

# ERTRAGSSTEUERLICHE ASPEKTE DER RAUMMIETE

## A) Grundzüge Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung § 21 EStG

Die Grundzüge der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sollen anhand eines Beispielfalles erläutert werden:

### 1) Sachverhalt

A ist Eigentümer einer Eigentumswohnung, die er auf unbestimmte Zeit für eine monatliche Nettomiete von EUR 800,00 zzgl. Betriebskostenvorauszahlung gem. § 2 BetrVO von monatlich EUR 100,00 vermietet hat. Der Mieter entrichtet die Heizungs- und Warmwasserkosten direkt an das Versorgungsunternehmen.

Die Eigentumswohnung hat A im Jahr 2020 zu einem Kaufpreis von EUR 600.000,00 erworben. Er hat Nebenerwerbskosten für Makler, Grunderwerbsteuer, Landesjustizkasse und Notar von EUR 54.000,00 aufgewandt. Der Gesamtaufwand betrug somit EUR 600.000,00 + EUR 54.000,00 = EUR 654.000,00. Auf den Grund- und Bodenanteil entfällt ein prozentualer Ansatz von 50%, dies entspricht einem Betrag von EUR 654.000,00, davon 50% = EUR 322.500,00.

A musste die Immobilie teilweise fremdfinanzieren. Er hat ein Darlehen in Höhe von EUR 100.000,00 aufgenommen und entrichtet monatliche Raten von EUR 500,00. Davon entfallen EUR 150,00 auf Zinsen und EUR 350,00 auf die Tilgung.

Im Jahr 2021, muss A die in der Wohnung befindliche Einbauküche austauschen. Hier wendet er einen Betrag von EUR 6.000,00 auf.

Jährlich entrichtet A eine Grundsteuer von EUR 200,00 sowie Wohngeldzahlungen von monatlich EUR 150,00, somit per Anno EUR 150,00 x 12 = EUR 1.800,00.

Im Jahr 2021 wird eine Sonderumlage von EUR 1.000,00 fällig, diese dient der Erhöhung der Rücklagen und der Mieter entrichtet rückständige Mieten von EUR 3.000,00 für das Jahr 2020.

Für die Steuererklärung muss A alljährlich einen Betrag von EUR 400,00 aufwenden.

### **Ermittlung des zu versteuernden Einkommens im Jahr 2021**

Einnahmen sind nach der Definition des § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Überschusseinkunftsart nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis Nr. 7 EStG zufließen.

#### **Beispielfall:**

Nettomiete EUR 800,00 x 12 =	EUR	9.600,00
Betriebskostenvorauszahlung EUR 100,00 x 12 =	EUR	1.200,00
Einnahmen 2021 rückständige Mieten 2020	<u>EUR</u>	<u>3.000,00</u>
Einnahmen 2021	EUR	13.800,00

Die von dem Mieter direkt an das Versorgungsunternehmen entrichteten Betriebskosten für Heizung und Warmwasser werden bei den Einnahmen des Eigentümers A nicht erfasst.

#### Werbungskosten

Der Steuerpflichtige darf die zu versteuernden Einnahmen um die sogenannten Aufwendungen im Rahmen der Einkünfte kürzen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung handelt es sich hier um Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG. Diese liegen vor, wenn die Aufwendungen der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen gedient haben

**Beispielfall:**

AfA Bemessungsgrundlage EUR 322.500,00 x 2% § 7 Abs. 4 EStG	EUR 6.450,00
Zinszahlungen EUR 150,00 x 12 =	EUR 1.800,00
Grundsteuer	EUR 200,00
Wohngeldzahlungen EUR 150,00 x 12 =	EUR 1.800,00
Sonderumlage	EUR 1.000,00
Küchenaustausch	EUR 6.000,00

Sonderumlage

Bei der Entrichtung einer Sonderumlage für Instandhaltungsmaßnahmen der Wohnungseigentümergeinschaft ist zu überprüfen, ob die WEG bereits mit den Instandhaltungsmaßnahmen begonnen hat und diese bereits ausgeführt werden. Leistet der Steuerpflichtige eine Sonderumlage auf bereits begonnene und ausgeführte Instandhaltungsmaßnahmen, so sind diese als sofort abzugsfähige Werbungskosten zu berücksichtigen. Sollte es sich schlichtweg um das Ansammeln einer Rücklage handeln die erst in den nächsten Jahren ausgegeben wird, so kann ein steuermindernder Ansatz der Sonderumlage im Jahr der Bezahlung nicht erfolgen.

Austausch Einbauküche:

Bei dem Austausch der Einbauküche handelt es sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut dass auf die Gesamtnutzungsdauer abgeschrieben werden muss. Dies gilt nicht nur für die Erstanschaffung der Einbauküche, sondern auch für eine Ersatzbeschaffung.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 03.08.2016 Az: IX R 14/15 entschieden, dass die Aufwendungen für die komplette Erneuerung einer Einbauküche (Spüle, Herd, Einbaumöbel und Elektrogeräte) in einem vermieteten Immobilienobjekt nicht sofort abzugsfähige Werbungskosten sind, sondern auf die Nutzungsdauer, in diesem Fall von 10 Jahren zu verteilen sind.

Der Betrag von EUR 6.000,00 muss somit auf 10 Jahre verteilt werden, so dass im Jahr 2021 ein Abzugsbetrag von EUR 600,00 verbleibt.

Ermittlung der Einnahmen und Ausgaben 2021:

Mieteinnahmen, wie oben dargestellt	EUR	13.800,00
Abzgl. AfA	EUR	6.450,00
Abzgl. Zinsen	EUR	1.800,00
Abzgl. Grundsteuer	EUR	200,00
Abzgl. Wohngeldzahlungen	EUR	1.800,00
Abzgl. AfA Einbauküche	<u>EUR</u>	<u>600,00</u>
Überschuss 2021	EUR	2.950,00

Berechnungsschema Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Berechnungsschema:

Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Einnahmen

Miet- und Pächterträge

+ sonstige Einnahmen (z.B. Umlagen für Betriebskosten)

+ Mietvorauszahlungen (ggf. anteilig verteilt)

+ u.U. Zuschüsse

- Werbungskosten

+ Finanzierungskosten

+ Geldbeschaffungskosten

+ Erhaltungsaufwendungen

+ Betriebskosten

+ Verwaltungskosten

+ Absetzungen für Abnutzung (AfA)

+ Sonstige Werbungskosten

= Überschuss

## 2) Zufluss-/Abflussprinzip § 11 EStG

Die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben aus Vermietung und Verpachtung richten sich nach § 11 EStG.

Einnahmen sind innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind = wirtschaftliche Verfügungsmöglichkeit / -macht.

Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

### Ausnahmen vom Zufluss-/Abflussprinzip

- Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben

Fließen Mieteinnahmen oder Ausgaben, bei denen es sich um wiederkehrende Leistungen handelt kurze Zeit nach Ende bzw. vor Beginn des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu oder ab, ist wie folgt zu verfahren:

Kurze Zeit, im Sinne dieser Vorschrift, ist die sogenannte 10-Tages-Frist, so ständige Rechtsprechung des BFH.

### **Beispiel:**

Fließt die Januarmiete des Jahres 2022 im Dezember 2021 dem Steuerpflichtigen bereits am 10.12.2021 zu, so sind die Mieteinnahmen im Jahr des Zuflusses 2021 zu erfassen. Wird die Miete jedoch am 22.12.2021 für Januar 2022 entrichtet, so wird die Miete zu den Einnahmen des Jahres 2022 gerechnet.

Bei wiederkehrenden Ausgaben für den Mietgegenstand ist gleichermaßen zu verfahren, so z.B. bei Zinszahlungen.

- Verteilung von Vorauszahlungen auf die Miete für einen mehr als fünfjährigen Zeitraum.

**Beispiel:**

Mieter M entrichtet an den Vermieter V für den Zeitraum von drei Jahren im Voraus die monatliche Miete in einem Einmalbetrag. Im Beispielsfall EUR 9.600,00 x 3 = EUR 28.800,00 im Jahr 2020.

Nach § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG hat der Steuerpflichtige bei Vorauszahlungen für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren für Nutzungsüberlassungen, z. B. Miete, Pacht, Erbbauzins oder Leasingvorauszahlungen, ein sogenanntes Wahlrecht, ob er den Betrag sofort bei Zufluss oder gleichmäßig verteilt über den vereinbarten Vorauszahlungszeitraum versteuern möchte.

In dem beschriebenen Fall - einer Vorauszahlung für drei Jahresmieten - sind die Mieten in dem Jahr des Zuflusses zu versteuern, da das Wahlrecht nach § 11 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht greift.

Auch auf der Ausgabenseite gilt § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG. Der Steuerpflichtige, Mieter M der Vorauszahlungen für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus entrichtet, muss diese (kein Wahlrecht) insgesamt gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlungen verteilen. Im Umkehrschluss ergibt sich, dass er die Mietzahlungen von drei Jahren als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben bei Vermietung zu betrieblichen Zwecken steuermindernd in Ansatz bringen darf, sofern er nicht bilanziert.

- Verteilung der Aufwendungen bei größeren Erhaltungsaufwendungen § 82 b EStDV

Abweichend von dem strengen Zufluss/Abflussprinzip nach § 11 Abs. 2 EStG, können Steuerpflichtige größere Erhaltungsaufwendungen an Gebäuden, die zu Wohnzwecken vermietet sind, gleichmäßig auf 2-5 Jahre verteilen. Auch hier steht dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zu, die Erhaltungsaufwendungen sofort steuermindernd in Abzug zu bringen oder auf mehrere Jahre zu verteilen.

- Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung § 7 Abs. 4 EStG, § 7 i EStG

- geringwertige Wirtschaftsgüter § 6 Abs. 2 EStG

Ein geringwertiges Wirtschaftsgut liegt dann vor, wenn die Anschaffungskosten für das Wirtschaftsgut EUR 800,00 Netto nicht übersteigen. Weitere Voraussetzung ist, dass das geringwertige Wirtschaftsgut selbständig nutzbar ist und zum Anlagevermögen gehört.

**Beispiel:** Handy, Möbel

Obwohl es sich um Anlagevermögen handelt, werden dem Steuerpflichtigen Sonderabschreibungsmöglichkeiten gewährt. Die Beträge können sofort in Abzug gebracht werden, wenn ein Anlageverzeichnis geführt wird.

