht mehr als WK abziehbar, wenn das Vermietungsobjekt wieder veräußert wurde (s. ausf. § 9 Anm. 372; dazu auch SPINDLER, DStZ 1999, 706 [709]). Hingegen sollen Schuldzinsen für Darlehen, die der Finanzierung sofort abzichbarer WK dienen, auch nach einer Veräußerung des Vermietungsobjekts als nachträgliche WK abziehbar bleiben (BFH v. 16.9.1999 – IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528; uE zu Recht einschränkend BMF v. 18.7.2001, BStBl. I 2001, 513: nur soweit der Veräußerungserlös nicht zur Darlehenstilgung ausreicht).

Einstweilen frei.

98–99

IV. Vermietung und Verpachtung „von unbeweglichem Vermögen“

1. Unbewegliches Vermögen

100

Nr. 1 erfaßt nur die VuV von unbeweglichem Vermögen; die Vermietung *beweglicher* Gegenstände fällt kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung unter § 22 Nr. 3 (s. § 22 Anm. 400). Sind die beweglichen Gegenstände allerdings zu einem Sachinbegriff zusammengefaßt, handelt es sich um Einkünfte aus VuV nach Nr. 2 (s. Anm. 140–142). Die zeitlich begrenzte Überlassung von „Rechten“, bei denen es sich zivilrechtlich ebenfalls um bewegliche Gegenstände handelt, fällt unter Nr. 3 (s. Anm. 150–157).

Der Begriff des „unbeweglichen Vermögens“ wird in Nr. 1 nicht definiert; wohl aber sind praktisch alle Anwendungsfälle ausdrücklich aufgezählt, wenngleich die Aufzählung nicht abschließend ist („insbesondere“; s. Anm. 107). Er ist nicht in vollem Umfang identisch mit dem zivilrechtlichen Begriff der „unbeweglichen Sache“, weil zum unbeweglichen Vermögen iSd. Nr. 1 auch ins Schiffsregister eingetragene Schiffe gehören, die zivilrechtlich bewegliche Sachen darstellen (vgl. PALANDT/HEINRICHS, BGB, 64. Aufl. 2005, Überblick vor § 90 Rn. 3).

101 2. „Grundstücke“

Bürgerlich-rechtlich ist unter einem Grundstück ein abgegrenzter Teil der Erdoberfläche zu verstehen, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblattes gebucht ist (PALANDT/BASSENGE, BGB, 64. Aufl. 2005, Überblick vor § 873 Rn. 1). Dieser Begriff ist auch bei der Auslegung der Nr. 1 zugrunde zu legen. Da Gebäude in Nr. 1 gesondert erwähnt sind, fällt unter den Begriff des „Grundstücks“ hier allein der *unbebaute* Grund und Boden.

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

Abgrenzung zu gewerblichen Einkünften: Gerade bei der Nutzungsüberlassung unbebauter Grundstücke werden häufig Nebenleistungen erbracht, die die Tätigkeit aus der Vermögensverwaltung herausheben und die Grenze zur Gewerblichkeit überschreiten (zB Bootsliegeplätze, Campingplätze, Parkplätze, Tennisplätze). Die Zuordnung zur jeweiligen Einkunftsart hängt vor allem von Umfang und Charakter der Nebenleistungen und von der Häufigkeit des Wechsels der Nutzer ab (Einzelheiten und Einzelfälle zur Abgrenzung s. § 15 Anm. 1180–1182).

102 3. „Gebäude“

Unter den Gebäudebegriff des § 68 BewG fallen Bauwerke, die Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren, den Aufenthalt von Menschen gestatten, fest mit dem Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest sind. Dieser Gebäudebegriff gilt auch für das EStRecht (ausf. mit Darstellung zahlreicher Einzelfälle samt Nachweisen s. § 6 Anm. 630, § 7 Anm. 322–345).

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

Parallele bei der Umsatzsteuer: Zur UStBefreiung von Grundstücksvermietungen nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG hat der BFH mittlerweile seine früher stark differenzierende Betrachtung für Fälle der Vermietung von Grundstücken/Gebäuden samt Betriebsvorrichtungen aufgegeben und behandelt jetzt die gesamte Leistung als „Vertrag besonderer Art“, dh. nicht als stfreie Grundstücksüberlassung (BFH v. 31.5.2001 – V R 97/98, BStBl. II 2001, 658). Über-

trägt man diese begrüßenswerte Vereinfachungstendenz auf Fälle des § 21, läge jedenfalls dann eine einheitliche VuV eines Gebäudes vor, wenn die Überlassung der Betriebsvorrichtungen nicht im Mittelpunkt steht.

4. „Gebäudeteile“

103

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

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

5. „Schiffe, die in ein Schiffsregister eingetragen sind“

104

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

Deutsches Schiffsregister: Wegen der Parallelen zum Grundstücks- und Grundbuchrecht wird von Nr. 1 nur die VuV von Schiffen, die in ein *deutsches* Schiffsregister eingetragen sind, erfaßt (RFH v. 27.9.1932, Stuw 1933 Nr. 335); umgekehrt bleibt es aber bei der Besteuerung, auch wenn das in ein deutsches Register eingetragene Schiff nur im Ausland eingesetzt wird. Bei Schiffen, die im Ausland eingesetzt werden, sind die Verlustausgleichsbeschränkungen des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b zu beachten (s. § 2a Anm. 93–103).

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

6. „Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen“

105

Dieser Satzteil ist gleichlautend mit dem entsprechenden Tatbestandsmerkmal in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (ausf. dazu s. § 23 Anm. 84, 85). Im Ergebnis sind hier Bergbauberechtigungen (einschließlich der Mineralgewinnungsrechte), Erbbaurechte, Fischereirechte (Art. 69 EGBGB) sowie bestimmte dingliche Nutzungsrechte in den neuen Bundesländern (Art. 233 § 4 EGBGB) erfaßt.

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

Einstweilen frei.

106

107 **7. Unbewegliches Vermögen, das nicht in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 genannt ist („insbesondere“)**

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

Einziger Anwendungsfall ist – wegen der Parallele zu den eingetragenen Schiffen – die VuV von Luftfahrzeugen, die in die Luftfahrzeugrolle (vgl. § 2 LuftVG, letzte Neubekanntmachung v. 27.3.1999, BGBl. I 1999, 550) eingetragen sind (BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467). Die Gleichstellung mit Immobilien rechtfertigt der BFH damit, daß in ein öffentliches Register eingetragene bewegliche Sachen ähnlich wie Immobilien auf Dauer als Einkunftsquellen geeignet und für Zwecke der Besteuerung einfach zu erfassen sind. Hier wird allerdings im Einzelfall zu prüfen sein, ob von Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen ist.

108–109 Einstweilen frei.

V. Besonderheiten bei Immobilienfonds und Bauherrenmodellen

Schrifttum: FLEISCHMANN, Der neue „Bauherren-Erlass“, BB 1978, 1659; BIRKENFELD, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, dargestellt im Rahmen von Bauherrengemeinschaften, BB 1983, 1086; SCHELLENBERGER, Die Immobilien-KG und ihre Gesellschafter, StbJb. 1983/84, 121; KURTH/KRÜKEL, Bauherren-, Bauträger- und Erwerberrmodell, 2. Aufl. 1984; PRINZ, Umqualifikation von Leistungsvereinbarungen im Rahmen steuerbegünstigter Immobilienmodelle – Ein Streitgegenstand bei der Betriebsprüfung von Funktionsträgerunternehmen, DStR 1985, 649; PRINZ, Der Abfluß von Werbungskosten, dargestellt am Beispiel der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, DB 1985, 830, 889; LOTHMANN, Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Bereich der Einkommensteuer, 1986; SCHMIDT-LIEBIG, Der Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 18.9.1985 und die steuerliche Einordnung von Bauherren- und anderen Vertragsbündelmodellen, BB 1986, 774; SCHMIDT-LIEBIG, Bauherrenmodell, wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gestaltungsmaßbrauch, StuW 1986, 128; GILOY, Zur Zurechnung von Einkünften bei gewerblichen und vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften, BB 1987, 652; HERRMANN, Einkommensteuerrechtliche Fragen der Gestaltung geschlossener Immobilienfonds, StuW 1989, 97; FELDHAHN, Stellungnahme zur Frage der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung von Erhaltungsmodellen nach dem Urteil des BFH vom 14.11.1989, DStR 1990, 474; FLEISCHMANN, Bauherrenmodell: Anmerkungen zur jüngsten BFH-Rechtsprechung, DStR 1990, 108; FLEISCHMANN, Anmerkungen zum neuen Bauherren- und Fonds-Erlass, DStR 1990, 552; HAHN, Neue Regelungen im Einkommensteuerrecht für Bauherrenmodelle, vergleichbare Modelle und geschlossene Immobilienfonds, DB 1990, 1986; JAKOB/HÖRMANN, Zur Einkünftezielungsabsicht bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung, FR 1990, 33; KURTH/GRASS, Der geschlossene Immobilienfonds, 2. Aufl. 1990; GORSKI, Zur einkommensteuerrechtlichen Beurteilung der Bauherren- und Erwerberrmodelle in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, BB 1991, 593; SCHELLENBERGER, Einige Konsequenzen des neuen Bauherren-Erlasses für Rechtsbehelfsverfahren bei geschlossenen Immobilienfonds, BB 1991, 456; WICHMANN, Der Bauherr im Einkommensteuerrecht, BB 1991, 589; FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, Vermittlungsprovisionen bei Immobilienfonds: Neue Verwirrungen durch den BFH-Beschluß vom 4.2.1992, DStR 1992, 939; HEMMELRATH/BUSCH, Steuerliche Risiken für die Anleger eines geschlossenen Immobilienfonds?, DStR 1992, 1347; LANG/SEER, Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen, FR 1992, 637; FLEISCHMANN/HAAAS, Zweifelsfragen bei der Anwendung des Fördergebietsgesetzes, DStR 1993, 533; FLEISCHMANN, Finanzverwaltung regelt Treuhandverhältnisse neu, DStR 1994, 1303; LOIPFINGER/NICKL/RICHTER, Geschlossene Immobilienfonds, 2. Aufl. 1995; OPITZ, Geschlossene Immobilienfonds, 1995; SPINDLER, Zur Einkünftezurechnung bei geschlossenen Immobilienfonds mit Treuhänder und zur Begrenzung des Verlustabzuges nach § 15a EStG bei den Einkünften aus Vermie-

tung und Verpachtung, WPg, 1995, 203; WAGNER, Gesellschafts- und steuerrechtliche Aspekte mittelbarer Beteiligungen bei geschlossenen Immobilienfonds als Publikums-GbR, DStR 1996, 1008; JÄSCHKE, Probleme der einkommensteuerlichen Behandlung geschlossener Immobilienfonds, 1997; KLUMPE/NASTOLD, Immobilienfonds, 2. Aufl. 1997; MACHUNSKI, Immobilienfonds und Erwerbermodelle, 3. Aufl. 1997; WAGNER/LORITZ, Konzeptionshandbuch der steuerorientierten Kapitalanlage, Band 1 Immobilienanlagen – Baumodelle, 2. Aufl. 1997; Band 2 Gesellschafterliche Beteiligungen, 1995; HALM, Die rechtliche Konzeption geschlossener Immobilienfonds, INF 1998, 274; BECK, Steuern sparen mit Immobilien, 2. Aufl. 2000; BECK, Neue Rechtsprechung zum anschaffungsnahen Aufwand und zur Abzugsfähigkeit der Eigenkapitalvermittlungsprovision, DStR 2001, 2061; FLEISCHMANN, Die überraschende Kehrtwende des IV. Senats zu den Eigenkapitalvermittlungsprovisionen, DB 2001, 2115; ARNDT, Abzugsverbot von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen geschlossener Immobilienfonds, BB 2002, 1617; BECK, Neue Rechtsentwicklung bei geschlossenen Immobilienfonds, FR 2002, 446, mit Replik von SCHMIDT/KIELISZEK, FR 2002, 449; BECK, Der neue Fondserlass, DStR 2002, 1846; FLEISCHMANN, Der 5. Bauherren-Erlass – das Ende aller Fonds-Modelle?, DStR 2002, 1293; LINDAUER, Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei geschlossenen Fondskonzeptionen, DStZ 2002, 640; LÜDICKE/ARNDT, Abzugsverbot von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen geschlossener Fonds, BB 2002, 597; MEYER-SCHARENBERG, Konsequenzen der Erwerbereigenschaft von Kapitalanlegern geschlossener Fonds für den Umfang der Anlaufverluste, DB 2002, 1520; HESS, Der neue Fondserlass – Neue Regelungen im Einkommensteuerrecht für Bauherren- und Erwerbermodelle sowie geschlossene Fonds, DStR 2003, 1953; MILATZ/SCHÜTZ, Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten bei geschlossenen Immobilienfonds, BB 2003, 1204; TESTORF, Kapitalanlage in steuerorientierten geschlossenen Fonds, 2003; FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, Endlich veröffentlicht: Der neue Bauherren- und Fondserlass, DStR 2004, 20; MEYER-SCHARENBERG, Zur Anwendbarkeit des fünften Bauherrenerrlasses auf Blindpools, DStR 2004, 1729; SCHARWIES, Der 5. Bauherrenerrlass – Mögliche Auswege für die Gestaltung von geschlossenen Immobilienfonds, BB 2004, 295; SCHMIDT/ERTLE, Einkommensbesteuerung von Anlegern eines geschlossenen Immobilienhandelsfonds, FR 2004, 947; LÜDICKE/ARNDT/GÖTZ, Geschlossene Fonds, 3. Aufl. 2005.

1. Überblick über die häufigsten Modelle

a) Bauherrenmodelle und Gesamtobjekte

110

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

Darstellung einzelner Modelle:

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

► *Hamburger Modell:* Hier tritt eine PersGes. (idR eine KG) nach außen auf und errichtet Eigentumswohnungen bzw. erwirbt einen sanierungsbedürftigen und in Eigentumswohnungen aufzuteilenden Altbau. Jeder Gesellschafter erlangt

eine Option auf eine bestimmte Wohnung; die Einlagen werden bereits nach dem Verhältnis der späteren Miteigentumsanteile bemessen. Nach Abschluß der Investitionsphase gehen die Wohnungen im Wege der Realteilung auf die Gesellschafter über. Die WK-Überschüsse der Gesellschaft werden nach allg. Grundsätzen den Gesellschaftern zugerechnet. Allerdings stellt sich hier das Problem, ob bei der Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht der Gesellschaft die spätere Vermietungstätigkeit durch die einzelnen Gesellschafter berücksichtigt werden kann (bejahend OFD Frankfurt v. 3.3.1999, FR 1999, 968; zweifelnd wegen der strechtlichen Verselbständigung der PersGes. BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rn. 252).

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

► *Mietkaufmodell*: Hier sucht der Initiator neben dem Anleger (erster Eigentümer der Wohnung) eine weitere, am endgültigen Kauf interessierte Person, die die Wohnung zunächst anmietet, nach Ablauf der Phase mit den höchsten WK-Überschüssen aber aufgrund eines bindenden Verkaufsangebots des Anlegers erwirbt. Die Rspr. verneint hier wegen der planmäßigen Kombination stl. Verluste und nichtstbarer Veräußerungsgewinne die Einkunftserzielungsabsicht (ausf. Anm. 73).