Alternativ kann der Steuerpflichtige Sammelposten bilden, wenn die Anschaffung der geringwertigen Wirtschaftsgüter zwischen EUR 250,00 und EUR 1.000,00 (Netto ohne Umsatzsteuer) liegt. Die Abschreibung erfolgt dann auf einen Zeitraum von 5 Jahren linear.

### 3) Abgrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung / gewerbliche Einkünfte:

Die Frage, ob der Steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für Privatvermögen oder gewerbliche Einkünfte für die Vermietung von Betriebsvermögen erzielt, ist vor allem für die Frage einer späteren Veräußerung der Immobilie von besonderer Bedeutung. Veräußert der Steuerpflichtige eine im Privatvermögen gehaltene vermietete Wohnung, so entsteht eine Steuerpflicht nur nach § 23 EStG, wenn die Immobilie innerhalb einer 10-Jahres-Frist veräußert wird. Dies bedeutet grundsätzlich, dass der Steuerpflichtige nach 10 Jahren diese Immobilie steuerfrei veräußern kann. Begründet der Steuerpflichtige jedoch mit der Vermietung einen Gewerbebetrieb, so ist jede Veräußerung steuerpflichtig. Für Vermieter die über Airbnb, Mrs Lodge etc., Wohnungen vermieten oder Ferienwohnungen ist diese Frage zu prüfen.

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 28.05.2020 Az: IV R 10/18 wichtige Abgrenzungskriterien vorgegeben. Diese darf ich wie folgt zusammenfassen:

Grundsätzlich kommt es darauf an, ob die Vermietung beispielsweise einer Ferienwohnung über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinausgeht. Nur dann kann ein Gewerbebetrieb angenommen werden. Es müssen im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, nach denen die Betätigung des Vermieters als Ganzes gesehen, das Gepräge einer selbständigen, nachhaltigen vom Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erhält, so dass die bloße Nutzung des Mietobjektes als Vermögensanlage zurücktritt.

Abgrenzungskriterien sind dabei:

- Der Vermieter erbringt neben der Nutzungsüberlastung hinaus nicht übliche Sonderleitungen, wie in Hotel- oder Pensionsbetrieben üblich.
- Der besonders häufige Wechsel der Mieter erfordert eine gewisse unternehmerische Organisation.

Entscheidend ist, inwieweit die Vermietung einer Ferienwohnung / Airbnb-Wohnung im Hinblick auf die Art des vermieteten Objektes und die Vermietung mit einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbar ist. Die geforderte Vergleichbarkeit mit einem gewerblichen Beherbergungsunternehmen (Hotel/Pension) liegt insbesondere dann vor:

- die Wohnung wie Hotel- oder Pensionsräume ausgestattet sind
- wenn für ihre kurzfristige Vermietung an wechselnde Mieter geworben wird,
- die Wohnung hotelmäßig angeboten, d.h. auch ohne Voranmeldung jederzeit zur Vermietung bereit gehalten wird (Personal vor Ort) und

- sich in einem Zustand befindet, der die sofortige Vermietung zulässt.
  
- Es werden sachliche und personelle Vorkehrungen getroffen, um die Räumlichkeiten auch kurzfristig an Gästen zu überlassen, wie sie mit der Vermietung von Wohnungen nicht verbunden sind.

Allein die Bereitstellung von Wäsche, einer Endreinigung und die Bestellung von Frühstück reichen regelmäßig nicht aus um von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen, vor allem dann nicht, wenn es keiner Mitarbeiter bedarf.

## **B) Vertragsgestaltung des Mietvertrages unter dem Blickwinkel Einkunftserzielungsabsicht/Liebhaberei**

Auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung § 21 EStG ist es zur Abgrenzung von der nicht steuerbaren Liebhaberei notwendig, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat einen Überschuss aus den Einnahmen über die Ausgaben auf die Dauer der Nutzung des Mietgegenstandes zu erzielen.

### **1) Vermietung auf Dauer angelegt/Kontra Zeitmietvertrag**

Von der Einkunftserzielungsabsicht kann nur dann ausgegangen werden, wenn die Vermietung auf Dauer angelegt ist, so ständige Rechtsprechung des BFH.

**Hinweis:** Eine Vermietung ist auf Dauer angelegt, wenn sie zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages keiner Befristung unterliegt, sondern auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde.

**Achtung:** Diese Grundsätze gelten nur für die Vermietung von Wohnungen, nicht indes für die Vermietung von Gewerbeobjekten, so BFH vom 20.07.10, BStBl II Seite 1038 und für die Vermietung unbebauter Grundstücke, so BFH vom 01.04.09, Bundessteuerblatt II, Seite 776.

In diesen Fällen ist die Einkunftserzielungsabsicht immer konkret festzustellen. Es muss eine Überschussprognose bei Verlusten erstellt werden.

### **Erläuterung anhand eines Beispielfalles:**

A erwarb 2015 eine Eigentumswohnung, die er seit der Anschaffung zu Wohnzwecken vermietet. Der Mietvertrag ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Aufgrund der Höhe der Schuldzinsen, der Abschreibung und der Erhaltungsaufwendungen erzielt der Steuerpflichtige seit dem Jahr der Anschaffung nur Verluste.

Herr A vermietet eine Eigentumswohnung mit 70 qm zu einem Entgelt von monatlich EUR 600,00. Dies entspricht auch der ortsüblichen Miete. Die jährlichen Mieteinnahmen betragen somit

EUR 500,00 x 12 = EUR 6.000,00

Werbungskosten jährlich:

AfA EUR 2.500,00

Schuldzinsen EUR 1.500,00

Wohngeldzahlungen mit Sonderumlagen EUR 2.000,00

Sonstiges Steuerberaterkosten und

Mitgliedschaften EUR 500,00

Verlust EUR 500,00

Nachdem der Mietvertrag so ausgestaltet war, dass die Vermietung auf unbestimmte Zeit angelegt war, hat das Finanzamt trotz der Verluste, die Einkunftserzielungsabsicht angenommen.

**Exkurs:** verbilligte Miete / kein Fall der Einkunftserzielungsabsicht (vgl. Einzelheiten unter C) im Skript)

Vermietet der Steuerpflichtige Wohnraum verbilligt und hält die in § 21 Abs. 2 EStG niedergelegten Grenzen ein, so besteht für ihn die Möglichkeit nur die tatsächlich erzielten verbilligten Mieteinnahmen als steuerpflichtige Einnahmen zu versteuern und gleichzeitig 100% der Werbungskosten steuermindernd in Abzug bringen zu dürfen. Dies kann durchaus zu steuerlich relevanten Verlusten führen. § 21 Abs. 2 EStG gibt jedoch hier gewisse Grenzen hinsichtlich der Miethöhe wieder. Schon jetzt ist festzuhalten, dass die verbilligte Miete kein Fall der Einkunftserzielungsabsicht ist.

**Résumé:**

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung einer Wohnung wird die Einkunftserzielungsabsicht unwiderlegbar vermutet. Ständige Rechtsprechung des BFH. Einkunftserzielungsabsicht ohne Prüfung, so BFH IX R 97/00, Bundessteuerblatt II 02, Seite 726.

Der objektive Tatbestand der Einkunftserzielungsabsicht ist für jedes Objekt gesondert zu überprüfen.

Im Normalfall der Wohnraumvermietung gibt es keinen Fall der Liebhaberei. Im Übrigen hat das niedrige Zinsniveau auch dazu beigetragen, dass Verluste aus der Vermietung und Verpachtung nicht mehr in diesem Umfang erzielt werden.

**2) Fälle mit Überschussprognose/Indizien gegen eine Einkunftserzielungsabsicht****Vorsicht bei der Vertragsgestaltung:**

- nicht auf Dauer angelegte Wohnraummietverträge
- Veräußerungsabsicht bei Mietvertragsabschluss
  
- Zeitlich befristete Mietverträge wegen Selbstnutzungsabsicht oder wirtschaftlicher Verwertung

Um zivilrechtlich sicherzustellen, dass bei einer gewünschten Selbstnutzung, so z.B. des Vermieters oder naher Angehöriger des Vermieters sichergestellt ist, dass der Mieter die Wohnung auch zum gewünschten Zeitraum verlassen muss, sieht das Zivilrecht sogenannte Zeitmietverträge gem. § 575 BGB vor.

Um einen rechtswirksamen Zeitmietvertrag abzuschließen, muss der Eigennutzungswunsch präzisiert werden, so beispielsweise

- Eigennutzung des Vermieters mit Namenangabe oder Eigennutzung für den Sohn oder die Tochter mit Namensangabe.

Der steuerpflichtige Vermieter wird sodann einen zeitlich befristeten Mietvertrag mit den Mietern aufgrund der rechtlich erteilten Beratung abschließen. Dies führt auf der Seite des Steuerrechtes zu der Problematik, dass das Finanzamt nur eine zeitlich befristete Vermietungsabsicht unterstellt. Der Mietvertrag ist somit nicht auf Dauer angelegt, so dass der Vermieter nunmehr gehalten ist, eine sogenannte Überschussprognose für den Zeitraum der beabsichtigten Vermietung, so z.B. bei einer Befristung von drei Jahren für den Zeitraum von drei Jahren zu erstellen.

**Hinweis:** Lediglich indifferente/ungenau Überlegungen zu einer evtl. späteren Selbstnutzung schaden aber nicht, wenn der Mietvertrag dazu nichts enthält

- Zeitnahe Eigennutzung nach Vermietung in der Regel 5 Jahre

Es ist ein Indiz der fehlenden Einkunftserzielungsabsicht, wenn der Steuerpflichtige nach einer lediglich 5-jährigen Vermietungszeit das Objekt veräußert oder selbst nutzt. Auch in diesen Fällen wird der Steuerpflichtige gehalten sein, eine Überschussprognose vorzulegen und nachzuweisen, dass er innerhalb der tatsächlichen Vermietungszeit Überschüsse erzielt hat. Anderenfalls wird der Werbungskostenabzug und der damit verbundene Verlust nicht anerkannt.

- Die Einkunftserzielungsabsicht ist zu prüfen, wenn bei Abschluss des Mietvertrages über ein gerade erst errichtetes oder erworbenes Objekt die Absicht besteht, es anschließend zu veräußern, z.B. ausdrückliche Verkaufsklauseln im Mietvertrag. Dies soll auch dann gelten, wenn die Mietdauer bis zum Verkauf mindestens 12 Jahre betragen hat, so BFH IX B 46/08, Bundessteuerblatt II 08/815.

Widerlegung der Indizwirkung, die gegen eine Einkunftserzielungsabsicht spricht:

z.B. Nachweis,

- dass der Verkaufsentschluss erst nach dem Abschluss des Mietvertrages gefasst wurde,

oder

- Verkauf nach knapp 4 Jahren wg. Trennung der Eheleute

oder

- Selbstnutzung aufgrund nachträglich eingetretener schwerer Erkrankung

oder

bei Abschluss eines Zeitmietvertrages spätere entgeltliche Überlassung an die Kinder durch Abschluss eines Mietvertrages unter nahen Angehörigen.

3) Atypische Fallkonstellationen trotz dauerhafter Wohnungsvermietung, Überschussprognose erforderlich

- **Ferienwohnungen**

Bei der Ferienwohnungsvermietung ist zu unterscheiden:

- ausschließlich vermietete Ferienwohnung, bei der die Einkunftserzielungsabsicht unterstellt wird, und der teilweise selbst genutzten vermieten Ferienwohnung in der die Einkunftserzielungsabsicht konkret überprüft werden muss.

Einzelheiten Beiblatt (in der Anlage 1)

- **Vermietung von Luxuswohnungen**

**Fallbeispiel:** BFH Az: IX R 17/21 noch nicht entschieden, Vorinstanz FG Baden-Württemberg 22.01.2021 5 K 1938/19

**Fallbeispiel:** Eltern haben drei Einfamilienhäuser, jeweils an eines ihrer drei Kinder und deren Ehepartner zu mindestens 66% der ortsüblichen Miete vermietet. Es handelt sich um aufwendig gestaltete Wohngebäude mit einer Wohnfläche von weit über 250 qm. Zudem wurden sämtliche Einfamilienhäuser fremdfinanziert. Dies führt zu erheblichen Werbungskostenüberschüssen, d. h. zu Verlusten.

Es liegt tatsächlich eine entgeltliche Vermietung im Sinne des § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG vor, da die Objekte zu mindestens 66% der ortsüblichen Miete überlassen wurden. Die Mietverträge sind auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

In diesem Verfahren wird der BFH zu entscheiden haben, ob es sich bei den Objekten um sogenannte Luxus-Immobilien handelt, bei denen nach ständiger Rechtsprechung immer eine Total-Überschussprognose zu erstellen ist. Die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung begründen diese Vorgaben damit, dass bei Luxusimmobilien davon ausgegangen wird, dass die ortsübliche Miete nicht den luxuriösen Wohnwert wiedergibt. Ob eine solche Immobilie, die seitens der Finanzverwaltung unter dem Stichwort „Luxusimmobilie“ zusammengefasst wird, vorliegt, wird in der Praxis immer häufiger zu entscheiden sein.

Noch mit Urteil des BFH vom 06.10.2004, Az: IX R 30/03 hat der BFH ausgeführt:

Ob ein Gebäude besonders gestaltet oder ausgestattet ist, richtet sich nach denselben Kriterien, die für den Ansatz der Kostenmiete bei selbstgenutzten Wohnraum entwickelt worden sind. Danach sind Gestaltungs- oder Ausstattungsmerkmale, die es als offensichtlich erscheinen lassen, dass das Wohnhaus nicht zum Zwecke der Vermietung errichtet ist,

angenommen worden, wenn eine Wohnfläche mehr als 250 qm aufwies und/oder eine Schwimmhalle vorhanden war.

Ob es bei dieser Einschätzung verbleibt, wird das derzeit anhängige Verfahren beim BFH klären.

Anhaltspunkte für eine sogenannte Luxusimmobilie sind:

- Wohnfläche über 250 qm, so bereits BFH IX B 36/07, BFH NV 08, 1149 unter 2 c, Schwimmhalle, Grundstücksgröße in höchstpreisigen Gebieten, aufwendige Gestaltung der Außenanlagen
- weiter wird die Einkunftserzielungsabsicht bei folgenden Fallkonstellationen überprüft
- Leerstehende Immobilien
- Außergewöhnlich lange Renovierungskosten
- Unbebaute Grundstücke
- Verlustzuweisungsgesellschaften
- Gewerbeobjekte
- Immobilienfonds

### **C. Verbilligte Überlassung von Wohnraum § 21 Abs. 2 EStG**

§ 21 Abs. 2 EStG eröffnet dem Vermieter von Wohnraum einen erheblichen Steuervorteil, bei der verbilligten Wohnraumüberlassung.

Bis zum Veranlagungszeitraum 2020, konnte der Steuerpflichtige 100% der Werbungskosten in Abzug bringen, wenn er mindestens 66% der ortsüblichen Marktmiete als Mieteinnahmen vereinbart und vereinnahmt hat.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2021 hat der Gesetzgeber einen weiteren Steuervorteil eingearbeitet, der vorsieht, dass bei einer Vermietung von 50-66% der ortsüblichen Marktmiete der Werbungskostenabzug zu 100% geltend gemacht werden kann, wenn aus der Vermietung ein Überschuss erzielt wird.

In der Beratung sind zukünftig diese beiden Mietgrenzen zu beachten.

Die Auswirkungen der Regelung sollen an folgendem Fallbeispiel, BGH vom 22.01.21 Az: IX R 7/20 Vorinstanz FG Thüringen Urteil vom 22.10.19 erläutert werden:

Frau A vermietet seit dem 01.06.15 eine im Jahr 2011 erworbene im I. OG des Objektes A-Straße in A-Stadt gelegene Eigentumswohnung von 57 qm mit Einbauküche unbefristet an ihre Tochter zu einem Mietzins in Höhe von monatlich EUR 300,00 zzgl. einer Nebenkostenpauschale in Höhe von EUR 70,00.

Ferner hat die Tochter gegenüber dem Energieversorger den monatlichen Abschlag für Wärme, in Höhe von EUR 49,00 getragen.

Im II. OG desselben Gebäudes vermietet Frau A ebenfalls eine 57 qm große Wohnung mit Einbauküche an einen Fremdm Mieter zum Mietzins in Höhe von monatlich EUR 500,00 zzgl. einer Nebenkostenpauschale in Höhe von EUR 78,00.

Die Mieteinnahmen für die Wohnung im I. OG betragen somit:

EUR 300,00 x 12 =	EUR 3.600,00
Nebenkostenpauschale EUR 70,00 x 12=	<u>EUR 840,00</u>
	EUR 4.440,00
Energieversorger EUR 49,00 x 12 =	EUR 588,00

Für die Wohnung im II. OG betragen die Mieteinnahmen:

EUR 500,00 x 12 =	EUR 6.000,00
Nebenkostenpauschale EUR 78,00 x 12 =	<u>EUR 936,00</u>
	EUR 6.936,00

Die Werbungskosten des Jahres 2015 betragen pro Wohnung:

Abschreibung	EUR 2.000,00
Schuldzinsen	EUR 1.000,00
Erhaltungsaufwendungen	EUR 700,00
Betriebskosten	EUR 800,00
Steuerberaterkosten ca.	EUR 200,00
Sonstiges	<u>EUR 553,00</u>
	EUR 5.253,00

Auch die im I. OG an die Tochter vermieteten Wohnung ergab sich somit ein Verlust von

Einnahmen	EUR 4.440,00
abzgl. Werbungskosten	<u>EUR 5.253,00</u>
Verlust	EUR 813,00

Das Finanzamt hat in diesem Fall eine ortsübliche Marktmiete von lediglich 64,01% für die an die Tochter vermietete Wohnung unter Bezugnahme auf die im Objekt gelegene vergleichbare Wohnung ermittelt.

Dies führt dazu, dass die oben benannten Werbungskosten in einer Gesamthöhe von EUR 5.253,01 nur zu 64,01%, dies entspricht EUR 3.362,45 nunmehr den Mieteinnahmen gegenübergestellt werden können und in Abzug gebracht werden können. Es ermittelt sich ein Überschuss aus der Vermietung der Wohnung im I. OG von EUR 4.440,00  $\cdot$  EUR 3.362,45 = EUR 1.077,55.

Erreicht die im Mietvertrag vereinbarte Miete nunmehr nicht die 66%-Grenze und kann der Steuerpflichtige auch keine Überschussprognose für eine ortsübliche Marktmiete zwischen 50% und 66% der Miete vorlegen, so wird das Finanzamt den Mietvertrag in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufteilen. Die Werbungskosten werden dabei so weit gekürzt, wie das Entgelt prozentual reicht.

#### Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete:

Viele Jahre herrschte zwischen der Finanzverwaltungen, den Steuerpflichtigen und dem BFH Uneinigkeit über die Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete.

Begriff ortsübliche Marktmiete im Sinne von § 21 Abs. 2 EStG:

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist der Begriff ortsübliche Marktmiete im Sinne von § 21 Abs. 2 EStG nicht identisch mit dem Begriff der ortsüblichen Vergleichsmiete im Sinne des § 558 BGB, der lediglich die Nettokaltmiete umfasst. Vielmehr umfasst die ortsübliche Marktmiete auch die nach der Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten (Betriebskostenverordnung) umlagefähigen Betriebskosten. Dies kann durchaus rechnerische vorteilhaft sein, wenn die Betriebskosten in voller Höhe entrichtet werden.

**Beispiel:** Die maßgebliche Nettokaltmiete beträgt EUR 500,00 monatlich, die monatlichen Betriebskostenvorauszahlungen EUR 90,00. Weiter entrichtet der Mieter Heizung und Warmwasser direkt an das Versorgungsunternehmen mit einem Betrag von monatlich EUR 60,00. Die monatliche Nettokaltmiete beträgt unstrittig lediglich EUR 500,00. Die monatliche Marktmiete jedoch:

$$\text{EUR } 500,00 + \text{EUR } 90,00 + \text{EUR } 60,00 = \text{Gesamt EUR } 650,00$$

Bei der verbilligten Überlassung an Arbeitnehmer im Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG ist ausdrücklich auf den Mietwert ohne Umlage, d.h. ohne umlagefähige Betriebskosten, somit auf die Nettokaltmiete abzustellen. Dieser entscheidende Unterschied zu § 21 Abs. 2 EStG ist unbedingt zu beachten, da die prozentuale Grenze mit  $2/3 = 66\%$  praktisch identisch ist.