► *Im Modernisierungs- oder Erhaltungsmodell* werden sanierungsbedürftige Altbauwohnungen erworben und anschließend grundlegend modernisiert. Hier ist das Interesse der Anleger darauf gerichtet, die Modernisierungsaufwendungen – bzw. einen möglichst hohen Teil davon – sofort als WK abzuziehen zu können. Dies ist möglich, wenn entweder der Bereich der anschaffungsnahen HK (ab 2004 § 6 Abs. 1 Nr. 1a; zuvor Rechtsprechungsgrundsätze, vgl. dazu § 6 Anm. J 03-1 und BMF v. 18.7.2003, BStBl. I 2003, 386; zur älteren Rspr. s. § 6 Anm. 505 ff.) noch nicht erreicht wird oder aber für HK die Möglichkeit erhöhter Absetzungen besteht (§ 7h: Gebäude in Sanierungsgebieten; § 7i: Baudenkmale; bis 1998 auch §§ 3, 4 FördG). Ist der einzelne Anleger jedoch als Erwerber einer bereits modernisierten Wohnung anzusehen, führen seine Aufwendungen insgesamt zu AK (BFH v. 4.2.1992 – IX B 39/91, BStBl. II 1992, 883; v. 18.4.1994 – IX B 155/93, BFH/NV 1994, 852; aA FELDHAHN, DStR 1990, 474).

► *Erwerbermodell*: Hier wird ein bereits fertiggestellter Neubau (bzw. im Bauträgermodell eine noch zu errichtende Wohnung) erworben. Damit ist der Anleger von vornherein als Erwerber anzusehen, kann aber seit 1979 dennoch die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 (und bis 1998 auch die Sonderabschreibungen nach §§ 3, 4 FördG) in Anspruch nehmen. Wegen des Abzugs der auch in diesen Fällen üblichen Nebenkosten für Vermittlungs- und Garantieleistungen s. Anm. 121, 123.

► *Mietpools* stellen einen Zusammenschluß von Wohnungseigentümern einer Wohnanlage zur gemeinsamen Tragung (Poolung) der Mietrisiken dar. Die einzelnen Eigentümer partizipieren am Überschuß entsprechend ihrem Miteigentumsanteil (vgl. OFD Düss. v. 6.2.1986, DB 1986, 671).

111 b) Geschlossene Immobilienfonds

Zur zivilrechtlichen Strukturierung geschlossener Immobilienfonds s. ausf. LÜDICKE/ARNDT/GÖTZ, *Geschlossene Fonds*, 3. Aufl. 2005; WAGNER/LORITZ, *Konzeptionshandbuch der steuerorientierten Kapitalanlage*, Band 1 Immobilienanla-

gen – Baumodelle, 2. Aufl. 1997, Band 2 Gesellschafterliche Beteiligungen, 1995.

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

Einkunftserzielungsabsicht: Diese muß sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf der des einzelnen Gesellschafters gegeben sein (BFH v. 8.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999, 468 unter II.1.a; v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789 unter III.2.a [2]). Will einer der (Gründungs)Gesellschafter einen *Teil* seiner Beteiligung kurzfristig an andere Gesellschafter veräußern, ist für die Feststellung der Einkunftserzielungsabsicht nicht zwischen den beiden Anteilen zu differenzieren, sondern eine einheitliche Betrachtung der Gesamtbeteiligung vorzunehmen (BFH v. 30.6.1999 – IX R 68/96, BStBl. II 1999, 718). Zur Behandlung von sog. Verlustzuweisungsgesellschaften s. § 2b Anm. R 1 ff., § 15 Anm. 1045; speziell zu VuV BFH v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789 unter III.2. mwN; SPINDLER, FS Korn, 2005, 165 [183 ff.].

Vermeidung gewerblicher Prägung: Um eine gewerbliche Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) zu vermeiden, ist bei einer GmbH & Co. KG darauf zu achten, daß sich einer der Initiatoren als Kommanditist beteiligt und zur Geschäftsführung befugt ist. Ansonsten muß einer der persönlich haftenden Gesellschafter eine natürliche Person sein.

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

Vermeidung des § 15a: Um die Anwendung des § 15a bei sehr hohen Anfangsverlusten zu vermeiden, kann bei einer KG eine Haftungsüberhöhung vereinbart werden: Die ins Handelsregister einzutragende Haftenlage wird dann höher als die tatsächlich zu leistende Pflichteinlage angesetzt, was nach § 171 Abs. 1 HGB zur erweiterten Haftung und nach § 15a Abs. 1 Satz 2 zur erweiterten Ausgleichsfähigkeit der Verluste führt (s. Anm. 179). Hier darf allerdings nicht übersehen werden, daß diese Gestaltung auch tatsächlich ein deutlich erhöhtes zivilrechtliches Haftungsrisiko der Anleger mit sich bringt.

c) Offene Immobilienfonds

Offene Immobilienfonds sind im Gegensatz zu geschlossenen Fonds als Kapitalanlagegesellschaft in der Rechtsform der AG oder GmbH strukturiert. Die auf der Ebene der Fondsgesellschaft erwirtschafteten Einkünfte können dem

112

Anleger wegen des für das Verhältnis zwischen KapGes. und Anteilseigner grds. geltenden Trennungsprinzips nicht direkt zugerechnet werden. Allerdings wird aufgrund der StFreistellung der Kapitalanlagegesellschaft der Umfang der StPflcht des Anteilseigners in spezialgesetzlichen Sonderregelungen so umschrieben, daß bei diesem Einkünfte auch über die Ausschüttungen hinaus zu versteuern sein können (Transparenzprinzip, das allerdings teilweise wieder durchbrochen wird). Diese Einkünfte fallen auch bei Grundstücks-Sondervermögen nicht unter § 21, sondern unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 (vgl. bis 2003 § 45 KAGG, ab 2004 § 2 InvStG; s. InvStG Anm. J 03–8 ff.). Zur geplanten Einführung steuerbegünstigter Immobilien-AG (REIT) s. PLUSKAT/ROGALL, BB 2005, 1251.

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

113–114 Einstweilen frei.

2. Abgrenzung zwischen Herstellung und Erwerb

115 a) Bedeutung der Unterscheidung zwischen Herstellung und Erwerb

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

116 b) Begriff des Bauherren (Herstellers)

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

c) Abgrenzung bei Bauherrenmodellen bzw. vergleichbaren „Gesamtobjekten“

117

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

Grundlegend BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299 unter II. mit Bezugnahme auf die Rspr. zur GrEST; ferner BFH v. 30.1.1990 – IX R 104/84, BFH/NV 1991, 365; v. 21.2.1990 – IX B 37/89, BFH/NV 1992, 90; v. 7.8.1990 – IX R 70/86, BStBl. II 1990, 1024 (auch bei Errichtung im „Hamburger Modell“); v. 4.2.1992 – IX B 39/91, BStBl. II 1992, 883 (Modernisierungsmodell); Hess. FG v. 24.11.1992, EFG 1993, 371, rkr. (auch bei Zusammenschluß von einander bekannten Personen zu einer Bauherrngemeinschaft [„Freundschaftsmodell“], wenn sich die Gestaltung und Abwicklung nicht von sonstigen Bauherrenmodellen unterscheidet); BMF v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366 Tz. 1; v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 1–4. Ebenso (mit ausführlicher Begründung) bereits SCHMIDT-LIEBIG, Stuw 1986, 128; der Rspr. zustimmend GORSKI, BB 1991, 593. Krit. hingegen WICHMANN, BB 1991, 589, und BB 1992, 2275: für das vor dem Erwerb nicht vorhandene Objekt gebe es in diesen Fällen zwar einen Erwerber, aber keinen Hersteller, was logisch ausgeschlossen sei.

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

d) Abgrenzung bei geschlossenen Immobilienfonds

118

Die Rspr. wendet die für Bauherrenmodelle entwickelten Grundsätze (s. Anm. 117) auch auf geschlossene Immobilienfonds an (BFH v. 11.1.1994 – IX R 82/91, BStBl. II 1995, 166 unter 1., betr. Fonds-KG; v. 8.5.2001 – IX R 10/96, BStBl. II 2001, 720 unter II.1.a, betr. Fonds-GbR). Damit beurteilt sie die Anleger idR als Erwerber des bebauten Grundstücks und rechnet „modellbedingte Provisionen und Gebühren“ den AK zu.

Konkretisierungsversuch der Finanzverwaltung: Die FinVerw. hat aufgrund dieser Rspr. ihre Kriterien für die Abgrenzung zwischen Hersteller- und Erwerberfonds deutlich verschärft (zum Nachstehenden BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 33–37; diese Verschärfung wird nicht angewendet, wenn der Außenvertrieb der Fondsanteile vor dem 1.9.2002 begonnen hat und der Stpfl. dem Fonds vor dem 1.1.2004 beitrifft, vgl. BMF aaO Rn. 50): Ein geschlossener Fonds soll immer dann lediglich als Erwerber anzusehen sein, wenn der Initiator ein einheitliches Vertragswerk vorgibt und die Gesellschafter keine Möglichkeit haben, hierauf Einfluß zu nehmen. Zur Erlangung der Herstellereigenschaft müßten die Mitwirkungsrechte der Gesellschafter auch bei vermögensverwal-

den Fondsgesellschaften über die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehenden Rechte hinaus gehen. Die Einflußmöglichkeiten sollen den Gesellschaftern *selbst* zustehen müssen; es genüge nicht, wenn konzeptionell vorbestimmte Dritte (zB Initiator, Treuhänder) für sie handeln. Eine Übertragung von Mitwirkungsrechten will die FinVerw. nur auf einen aus der Mitte der Gesellschafter besetzten – vom Initiator unabhängigen – Beirat zulassen, sofern dieser frühestens dann gewählt wird, wenn 50 vH des Kapitals eingezahlt sind. Vorhandene Einflußnahmemöglichkeiten der Gesellschafter werden als ausreichend angesehen, wenn der Fonds rechtlich und tatsächlich in der Lage ist, wesentliche Teile des Konzepts zu verändern. Dieselben Grundsätze sollen für die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung bei Fonds gelten, die auf die Sanierung und Modernisierung erworbener Altbauwohnungen gerichtet sind.

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

Gleichwohl war die Richtung, die die FinVerw. nun eingeschlagen hat (im Regelfall Qualifizierung von Nebenkosten als AK), mit der dargestellten Rspr. bereits vorgezeichnet. Adressat kritischer Stellungnahmen müßte daher insoweit eher die Rspr. als die FinVerw. sein. Kernfrage ist dabei, ob die – vom Großen Senat ausdrücklich auch für die vermögensverwaltende Personengesellschaft anerkannte – partielle Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C.III.3.a aa) unter Berufung auf eine allg. wirtschaftliche Betrachtung bzw. auf § 42 AO durch eine gesellschafterbezogene Sichtweise ersetzt werden darf (vgl. auch Anm. 123).

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

3. Zuordnung von Aufwendungen zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten bzw. den sofort abziehbaren Werbungskosten

a) Kriterien für die Zuordnung in Anschaffungsfällen

120

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

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

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

Weitere Beispiele: Kosten für die Ausarbeitung der technischen, wirtschaftlichen und stl. Konzeption (BFH v. 19.8.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212 unter II.2.d; v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538 unter B.II.2. zu § 15), für Werbung, Prospektprüfung und sonstige Vorbereitungsmaßnahmen; Gebühren für die Vermittlung des Objekts oder des Treuhandauftrags, Abschlußgebühren, Courtage, Agio, Beratungs- und Bearbeitungsgebühren (zum Ganzen BMF v. 13.8.1981, BStBl. I 1981, 604 unter 2.e, f; v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366 Tz. 4.1.2, 4.1.3; v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 9); bei Immobilienfonds, die als Erwerber anzusehen sind, auch die auf die Investitionsphase entfallenden Haftungs- und Geschäftsführungsvergütungen für Komplementäre, Geschäftsführungsvergütungen für schuldrechtlichen Leistungsaustausch und Vergütungen für Treuhandkommanditisten (BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Tz. 38).

Aufwendungen, die bereits vor dem Zeitpunkt des Beitritts des einzelnen Gesellschafters sowohl rechtlich entstanden als auch gezahlt worden sind, gehören

bei diesem Gesellschafter in jedem Fall zu den AK (BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rdn. 49; dazu bereits SCHELNBERGER, BB 1991, 456 unter 5; bei Zahlung nach dem Beitritt aber WK, s. unten).

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

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

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

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

► *Schuldzinsen für die Zwischen- und Endfinanzierung* (einschränkend für garantierte Bauzeitinsen jedoch BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 12; dazu auch MILATZ/SCHÜTZ, BB 2003, 1204).

► *Dammum:* Von der FinVerw. wurden zunächst bis maximal 6 vH des Darlehensbetrags als WK anerkannt (BMWF v. 31.8.1972, BStBl. I 1972, 486), später dann bis 10 vH bei einem mindestens fünfjährigen Zinsfestschreibungszeitraum (BMF v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366 Tz. 3.3.4); für ab dem 1.1.2004 abgeschlossene Darlehensverträge gilt eine Höchstgrenze von 5 vH (BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 15, 50), was dem nachhaltig gesunkenen Zinsniveau Rechnung tragen soll (so Hess, DStR 2003, 1953 [1955]) und sachgerecht erscheint.

► *Notar- und Grundbuchkosten für die Darlehenssicherung* (BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 16).

► *Geldbeschaffungskosten (Finanzierungsvermittlung und -bearbeitung):* Entsprechende Gebühren für die Endfinanzierung – in Anschaffungsfällen hingegen nicht für die Zwischenfinanzierung (BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299 unter IV.; ähnlich bereits BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441 unter B.II.2.) – sind bis zu 2 vH des Darlehensbetrags als WK abziehbar, sofern der Stpfl. sich die Finanzierung nicht selbst beschafft hat (BMF v. 13.8.1981, BStBl. I 1981, 604 unter 2.c; BMF v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366 Tz. 3.6.6, 4.1.1; v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 18, 22). Die 2 vH-Grenze ist durch die Rspr. auch der Höhe nach bestätigt worden (BFH v. 29.10.1985 – IX R 107/82, BStBl. II 1986, 217 unter II.2.b aa; hier hatte das FG als Tatsa-

cheninstanz durch eine Beweisaufnahme festgestellt, daß die marktüblichen Vermittlungsgebühren sich auf 1–2 vH belaufen).

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

► *Gebühren für die Übernahme von Finanzierungs- oder Ausbietungs-garantien/-bürgschaften*, die für die Sicherstellung der Gesamtfinanzierung des Bauvorhabens abgegeben werden: In Anschaffungsfällen sind derartige Gebühren entsprechend den vorstehend dargestellten Grundsätzen nur für die Sicherstellung der *Endfinanzierung* als WK abziehbar; die FinVerw. begrenzt den Abzug hier auf 0,5 vH des maßgebenden Kreditbetrags (BMF v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366 Tz. 4.1.6; v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 18, 27).