Die Regelungen des Zivilrechtes, hier die §§ 558 ff BGB sind dem Anwalt der im Bereich des Mietrechtes berät, geläufig. Das Gesetz stellt hier zur Ermittlung der ortsüblichen Miete mehrere Möglichkeiten zur Verfügung:

- qualifizierter Mietspiegel
  
- nicht qualifizierter Mietspiegel
  
- Vergleichsmieten / Datenbanken
  
- Sachverständigengutachten

Der Steuerpflichtige musste in der Vergangenheit oftmals erfahren, dass das Finanzamt nicht den vorhandenen qualifizierten Mietspiegel der jeweiligen Stadt anwendete sondern dem Steuerpflichtigen mitteilte, dass man über sämtliche Mieteinnahmen der Stadt Kenntnis habe und somit die Vergleichsmieten des konkreten Gebäudes, oder des Viertels mit gleichem Baujahr in Ansatz bringen würde.

Diese Meinung der Finanzverwaltung führte zu heftigen Diskussionen mit den Steuerpflichtigen. Noch das Finanzgericht Köln hat in seiner Entscheidung vom 28.05.2020 Az: 13 K 196/18 hervorgehoben, dass bei der Bestimmung der ortsüblichen Marktmiete im Sinne der Regelung zur verbilligten Vermietung § 21 Abs. 2 EStG es sich um eine Schätzung handele. Insoweit sei es Aufgabe der Finanzgerichte als Tatsacheninstanz im Einzelfall festzulegen, auf welchem Weg und anhand welcher Beweisanzeichen die ortsübliche Marktmiete realitätsnah ermittelt werden kann. Sofern in einem Objekt mehrere baulich vergleichbare und an Dritte vermietete Appartements vorhanden seien, bestehe eine sachgerechte Methode zur Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete darin, den vereinbarten Mietzins, der im gleichen Objekt vermieteten anderen Wohneinheiten heranzuziehen. Diese Entscheidung wurde rechtskräftig und wurde von dem Steuerpflichtigen nicht angegriffen.

Das Finanzgericht Thüringen hat mit Urteil vom 22.10.19 Az: 3 K 316/19 in einem gleichgelagerten Fall folgendes entschieden:

Die 66%-Grenze des § 21 Abs. 2 EStG bei einem Angehörigen-Mietvertrag ist anhand der Vergleichsmiete einer weiteren vom Steuerpflichtigen im selben Haus fremd vermieteten Wohnung zu ermitteln und nicht anhand des ortsüblichen Mietspiegels.

Das Finanzgericht Thüringen begründet seine Meinung unter Bezugnahme auf die BFH Rechtsprechung vom 24.07.2008, Az: VI B 7/08 BFH NV 2008, Seite 1838, sowie BFH 06.02.2018, Az: IX R 14/17 Bundessteuerblatt II 2018, Seite 522 und führt abschließend aus, dass nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung die maßgebende ortsübliche Marktmiete grundsätzlich auf jedem Weg ermittelt werden kann. So durch Mietspiegel, Vergleichsmieten oder Sachverständigengutachten.

Das Gericht sieht vor allem in der Vergleichsmiete des gleichen Hauses eine besondere Indizwirkung, dass dies die ortsübliche Marktmiete widerspiegeln.

In dem Urteil vertritt das Finanzgericht auch die Meinung, dass die sogenannte ortsübliche Marktmiete = Nettomiete zzgl. umlagefähige Betriebskosten nur aus den Betriebskosten ermittelt wird, die der Mieter direkt an den Vermieter entrichtet.

Die von der Tochter direkt an das Versorgungsunternehmen entrichteten Kosten für die Wärme in Höhe von monatlich EUR 49,00 in obig dargestelltem Beispielfall sollen bei der Ermittlung der Marktmiete nicht berücksichtigt werden. Für diese Wertung spricht nach Meinung des Finanzgerichtes, dass der BFH im Rahmen der Prüfung, in welcher Höhe eine verbilligte Wohnungsüberlassung vorliegt, auch nur auf die entsprechend den mietvertraglichen Regelungen tatsächlich vom Vermieter abgerechneten Nebenkosten abstellt.

Der BFH hat der Entscheidung des Finanzgerichtes eine Absage erteilt und dies mit folgenden Gründen:

Definition ortsübliche Marktmiete:

Unter ortsüblicher Marktmiete ist die ortsübliche Kaltmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung unter Einbeziehung der Spanne des ortsüblichen Mietspiegels zzgl. der nach den Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten zu verstehen. Unmittelbar vom Mieter getragene Kosten für die Wärme, die nach § 2 Nr. 4 Betriebskostenverordnung umlagefähig sind, sind bei der Ermittlung zu berücksichtigen (sogenannter abgekürzter Zahlungsweg).

Zweck eines Mietspiegels ist die Ableitung der ortsüblichen Marktmiete, so dass der ortsübliche Mietspiegel grundsätzlich heranzuziehen ist und keine gesonderte Ermittlung im Einzelfall erfolgt.

Der Mietspiegel bildet die Bandbreite von zu zahlenden Mieten für vergleichbare Wohnungen ab, so dass jede Miete innerhalb der Bandbreite als ortsüblich anzusehen ist.

Zu den ortsüblich anwendbaren Mietspiegeln werden auch die sogenannten einfachen Mietspiegel nach § 558 c BGB neben dem qualifizierten Mietspiegel nach § 558 d BGB gezählt. Dabei ist denkgesetzlich jeder der Mietwerte – nicht nur der Mittelwert – als ortsüblich anzusehen, den der Mietspiegel im Rahmen einer Spanne zwischen mehreren Mietwerten für vergleichbare Wohnungen ausweist, so bereits im Urteil BFH BFHE 211 ,151 Bundessteuerblatt II 2006, Seite 71 Rn-Nr. 18, BFH Beschluss in BFH NV 2007, 2291 Rn-Nr. 4.

Erst die Über- oder Unterschreitung der jeweiligen Grenzwerte führt zur Unüblichkeit.

Der örtliche Mietspiegel kann allerdings ausnahmsweise nicht zugrunde gelegt werden wenn,

- der Mietspiegel nicht regelmäßig an die Marktentwicklung angepasst wird,
- an substantiellen Defiziten in der Datenerhebung leidet,
- sonstige substantiierte Gründe einen mangelhaften Erkenntniswert wiedergeben,
- Sonderobjekte, die nicht unter den im Mietspiegel definierten Anwendungsbereich unterfallen.

Gibt ein Mietspiegel nur Richtwerte für das Mietniveau von Wohnungen in Mehrfamilienhäusern an, weist das zu beurteilende vermietete Einfamilienhaus aber im Hinblick auf Größe und Ausstattung im Vergleich zu einer Mietwohnung keine Besonderheiten auf, so kann der Vergleichswert des Mietspiegels gleichwohl einen Anhaltspunkt für den Mietwert eines vergleichbaren Einfamilienhauses geben, der durch ein Zuschlag für die gesteigerte Wohnqualität beim Bewohnen eines Einfamilienhauses anzupassen ist, so BFH 17.09.08, Az: VIII ZR 58/08.

Kann ein örtlicher Mietspiegel nicht zugrunde gelegt werden oder ist er nicht vorhanden, so kann die Tatsacheninstanz auf ein mit Gründen versehenes Gutachten eines öffentlich bestellten Sachverständigen im Sinne des § 558 a Abs. 2 Nr. 3 BGB

- die Auskunft aus einer Mietdatenbank im Sinne des § 558 a Abs. 2 Nr. 2 BGB i.V.m. § 558 e BGB

oder

- die Entgelte für einzelne vergleichbare Wohnungen im Sinne des § 558 a Abs. 2 Nr. 4 BGB zurückgreifen.

Bei der letzteren Alternative müssen zumindest drei Wohnungen nach Adresse, Lage und Stockwerk benannt werden, so bereits BGH Rechtsentscheid 20.09.1982, Az: VIII ARZ 1/82, BGHZ 84, 392.

Auch hat der BFH die Gelegenheit genutzt und erklärt, dass er an dem Beschluss vom 19.09.08 Az: IX B 102/08 BFH NV 2009, Seite 246 in dem für die Sachverhaltsaufklärung eine vergleichbare, im gleichen Haus liegende, fremdvermietete Wohnung als Maßstab für die Ortsüblichkeit als ausreichend angesehen wurde, nicht mehr festhält. Weiter führt der BFH aus, dass das Finanzgericht rechtsfehlerhaft auf das Urteil vom 10.10.18 Az: IX R 30/17 Bundessteuerblatt II 2019, 200 Bezug nimmt, obwohl in diesem Fall über eine Verpachtung von Gewerbeflächen entschieden wurde und somit § 21 Abs. 2 EStG gar nicht anwendbar ist.

**Sonderfall:** Vermietung möblierter oder teilmöblierter Wohnung,  
Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete

Bei der Überlassung von (Teil-) möbliertem Wohnraum ist für die Berechnung der ortsüblichen Marktmiete grundsätzlich ein Möblierungszuschlag anzusetzen, der am Markt zu realisieren ist.

Soweit der Mietspiegel für die überlassenen Möbel einen prozentualen Zuschlag oder eine Erhöhung des Ausstattungsfaktors vorsieht, ist dies als marktüblich anzusehen. Lässt sich aus dem Mietspiegel kein am Markt realisierbarer Möblierungszuschlag entnehmen, kann ein erforderlicher Zuschlag auf der Grundlage des örtlichen Mietmarkts für möblierte Wohnungen ermittelt werden (z.B. durch Sachverständigengutachten oder Rückgriff auf aktuelle Entwicklungen auf den maßgebenden Mietmarkt). Ist ein marktüblicher Gebrauchswert für die überlassenen Möbel nicht zu ermitteln, kommt ein Möblierungszuschlag nicht in Betracht. Die Annahme eines Möblierungszuschlages in Höhe der monatlichen AfA für die überlassenen Möbel ist nicht zulässig, so bereits BFH vom 06.02.18, Az: X R 14/17, BStBl II Seite 522.

### **D) Ertragsteuerliche Behandlung von Mietereinbauten und Mieterumbauten:**

Selbständig tätige und gewerbliche Unternehmer gestalten die von ihnen angemieteten Büro- und Gewerberäume oftmals auf ihre Bedürfnisse um, und führen umfassende Umbauten und Einbauten durch.

Gerade bei Neubauten im Bereich der Vermietung von Gewerberäumen, wurde beispielsweise von großen Filialisten „vom Plan ab“ angemietet und der Vermieter war nur verpflichtet den Mietgegenstand rohbaufertig herzustellen. Den gesamten Innenausbau sollte der Mieter auf seine Kosten übernehmen.

Die Behandlung der Mietereinbauten und Mieterumbauten muss sowohl im Zivilrecht als auch im Steuerrecht differenziert betrachtet werden:

#### Zivilrechtliches Eigentum

Verbindet der Mieter bewegliche Sachen durch die Durchführung der Baumaßnahmen der Gestalt mit dem Mietgrundstück, dass sie sein wesentlicher Bestandteil geworden sind, so §§ 93, 94, 946 BGB, werden diese Eigentum des Vermieters.

#### Beispiele

- Austausch von Fenster- und Fensterrahmen im Gebäude
- Einbauküche, wenn direkt angepasst wurde
- Heizungsanlagen

Liegen hingegen sogenannte **Scheinbestandteile** vor, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Gebäude bzw. Grund und Boden verbunden wurden, so verbleibt das zivilrechtliche Eigentum bei dem Mieter, § 95 BGB.

### Mietrechtliche Vorschriften / Rechte des Mieters

Beseitigt der Mieter durch die Durchführung der Baumaßnahmen Mängel die der Erhaltung, bzw. Wiederherstellung des Mietobjektes dienen und notwendig waren, so ist § 536 a Abs. 2 BGB zu beachten, der dem Mieter einen sogenannten Aufwandserstattungsanspruch unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Weiter sind sonstige Aufwendungen nach den Vorschriften über die Geschäftsführung ohne Auftrag zu ersetzen, § 539 Abs. 1 BGB i.V.m. § 683 ff BGB. Zudem gewährt § 539 Abs. 2 BGB dem Mieter ein sogenanntes Wegnahmerecht für die von ihm auf seine Rechnung mit dem Mietobjekt verbundenen Sachen. Dieser Anspruch erstreckt sich auch auf Einrichtungen, die wesentlicher Bestandteil des Gebäudes geworden sind. Dem Vermieter steht das Recht zu, das Wegnahmerecht durch die Entrichtung einer angemessenen Entschädigung abzuwenden.

Steuerrechtlich müssen Mietereinbauten und Umbauten differenziert gesehen werden. Sie führen bei dem Mieter zu Betriebsausgaben bzw. einem Werbungskostenabzug und mindern die Steuerbelastung. Zu fragen ist hier vor allem danach, in welcher Höhe der Mieter die Aufwendungen nunmehr in seiner Steuererklärung geltend machen kann.

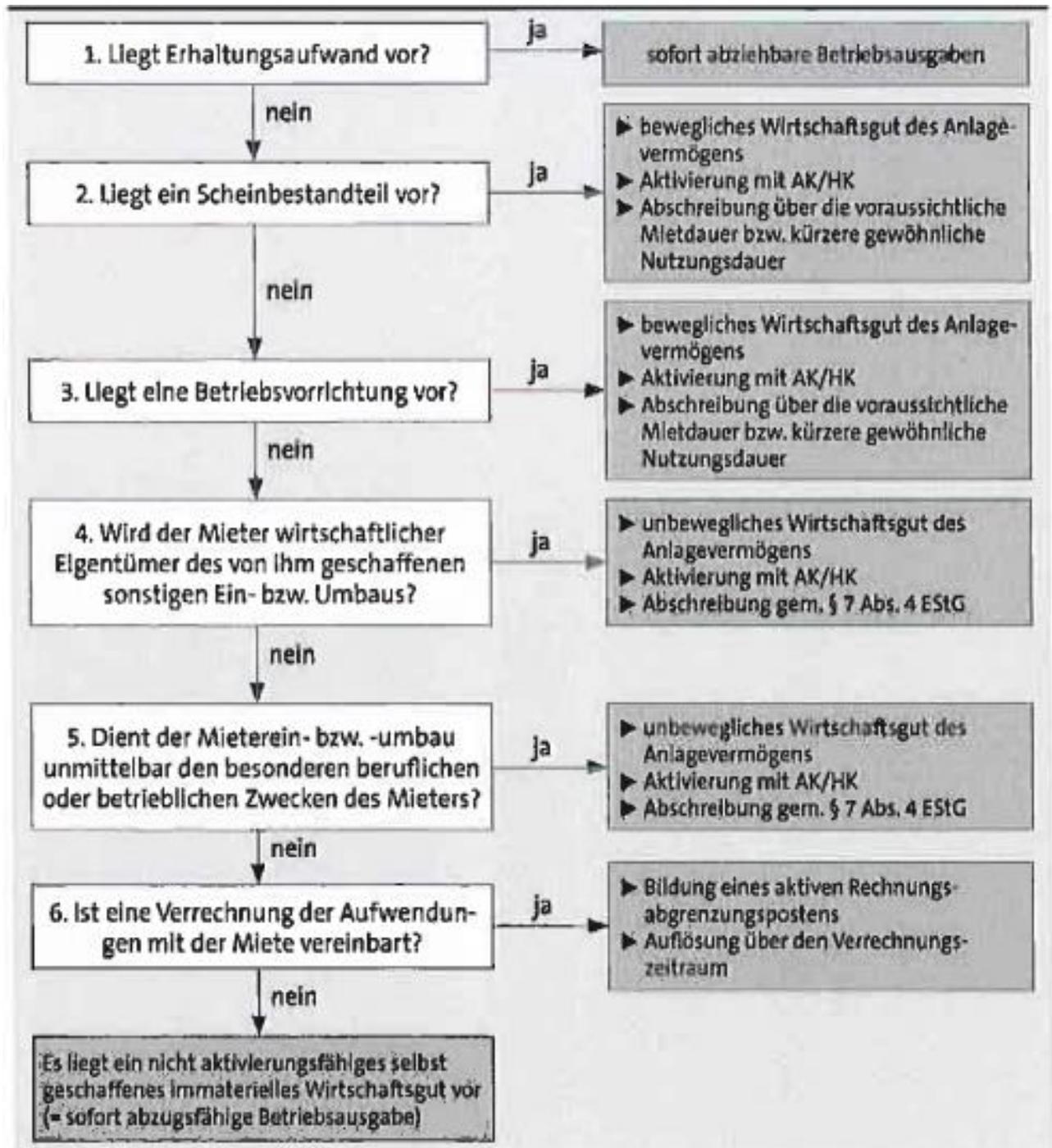
Das vor 45 Jahren niedergelegte BMF Schreiben des Bundesfinanzministeriums aus dem Jahr 1976 Az: VI B 2-S 2133-1/67, Bundessteuerblatt 1976, I Seite 66, Anlage 2, hat heute noch Gültigkeit.

Darin werden Mietereinbauten und Mieterumbauten wie folgt definiert:

Mietereinbauten und Mieterumbauten sind solche Baumaßnahmen, die der Mieter eines Gebäudes oder eines Gebäudeteils auf seine Rechnung an dem gemieteten Gebäude oder Gebäudeteil vornehmen läßt, wenn die Aufwendungen des Mieters nicht Erhaltungsaufwendungen sind. Mietereinbauten und Mieterumbauten können sein:

- Scheinbestandteile § 95 BGB
- Betriebsvorrichtungen, § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG
- sonstige Mietereinbauten oder Mieterumbauten

Im Nachfolgenden Schaubild sind die wesentlichen Unterscheidungen der Mietereinbauten dargestellt und zusammengefasst. Die Einzelheiten der jeweiligen Vorschriften sollen anhand von Beispielfällen erläutert werden:



### 1) Abgrenzung Erhaltungsaufwand von Mietereinbauten und Mieterumbauten:

Mietereinbauten oder Mieterumbauten liegen nicht vor, wenn die Aufwendungen des Mieters nicht als Herstellungskosten, sondern als Erhaltungsaufwendungen zu qualifizieren sind.

Die Frage Abgrenzung Erhaltungsaufwand oder nachträgliche Herstellungskosten an einem Mietgegenstand ist umfassend in einem BMF Schreiben zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, BMF Schreiben vom 18.07.2003 IV C 3-S 2211-94-03 geregelt. (Anlage 3)

Unter Erhaltungsaufwand werden Aufwendungen für die Erneuerung bereits vorhandener Teile, Einrichtungen oder Anlagen verstanden. Es handelt sich insbesondere um laufende Kosten für die Instandhaltung und Instandsetzung der Gebäudeteile, wie z.B. Reparatur, Pflege und Wartungskosten.

Herstellungskosten sind nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB Aufwendungen für die Herstellung sowie Aufwendungen die für die Erweiterungen des Gebäudes oder für die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende Verbesserung eines Gebäudes.

Im Bereich der Mieterein- und Umbauten, ist vor allem der Tatbestand der Erweiterung des Gebäudes oder des Neuausbaus von noch nicht vorhandenen Ausstattungen betroffen.

Die Instandhaltung des Bodenbelages sowie der Anstrich der Wände und Decken führt jedoch nicht zu Herstellungskosten und zu dem Thema Mieterein- und Umbauten. In diesen Fällen liegen Erhaltungsaufwendungen vor, die der Mieter sofort als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, steuermindernd in Ansatz bringen kann.

**Hinweis:** Vereinfachungsregelung Richtlinie 21.1 Abs. 2 Satz 2 EStR. Aufwendungen nach Fertigstellung eines Gebäudes für eine einzelne Baumaßnahmen bis zu EUR 4.000,00 (Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer) kann auf Antrag des Steuerpflichtigen als Erhaltungsaufwand behandelt werden. Dies gilt auch für Mieter.

**Achtung:** Verrechnung des Aufwandes mit der Miete

Oftmals wird in Gewerbemietverträgen vereinbart, dass der Mieter diverse Maßnahmen auf eigene Kosten durchzuführen hat und im Übrigen die Miete im Gegenzug für einen Zeitraum von beispielsweise 6 Monaten erlassen wird.

Ist in den Mietvertrag eine derartige Verrechnung der Miete vereinbart, so handelt es sich faktisch um Mietvorauszahlungen. Die somit getragenen Kosten, kann der Mieter nur monatlich als Mietzahlungen geltend machen. Dies führt dazu, dass die Kosten unter Umständen nicht im Jahr der Veranlassung sofort abzugsfähig sind.

#### Zurechnung der Mietereinbauten und Mieterumbauten

Steuerrechtlich wird dem Mieter nicht nur das bürgerlich-rechtliche Eigentum zugerechnet, sondern auch das sogenannte wirtschaftliche Eigentum, § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO.