Gebühren und sonstige Aufwendungen:

► *Gebühren für die Erstvermietung*: WK in Höhe der ortsüblichen Maklerprovision (dh. idR zwei Monatsmieten), sofern nicht bereits im Zeitpunkt des Beitritts des Anlegers ein Miet- bzw. Vorvertrag bestand (BMF v. 13.8.1981, BStBl. I 1981, 604 unter 2.i dd; v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366 Tz. 3.3.6; v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 17).

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

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

► *Laufende Steuer- und Rechtsberatungskosten* (zB für die Fertigung von Steuererklärungen und die Durchführung von Rechtsbehelfsverfahren); nicht hingegen Beratungskosten in Zusammenhang mit der Anschaffung oder Errichtung des Gebäudes (BFH v. 7.8.1990 – IX R 70/86, BStBl. II 1990, 1024; BMF v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366 Tz. 3.3.8; v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 19).

► *Sach- und Haftpflichtversicherung für während der Bauzeit eintretende Schäden*: WK, wenn der Stpfl. die Beiträge als Versicherungsnehmer zahlt (BMF v. 13.8.1981, BStBl. I 1981, 604 unter 2.k; v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366 Tz. 3.3.9; v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 20).

Einstweilen frei.

122

c) Behandlung von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen

123

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

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

BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 23; ebenso bereits BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 unter A.2.; v. 29.10.1985 – IX R 107/82, BStBl. II 1986, 217 unter II.2.b ee.

Immobilienfonds: Nachdem die FinVerw. früher den WK-Abzug bejaht hat, vertritt sie heute eine differenzierende Auffassung. Haben die Anleger eines geschlossenen Fonds wesentliche Einflußmöglichkeiten (vgl. dazu Anm. 118), können derartige Provisionen – sowohl für Erwerber- als auch für Herstellerfonds – bis zur Höhe von 6 vH des vermittelten Eigenkapitals zzgl. USt als WK abgezogen werden (BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Tz. 43, 46). Bei Fonds ohne solche Einflußmöglichkeiten gehören diese Provisionen hingegen immer zu den AK (insoweit großzügiger noch BMF v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366 Tz. 7.1).

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

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

Für vollen Abzug bei gewerblichen Fondsgesellschaften BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 unter B.2.; v. 23.10.1986 – IV R 352/84, BStBl. II 1988, 128; v. 23.11.1993 – IV B 63/93, BFH/NV 1994, 370 (mit der Begründung, daß derartige Aufwand handelsrechtlich nicht aktiviert werden dürfe und aus Sicht der Gesellschaft eine Ähnlichkeit mit Fremdkapitalvermittlungsprovisionen aufweise); für VuV-Fonds BFH v. 24.2.1987 – IX R 114/82, BStBl. II 1987, 810. Im Fall unangemessen hoher Provisionen hielt die Rspr. aber eine Begrenzung für möglich (BFH v. 1.12.1987 – IX R 170/83, BFHE 152, 101 unter 2., 3.c: Provision iHv. über 40 vH des vermittelten Kapitals).

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

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

Die FinVerw. hat die letztgenannten Entscheidungen zunächst nicht angewendet (BMF v. 5.10.1992, BStBl. I 1992, 585; v. 1.3.1995, BStBl. I 1995, 167; zustimmend FLEISCHMANN, DStR 1995, 479), weil die estrechtliche Einordnung derartiger Aufwendungen – anders als im Bauherrenmodell, bei dem die Sicht des Anlegers maßgeblich sei – aus der Sicht der Fondsgesellschaft vorzunehmen sei, insoweit aber Eigenkapitalvermittlungsprovisionen mit Fremdkapitalvermittlungsprovisionen vergleichbar seien.

Der IV. Senat des BFH, der wegen dieser Frage zunächst den Großen Senat anrufen hatte (BFH v. 29.4.1999 – IV R 40/97, BStBl. II 1999, 828), hat sich für

gewerblich geprägte Immobilienfonds-PersGes. – nicht jedoch für originär gewerblich tätige Fondsgesellschaften – mittlerweile der strengen Auffassung des IX. Senats angeschlossen und rechnet Provisionen in voller Höhe den AK zu, ohne daß es noch auf eine Angemessenheitsprüfung ankäme (BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717; Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, vgl. BVerfG v. 27.11.2002 – 2 BvR 1481/01, nv.).

Krit. zu dieser Rspr. SCHELNBERGER, BB 1991, 456; FLEISCHMANN, DStR 1990, 552 [554], und DB 2001, 2115; insbes. wird der Rspr. ein Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtsobjektivität der PersGes. vorgehalten (ausf. ARNDT, BB 2002, 1617 [1619 ff.]). Dem ist allerdings zu entgegen, daß auch der Große Senat des BFH diesen Grundsatz zurücktreten läßt, wenn es um die sachlich zutreffende Besteuerung des einzelnen Gesellschafters geht (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 unter C.IV.3.). Weitere Nachweise auf den frühen Diskussionsstand s. § 5 Anm. 1512.

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

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

d) Behandlung von Vorauszahlungen

124

Rechtslage ab 2004 (§ 52 Abs. 30 EStG 2005): Gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 sind Ausgaben, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird (s. § 11 Anm. 124).

Rechtslage bis 2003:

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

► *Erbbauzinsen:* Selbst bei Vorauszahlung für die gesamte Laufzeit des Erbbaurechts war der WK-Abzug in voller Höhe im Jahr des Abflusses vorzunehmen; ein Gestaltungsmissbrauch war wegen der Verringerung des Gesamtzahlbetrags infolge der Abzinsung nicht anzunehmen (BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159; näher Anm. 300 „Erbbaurecht“).

e) Besonderheiten für die Zuordnung in Herstellungsfällen

125

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

► *Geldbeschaffungskosten* (Vermittlungs- und Bearbeitungsgebühren) sind in Herstellungsfällen auch dann abziehbar, wenn sie in Zusammenhang mit der *Zwischenfinanzierung* stehen; die FinVerw. begrenzt den Abzug auf 2 vH des Darlehensbetrags (BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 22). Ebenso

sind Garantie- und Bürgschaftsgebühren für die Zwischenfinanzierung bis zu 2 vH des Darlehensbetrags abziehbar (BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 27).

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

Diese Aufteilungsmöglichkeit gilt auch für Vergütungen, die ein geschäftsführender Gesellschafter eines als Hersteller anzusehenden Immobilienfonds aufgrund eines schuldrechtlichen Vertrags für die Geschäftsführung in der Investitionsphase erhält (BMF v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366 Tz. 7.3; v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 45). Ist der Fonds hingegen als Erwerber anzusehen, gehören alle derartigen Aufwendungen in der Investitionsphase zu den AK. Die Möglichkeit, Vergütungen an Treuhänderkommanditisten für die Wahrnehmung der Rechte solcher Anleger, die noch nicht selbst die Gesellschafterstellung erlangt haben, *in vollem Umfang* als WK abzuziehen (so noch BMF v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366 Tz. 7.4), wird im BMF-Schr. v. 20.10.2003 nicht mehr erwähnt.

Anschaffungs-/Herstellungskosten: Aufwendungen, die mit der Anschaffung des Grund und Bodens (zB Vermessungs- und Erschließungskosten) oder der Herstellung des Gebäudes (zB Baukoordination, Vertretung gegenüber den bauausführenden Personen, allg. Verwaltungskosten im Herstellungsbereich) zusammenhängen, sind auch im Falle des Abschlusses gesonderter Verträge und ihrer getrennten Abrechnung keine sofort abziehbaren WK, sondern den AK des Grund und Bodens bzw. den HK des Gebäudes zuzurechnen (BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441 unter B.III.1.b, c).

Auch Gebühren für Fertigstellungs-, Vertragsdurchführungs-, Kosten- und Festpreisgarantien gehören zu den HK (BMF v. 13.8.1981, BStBl. I 1981, 604 unter 2.i cc; BMF v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366 Tz. 4.1.7; v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 28; BFH v. 12.11.1985 – IX R 70/84, BStBl. II 1986, 337, unter teilweiser Verschärfung gegenüber BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441).

126 f) Nicht abziehbare Aufwendungen („Nichtkosten“)

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

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

Die neuere Rspr. hat diese Auffassung zu Recht weitgehend aufgegeben (BFH v. 11.1.1994 – IX R 82/91, BStBl. II 1995, 166 unter 3.: „nur noch in Ausnahmefällen“; dazu Anm. DRENSECK, FR 1994, 506). UE ist eine Kategorie der „Nicht-

kosten“ abzulehnen, da auch solche Aufwendungen (ggf. als AK/HK) mit der Einkunftsart VuV in Zusammenhang stehen (ebenso BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rn. 251; auch die FinVerw. hat die erstgenannten Entscheidungen nicht in ihre Bauherren- und Fondserlasse übernommen).

Einstweilen frei.

127–129

4. Zurechnung der Einkünfte bei Immobilienfonds

a) Gewinn- und Verlustverteilung unabhängig vom Zeitpunkt des Beitritts der einzelnen Gesellschafter

130

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

b) Zurechnung bei Treuhandverhältnissen

131

Allgemein zur steuerlichen Behandlung von Treuhandverhältnissen s. § 2 Anm. 340 „Treuhand“, § 15 Anm. 421–425; allgemein zur Zurechnung bei VuV s. Anm. 20–28.

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

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

Erwerbstreuhand: Andere Gestaltungen sehen vor, daß nicht die Fondsgesellschaft selbst, sondern ein Treuhänder das zu verwaltende Grundstück im eigenen Namen erwirbt bzw. die Fondsimmoblie errichtet. In den letztgenannten Fällen können die Einkünfte aus VuV (idR geht es um die Verluste der Anfangsphase) der Fondsgesellschaft – und damit den Anlegern – nur dann zugerechnet werden, wenn der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt und dieser nach der Ausgestaltung des Treuhandverhältnisses und nach den sonstigen Umständen gegenüber dem Treuhänder eine derart beherrschende Stellung einnimmt, daß er wirtschaftlich die Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis trägt. Dazu gehört nach Auffassung der – insoweit sehr

strengen – Rspr., daß der Treugeber Weisungen für die Ausgestaltung des Mietverhältnisses erteilen kann und tatsächlich erteilt; für die Zurechnung an den Treugeber genügt es nicht allein, daß diesem das wirtschaftliche Ergebnis der Vermietung zugute kommt. Bei Nichtanerkennung des Treuhandverhältnisses ist der Anleger lediglich als Kapitalgeber anzusehen und kann die angestrebten WK-Überschüsse nicht geltend machen.

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

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

132–134 Einstweilen frei.

135 5. Verfahrensfragen

Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen/Lohnsteuer-Ermäßigung: Zu diesen Zwecken ermittelt das Betriebs-FA in einem Vorprüfungsverfahren die voraussichtliche Höhe der negativen Einkünfte für die VZ der Investitionsphase (BMF v. 13.7.1992, BStBl. I 1992, 404; v. 28.6.1994, BStBl. I 1994, 420; dazu BAUM, DStZ 1992, 532).

Gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte:

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

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

Während des zeitlichen Anwendungsbereich der RAO war in derartigen Fällen kein Feststellungsverfahren durchzuführen, weil weder über eine Bauherrngemeinschaft noch über eine Wohnungseigentümergeinschaft gemeinsame Einkünfte erzielt werden, sondern jeder Eigentümer eigene Einkünfte erzielt. Dies galt auch, soweit es um die Aufteilung eines Gesamtaufwands auf die einzelnen Eigentümer nach einheitlichen Gesichtspunkten ging (BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441 unter B.I.1., gegen BMF v. 24.11.1975, BStBl. I 1975, 1124). Nach Inkrafttreten der AO 1977 hat die Rspr. die damalige Fassung des § 180 Abs. 2 AO als Grundlage für ein Feststellungsverfahren für ausreichend erachtet, wenn das Bauherrenmodell sich auf Eigentumswohnungen bezog (BFH v. 17.8.1989 – IX R 76/88, BStBl. II 1990, 411 unter II.2.; v. 24.7.1990 – IX B 138/89, BFH/NV 1991, 159 unter I.2.; anders noch BFH v. 30.9.1986 – IX B 47/86, BStBl. II 1987, 10), nicht hingegen, wenn freistehende oder Reihen-Einfamilienhäuser auf eigenen Grundstücken der Anleger errichtet wurden (BFH v. 27.4.1982 – VIII R 131/80, BStBl. II 1982, 636 unter 4.; BFH v. 7.10.1986 – IX R 16/86, BFH/NV 1987, 141).

Rechtsbehelfsverfahren: Hier gelten folgende Besonderheiten:

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

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

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

Einstweilen frei.

136–139

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

140

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

„Sachinbegriffe“: Die Rspr. der Zivilgerichte versteht unter einem Sachinbegriff oder einer Sachgesamtheit eine Mehrheit von Sachen, die zur Erreichung eines wirtschaftlichen Zwecks zusammengebracht worden sind oder denen im Verkehrsleben eine einheitliche Bezeichnung gegeben zu werden pflegt, wobei die einzelnen Sachen trotz ihrer Zusammenbringung ihre körperliche Selbständigkeit bewahrt haben (RG v. 2.6.1915 – V 19/15, RGZ 87, 43 [45 f.]; PALANDT/HEINRICH, 64. Aufl. 2005, vor § 90 BGB Rn. 5). Dem Begriffsinhalt des heute kaum noch gebräuchlichen Terminus „Sachinbegriff“ kommen die umgangssprachlichen Wendungen „Set“, „Ensemble“ oder „Konfiguration“ nahe (so zu treffend KANTENWEIN/MELCHER, FR 1985, 233). Eine einzelne Sache kann daher niemals ein Sachinbegriff sein.

Beispiele:

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

„**Inbesondere von beweglichem Betriebsvermögen**“: Bei diesem – sprachlich eher irreführenden – gesetzlichen Beispiel für einen Sachinbegriff ist zu differenzieren: Gehört das bewegliche Betriebsvermögen zum Betriebsvermögen des Vermieters bzw. Verpächters, erzielt dieser Einkünfte iSd. § 13, § 15 oder § 18. Nur dann, wenn die überlassenen WG beim Vermieter (Verpächter) *nicht* zu einem Betriebsvermögen gehören, ist der Anwendungsbereich der Nr. 2 eröffnet.

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

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

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

Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten:

- ▶ *Einkünfte aus Gewerbebetrieb*: In vielen Fällen wird die Vermietung von Sachinbegriffen unter § 15 fallen (zB gewerblicher Vermieter von Computeranlagen oder beweglichem Betriebsvermögen).
- ▶ *Sonstige Einkünfte*: Werden bewegliche Sachen vermietet, die nicht als Sachinbegriff anzusehen sind, fällt diese Tätigkeit unter § 22 Nr. 3. Dies hat die Anwendung der dortigen besonderen Verlustausgleichsbeschränkung zur Folge. Die damit gegebene Differenzierung zwischen einander ähnlichen Vermietungstätigkeiten wird mitunter kritisiert (vgl. KANTENWEIN/MELCHER, FR 1985, 233 [234]; ein Grund für die Ungleichbehandlung sei nicht ersichtlich; WENDLAND, DB 1992, 1699).