Das wirtschaftliche Eigentum liegt dann vor, wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Dies ist in der Regel durch die Vereinbarung eines Mietvertrages begründet.

Ist der Mieter rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer der Mietereinbauten und Mieterumbauten, so kann er die Aufwendungen als Betriebsausgaben, bzw. Werbungskosten in seinem Unternehmen steuermindernd in Ansatz bringen.

Dabei muss wie folgt unterschieden werden:

- **bewegliche Wirtschaftsgüter**

oder

- **unbewegliche Wirtschaftsgüter**

Arten der Mietereinbauten und Umbauten anhand von Fallbeispielen:

• **Scheinbestandteil:**

Mieter M unterteilt die angemieteten Büroräume durch vorgefertigte Trennwände, die sich jederzeit entfernen und umsetzen lassen. Für die Trennwände wendet M einen Kaufpreis von EUR 25.000,00 auf. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für diese Trennwände beträgt 15 Jahre. Das Mietverhältnis wird für eine Festlaufzeit von 5 Jahren abgeschlossen. Nach Ablauf der Mietzeit muss Mieter M die Wände vereinbarungsgemäß wieder entfernen. M möchte die Trennwände weiter verwenden.

Ein sogenannter Scheinbestandteil entsteht gem. § 95 BGB sofern durch die Baumaßnahme des Mieters Sachen nur zu einem vorübergehenden Zweck in das Gebäude eingefügt werden.

Der Mieter ist aufgrund des vorübergehenden Einbaus bürgerlich rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Scheinbestandteils und somit berechtigt dieses linear nach § 7 Abs. 1 EStG abzuschreiben und zwar auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer/Mietdauer.

**Hinweis:** gemäß dem zweiten Coronasteuerhilfegesetz, gewährt § 7 Abs. 2 EStG für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.19 und vor dem 01.01.22 angeschafft oder hergestellt worden sind, das Wahlrecht anstatt der linearen Abschreibung eine degressive Abschreibung vorzunehmen.

AfA – Satz = 2,5-fache der linearen AfA, höchstens 25%

Nur sinnvoll bei relativ langer Nutzungsdauer!

Ein vorübergehender Zweck liegt dann vor wenn:

- die Nutzungsdauer länger als die voraussichtliche Mietdauer ist
- der eingebaute Gegenstand nach dem Ausbau nicht nur einen Schrottwert, sondern noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert hat
- und nach den Umständen, insbesondere nach Art und Zweck der Verbindung, damit gerechnet werden kann, dass sie später wieder entfernt werden

Die Wände stellen Scheinbestandteile dar, die als bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei M aktiviert und auf 5 Jahre abgeschrieben werden. Da die Mietzeit kürzer als die Gesamtnutzungsdauer der Trennwände ist, kann er zu seinen Gunsten die Trennwände mit EUR 5.000,00 pro Jahr (EUR 25.000,00 verteilt auf 5 Jahre) abschreiben und somit steuermindernd in Ansatz bringen.

• **Betriebsvorrichtung § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG:**

Betriebsvorrichtungen sind dadurch gekennzeichnet, dass mit ihnen unmittelbar eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausgeübt wird. Unter dem Begriff sind nicht nur Maschinen und maschinenähnliche Vorrichtungen zu verstehen sondern alle Vorrichtungen einer Betriebsanlage, die in einer so engen Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb stehen, dass dieser unmittelbar mit ihm betrieben wird. Es reicht nicht aus, wenn eine Anlage für den Betrieb lediglich nützlich, notwendig oder

gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist. Betriebsvorrichtungen sollten eine ähnliche Funktion wie eine Maschine erfüllen.

Eine Betriebsvorrichtung ist anders als ein Scheinbestandteil, wesentlicher Bestandteil eines Gebäudes und damit bürgerlich rechtliches Eigentum des Gebäudeeigentümers. Steuerlich sind diese Betriebsvorrichtungen jedoch dem Mieter zuzurechnen, da bei ihm das wirtschaftliche Eigentum liegt.

Zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen haben die obersten Finanzbehörden der Länder in den gleichlautenden Erlassen vom 05.06.2013, BStBl 2013 I S. 734 ausführlich Stellung genommen.

Betriebsvorrichtungen sind beispielsweise

- Akten- und Lastenaufzüge
- Bodenbefestigungen
- Hebebühnen
- Förderbänder
- spezielle Klima- und Kühlanlagen
- Backöfen in Bäckereien
- Fettabscheider in der Gastronomie
- Hochregallager Spezialbeleuchtungen

Betriebsvorrichtungen sind keine unselbständige Gebäudeteile, die die Nutzung eines Gebäudes ermöglichen, so Heizungsbelüftung und -beleuchtung.

**Fallbeispiel:**

Bäcker B baut in das angemietete Produktionsgebäude einen Lastenaufzug ein, der Backwaren und Zutaten zwischen den Fertigungsebenen befördert. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines derartigen Lastenaufzugs beträgt 20 Jahre. Die Mietdauer wurde mietvertraglich auf 10 festgelegt. Optionsrechte sind nicht vereinbart.

Der Aufzug stellt eine Betriebsvorrichtung dar, da er als technische Transporteinrichtung unmittelbar der Fabrikation der Backwaren und damit der Ausübung des Gewerbes dient. Er ist als bewegliches Anlagegut bei B zu aktivieren und über die Mietdauer von 10 Jahren abzuschreiben. Berücksichtigung von Optionsrechten?

BFH 28.02.13 Az: III R 35/12.

Betriebsvorrichtungen sind regelmäßig zivilrechtlich dem Vermieter zuzurechnen, jedoch wirtschaftliches Eigentum des Mieters. Sie sind bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und werden wie Scheinbestandteile steuerrechtlich geltend gemacht.

**•Sonstige Mietereinbauten**

Aufwendungen des Mieters für Mietereinbauten und Mieterumbauten, durch die kein Scheinbestandteil und keine Betriebsvorrichtung entsteht, sind dann als sonstige Mietereinbauten und –umbauten zu qualifizieren. Hierbei kann es sich entweder um ein beim Mieter zu bilanzierendes materielles oder immaterielles Wirtschaftsgut handeln.

Die Herstellung eines materiellen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens liegt vor, wenn:

- der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer, der von ihm geschaffenen sonstigen Mietereinbauten oder –umbauten ist,

oder

- die Mietereinbauten oder – umbauten unmittelbar den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters dienen und mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.

### •Wirtschaftliches Eigentum

Der Mieter ist wirtschaftlicher Eigentümer eines sonstigen Mietereinbaus oder Mieterumbaus, wenn der mit Beendigung des Mietvertrages entstehende Herausgabeanspruch des Eigentümers zwar auch die durch den Einbau oder Umbau geschaffene Substanz erfasst, dieser Anspruch jedoch keine wirtschaftliche Bedeutung hat. Hiervon ist auszugehen, wenn:

- die eingebauten Sachen während der voraussichtlichen Mietdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht werden
- der Mieter bei Beendigung des Mietvertrages vom Eigentümer mindestens die Erstattung des noch verbliebenen gemeinen Werts des Einbaus oder Umbaus gem. den §§ 951, 946, 812 BGB verlangen kann.

**Beispiel:** B ist Mieter einer Gaststätte. Das Mietverhältnis läuft auf 20 Jahre. Zu Beginn des Mietverhältnisses, führt Mieter B folgende Gestaltungen durch:

- Einbau von Trennwänden/betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 20 Jahre
- Neue Sanitäranlagen/betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 10 Jahre
- Klima- und Lüftungsanlage/betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 10 Jahre

Es handelt sich um sonstige Mietereinbauten. B ist wirtschaftlicher Eigentümer der eingefügten Sachen, da die eingebauten Sachen während der voraussichtlichen Mietdauer technisch und wirtschaftlich verbraucht sind. Der Herausgabeanspruch des Vermieters ist danach wertlos.

### Steuerliche Geltendmachung

Sonstige Mietereinbauten und Mieterumbauten die zur materiellen Wirtschaftsgütern führen, sind **unbewegliche Wirtschaftsgüter** und sowohl handels- als auch steuerrechtlich mit den Herstellungskosten in der Bilanz anzusetzen. Sie werden über ihre voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben. Diese bemißt sich in Höhe der Absetzung für Abnutzung nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 7 Abs. 5 a EStG, darf bei Gebäuden und Gebäudeteilen, die zum Betriebsvermögen gehören, jährlich eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von 3% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorgenommen werden. Ist die tatsächliche Nutzungsdauer der materiellen sonstigen Mietereinbauten und Umbauten kürzer, kann gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG bei der Ermittlung der Absetzung für Abnutzung die tatsächliche Nutzungsdauer zu Grunde gelegt werden.

**Achtung!** Nicht mehr zulässig ist die Abschreibung über die voraussichtliche Laufzeit des Mietvertrages

### **•Besondere betriebliche oder berufliche Zwecke des Mieters**

Einbauten und Umbauten des Mieters können zur Entstehung materieller Wirtschaftsgüter führen, wenn die eingebauten Gebäudeteile unmittelbar den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters dienen und in diesem Sinne in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Funktionszusammenhang stehen.

Mietereinbauten und –umbauten dienen dann unmittelbar den betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters wenn sie eine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb aufweisen. Ein daneben bestehender Zusammenhang mit dem Gebäude tritt in diesen Fällen gegenüber den Betrieb des Mieters zurück.

**Fallbeispiele:**

Mieter M unterteilt das angemietete Großraumbüro mit Trennwänden, die fest mit der Gebäudesubstanz verbunden sind. Weiter bringt er eine Verstärkung der Bodenplatten ein, die vornehmlich einem erhöhten Schallschutz und erhöhter Tragkraft dienen.

Bei Auszug muss der Mieter die Trennwände auf seine Kosten entfernen, die Bodenverstärkung kann nicht mehr zurückgebaut werden und verbleibt in dem Gebäude.

Da die Wände nach dem Ausbau nicht mehr genutzt werden können, liegen keine Scheinbestandteile vor, sondern sonstige Mietereinbauten. Die Bodenplatte dient dem besonderen betrieblichen Nutzungsvorteil des Mieters und steht damit in keinem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude.

Die steuerrechtliche Geltendmachung erfolgt wie bei den sonstigen Mietereinbauten im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters.