Hintergrund der gesetzlichen Regelung ist wohl die Absicht des Gesetzgebers, auf die vermögensverwaltende Verpachtung eines *Betriebs* einheitliche Regeln – ohne Aufteilung danach, ob das Pachtentgelt auf Grundstücke oder auf bewegliches Betriebsver-

mögen entfällt – anzuwenden (TRZASKALIK in KSM, § 21 Rn. A 2); die Vermietung einzelner beweglicher Gegenstände wurde hingegen als Musterfall *einmaliger* Einkünfte angesehen und gesondert von der – typisierend unterstellten – *Dauervermietung* unbeweglicher Sachen geregelt (TRZASKALIK in KSM, § 21 Rn. A 29). Zur Verfassungsmäßigkeit des – mittlerweile modifizierten – Verlustausgleichsverbots des § 22 Nr. 3 BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88).

Einstweilen frei.

141–149

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

I. Bedeutung der Nr. 3 sowie Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten

150

Nr. 3 erfaßt – begrifflich teilweise abweichend von Nr. 1, 2 – Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten. Der in Nr. 3 verwendete Begriff der „Einkünfte“ unterscheidet sich nicht von dem entsprechenden Merkmal in Nr. 1, so daß insoweit auf die dortigen Erl. verwiesen wird (s. Anm. 80–97). Die zu Nr. 1 entwickelten Besonderheiten bei der Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht (Anm. 70–78) können allerdings auf Nr. 3 nicht übertragen werden, so daß es bei der Anwendung der allg. Regeln zur Liebhabereiprüfung bleibt (vgl. zu einem Steuerparmodell mit Lizenzvergaben FG Münster v. 15.5.1990, EFG 1991, 481, rkr.).

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

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

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

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

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

In Auslandsfällen kommt Nr. 3 über § 49 Abs. 1 Nr. 6 erhebliche Bedeutung zu. Dort ist angeordnet, daß Einkünfte aus der Überlassung von Rechten, die in einer inländ. Betriebsstätte oder anderen Einrichtung verwertet werden, inländ. Einkünfte darstellen (ausf. § 49 Anm. 900 ff.; zum StAbzug s. § 50a Anm. 95 ff.). Wegen der isolierenden Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 ist es dabei unerheblich, ob die Einkünfte – wie es bei reinen Inlandssachverhalten häufig der Fall ist – wegen § 21 Abs. 3 zu anderen Einkunftsarten gehören. Die Überlassung von Rechten durch den Vertrieb geschützter Daten über das Internet vom Ausland aus (zB Musik- oder Softwaredateien) ist als originär gewerblich anzusehen und fällt nicht unter Nr. 3 (mit der Folge, daß die beschränkte StPflcht nur bei

Vorhandensein einer inländ. Betriebsstätte eintritt, was idR nicht der Fall sein wird, vgl. BOEHME-NESSLER, FR 2001, 1089 [1091]).

151

II. Zeitlich begrenzte Überlassung

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

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

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

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

152 Einstweilen frei.

III. Überlassung von „Rechten“

153 1. Grundsätzliches

Der Begriff der „Rechte“ wird in Nr. 3 nicht definiert, sondern lediglich durch eine – nicht abschließende – Aufzählung erläutert. Dabei kommt es jedenfalls nicht darauf an, ob es sich um ausschließliche (dingliche) oder einfache (schuldrechtliche) Rechte handelt (BFH v. 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355). Ergänzend zur nachfolgenden Darstellung sind in § 49 Anm. 933 sowie § 50a Anm. 99, 100 zahlreiche weitere Einzelfälle aufgezählt.

154 2. „Schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte“

Urheberrechte sind Rechte, die nach Maßgabe des Urheberrechtsgesetzes geschützt sind (vgl. § 73a Abs. 2 EStDV). Unter diesen Schutz fallen Werke der Li-

teratur, der Wissenschaft und der Kunst (vgl. § 1 UrhG). Schadensersatzzahlungen für Urheberrechtsverletzungen auf der Grundlage des § 97 UrhG können als nichtstbar zu behandeln sein (BÖDEFELD, BB 1988, 1724); nach der hier vertretenen Auffassung gilt dies dann, wenn sie nicht mit einer Nutzungsüberlassung – die allerdings auch unfreiwillig sein kann – in Zusammenhang stehen (s. Anm. 85).

Zu gewerblichen Schutzrechten s. Anm. 157.

3. „Gewerbliche Erfahrungen“

155

Hierbei handelt es sich um gesetzlich nicht geschütztes Spezialwissen. Dieser Begriff umfaßt auch die in § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 bezeichneten Kenntnisse, Fertigkeiten, Pläne, Muster und Verfahren (s. § 50a Anm. 100). In Betracht kommen insbes. Vergütungen für die Überlassung von Herstellungsverfahren („know-how“), Anschriftensammlungen, für technische Unterstützung und Beratung sowie für die Hingabe von Informationen, soweit es sich um ungeschützte Erfindungen oder Betriebsgeheimnisse handelt. Handelt es sich jedoch um eine Beratung, durch die laufend neu gesammelte Erkenntnisse übermittelt werden, fehlt es an der zeitlichen Begrenzung der Nutzungsüberlassung (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428).

4. „Gerechtigkeiten und Gefälle“

156

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

Gefälle: sind zB Berechtigungen zum Streusammeln, zur Weide- und Grasnutzung und zum Holzbezug (vgl. Art. 164 EGBGB).

5. Andere Rechte („insbesondere“)

157

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

Dazu zählen insbes. gewerbliche Schutzrechte, die den Urheberrechten (Anm. 154) ähnlich sind. Dabei handelt es sich um Rechte, die nach Maßgabe des Geschmacksmustergesetzes, des Patentgesetzes, des Gebrauchsmustergesetzes und des Markengesetzes geschützt sind (§ 73a Abs. 3 EStDV). Darunter fallen zB (sowohl ausschließliche als auch einfache) Lizenzen für die Verwertung von Patenten (BFH v. 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355). Auch die Überlassung *ungeschützter* Erfindungen fällt unter Nr. 3 (BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407 unter B.2.c).

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

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

Einstweilen frei.

158–159

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

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

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

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

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

Der Zufluß der Einnahmen iSd. Nr. 4 tritt im Zeitpunkt der Vereinnahmung des für die Veräußerung der Forderungen entrichteten Entgelts ein.

161–169 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: DORNFELD, Einlagenfinanzierung bei gewerblichen und vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften, DB 1980, 2303; JAKOB, Zur Einbeziehung von (negativem) Sonderbetriebsvermögen in das Verlustausgleichspotential nach §§ 15a, 21 Abs. 1 Satz 2 EStG, DB 1980, 2354; STUHRMANN, Zur sinngemäßen Anwendung des § 15a des Einkommensteuergesetzes bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, BB 1980, 1680; DORNFELD, Zum Umfang der den Kommanditisten einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft zuzurechnenden Verluste, DB 1981, 546; KNOBBE-KEUK, Der neue § 15a – ein Beispiel für den Gesetzgebungsstil unserer Zeit, StuW 1981, 97; SÖFFING, Zur sinngemäßen Anwendung des § 15a bei einer Vermietungs-KG, FR 1981, 157; STUHRMANN, Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 2 EStG), DStZ 1981, 419; MEYER, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Haftungsbeschränkung, FR 1982, 212; SEBATSCHUS, Zur sinngemäßen Anwendung von § 15a EStG bei Vermietung und Verpachtung, DB 1982, 2652; JAKOB/JÜPTNER, Das Kapitalkonto in §§ 15a Abs. 1, 21 Abs. 1 Satz 2 EStG, FR 1985, 225; JAKOB, Zur Verrechenbarkeit von Verlusten aus Vermietertätigkeit mit Einkünften aus Kapitalvermögen im Rahmen des § 15a EStG, BB 1987, 1469; JAKOB, Gesellschafterbürgschaften und Nachschußverpflichtungen als Größen des Verlustausgleichspotentials bei Kommanditisten einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, BB 1989, 597; JAKOB, Zur Anwendbarkeit des § 15a-Gesetzes auf Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (§ 15a Abs. 5 Ziff. 2 EStG), BB 1989, 1312; FLEISCHMANN, BFH-Entscheidung zur Anwendung des § 15a EStG auf BGB-Gesellschaften, DStR 1993, 907; SPINDLER, Zur Einkünftezurechnung bei geschlossenen Immobilienfonds mit Treuhänder und zur Begrenzung des Verlustabzuges nach § 15a EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, WPg. 1995, 203; SPINDLER, Zur Begrenzung des Verlustabzuges nach § 15a EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, FR 1997, 147.

I. Rechtsentwicklung, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 2

170

Rechtslage vor Inkrafttreten des § 15a: Die FinVerw. (BMF v. 2.1.1975, FR 1975, 93) hatte die Auffassung vertreten, daß bei beschränkt haftenden Gesellschaftern einer PersGes., die aus ihrer Beteiligung Einkünfte aus VuV beziehen, Anteile am WK-Überschuß grds. nur bis zur Höhe der geleisteten Einlage berücksichtigt werden können. Die Rspr. hatte dies – jedenfalls im Ergebnis, wenn auch mit abweichender Begründung – bestätigt (BFH v. 5.5.1981 – VIII B 26/80, BStBl. II 1981, 574; v. 8.9.1992 – IX R 335/87, BStBl. II 1993, 281 unter I.; s. dazu GÖRLICH, BB 1981, 1826; TRZASKALIK in KSM, § 21 Rn. B 314–318).

Ges. zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Ges. v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Abs. 1 wurde um Satz 2 ergänzt, der die sinngemäße Anwendung des – gleichzeitig eingefügten – § 15a anordnet (einführend dazu – mittlerweile allerdings teilweise überholt – BMF v. 14.9.1981, BStBl. I 1981, 620).

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

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

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

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

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

Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 2: In Teilen der Literatur ist zunächst bezweifelt worden, ob die Anordnung der „sinngemäßen“ Anwendung des § 15a bei den Einkünften aus VuV dem aus dem Rechtsstaatsprinzip abzuleitenden Bestimmtheitsgrundsatz und dem Gebot der Systemkonsequenz genügt. Die Bedenken stützen sich insbes. darauf, daß vermögensverwaltende PersGes. ihre Einkünfte als Überschuß der Einnahmen über die WK ermitteln und kein Kapitalkonto kennen (vgl. KNOBBE-KEUK, StuW 1981, 97 [104]; HELLWIG, DStR 1984, 287 [290]; HERRMANN, StuW 1989, 97 [105 ff.]). UE verstößt Satz 2 weder gegen den Bestimmtheitsgrundsatz noch gegen das Gebot der Systemkonsequenz (die Verfassungsmäßigkeit bejahend auch BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492 unter II.; SCHELLENBERGER, StbJb. 1983/84, 121 [133]). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die „sinngemäße“ Anwendung dahingehend verstanden wird, daß die Regelungen des § 15a unter voller Aufrechterhaltung der Eigenständig-

keit der Überschubeinkünfte übertragen werden. Dies bedeutet im Rahmen des § 21, daß das „fiktive Kapitalkonto“ nach Zu- und Abflußgrundsätzen zu ermitteln ist (s. Anm. 177).

Zur Verfassungsmäßigkeit des § 15a s. § 15a Anm. 25–31.

171–175 Einstweilen frei.

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

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

176 a) Überblick

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

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

Das Merkmal des „negativen Kapitalkontos“ wirft bei der sinngemäßen Anwendung des § 15a im Rahmen der Einkünfte aus VuV die größten Probleme auf, da es bei der Ermittlung der Einkünfte als Überschuß der Einnahmen über die WK kein Kapitalkonto gibt. Letztlich handelt es sich hier nicht um ein „negatives Kapitalkonto“ im bilanziellen Sinne, sondern um das Ergebnis einer Hilfsrechnung („fiktives Kapitalkonto“), die nach den für die Ermittlung der Überschubeinkünfte geltenden Grundsätzen (s. Anm. 177) vorzunehmen ist.

177 b) Berechnungsschema zur Ermittlung des fiktiven Kapitalkontos

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

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

► *Beim entgeltlichen Erwerb eines Kommanditanteils* ist der tatsächlich gezahlte Betrag anzusetzen (OFD Berlin v. 11.2.1998, FR 1998, 703). Dies folgt schon daraus, daß im Rahmen des § 15a bei gewerblichen PersGes. auch das in einer Ergänzungsbilanz enthaltene Kapital zum „Kapitalkonto“ zählt (s. dazu § 15a Anm. 82).

► *Zusätzlich übernommene Bürgschaften* erhöhen bei Kommanditisten – anders als bei Gesellschaftern einer GbR mit Haftungsbeschränkung (s. Anm. 183) – das

Verlustausgleichspotential zunächst nicht (BFH v. 13.11.1997 – IV B 119/96, BStBl. II 1998, 109; aA JAKOB, BB 1989, 597).

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

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

▶ *Einkünfte aus anderen Überschusseinkunftsarten* (zB positive Einkünfte der Gesellschaft aus Kapitalvermögen) sind in die Ermittlung des Kapitalkontos einzubeziehen. Dies folgt schon daraus, daß bei gewerblichen PersGes. sämtliche Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind und daher in jedem Fall das Kapitalkonto beeinflussen (BFH v. 15.10.1996 – IX R 72/92, BStBl. II 1997, 250 unter 3.; ebenso bereits JAKOB, BB 1987, 1469).

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

▶ *Ob Vermögensmehrungen oder -minderungen, die nicht der Besteuerung unterliegen* (zB nichtstbare Veräußerungsgewinne einerseits, stl. nichtabziehbare Ausgaben andererseits), bei der Ermittlung des fiktiven Kapitalkontos zu berücksichtigen sind, ist str. (dafür TRZASKALIK in K/S/M, § 21 Rn. B 327). Für die Einbeziehung dieser Posten spricht, daß derartige Beträge ebensogut als Einlagen bzw. Entnahmen angesehen werden könnten, die im Rahmen der Ermittlung des Kapitalkontos zu berücksichtigen sind (diesen Gedanken jedoch ablehnend BFH v. 28.3.1994 – IX B 81/93, BStBl. II 1994, 793, zu § 15a Abs. 3 Satz 1). Gegen die Einbeziehung spricht, daß die zuzurechnenden Einkünfte nach Überschußgrundsätzen zu ermitteln sind.

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

Daher wird vereinzelt vorgeschlagen, die Aufnahme von Darlehen von der Gesellschaft auf den Gesellschafter zu verlagern, damit Schuldzinsen als SonderWK ohne die Beschränkungen des § 15a abziehbar sind. Bei einer isolierten strechtlichen Betrachtung mag diese Empfehlung nachvollziehbar sein; indes muß der Gesellschafter dabei im Auge behalten, daß er durch eine solche Gestaltung zivilrechtlich unbeschränkt für

die Darlehen haftet und den mit der Wahl der Rechtsform der KG verbundenen Vorteil der Haftungsbeschränkung verliert.

178 Einstweilen frei.

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

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

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

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

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

Die nach § 15a Abs. 1 Satz 1 nicht ausgleichsfähigen Verluste sind nicht endgültig verloren, sondern können gem. § 15a Abs. 2 mit positiven Einkünften, die in späteren Wj. aus der Beteiligung erzielt werden, verrechnet werden (s. § 15a Anm. 132–143). Satz 2 iVm. § 15a bewirkt also im wirtschaftlichen Ergebnis im Regelfall lediglich eine zeitliche Verzögerung des Verlustausgleichs (BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492 unter II.).