**• Immaterielles Wirtschaftsgut**

Sind die Voraussetzungen der oben dargestellten materiellen Wirtschaftsgüter nicht gegeben, könnte ein selbsterstelltes immaterielles Wirtschaftsgut vorliegen. In diesen Fällen fehlt es an einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Betrieb.

Bei Mietbeginn läßt Mieter M die noch fehlende Heizungsanlage des gesamten Anwesens einbauen. Nach Ablauf der Mietdauer verbleibt diese Heizungsanlage entschädigungslos beim Vermieter. Mit dieser Heizungsanlage werden nicht nur die von dem Mieter angemieteten Gewerberäume beheizt sondern auch die anderem im Anwesen gelegenen Räume.

Es liegt weder Erhaltungsaufwand, noch ein Scheinbestandteil oder eine Betriebsvorrichtung vor. Da M kein wirtschaftlicher Eigentümer ist und kein besonderer betrieblicher Sachzusammenhang besteht, entsteht ein immaterieller Wirtschaftsgut, so dass die Aufwendungen in Folge des Aktivierungsverbotes steuerlich als Werbungskosten/Betriebsausgaben sofort abzugsfähig sind.

**E) Sind Abfindungszahlungen des Vermieters an einen weichenden Mieter bei Beendigung des Mietverhältnisses Werbungskosten des Vermieters?**

Eine aktuelle Rechtsprechung des Finanzgerichtes Münster Urteil vom 12.11.2021 Az: 4 K 1941/20 und das beim BFH anhängige Verfahren unter dem Az: IX R 29/21 wirft erneut die Frage auf, wie Abfindungszahlungen an weichende Mieter steuerrechtlich zu behandeln sind.

1) Anschaffungskosten des Grund und Bodens:

Zur Räumung eines unbebauten Grundstücks wird eine Abfindung an den Mieter entrichtet. Hier liegen Anschaffungskosten des Grund und Bodens vor. Keine Abschreibung.

2) Gebäudeherstellungskosten

Wird die Abfindung zur Räumung eines unbebauten oder bebauten Grundstücks zum Zwecke der Neubebauung entrichtet, so liegen Herstellungskosten des Neubaus vor.

**Beispiel:** A erwirbt ein bebautes Grundstück mit stark renovierungsbedürftigen Altbaubestand. Das Objekt ist zu Wohnzwecken vermietet. Der Steuerpflichtige kündigt die Mietverhältnisse wegen wirtschaftlicher Verwertung und entrichtet an die weichenden Mieter eine Abfindungszahlung. Sodann wird das Gebäude abgerissen und neu bebaut. In diesem Fall sind die Abfindungszahlungen an die weichenden Mieter Herstellungskosten des neu aufstehenden Gebäudes. Gebäude-AfA § 7 Abs. 4 EStG.

3) Abfindungszahlungen zur Durchführung von Sanierungen

Beabsichtigt der Vermieter eine umfassende Sanierung an seinem Anwesen durchzuführen und entrichtet er für die Beendigung des Mietverhältnisses Abfindungszahlungen an die Mieter ist wie folgt zu prüfen:

Führt der Steuerpflichtige innerhalb von drei Jahren nach Erwerb der Immobilie umfassende Sanierungsmaßnahmen durch und entrichtet er erhebliche Abfindungszahlungen an die weichenden Mieter, so ist der Vermieter gehalten, hier eine eingehende Prüfung der sogenannten 15%Grenze durchzuführen.

#### 15%-Grenze:

§ 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG definiert die sogenannte 15%-Grenze wie folgt:

Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen = anschaffungsnahe Herstellungskosten. Nicht in die 15% Grenze werden Aufwendungen mit einbezogen, die für Erweiterungen verwendet werden, sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

#### Erläuterung am Fallbeispiel des Finanzgerichtes Münster, 12.11.2021, Az: 4 K 1941/20

Die Vermieter haben ein denkmalgeschütztes Anwesen im Jahr 2016 erworben. Es handelt sich um 4 Wohneinheiten. In den Jahren 2016 und 2018 wurden umfassende Renovierungen durchgeführt, die sogenannte 15%Grenze wurde dabei überschritten (15% des Gebäudewertes). Sowohl zur Durchführung der Renovierung als auch im Anschluss daran vermieteten die Steuerpflichtigen die Immobilie ausschließlich zu Wohnzwecken.

Zur Durchführung der Renovierungsarbeiten war die Beendigung der Mietverhältnisse erforderlich. Die Steuerpflichtigen haben hier pro Mietverhältnis Abfindungsleistungen von EUR 35.000,00 bezahlt. Ohne die Entmietung wäre die Renovierung umständlicher, aber technisch möglich gewesen.

Die angeordnete Betriebsprüfung hat die Meinung vertreten, dass die Abfindungszahlungen in einem sachlichen Zusammenhang mit den Baumaßnahmen stünden und somit bautechnisch derart ineinandergreifen würden, dass sie wie die Baumaßnahmen selbst als nachträgliche Herstellungskosten zu behandeln seien. Das Finanzamt hat den Sofortabzug als selbständige

Erhaltungsaufwendungen abgelehnt und nur die Abschreibung über die Nutzungsdauer des Baudenkmals nach § 7 Abs. 4 EStG von 2,5% per Anno gewährt.

Das Finanzgericht sah in den Abstandszahlungen an die weichenden Mieter nachträgliche Herstellungskosten, da die sogenannte 15%Grenze § 6 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 1 EStG überschritten wurde und die geleistete Abfindungszahlung auch in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Renovierungsmaßnahmen erfolgte. Die Entmietung erfolgte ausschließlich um die Baumaßnahmen schneller und einfacher ohne Einschränkung und Rücksichtnahme auf noch im Haus wohnende Mieter durchführen zu können. Die Entmietung war somit durch die Renovierung veranlasst und es besteht ein entsprechender Zusammenhang.

Nunmehr muss diese Rechtsfrage der BFH klären. Das Verfahren ist unter dem Az: IX R 29/21 anhängig.

In gleichgelagerten Fällen sollte Einspruch gegen die Bescheide eingelegt werden, und die Aussetzung der Vollziehung unter Hinweis auf die BFH Rechtsprechung beantragt werden.

Werden die Sanierungs- und Renovierungsmaßnahmen erst nach Ablauf der sogenannten 3-Jahres-Frist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG durchgeführt (Berechnung nach Übergang Besitz, Nutzen, Lasten) so muss die Frage nach nachträglichen Herstellungskosten im Hinblick auf das Urteil des Finanzgerichtes Münster ebenfalls gestellt werden. Bei umfassenden Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen nach Ablauf der 3-Jahres-Frist können durchaus nachträgliche Herstellungskosten vorliegen, wenn der Steuerpflichtige an den sogenannten 4 zentralen Ausstattungsmerkmalen, drei wohnwerterhöhende Maßnahmen durchführt.

4 Ausstattungsmerkmale sind dabei zu beachten:

- Heizung
- Fenster
- Elektrik
- Bad/Sanitär

Einzelheiten sind in dem BMF Schreiben vom 18.07.2003 geregelt (Anlage 3)

Führen die durchgeführten Renovierungs- und Sanierungsarbeiten zu nachträglichen Herstellungskosten, so ist wiederum zu prüfen, ob die zur Beendigung des Mietverhältnisses geltenden Abfindungszahlungen ebenfalls nachträgliche Herstellungskosten sind oder sofort abzugsfähige Werbungskosten.

Es bleibt zu hoffen, dass der BFH auch diese Fragen nun beantwortet.

#### 4) Abfindungen zur Beendigung des Mietverhältnisses bei Neuvermietung:

Sofort abzugsfähige Werbungskosten sind gegeben wenn die Abfindung an den bisherigen Mieter zur Erzielung höherer laufender Einnahmen entrichtet wird und möglichst zeitnah ein neuer Mietvertrag mit höheren Mieten abgeschlossen wird. Eine dazwischenliegende Renovierung schadet nicht. Einkommensteuerrechtlich unbeachtlich ist die Abfindung, wenn der Eigentümer die Wohnung selbst nutzen will. Unter Umständen ist hier anders zu entscheiden, wenn die Abfindungszahlung für vom Mieter während der Mietzeit erbrachte Instandhaltungskosten entrichtet wird, die ursprünglich von dem Vermieter zu tragen gewesen wären.

#### 5) Steuerpflicht der Abfindungszahlungen bei dem Mieter:

Bei den Abfindungszahlungen an den Mieter ist zwischen den Gewerbemieter und den Wohnraummieter zu unterscheiden. Der Wohnraummieter verzichtet auf eine private Vermögensposition, hier ein Nutzungsrecht für seine private Lebensführung. Dafür erhält er die Abfindungszahlung. Diese ist steuerfrei.

Etwas anderes gilt jedoch beim Gewerbemieter. Dieser erhält die Abfindungszahlung für eine vorzeitige Räumung der gewerblich genutzten Räume, so dass Abfindungszahlungen bei dem Gewerberaummieter durchaus eine Steuerpflicht auslösen können.

## **F) Verträge mit nahen Angehörigen / § 42 AO rechtsmißbräuchliche Gestaltung**

Verträge mit nahen Angehörigen, bieten dem Steuerpflichtigen die Chance ihre Vertragsverhältnisse so zu gestalten, dass Familienmitglieder mit hohen Steuersätzen entlastet werden und Familienmitglieder mit niedrigen Steuersätzen quasi belastet werden. So bietet sich die Möglichkeit Steuerfreibeträge besser auszunutzen und geringere persönliche Steuersätze zu nutzen. Auch bei dem Abschluss von Mietverträgen mit nahen Angehörigen z.B. zwischen Eltern und Kindern wird von dieser Möglichkeit gerne Gebrauch gemacht.

Der Finanzverwaltung ist dies selbstverständlich ein Dorn im Auge. Bei Verträgen mit Familienangehörigen prüfen die Finanzämter daher besonders kritisch, ob die getroffene Vereinbarung tatsächlich der Erzielung von Einkünften dient und nicht in erster Linie von familiären Erwägungen bestimmt wurde.

Hält sich der Steuerpflichtige jedoch an die Regeln, die Rechtsprechung und Finanzverwaltung vorgeben, so hat er nichts zu befürchten.

Bereits im Jahr 1982 hat der BFH in seiner Entscheidung Az: VIII R 290/82 folgendes ausgeführt:

*„Grundsatz:*

*Angehörigen steht es frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander so zu gestalten, dass sie steuerlich möglichst günstig sind“*

Dies gilt selbstverständlich auch im Bereich des Mietrechtes.