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

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

Jahren ausgleichsfähigen Verluste beschränkt (§ 15a Abs. 3 Satz 2, s. § 15a Anm. 157–158).

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

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

5. Sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 4 (gesonderte Feststellung) 182

Nach § 15a Abs. 4 ist der verrechenbare Verlust – definiert als nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust iSd. § 15a Abs. 1, vermindert um die nach § 15a Abs. 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach § 15a Abs. 3 hinzuzurechnen- den Beträge – gesondert festzustellen. Der entsprechende Feststellungsbescheid stellt einen eigenständigen Verwaltungsakt neben der einheitlichen und geson- derten Feststellung der Einkünfte dar, kann aber mit dieser verbunden werden (BFH v. 17.12.1992 – IX R 150/89, BStBl. II 1994, 490 unter I.).

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

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

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

▶ *GbR-Gesellschafter* (§ 15a Abs. 5 Nr. 2), soweit die Haftungsinanspruchnahme durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist (zu diesen Merkmalen s. § 15a Anm. 121–129 und 183).

Nicht vollends geklärt ist in der Rspr., wann eine Haftungsinanspruchnahme „unwahr- scheinlich“ ist: Der VIII. Senat ist bei der Auslegung dieses Merkmals großzügig und bejaht es nur, wenn im Einzelfall eine ungewöhnlich günstige Konstellation vorliegt, was entsprechende Feststellungen voraussetzt (BFH v. 14.5.1991 – VIII R 111/86, BStBl. II 1992, 164, zu § 15a Abs. 1 Satz 3). Der IX. Senat will hingegen eine Gesamt- würdigung unter Einbeziehung insbesondere der mit den Gläubigern bestehenden Ver- träge und sonstigen Absprachen sowie der Vermögens- und Ertragslage der Gesell- schaft vornehmen (BFH v. 17.12.1992 – IX R 150/89, BStBl. II 1994, 490 unter II.4.; v. 30.11.1993 – IX R 60/91, BStBl. II 1994, 496; v. 25.7.1995 – IX R 61/93, BStBl. II 1996, 128 unter II.2.a); diese Voraussetzungen sollen vor allem bei modellhaft aufge- legten Modernisierungsfonds und Bauherrngemeinschaften nahe liegen (BFH v. 17.12.1992 – IX R 7/91, BStBl. II 1994, 492 unter IV.2.). Auch wenn dabei „ein vor- sichtiger Maßstab“ anzulegen sein soll, beinhaltet dies gegenüber der Rspr. des VIII. Senats eine erkennbar andere Nuancierung (krit. daher FLEISCHMANN, DStR 1993, 907; zu diesen Entscheidungen auch SÖFFING, DStR 1993, 1541 [1544 ff.]; eine Divergenz verneinend hingegen SPINDLER, FR 1997, 147 [151 f.]). Die FinVerw. folgt hier der großzügigeren Auffassung des VIII. Senats (BMF v. 30.6.1994, BStBl. I 1994, 355, mit weiteren Einzelheiten).

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

- ▶ *Gesellschafter einer ausländ. PersGes.* mit rechtlich oder faktisch beschränkter Haftung (§ 15a Abs. 5 Nr. 3). Die Bedeutung dieser Regelung für die Einkünfte aus VuV ist wegen der in § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a enthaltenen Verlustausgleichsbeschränkung für negative ausländ. Einkünfte aus VuV nur gering;
- ▶ *Verbindlichkeiten, die nur in Abhängigkeit von Erlösen oder Gewinnen zu tilgen sind* (§ 15a Abs. 5 Nr. 4, sog. „haftungslose Darlehen“);
- ▶ *Mitreeder einer Reederei iSd. § 489 HGB* (§ 15a Abs. 5 Nr. 5), sofern die Haftung beschränkt ist. Da die Einkünfte aus der Vermietung eines eingetragenen Schiffes unter § 21 fallen (s. Anm. 104), kann auch dieser Tatbestand bei den Einkünften aus VuV Bedeutung erlangen.

184–199 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Verbilligte Vermietung

Schrifttum: STUHRMANN, Das Wohneigentumsförderungsgesetz – Neue steuerrechtliche Behandlung der selbstgenutzten Wohnung, DStZ 1986, 263; HARTMANN/TAVENRATH, Teilentgeltliche Nutzungsüberlassung einer Wohnung, FR 1987, 409; HORLEMANN, Verbilligte Wohnungsüberlassung, BB 1987, 1644; PAUS, Ist § 21 Abs. 2 EStG 1987 verfassungswidrig?, DStZ 1987, 88; KOHLHAAS, Kürzung der Werbungskosten durch die verbilligte Überlassung von Wohnraum?, DStR 1998, 1039; HEUERMAN, Verbilligtes Vermieten als teilentgeltliche Nutzungsüberlassung – § 21 Abs. 2 im Fadenkreuz von Rechtsprechung und Gesetzgeber, DB 2003, 112; SAUREN, Der gesetzwidrige Erlass bei der verbilligten Vermietung, DStR 2004, 943.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

200

I. Rechtsentwicklung

Früher enthielt Abs. 2 die Regelungen über die Nutzungswertbesteuerung. Vgl. dazu im Überblick Anm. 300 „Nutzungswertbesteuerung“; die Kommentierung zur alten Rechtslage ist im elektronischen HHR-Archiv abgelegt (www.hhr.otto-schmidt.de).

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

Im Gesetzentwurf der BReg. (BTDrucks. 10/3633, 5) war eine Grenze von 66 2/3 vH vorgesehen, die auf Anregung des BRat (BTDrucks. 10/3633, 20) und aus „Vereinfachungsgründen“ (FinAussch., BTDrucks. 10/5208, 41) auf 50 vH herabgesetzt wurde.

Für die Zeit vor Schaffung der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung nahm die Rspr. an, daß die WK im Verhältnis des Einnahmenverzichts zu kürzen seien, wenn die tatsächliche Miete die Marktmiete um mehr als ein Drittel unterschritt, ohne daß es auf die Gründe für die Unterschreitung ankommen sollte (BFH v. 30.11.1993 – IX R 99/91, BFH/NV 1994, 776 unter 3.a mwN; v. 28.1.1997 – IX R 88/94, BStBl. II 1997,

605; anders noch BFH v. 4.6.1986 – IX R 80/85, BStBl. II 1986, 839: nur wenn die Unterschreitung auf privaten Gründen beruhte). Hingegen hat die Rspr. einen Ansatz „fiktiver Einnahmen“ auch dann abgelehnt, wenn der Vermieter mit einer nahestehenden Person einen Mietzins unterhalb des marktüblichen Niveaus vereinbarte (BFH v. 26.9.1969 – VI R 64/67, BStBl. II 1970, 177). Dies gilt natürlich erst recht bei einem Mietvertrag mit Fremden (Nds. FG v. 3.11.1981, EFG 1982, 187, insoweit durch BFH v. 13.12.1983 – VIII R 17/82, BStBl. II 1984, 368, nicht beanstandet). Nunmehr steht die ausdrückliche Regelung des Abs. 2 einem Ansatz „fiktiver Einnahmen“ erst recht entgegen.

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

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

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Die für die Aufteilung geltende Grenze wurde mit Wirkung ab VZ 2004 aus Gründen der „Subventionskürzung“ von 50 vH auf 56 vH angehoben. Zu den Zweifeln an der formellen Verfassungsmäßigkeit dieser Änderung s. Anm. 202.

II. Bedeutung des Abs. 2

201

In ihrem Anwendungsbereich entspricht die Regelung des Abs. 2 dem Rechtsgedanken des § 3c Abs. 1; außerhalb ihres Anwendungsbereichs stellt sie eine Ausnahmevorschrift zu § 3c dar. Sie soll Rechtssicherheit in Fällen schaffen, in denen die tatsächliche Miete hinter der Marktmiete zurück bleibt: Abs. 2 bewirkt, daß dies nur dann zu einer Kürzung der WK führt, wenn die dort genannte Grenze unterschritten wird. Bewegt sich das Entgelt hingegen oberhalb der Grenze, ist die Nutzungsüberlassung nicht als teilentgeltlich, sondern als vollentgeltlich anzusehen; Abs. 2 wirkt insoweit als „safe haven“. Die Regelung sollte allerdings auch Gestaltungen entgegenwirken, die nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung auf Fortführung des WK-Abzugs durch Vereinbarung einer sehr geringen Miete gerichtet waren.

III. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2

202

Materielle Verfassungsmäßigkeit: In der Rspr. der nicht für die Einkünfte aus VuV zuständigen Ertragsteuersenate des BFH wurden bereits wiederholt Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der sich im Ergebnis begünstigend auswirkenden Norm des Abs. 2 geäußert (BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93, BFHE 185, 230 unter II.6.: konstitutive Veränderung allg. Grundsätze des WK-Abzugs; BFH v. 29.4.1999 – IV R 49/97, BStBl. II 1999, 652 unter 3.b, m. Anm. KANZLER, FR 1999, 818: sachlich ungerechtfertigte Steuervergünstigung; ebenso PAUS, DSz 1987, 88; PEZZER, StuW 2000, 457 [465 f.]). UE ist die mit Abs. 2 verbundene Begünstigung wegen der gleichzeitig eintretenden Vereinfachungswirkung (Entbehrlichkeit genauer Feststellungen zur Marktmiete, wenn die in Abs. 2 genannte Grenze eindeutig nicht unterschritten ist) noch gerechtfertigt (so wohl auch BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646 unter II.1.a cc). Dies gilt um so mehr, als nach der neueren Rspr. des IX. Senats des BFH die in

Abs. 2 genannte Grenze faktisch auf 75 vH angehoben worden ist (s. Anm. 211).

Formelle Verfassungswidrigkeit der Anhebung von 50 vH auf 56 vH: Diese Gesetzesänderung beruht auf der Beschlußempfehlung des Vermittlungsausschusses zum HBeglG 2004 (BTDrucks. 15/2261, 11), war allerdings nicht Gegenstand des vorangehenden Gesetzgebungsverfahrens. UE hat der Vermittlungsausschuß damit seine ihm vom GG zugewiesenen und in der Rspr. des BVerfG (insbes. BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 unter B.I.) konkretisierten Befugnisse überschritten (ausf. zur formellen Verfassungswidrigkeit des HBeglG 2004 WENDT, Einf. zum HHR-Jahresband 2004 Anm. J 03–3).

Die Bedeutung dieser Gesetzesänderung (und damit auch die Anzahl der Fälle, in denen deren Verfassungswidrigkeit problematisiert werden könnte) dürfte allerdings sehr gering sein, weil nach der neueren Rspr. bereits bei einem Entgelt von weniger als 75 vH der Marktmiete und negativer Überschußprognose eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorzunehmen ist (s. Anm. 211). In derartigen Fällen kommt es auf die Anhebung der in Abs. 2 genannten Grenze nicht mehr an.

203–204 Einstweilen frei.

B. Voraussetzungen des Abs. 2

205 I. Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken

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

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

206 II. Entgelt weniger als 56 vH der ortsüblichen Marktmiete

Die ortsübliche Marktmiete umfaßt auch die nach der II. BerechnungsVO umlagefähigen Betriebskosten (R 162 EStR). Diese Betrachtungsweise wirkt sich für den Stpfl. idR günstig aus, weil diese Betriebskosten mittlerweile einen erheblichen Anteil der Bruttomiete erreichen, üblicherweise aber auch im Falle verbilligter Vermietung vom Vermieter in vollem Umfang mit dem Mieter abgerechnet werden. Faktisch kann bei voller Zahlung der Betriebskosten eine Nettomiete von weniger als 40 vH der Netto-Marktmiete vereinbart werden, ohne in den Anwendungsbereich des Abs. 2 zu fallen.

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

Die Gründe für das Zurückbleiben der tatsächlichen Miete hinter der Marktmiete sind nach Wortlaut und Zweck des Abs. 2 unbeachtlich. Auch derjenige Vermieter, der in einem langjährigen Mietverhältnis eine einmal vereinbarte Miete unverändert beibehält, weil er mit dem Mieter zufrieden ist und einen risikobehafteten Wechsel scheut, kann in den Tatbestand des Abs. 2 „hineinwachsen“. Dies gilt auch dann, wenn er aus rechtlichen Gründen an einer Mieterhöhung gehindert ist (BFH v. 28.1.1997 – IX R 88/94, BStBl. II 1997, 605; aA KOHLHAAS, DStR 1998, 1039). Auch wenn sich die Mietvertragsparteien nicht über das Zurückbleiben der Miete hinter der Marktmiete bewußt waren, kann eine rückwirkende Mieterhöhung – jedenfalls für vergangene VZ – die Anwendung des Abs. 2 nicht ausschließen (FG Bdb. v. 8.4.1997, EFG 1997, 1514, rkr.; FG Hamb. v. 26.8.1998, EFG 1999, 27, rkr.; aA SCHMIDT/DRENSECK XXIV. § 21 Rn. 62 aE).

Einstweilen frei.

207–209

C. Rechtsfolgen des Abs. 2

210

Entgelt weniger als 56 vH der Marktmiete: Bleibt die tatsächliche Miete hinter der in Abs. 2 genannten Grenze zurück, ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Dies bedeutet, daß der Stpfl. die (niedrigen) Einnahmen in tatsächlicher Höhe anzusetzen hat, die WK aber nur im Verhältnis der tatsächlichen Miete zur Marktmiete abziehen kann.

Beispiel: Die ortsübliche Marktmiete (brutto) beträgt 1000 €, die tatsächliche Miete nur 400 € monatlich. Die tatsächlichen WK belaufen sich auf 20000 € im VZ.

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

Entgelt mindestens 56 vH der Marktmiete: In diesen Fällen ist nach der gesetzlichen Regelung keine Aufteilung der WK vorzunehmen. Der Stpfl. versteuert die tatsächlich vereinnahmte Miete und zieht die tatsächlichen WK ungekürzt ab (BFH v. 15.12.1992 – IX R 13/90, BStBl. II 1993, 490, zur Rechtslage vor Einführung des Abs. 2). Die neuere Rspr. verschiebt diese Grenze faktisch aber auf 75 vH. Denn nach BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01 (BStBl. II 2003, 646) ist die Einkunftserzielungsabsicht besonders zu prüfen, sofern die tatsächliche Miete weniger als 75 vH der Marktmiete beträgt. Ist die Überschußprognose positiv, bleibt es beim vollen Abzug der WK; ist sie negativ, soll die Nutzungsüberlassung – wie in den Fällen des Abs. 2, obwohl dessen Voraussetzungen nicht erfüllt sind – in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt werden (weitere Einzelheiten s. Anm. 74).

Einstweilen frei.

211–249

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

250 A. Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Art

Nach Abs. 3 sind Einkünfte der in den Abs. 1 und 2 bezeichneten Art den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören. Die Einkünfte aus VuV sind damit gegenüber den anderen Einkunftsarten grds. subsidiär; allerdings enthalten § 20 Abs. 3 (s. Anm. 256) und § 22 Nr. 1 und 3 (s. Anm. 257) speziellere Subsidiaritätsklauseln, so daß sich insoweit doch die Besteuerung nach § 21 durchsetzt.

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

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

251 Einstweilen frei.

B. Zurechnung zu den Einkünften aus anderen Einkunftsarten, soweit sie zu diesen gehören

252 I. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

Das entscheidende Abgrenzungsmerkmal liegt darin, ob der vermietete Gegenstand zu einem luf. BV gehört. Zur Vermietungstätigkeit von Landwirten ausf. § 13 Anm. 200, zur Verwertung von Bodenschätzen (auch in Abgrenzung zu Entschädigungen für Erschwernisse der luf. Nutzbarkeit) s. Anm. 64 sowie § 13 Anm. 202–204, zur Verpachtung eines ganzen luf. Betriebs ausf. § 13 Anm. 75–89.

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

253 II. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb

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

Ausf. zur Abgrenzung bei Grundstücksvermietungen s. § 15 Anm. 1180–1182 (mit zahlreichen Einzelfällen); Zur gewerblichen Überlassung unbebauter Grundstücke s. auch Anm. 101; zur Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energien s. Anm. 300

„Photovoltaik“, „Windenergieanlagen“; zur Überlassung von Grundstücken im Rahmen einer Betriebsaufspaltung s. § 15 Anm. 770–839; zur Betriebsverpachtung im Ganzen s. § 16 Anm. 418; zum gewerblichen Grundstückshandel s. § 15 Anm. 1120–1166.

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

III. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit

254

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

IV. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

255

Vermietung an den Arbeitgeber: Trotz des Subsidiaritätsgrundsatzes gehört das vom ArbG gezahlte Entgelt für die Vermietung eines Zimmers in der dem ArbN bzw. seinem Ehegatten gehörenden Wohnung an den ArbG, der es dem ArbN sogleich wieder als Arbeitszimmer zur Verfügung stellt, nicht etwa zum Arbeitslohn, sondern zu den Einkünften aus VuV, wenn der Raum vor allem im betrieblichen Interesse des ArbG genutzt wird und dieses Interesse objektiv nachvollziehbar über die Entlohnung des ArbN hinaus geht. (BFH v. 16.9.2004 – VI R 25/02, BFHE 207, 457; FR 2005, 262; dort auch zum WK-Abzug und zur Einkunftszielungsabsicht; unter teilweiser Modifikation von BFH v. 19.10.2001 – VI R 131/00, BStBl. II 2002, 300; v. 20.3.2003 – VI R 147/00, BStBl. II 2003, 519; der neuen Rspr. des VI. Senats zustimmend BFH v. 11.1.2005 – IX R 72/01, BFH/NV 2005, 882).

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

Vermietung an den Arbeitnehmer: Überläßt umgekehrt der ArbG dem ArbN unentgeltlich oder verbilligt eine Wohnung, stellt der geldwerte Vorteil beim ArbN Arbeitslohn dar (ausf. § 19 Anm. 285–293), auf den ggf. der Rabattdreibetrag des § 8 Abs. 3 anwendbar sein kann (BFH v. 16.2.2005 – VI R 46/03, DStR 2005, 917). Der ArbG erzielt – sofern die Wohnung nicht zu einem BV gehört – Einkünfte aus § 21 in Form von Sachleistungen (s. Anm. 81). Die Gegenleistung besteht in der Arbeitsleistung des ArbN, soweit sie anteilig auf die Wohnungsüberlassung entfällt (BFH v. 1.9.1998 – VIII R 3/97, BStBl. II 1999, 213, unter Aufhebung v. FG Düss. v. 7.10.1996, EFG 1998, 303).

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

V. Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Kapitalvermögen

Das Verhältnis der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu denjenigen aus VuV wird dadurch kompliziert, daß sich hier zwei konkurrierende Subsidiaritätsklauseln gegenüber stehen. Während nach § 21 Abs. 3 Einkünfte iSd. Abs. 1 (pauschal) anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind, soweit sie zu diesen gehören, ordnet § 20 Abs. 3 (konkret) an, daß Einkünfte der in § 20 Abs. 1, 2 bezeichneten Art den Einkünften aus VuV zuzurechnen sind, soweit sie zu diesen gehören. Diese konkrete Zuweisung zu den Einkünften aus VuV hat Vorrang vor der pauschalen Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 (BFH v. 21.6.1994 – IX R 57/89, BFH/NV 1995, 106). Im Ergebnis entscheidet die Rspr. hier einzelfallbezogen nach dem Schwerpunkt der wirtschaftlichen Veranlassung des jeweiligen Einnahmezufusses. Demgegenüber wird in der Literatur teilweise vorgeschlagen, Einnahmen aus VuV nur dann anzunehmen, wenn die Zinsen Entgelt für eine Nutzungsüberlassung iSd. § 21 sind, einen wirtschaftlichen Zusammenhang aber nicht ausreichen zu lassen (KIRCHHOF/MELLINGHOFF V. § 21 Rn. 162). Umfassend zu dieser Abgrenzungsproblematik STUHL DREIER, Die Zuordnung von Zinseinnahmen zu den einzelnen Einkünften, 1996.

Bausparguthabenzinsen: s. Anm. 300 „Bausparvertrag“ und § 20 Anm. 1320.

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

Verzugszinsen sind nach überwiegender Auffassung grds. Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 (s. auch § 20 Anm. 850 „Verzugszinsen“; ebenso zur vergleichbaren Problematik der Vereinnahmung von Prozeßzinsen auf erstattete Grunderwerbsteuer BFH v. 8.4.1986 – VIII R 260/82, BStBl. II 1986, 557). Dies gilt sowohl für Verzugszinsen auf verspätete Mietzahlungen als auch für Verzugszinsen wegen verspäteter Zahlung des Kaufpreises bei der Grundstücksveräußerung. Hat der Stpfl. im letztgenannten Fall jedoch bereits im vorhinein über den Kaufpreis dahingehend verfügt, ihn zur Erzielung von Einkünften aus VuV aus einem anderen Objekt einzusetzen, soll es sich um Einnahmen aus VuV handeln (BFH v. 21.6.1994 – IX R 57/89, BFH/NV 1995, 106). UE sprechen jedenfalls bei Verzugszinsen auf rückständige Mietzahlungen sowohl der Wortlaut des Abs. 3 als auch Vereinfachungsgründe (keine Notwendigkeit der Differenzierung beim Zufluß der Mietzahlungen einschließlich der Verzugszinsen) dafür, diese den Einkünften aus VuV zuzuordnen (im Ergebnis ebenso SCHMIDT/DRENSECK XXIV. § 21 Rn. 65 „Verzugszinsen“).

Zinsen aus der Anlage einer Instandhaltungsrücklage gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (R 161 Abs. 2 EStR; s. auch Anm. 300 „Instandhaltungsrücklage“).

Zinsen aus einer Mietkaution stehen dem Mieter zu (§ 551 Abs. 3 Satz 3 BGB) und müssen von diesem jährlich versteuert werden (zum Verfahren BMF v. 26.10.1992, BStBl. I 1992, 693 Tz. 6; v. 9.5.1994, BStBl. I 1994, 312); hingegen für eine Besteuerung erst am Ende des Mietverhältnisses RUDOLPH, DStZ 1989, 335.

VI. Zugehörigkeit zu den sonstigen Einkünften

257

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

Die Einkünfte aus Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 sind gegenüber allen anderen Einkunftsarten ebenfalls subsidiär. Im Grenzbereich zu den Einkünften aus VuV liegen insbes. Einkünfte aus der Vermietung von *beweglichen* Gegenständen: Diese fallen zwar nicht unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, weil dort nur unbewegliches Vermögen erfaßt ist, können aber von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Sachinbegriff) erfaßt sein (s. Anm. 141). Unter § 22 Nr. 3 können auch Beträge fallen, die zwar in Zusammenhang mit einem Grundstück, nicht aber für eine Nutzungsüberlassung gezahlt werden (Zahlungen für Duldungen und Verzichtserklärungen; s. Anm. 55 und § 22 Anm. 392).

Einstweilen frei.

258–299

ABC der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

300

Abbau von Bodenschätzen: s. Anm. 64.

Abbruchkosten: s. ausf. § 6 Anm. 670–693; ferner § 9 Anm. 750 „Abbruchkosten“.

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

Abstandszahlungen:

► *Abstandszahlungen des Vermieters* an einen vorzeitig weichenden Mieter, die gezahlt werden, weil bei einer Neuvermietung höhere Einnahmen erzielt werden können, sind WK (BFH v. 25.2.1975 – VIII R 115/70, BStBl. II 1975, 730); dies gilt auch dann, wenn die Zahlung in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb des vermieteten Gebäudes steht (für Betriebsvermögen grundlegend BFH v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382; für VuV BFH v. 17.1.1978 – VIII R 97/75, BStBl. II 1978, 337). Werden die Abstandszahlungen allerdings geleistet, um ein neues Gebäude errichten zu können, gehören sie zu dessen HK (BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872 unter II.2.b bb). Soll das Mietverhältnis vorzeitig beendet werden, um das Grundstück geräumt besser veräußern zu können, ist ein WK-Abzug nicht möglich (vgl. die in Anm. 97 dargestellte Rspr. zu den Vorfälligkeitsentschädigungen). Gleiches gilt für Abstandszahlungen zur Ermöglichung der Selbstnutzung der Wohnung; diese sind bei wertender Betrachtung nicht etwa durch die frühere Vermietung, sondern durch die beabsichtigte Selbstnutzung veranlaßt (unzutreffend daher FG Köln v. 27.5.2003, EFG 2003, 1235, Rev. IX R 38/03). Hat der Stpfl. noch keine konkreten Vorstellungen davon, was mit dem Grundstück nach Beendigung des bisherigen Nutzungsverhältnisses geschehen soll, kommt ein WK-Abzug ebenfalls nicht in Betracht (BFH v. 22.4.1975 – VIII R 110/70, BStBl. II 1975, 663). Vgl. auch § 9 Anm. 750 „Abstandszahlungen“.

► *Abstandszahlungen des Mieters* für die vorzeitige Entlassung aus einem Mietvertrag gehören beim Vermieter zu den Einnahmen (BFH v. 21.8.1990 – VIII R 17/86, BStBl. II 1991, 76 m. krit. Anm. Stöcker, DStZ 1991, 147); ggf. kann

die Tarifiermäßigung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a, § 34 gewährt werden (s. „Entschädigungen für entgehende Einnahmen“).

Angehörige: s. Anm. 58 und die dortigen Verweise.

Anliegerbeiträge: s. „Erschließungsbeiträge“ und die dortigen Verweise.

Anschaffungskosten: s. § 6 Anm. 269–404.

Anschaffungsnaher Aufwand, anschaffungsnaher Herstellungskosten: zur Behandlung ab 2004 (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a iVm. § 9 Abs. 5 Satz 2) s. § 6 Anm. J 03-1–J 03-11.

Ausland: s. Anm. 12.

Bauerwartungsland: s. Anm. 94 (ggf. vorab entstandene WK).

Bauherrenmodell: s. Anm. 110 ff.

Baukostenzuschüsse: s. Anm. 83.

Bausparvertrag:

► *Die Abschlussgebühr* stellt bei einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung eines Vermietungsobjekts WK dar (BFH v. 3.6.1975 – VIII R 80/03, BStBl. II 1975, 699; v. 8.2.1983 – VIII R 130/79, BStBl. II 1983, 554; v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355; v. 1.10.2002 – IX R 12/00, BStBl. II 2003, 398).

► *Guthabenzinsen* gehören im Regelfall zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (s. auch § 20 Anm. 1320). Einnahmen aus VuV liegen nur dann vor, wenn die Zinsen in engem Zusammenhang mit der Finanzierung eines der Erzielung von Mieteinnahmen dienenden Objekts stehen (BFH v. 9.11.1982 – VIII R 188/79, BStBl. II 1983, 172; v. 9.11.1982 – VIII R 198/81, BStBl. II 1983, 297; Guthabenzinsen während einer zweijährigen Zwischenfinanzierungsphase; v. 8.2.1983 – VIII R 163/81, BStBl. II 1983, 355 unter 2.c; aA BLÜMICH/STUHRMANN § 21 Rn. 6: *immer* § 20). Daran fehlt es jedenfalls, wenn der eine Ehegatte Inhaber des Bausparvertrags ist und der andere Ehegatte die VuV-Einkünfte erzielt (BFH v. 19.4.1996 – VIII B 41/95, BFH/NV 1996, 745). Guthabenzinsen in Zusammenhang mit einer selbstgenutzten Wohnung gehören – mangels Zusammenhang mit einer Einkunftsart – *immer* zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen (BFH v. 8.12.1992 – VIII R 78/89, BStBl. II 1993, 301; BMF v. 28.2.1990, BStBl. I 1990, 124).

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

Beschlagnahme schließt die StPflcht von Entschädigungen, die für die zwangsweise Nutzungsüberlassung gezahlt werden, nicht aus (s. Anm. 55).

Beschränkte Haftung von Gesellschaftern: s. Anm. 170–183.

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

Betriebskosten: s. „Nebenkosten“.

Betriebsverpachtung: Wird ein land- und forstwirtschaftlicher oder gewerblicher Betrieb im Ganzen verpachtet, hat der Inhaber ein Wahlrecht, entweder die Betriebsaufgabe zu erklären und in der Folgezeit Einkünfte aus VuV zu beziehen oder aber weiterhin gewerbliche Einkünfte zu erzielen (s. § 16 Anm. 418).

Betriebsvorrichtungen: s. Anm. 102.

Bilder zur Verschönerung des Treppenhauses eines vermieteten Mehrfamilienhauses: Schl.-Holst. FG v. 22.3.1995, EFG 1995, 880, rkr., m. zust. Anm. RÖSSLER, DStZ 1996, 90, hat den WK-Abzug hier verneint, weil derartige Bilder zivilrechtlich nicht wesentlicher Bestandteil des Gebäudes seien.

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

Campingplatz: idR gewerblich (s. Anm. 101 und die dortigen Verweisungen).

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

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

Eigenkapitalvermittlungsprovision: s. Anm. 123.

Einkunftserzielungsabsicht: s. Anm. 70–78.

Einmalzahlungen: s. Anm. 82.

Entschädigungen für entgehende Einnahmen werden durch § 24 Nr. 1 Buchst. a dem ermäßigten StSatz des § 34 zugeordnet. Bei den Einkünften aus VuV ist eine begünstigte Entschädigung unter erleichterten Voraussetzungen anzunehmen als etwa bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wo dies idR nur bei einem Entzug der Ertragsgrundlage bejaht wird (s. § 24 Anm. 40–44). Bei § 21 kann hingegen auch eine Ersatzzahlung des Mieters für die vorzeitige (einvernehmliche) Auflösung eines Mietverhältnisses begünstigt sein, wenn die zugrunde liegende Vertragsstörung so schwerwiegend ist, daß sie die Parteien zur vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses als äußerste Maßnahme zwingt, und sich die Vertragsstörung auch gemessen an der Zahl der Mietverhältnisse nicht als laufender Geschäftsvorfall darstellt (BFH v. 21.9.1993 – IX R 32/90, BFH/NV 1994, 308). UE können Abfindungen, die der Vermieter für die vorzeitige Auflösung von Mietverhältnissen erhält, – entsprechend der Rechtslage bei Abfindungen an ArbN – auch ohne zugrundeliegende Vertragsverletzung begünstigt sein, sofern die Auflösung vom Mieter ausgeht (ebenso jetzt BFH v. 11.1.2005 – IX R 67/02, BFH/NV 2005, 1044). Begünstigt ist auch die Herausgabe von Mietzahlungen an den Restitutionsberechtigten nach § 7 Abs. 7 VermG (s. Anm. 28). Die Tilgung von Mietrückständen eines Vormieters durch den neuen Mieter stellt keine begünstigte Entschädigung, sondern eine laufende Einnahme dar (FG Hamb. v. 23.7.1971, EFG 1972, 24, rkr.).

Erbauseinandersetzung: s. § 7 Anm. 144.

Erbbaurecht (s. auch Anm. 55, 101, 105):

► *Der vom Grundstückseigentümer vereinbarte Erbbauzins* gehört zu den Einnahmen aus VuV, weil die Bestellung des Erbbaurechts ein Nutzungsverhältnis begründet und nicht etwa einen Rechtskauf darstellt (so BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617, bei-

de zur Behandlung im BV). Wird das Erbbaurecht allerdings an einem bereits *bebauten* Grundstück bestellt und zahlt der Erbbauberechtigte neben dem Erbbauzins eine Vergütung für das Gebäude, handelt es sich insoweit um ein nicht nach § 21 stbares Veräußerungsentgelt (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 102/78, BStBl. II 1982, 533). Der Erbbauzins ist auch dann stpfl., wenn er in einem Einmalbetrag zufließt (BFH v. 4.7.1969 – VI R 259/67, BStBl. II 1969, 724).

► *Vom Erbbauberechtigten gezahlter Erbbauzins* stellt bei diesem WK dar, wenn er das Erbbaurecht zur Erzielung von Einnahmen aus VuV nutzt. Werden Erbbauzinsen für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren im voraus geleistet, sind sie allerdings gleichmäßig auf den Zeitraum zu verteilen, für den sie geleistet werden (§ 11 Abs. 2 Satz 3, gem. § 52 Abs. 30 EStG 2005 anwendbar ab 1.1.2004, s. § 11 Anm. 124).

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

► *Übernahme von Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten:*

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

▷ *Für den Erbbaupflichteten* hat der BFH bisher offen gelassen, ob in der Übernahme der Erschließungskosten auch bei den Einkünften aus VuV ein zusätzliches Entgelt für die Nutzungsüberlassung liegt; der Zufluß könne jedenfalls erst am Ende der Laufzeit des Erbbaurechtsvertrags angenommen werden (BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310 unter 1., m. Anm. LS, DSrR 1990, 113; dazu auch HERRMANN, StuW 1990, 179 [182 ff.]; SPINDLER, DB 1994, 650). Die FinVerw. geht – uE zu Recht – von einer StPflcht im Zeitpunkt der Beendigung des Erbbaurechts aus (BMF v. 16.12.1991, BStBl. I 1991, 1011). Im Betriebsvermögen ist in diesen Fällen hingegen ein passiver RAP zu bilden und über die Laufzeit des Erbbaurechts verteilt gewinnerhöhend aufzulösen (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398). Zu dieser Problematik auch LOHMEYER, DSrZ 1983, 144; RIEKE, INF 1985, 169; STRACKE, FR 1992, 461.

Erhaltungsaufwand: s. ausf. § 6 Anm. 470–502, § 9 Anm. 262–266, dort auch zur Abgrenzung von den HK; s. auch „Verteilung größeren Erhaltungsaufwands“.

Erschließungsbeiträge sind sofort als WK abziehbar, sofern sie nicht nachträgliche AK des Grund und Bodens darstellen. Für die Abgrenzung können auch bei den Einkünften aus VuV die für das BV entwickelten Grundsätze herangezogen werden (BFH v. 22.3.1994 – IX R 52/90, BStBl. II 1994, 842). Danach gehören Beiträge zur Finanzierung *erstmalig* durchgeführter Erschließungsmaßnahmen zu den AK des Grund und Bodens; Beiträge für die Erneuerung *vorhandener* Erschließungseinrichtungen führen hingegen zu sofort abziehbaren Aufwendungen (zB BFH v. 12.1.1995 – IV R 3/93, BStBl. II 1995, 632 mwN).

Zu den Einzelheiten s. § 6 Anm. 640–642 und § 9 Anm. 750 „Erschließungsbeiträge“; zur Übernahme von Erschließungsbeiträgen durch den Erbbauberechtigten s. „Erbbaurecht“.

Erstattung von WK: s. Anm. 90 und die dort angegebenen Nachweise.

Fahrtkosten: s. „Reisekosten“.

Ferienwohnungen: s. Anm. 72.

Finanzierungskosten: s. § 9 Anm. 355–404; zu Finanzierungskosten bei Immobilienfonds s. Anm. 121.

Gemeinschaftliche Nutzung einer Wohnung: s. Anm. 57.

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

Grunddienstbarkeit: Zur Behandlung von Einnahmen für die Einräumung von Dienstbarkeiten s. Anm. 55, 60, 63.

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

Grundsteuern, Grundbesitzabgaben (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2): s. § 9 Anm. 410–426.

Grundstücksgleiche Rechte: s. Anm. 105.

Herstellungskosten: s. § 6 Anm. 269–280, 454–535, speziell zu Gebäuden ferner § 6 Anm. 630–715 (dort auch ABC der Gebäude-HK).

Hochspannungsleitung: Bei Zahlungen von Energieversorgungsunternehmen an Grundstückseigentümer wegen der Errichtung von Hochspannungs-Freileitungen differenziert die Rspr. wie folgt: Einkünfte aus VuV liegen vor, wenn das Grundstück zur Nutzung überlassen wird, also zB Masten auf dem Grundstück aufgestellt werden oder dem Unternehmen ein Betretungsrecht eingeräumt wird (BFH v. 19.4.1994 – IX R 19/90, BStBl. II 1994, 640; s. auch Anm. 63). Ist die Einmalzahlung vergleichsweise hoch, kann sich ein Antrag auf Verteilung des Gesamtbetrags über die Laufzeit empfehlen (§ 11 Abs. 1 Satz 3, s. Anm. 82); im Betriebsvermögen ist in diesen Fällen auch bei fehlender zeitlicher Beschränkung ein passiver RAP zu bilden und über einen Mindestzeitraum aufzulösen (BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; dazu FISCHER-TOBIES/RISTHAUS, INF 1996, 489). Hingegen handelt es sich weder um Einkünfte aus VuV noch um sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3, wenn das Grundstück nur im Schutzstreifen der Leitung liegt (was Baubeschränkungen zur Folge hat), nicht aber *selbst* überspannt oder durch das Unternehmen genutzt wird (BFH v.

17.5.1995 – X R 64/92, BStBl. II 1995, 640; s. auch Anm. 55). Dieselbe Differenzierung ist bei auch Zahlungen für die Errichtung von Windenergieanlagen auf oder neben dem Grundstück vorzunehmen.

Immobilienfonds: s. Anm. 110 ff.

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

Instandhaltungsaufwendungen: s. „Erhaltungsaufwand“, „Schönheitsreparaturen“.

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

► *Werbungskosten* fließen nicht schon im Zeitpunkt der Zuweisung von Beträgen in die Rücklage ab, sondern erst bei deren tatsächlicher Verwendung für Instandhaltungsmaßnahmen (BFH v. 14.10.1980 – VIII R 22/76, BStBl. II 1981, 128; v. 26.1.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577 unter 2.; aA STOBBE, DStZ 1990, 29). Dies ist schon deshalb zutreffend, weil im Zeitpunkt der Bildung der Rücklage noch gar nicht feststeht, ob spätere Aufwendungen zu sofort abzichbaren WK oder aber zu nachträglichen HK führen. WK, die später aus der Instandhaltungsrücklage bezahlt werden, können nach der VO zu § 180 Abs. 2 AO gesondert und einheitlich festgestellt werden (BFH v. 26.1.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577 unter 1.).

► *Guthabenzinsen* aus der Anlage der Rücklage gehören bei den Wohnungseigentümern zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (R 161 Abs. 2 EStR). Die Fin-Verw. sieht für den Regelfall von einer einheitlichen und gesonderten Feststellung dieser Einkünfte ab (BMF v. 26.10.1992, BStBl. I 1992, 693 Tz. 7; ebenso bereits HORLEMANN, DStZ 1990, 422; für eine Anrechnung einbehaltener Kap-ErtrSt. muß der einzelne Eigentümer dann allerdings eine Ablichtung der StBescheinigung des Gemeinschaftskontos einreichen).

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

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

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

Kaution: s. „Mietkaution“.

Kostenübernahme durch den Mieter: Nimmt der Mieter Zahlungen auf Verpflichtungen des Vermieters vor, führt dies beim Vermieter zu Einnahmen (so für Zahlungen des Pächters auf Erschließungsbeitragsverpflichtungen des Verpächters Hess. FG v. 28.1.1971, EFG 1971, 378, rkr.) und – bei Erfüllung der

Voraussetzungen im übrigen – gleichzeitig zum WK-Abzug (BFH v. 10.8.1988 – IX R 20/84, BFH/NV 1989, 160 unter 2.; MEYER, BB 1983, 1848; STUHRMANN, INF 1983, 200). Zur Übernahme von Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten s. „Erbbaurecht“.

Lebensgefährte: s. Anm. 57.

Leerstehende Objekte: s. Anm. 95.

Liebhaberei: s. Anm. 70–78.

Luftfahrzeuge: s. Anm. 107.

Mehraufwendungen für Verpflegung: s. „Reisekosten“.

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

Mietrückstände: s. „Entschädigung für entgehende Einnahmen“.

Mitnutzung der Wohnung durch Dritte: s. Anm. 57.

Modernisierungsmodell: s. Anm. 110.

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

Negatives Kapitalkonto: s. Anm. 170–183.

Nießbrauch: Das für die Bestellung eines Nießbrauchs gezahlte Entgelt gehört beim Besteller zu den Einkünften aus VuV (s. Anm. 55). Zur Frage, ob die Einkünfte aus dem nießbrauchsbelasteten Gegenstand dem Nießbraucher oder dem Nießbrauchsbesteller zuzurechnen sind, s. Anm. 25.

Nutzungsschädigung bei Beschlagnahme: s. „Beschlagnahme“.

Nutzungsvergütung bei Rückgängigmachung eines Grundstückskaufvertrags: Hier sind entweder auf vertraglicher oder bereicherungsrechtlicher Grundlage (§ 818 Abs. 1 BGB) die vom zwischenzeitlichen Erwerber gezogenen Nutzungen zu ersetzen. Die Nutzungsvergütung ist eine Einnahme aus VuV, auch wenn sie im Wege der Saldierung mit dem ebenfalls zurückzugewährenden Grundstückskaufpreis gezahlt wird. In diesem Fall fließt sie im Zeitpunkt der Verrechnung zu (insoweit aA wohl FG Rhld.-Pf. v. 26.11.1991, EFG 1992, 335, rkr.).

Nutzungswertbesteuerung: Nach Abs. 2 Satz 1 aF gehörte zu den Einkünften aus VuV auch der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus oder der Nutzungswert einer dem Stpfl. ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung einschließlich der zugehörigen Räume und Gärten. Die Kommentierung ist im elektronischen HHR-Archiv abgelegt (www.hhr.otto-schmidt.de).

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Nach § 52 Abs. 21 Satz 1 EStG 1987 war § 21 Abs. 2 Satz 1 letztmals für den VZ 1986 anzuwenden. Der Stpfl. (auch der Gesamtrechtsnachfolger, nicht jedoch ein Einzelrechtsnachfolger) hatte allerdings die Möglichkeit, bei einer Wohnung im eigenen Haus (dh. nicht bei einer unentgeltlich überlassenen Wohnung) die Nutzungswertbesteuerung bis einschließlich VZ 1998 fortzuführen, konnte die Inanspruchnahme dieser Übergangsregelung aber jederzeit und unwiderruflich beenden (§ 52 Abs. 21 Satz 2, 3 EStG 1987). Seit 1999 ist die Nutzungswertbesteuerung bei den Einkünften aus VuV endgültig ausgelaufen; lediglich bei den Einkünften aus LuF kann der Nutzungswert

denkmalgeschützter Wohnungen in Altfällen weiterhin zu den Einkünften gehören (s. Anm. 252 mwN).

► **Voraussetzungen:** Die Nutzungswertbesteuerung erfaßt in erster Linie die Wohnung im eigenen Haus (dh. die vom Eigentümer selbstgenutzte Wohnung).

Handelte es sich allerdings um ein Einfamilienhaus, war nicht Abs. 2, sondern die pauschalierende – und wegen der Beschränkung des WK-Abzugs wesentlich ungünstigere – Regelung des § 21a anzuwenden (ab 30.7.1981 Erweiterung auch auf vollständig selbstgenutzte andere Häuser; die Kommentierung des § 21a ist im elektronischen HHR-Archiv abgelegt – www.hhr.otto-schmidt.de). Die Stpfl. strebten daher danach, sich durch die Ausgestaltung ihrer Wohnung als Zweifamilienhaus (ab 30.7.1981 durch die zusätzliche Vermietung eines kleinen Teils des Hauses) den Anwendungsbereich des Abs. 2 zu eröffnen.

Die zweite Fallgruppe der Nutzungswertbesteuerung betraf Wohnungen, die dem Stpfl. ganz oder teilweise unentgeltlich überlassen wurden. Die Rspr. schränkte diesen Tatbestand aber auf solche Wohnungen ein, die aufgrund einer gesicherten Rechtsposition genutzt wurden (BFH v. 29.11.1983 – VIII R 215/79, BStBl. II 1984, 366).

► **Rechtsfolgen:** Der Nutzungswert der Wohnung war als fiktive Einnahme aus VuV zu erfassen. Grds. war als Nutzungswert die ortsübliche Miete für eine vergleichbare Wohnung anzusehen (zB Mietspiegel). In bestimmten Fallgruppen besonders aufwendig gestalteter Wohnungen war hingegen die Kostenmiete anzusetzen (dazu zuletzt grundlegend BFH v. 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1995, 98). Diese war grds. anhand der II. BerechnungsVO, hilfsweise auf 6 vH der AK/HK jährlich zu schätzen (BFH v. 31.3.1998 – IX R 18/96, BStBl. II 1998, 386). Die Beschränkung der stl. Erfassung von Nutzungsvorteilen auf Wohnungen unter Vernachlässigung aller anderen WG war vom BVerfG gebilligt worden (BVerfG v. 3.12.1958 – 1 BvR 488/57, BVerfGE 9, 3).

► **Subventionseffekt:** Der Ansatz des Nutzungswerts als stpfl. Einnahme hatte zur Folge, daß auch alle Aufwendungen (einschließlich Schuldzinsen und AfA) als WK abziehbar waren. Die Nutzungswertbesteuerung diente damit im Ergebnis nicht etwa der Einnahmeerzielung, sondern der Förderung der Wohneigentumsbildung durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Subventionsnormen (vor allem § 7b aF). Sie wurde durch § 10e, ab 1996 dann durch das EigZulG abgelöst („Konsumgütlösung“), was zwar keine Verringerung des Subventionsvolumens, wohl aber eine gewisse Vereinfachung (pauschaler Förderbetrag über acht Jahre statt zeitlich unbegrenzter individueller Einkünfteermittlung) mit sich gebracht hat.

Öffentliche Abgaben: s. § 9 Anm. 410–419.

Öffentliche Zuschüsse: s. Anm. 83.

Photovoltaik: Erzielt der Grundstückseigentümer Einnahmen aus Einspeisevergütungen nach dem EEG, weil er *selbst* auf dem ansonsten vermieteten Grundstück eine Anlage zur Erzeugung von Strom aus Sonnenenergie betreibt, gehören diese zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (zutr. OFD Berlin v. 15.1.2001, DB 2001, 672; zu Unrecht aA SCHMIDT/DRENSECK XXIV. § 21 Rn. 65 „Photovoltaik“, und KOEPEL, INF 1998, 165 [168]). Überläßt er hingegen Grundstücksteile einem Energieerzeugungsunternehmen, damit dieses dort Solarmodule aufstellt und Strom erzeugt, gehört die Vergütung für die Nutzungsüberlassung zu den Einnahmen aus VuV.

Planungskosten: s. § 6 Anm. 647–650.

Prozeßkosten sind als Folgekosten strechtlich ebenso wie der Prozeßgegenstand zu beurteilen. Prozeßkosten in Zusammenhang mit den Einkünften aus VuV gehören zu den AK/HK, wenn sie durch die Anschaffung bzw. Herstel-

lung des Vermietungsobjekts veranlaßt sind, ggf. auch zu den AK des Grund und Bodens (zB FG Rhld.-Pf. v. 20.12.1994, EFG 1995, 564, rkr.), ansonsten zu den sofort abziehbaren WK. Ausf. § 9 Anm. 750 „Prozeßkosten“.

Räumungskosten: WK, sofern sie während der laufenden Grundstücksnutzung anfallen. Kosten für die Räumung eines Grundstücks, das bereits beim Erwerb widerrechtlich durch Dritte besetzt war, gehören hingegen zu den AK des Grund und Bodens bzw. den HK des zu errichtenden Gebäudes, weil sie der erstmaligen Herstellung der „Betriebsbereitschaft“ dienen (BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872).

Räumungsvergleich: s. „Abstandszahlungen“.

Reisekosten: Fahrtkosten zu dem vermieteten Objekt sind WK (anders, wenn dort die Eltern wohnen und der Stpfl. jedes Wochenende zum Mietobjekt fährt, FG München v. 23.7.1997, EFG 1997, 1224, rkr.). Grds. können die tatsächlichen Kosten abgezogen werden; die Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4) ist zwar auch bei den Einkünften aus VuV anwendbar (§ 9 Abs. 3), ihr Anwendungsbereich ist jedoch nur eröffnet, wenn es sich um regelmäßige Fahrten handelt (s. ausf. § 9 Anm. 657 mwN; R 161 Abs. 4 EStR; BFH v. 23.7.1985 – IX R 47/81, BFH/NV 1986, 27). Auch Mehraufwendungen für Verpflegung (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 iVm. § 9 Abs. 5 Satz 1) sind abziehbar (ebenso für die Zeit vor der gesetzlichen Regelung bereits FG Rhld.-Pf. v. 31.8.1994, EFG 1995, 305, rkr.). Reisekosten in Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung eines Vermietungsobjekts gehören allerdings zu den AHK, während vergebliche Reisekosten (zB zu letztlich nicht erworbenen Objekten) wiederum sofort abziehbare WK darstellen (BFH v. 10.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470); zum ganzen auch SEITRICH, BB 1986, 2308.

Restitution: s. „Vermögensgesetz“.

Risikolebensversicherung: Beiträge sind auch dann keine WK, wenn die Versicherung der Darlehenssicherung dient (s. § 9 Anm. 334).

Rückzahlung von WK: s. Anm. 90 und die dort angegebenen Nachweise.

Sachinbegriff: s. Anm. 140.

Sachleistungen: s. Anm. 81.

Schadensersatz: s. Anm. 85.

Schiffe: s. Anm. 104.

Schönheitsreparaturen, die der *Vermieter* vornimmt, führen zu WK. Dem steht bei einer solchen Vertragsgestaltung regelmäßig eine erhöhte Miete gegenüber. Nimmt der *Mieter* hingegen Schönheitsreparaturen an der gemieteten Wohnung vor, führt dies beim Vermieter nicht zu Einnahmen; wohl aber eine Ersatzzahlung des Mieters wegen unterlassener Schönheitsreparaturen (zum Ganzen BFH v. 18.12.1967 – VI R 119/66, BStBl. III 1968, 309).

Schuldzinsen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1): s. § 9 Anm. 355–404.

Selbstnutzung: fällt seit 1987 (mit Übergangsregelung bis 1998) nicht mehr unter § 21; s. „Nutzungwertbesteuerung“.

Solarstrom: s. „Photovoltaik“.

Stellplatzablösezahlungen gehören zu den HK, wenn sie in Zusammenhang mit der Errichtung einer baulichen Anlage oder mit sonstigen zu HK führenden Maßnahmen erhoben werden; sie sind hingegen sofort als WK (öffentliche Abgaben iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2) abziehbar, wenn sie durch eine bloße Nut-

zungsänderung ausgelöst werden (BFH v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BStBl. II 2003, 710).

Steuerberatungskosten für die Ermittlung der Einkünfte aus VuV sind WK (BFH v. 30.4.1965 – VI 207/62 S, BStBl. III 1965, 410; darauf Bezug nehmend BFH v. 6.4.1995 – VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22 unter 1.).

Subsidiarität: s. Anm. 250–257.

Substanzausbeuteverträge: s. Anm. 64.

Teilentgeltliche Überlassung: s. Anm. 200–210; zur Einkunftserzielungsabsicht in diesen Fällen s. Anm. 74.

Treuhandverhältnis: s. Anm. 27; zu Immobilienfonds s. Anm. 131.

Überbaurente: Hat der Eigentümer eines Grundstücks bei der Errichtung eines Gebäudes ohne grobe Fahrlässigkeit über die Grenze gebaut, muß der Nachbar den Überbau dulden, ist aber durch eine Geldrente zu entschädigen (§ 912 BGB). Die Überbaurente führt beim Empfänger zu Einnahmen aus VuV, da es sich um eine Nutzungsüberlassung – wenn auch aufgrund eines gesetzlichen Schuldverhältnisses – handelt. Solange der Rentenberechtigte nicht den Ankauf des überbauten Grundstücksteils verlangt (§ 915 BGB), kann man auch nicht von einem Veräußerungsentgelt (s. Anm. 60, 63) sprechen.

Überkreuzvermietung: s. Anm. 67.

Übernahme von Verpflichtungen des Vermieters durch den Mieter: s. „Kostenübernahme durch Mieter“.

Umlagen: s. „Nebenkosten“.

Umsatzsteuer (s. auch Anm. 17 sowie § 9b Anm. 44):

► *Bei umsatzst. Vermietung* gehört der Gesamtbetrag der vom Vermieter vereinnahmten Zahlungen (einschließlich USt.) im Zeitpunkt ihres Zuflusses zu den Einnahmen aus VuV; der an das FA abgeführte USt-Betrag stellt im Zeitpunkt seines Abflusses WK dar. Umgekehrt kann der für bezogene Leistungen gezahlte Betrag in voller Höhe als WK abgezogen werden, auch soweit darin Vorsteuerbeträge enthalten sind; dafür gehört eine vom FA ausgezahlte Vorsteuererstattung zu den Einnahmen aus VuV (zum Ganzen BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755, und v. 29.6.1982 – VIII R 181/78, BStBl. II 1982, 753).

► *Abziehbare Vorsteuerbeträge*, die in AK oder HK enthalten sind, gehören nicht ihrerseits zu den AK/HK, sondern stellen im Zeitpunkt des Abflusses WK dar (§ 9b Abs. 1, s. § 9b Anm. 24–44; zur Behandlung von Vorsteuerberichtigungsbeträgen iSd. § 15a UStG vgl. § 9b Abs. 2 und § 9b Anm. 47–54). Progressions-sprünge durch zeitliche Verschiebungen von Vorsteuerzahlung und -erstattung rechtfertigen jedenfalls bei freiwilliger Option zur USt. grds. keine Billigkeitsmaßnahmen (FG Ba.-Württ. v. 22.6.1990, EFG 1991, 5, rkr.).

Geht das FA allerdings zunächst irrig von einer ustpl. Vermietung aus und erstattet die in den HK enthaltenen Vorsteuerbeträge, korrigiert dies aber zeitnah, sind Vorsteuererstattung und anschließende Rückzahlung nicht als Einnahme und WK, sondern als steuerlich unbeachtlicher Teil der Begleichung der HK zu beurteilen (BFH v. 4.6.1991 – IX R 12/89, BStBl. II 1991, 759; v. 23.9.1992 – IX B 134/91, BFH/NV 1993, 171 unter 2.b; dazu OFD Köln v. 22.10.1992, FR 1993, 67; OFD Münster v. 22.6.1993, DSr 1993, 1146; uE zweifelhaft, weil dieser Gesichtspunkt allenfalls in ein Billigkeitsverfahren, nicht aber ins Steuerfestsetzungsverfahren gehört).

Unterhaltsvereinbarung: s. Anm. 55.

Urheberrechte: s. Anm. 154.

Veräußerungskosten: s. Anm. 97.

Vergebliche Aufwendungen: s. Anm. 94.

Vermittlungsprovision: s. Anm. 123.

Vermögensgesetz: Zur Zurechnung und zur Behandlung des Anspruchs auf Herausgabe von Mietzahlungen s. Anm. 28.

Versicherungsbeiträge: s. „Bauwesenversicherung“, „Risikolebensversicherung“ sowie ausführlich § 9 Anm. 420–423, § 9 Anm. 750 „Versicherungsbeiträge“.

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

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

► § 82b EStDV enthält zwei Voraussetzungen:

▷ *Größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden:* Wann Erhaltungsaufwendungen als „größer“ anzusehen sind, läßt sich dem Normtext nicht entnehmen. Die Rspr. ist ausgesprochen großzügig und hat dieses Merkmal schon beim Einbau von zwei Fenstern für insgesamt 1440 DM bejaht (BFH v. 27.10.1992 – IX R 66/91, BStBl. II 1993, 591).

▷ *Gebäude, die nicht zu einem BV gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen:* Mit dem Merkmal „überwiegend“ ist eine Wohnnutzung auf mehr als der Hälfte der gesamten Nutzfläche gemeint (§ 82b Abs. 1 Satz 2 EStDV). Nur eine dauerhafte Wohnnutzung fällt unter die Vorschrift, nicht aber die kurzfristige Vermietung an wechselnde Feriengäste (BFH v. 4.9.2000 – IX R 75/99, BFH/NV 2001, 429, unter Hinweis auf Entstehungsgeschichte und Zweck der Vorschrift).

► *Rechtsfolgen:* Die Aufwendungen müssen nicht zwingend im Zeitpunkt ihres Abflusses als WK abgesetzt werden, sondern können (Wahlrecht dem Grunde nach) gleichmäßig auf zwei bis fünf Jahre (Wahlrecht der Höhe nach) verteilt werden. In bestimmten Konstellationen (im Jahr des Abflusses nur geringe weitere Einkünfte) kann dies auch unter Einbeziehung des – durch das Hinausschieben der Steuerminderung eintretenden – Zinsverlusts zu einer günstigeren stl. Gesamtwirkung führen.

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

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

Veruntreuung zugeflossener Mieteinnahmen: keine WK bei Veruntreuung durch einen Miteigentümer des vermieteten Grundstücks (BFH v. 20.12.1994 – IX R 122/92, BStBl. II 1995, 534); anders wohl bei Veruntreuung durch einen Hausverwalter.

Verzicht auf Einnahmen: Die Rechtsfolgen der verbilligten Überlassung einer Wohnung sind in Abs. 2 geregelt (s. Anm. 200–211).

Verzugszinsen: Zur Einordnung zugeflossener Verzugszinsen unter § 20 bzw. § 21 s. Anm. 256.

Vorab entstandene Werbungskosten: s. Anm. 94.

Vorauszahlungen von Werbungskosten sind grds. im Zeitpunkt des Abflusses zu berücksichtigen (§ 11 Abs. 2). Ausgaben, die für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet werden, sind jedoch insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird (§ 11 Abs. 2 Satz 3, anwendbar ab VZ 2004). Zu Ausnahmen bei Vorauszahlungen, die ohne wirtschaftlich vernünftigen Grund geleistet werden, s. § 9 Anm. 221; zur Vorauszahlung von Erbbauzinsen s. „Erbbaurecht“.

Vorfälligkeitsentschädigung: s. Anm. 97.

Vormietrecht: Zahlungen, die der Grundstückseigentümer für die Einräumung eines Vormietrechts von einem Dritten erhält, sind mangels Nutzungsüberlassung nicht nach § 21 stpfl., wohl aber nach § 22 Nr. 3 (s. § 22 Anm. 392). Davon zu unterscheiden sind Abstandszahlungen, die nach einem Vorvertrag für den Fall des Nichtabschlusses des in Aussicht genommenen Mietvertrags an den Vermieter zu leisten sind; diese fallen unter § 21 (BFH v. 21.8.1990 – VIII R 17/86, BStBl. II 1991, 76, m. krit. Anm. STÖCKER, DStZ 1991, 147; s. auch „Abstandszahlungen“).

Vorsteuer: s. „Umsatzsteuer“.

Vorweggenommene Erbfolge: s. § 7 Anm. 144.

Wechselseitige Vermietung: s. Anm. 67.

Windenergieanlagen: Überläßt der Grundstückseigentümer die – nicht zu einem luf. BV gehörende – Fläche einem anderen zur Errichtung der Anlage, erzielt er Einkünfte aus VuV; liegt das Grundstück lediglich in einem Schutzstreifen, ohne aber unmittelbar durch den Anlagenbetreiber genutzt zu werden, handelt es sich um Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 (zu dieser Differenzierung s. „Hochspannungsleitungen“). Betreibt der Grundstückseigentümer die Anlage selbst, erzielt er Einkünfte aus LuF bzw. Gewerbebetrieb (OFD Erfurt v. 30.12.1992, DStR 1993, 323; s. auch „Photovoltaik“).

Zinsen: s. § 9 Anm. 355–404.

Zuschüsse: s. Anm. 83.

Zwangsräumung: s. „Räumungskosten“.

Zweckentfremdung: Eine Abstandszahlung, die geleistet werden muß, um eine Genehmigung für die Zweckentfremdung von Wohnraum zu erlangen, stellt sofort abziehbare WK dar (BFH v. 24.10.1979 – VIII R 92/77, BStBl. II 1980,

187). Gleiches gilt für Aufwendungen (einschließlich etwaiger Veräußerungsverluste), die einem Vermieter von Büroräumen entstehen, um die Zahlung einer Abgabe wegen Zweckentfremdung von Wohnraum durch Schaffung von Ersatzwohnraum zu vermeiden (BFH v. 20.1.2004 – IV B 203/03, BStBl. II 2004, 355 – AdV).

Zweitwohnungsteuer: Zum WK-Abzug und zur Indizwirkung für die Selbstnutzung bei Ferienwohnungen s. Anm. 72.