Vielfach wünschen Familienangehörige die Vermietung ihres Wohneigentums an Kinder, Neffen, Nichten oder Großeltern. Schlussendlich soll ein finanzschwaches Mitglied der

Familie durch die Überlassung von Wohnraum in der Regel in der allgemeinen Lebensführung unterstützt werden.

Was gilt es nun zu beachten, damit das Finanzamt diese Mietverträge anerkennt und den einzelnen Steuerpflichtigen die Abzugsfähigkeit möglicher Verluste gewährt.

Da zwischen Angehörigen der üblichen Widerstreit der Interessen / Interessengegensatzes wie bei fremden Dritten üblich fehlt, müssen bei Verträgen mit nahen Angehörigen verschärfte Anforderungen eingehalten werden:

#### 1) nahe Angehörige:

Nahe Angehörige in diesem Sinne sind:

Der Begriff des nahen Angehörigen ist gesetzlich nicht definiert. Von der Rechtsprechung ist hier folgender Grundsatz herausgearbeitet worden:

Verträge unter nahe stehenden Angehörigen / Personen liegen dann vor, wenn ein Gleichklang wirtschaftlicher Interessen indiziert ist, da ein den Einzelfall bestimmendes Näheverhältnis angenommen werden kann. Maßgebend ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, so BFH Urteil vom 16.02.16 Az: IX R 28/15 BFH NV 2016, Seite 1006, Rn-Nr. 14 oder BFH Urteil vom 11.07.17 Az: IX R 42/15 BFH NV 2017, Seite 1422 Rn-Nr. 17.

§ 15 AO regelt den Begriff des Angehörigen allgemein

- Ehegatten
- Verlobte
- Partner einer eingetragenen gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaft,
- Eltern, Großeltern, unterhaltsberechtigzte Kinder, Enkel, Geschwister
- Geschwister der Eltern (Onkel/Tante)

## 2) Regeln zur Anerkennung der Verträge zwischen nahen Angehörigen

### a) Bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit des Vertrages

In einem ersten Schritt muss der Steuerpflichtige darauf achten, dass er einen bürgerlich-rechtlich wirksamen Mietvertrag abschließt. Fehlt es bereits an der rechtlichen Wirksamkeit, so ist dies ein starkes Indiz, für die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses.

Besonderes Augenmerk ist dabei auf die Einhaltung von Formvorschriften zu legen. Vor allem bei Verträgen von Eltern oder eines Elternteils mit minderjährigen Kindern ist an die Bestellung eines Ergänzungspflegers zu denken. Aufgrund der Rechtsprechung des BGH sind bei Verträgen zwischen einem Kind und einem Elternteil auch der andere Elternteil von der Vertretung ausgeschlossen, § 1629 Abs. 2 Satz 1 BGB i.V.m. § 1795 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 BGB. Aus diesen Gründen ist es erforderlich bei Mietverträgen mit Minderjährigen einen Ergänzungspfleger zu bestellen. Fehlt ein solcher Ergänzungspfleger, so ist der Vertrag schwebend unwirksam und kann durch die Genehmigung des Ergänzungspflegers rückwirkend geheilt werden, § 184 Abs. 1 BGB. Steuerlich wird die Rückwirkung aber nur anerkannt, wenn dies unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern ab Bemerken der fehlenden Formvorschrift erfolgt ist. Anderenfalls wird das Mietverhältnis steuerlich erst ab dem tatsächlichen Genehmigungszeitpunkt anerkannt.

Der BFH hat mit Az: IX R 4/04 entschieden, dass die zivilrechtliche Unwirksamkeit eines Vertragsabschlusses nur eine indizielle Bedeutung beizumessen ist. Ausnahmsweise sind Verträge zwischen nahen Angehörigen auch ohne Beachtung der Formvorschrift steuerlich zu akzeptieren, wenn zweifelsfrei feststeht, dass die Vertragspartner einen ernsthaften Bindungswillen hatten. Dies erkennt inzwischen im Grundsatz auch das Bundesfinanzministerium an, BMF Schreiben Az: VI C 6-S2144/07-10004 vom 29.04.2014 BStBl 2014 I S. 809 steuerliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen.

Ein Vertrag ist laut BFH von Beginn an steuerlich zu berücksichtigen, wenn die Vertragsparteien nach Erkennen der zivilrechtlichen Unwirksamkeit zeitnah auf eine Heilung des Mangels hinwirken. Nach der Auffassung des BMF entfalten die nachträglich herbeigeführte zivilrechtliche Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes jedoch grundsätzlich keine Rückwirkung.

b) Klare und eindeutige Vereinbarung der Rechte und Pflichten der Vertragsparteien

Ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen muss klar und eindeutig vor Beginn des maßgeblichen Rechtsverhältnisses die wesentlichen Rechte und Pflichten beider Vertragsparteien regeln. Rückwirkende Vereinbarungen werden steuerrechtlich nicht anerkannt.

Zivilrechtlich besteht keine Verpflichtung Mietverträge in Schriftform abzuschließen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Mietzeit verbindlich über ein Jahr festgelegt werden sollte. Selbst wenn auch diese Formvorschrift fehlt, so ist der Mietvertrag immer noch rechtswirksam und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Aus Beweisgründen ist es jedoch dringend zu empfehlen Mietverträge sowie sämtliche Verträge unter nahen Angehörigen schriftlich abzufassen.

c) Fremdvergleich

Zentraler Prüfungspunkt der Verträge unter nahen Angehörigen ist der sogenannte Fremdvergleich.

Der BFH hat in verschiedenen Urteilen, BFH vom 31.07.07, Az: IX R 8/07, BFH NV 2008, Seite 350 oder BFH Urteil vom 04.10.16, Az: IX R 8/16, BFH NV 2017, Seite 2016 zum Fremdvergleich folgendes ausgeführt:

- Der Mietvertrag muss in Bezug auf die Hauptpflichten der Beteiligten klar und eindeutig wie unter fremden Dritten gestaltet sein = sogenannter Fremdvergleich. Das zwischen fremden Übliche muss vereinbart sein, so ständige Rechtsprechung des BFH. Desweiteren ist zur Beurteilung des Fremdvergleiches eine Gesamtbetrachtung sämtlicher Gegebenheiten einzubeziehen, so z.B. Darlehensverträge die neben einem Mietvertrag gewährt wurden.

Die Hauptpflichten eines Mietvertrages sind klar und eindeutig vereinbart, wenn ein Mustermietvertrag ordnungsgemäß ausgefüllt wurde.

Folgende Hauptpflichten müssen klar und eindeutig vereinbart worden sein:

- Mietparteien
- Mietgegenstand
- Höhe der Miete und umlagefähigen Betriebskosten sowie deren Abrechnung
- verbindliche Vermietung kein Fall des Fremdvergleiches
- Mietbeginn und Laufzeit
- monatliche Mietzahlungen unbar
- Kündigungsfristen

Beispielsweise entspricht es nicht dem Fremdvergleich, wenn die Mietzahlung nur einmal jährlich im Nachhinein geleistet wird oder die Nebenkosten, Betriebskosten ohne Vorauszahlung nur einmal jährlich abgerechnet werden. Mietzahlungen werden regelmäßig und üblicherweise monatlich im Voraus geleistet. Gleiches gilt für Nebenkostenvorauszahlung. Barzahlungen sind in jedem Fall zu vermeiden. Die unbare Zahlung ist unter fremden Dritten üblich.

d) Das vereinbarte muss tatsächlich durchgeführt werden

Zusammenfassung der ergangenen Rechtsprechung unter der Einkommensteuer Richtlinie H21.4

Das vertraglich vereinbarte muss auch tatsächlich wie unter fremden Dritten durchgeführt werden. Es genügt nicht, wenn der Mietvertrag nur auf dem Papier existiert. Im Urteil vom 04.10.16 Az: IX R 8/16 hat der BFH beanstandet, dass eine verwandte Mieterin zunächst Teilbeträge der Miete wegen einem Mangel der Wohnung gemindert hat und später ohne dass der Vermieter den Mangel beseitigt hätte die Miete ohne weitere Erläuterung nachentrichtet hatte. Unter fremden Dritten wäre dies nicht üblich gewesen. Der BFH sah in dieser

Gestaltung eine Verteilung der Mieteinkünfte in das nächste Jahr. Immer ist jedoch eine Gesamtbetrachtung aller Tatsachen erforderlich.

Dies zeigt auch folgender Leitsatz der BFH Rechtsprechung:

Die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses ist nicht allein dadurch ausgeschlossen, dass ein Mietvertrag mit einem Angehörigen nach seinem Inhalt oder in seiner Durchführung Mängel aufweist, die auch bei einem mit einem fremden abgeschlossenen Mietverhältnis aufgetreten werden. z.B. Vereinbarung einer Bruttowarmmiete.

### **Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten bei Verlusten aus Vermietung und Verpachtung, § 42 AO**

Wird das Mietverhältnis gemäß den vorstehenden Vorschriften unter nahen Angehörigen anerkannt, so kann dennoch eine rechtsmißbräuchliche Gestaltung die steuerrechtliche Anerkennung versagen, § 42 AO. Eine rechtsmißbräuchliche Gestaltung in diesem Sinne ist sowohl unter fremden Dritten als auch unter nahen Angehörigen denkbar.

Ein Gestaltungsmißbrauch im Sinne von § 42 AO liegt unter folgenden Voraussetzungen vor:

Es wird eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt, die in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhaltes insbesondere des erstrebten wirtschaftlichen Ziels, als unpassend gewählt wurde. Angemessen ist grundsätzlich nur der einfachste rechtliche Weg.

Die gewählte Gestaltung muss beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führen.

Dies alles gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind. Die rechtsmißbräuchliche Gestaltung soll an weiteren Fällen erörtert werden.

### 1. Vermietung an Unterhaltsberechtigte:

Mietverträge mit nahen Angehörigen sind nicht bereits deshalb rechtsmißbräuchlich, weil der Steuerpflichtige dem Angehörigen gegenüber unterhaltsverpflichtet ist und die Miete aus den geleisteten Unterhaltszahlungen erbracht wird. Nicht rechtsmißbräuchlich ist daher ein Mietverhältnis mit:

- der unterhaltsberechtigten Mutter, BFH vom 19.12.1995, Az: IX R 85/93, BStBl 1997, II Seite 52
- der volljährigen Tochter und deren Ehemann
- unterhaltsberechtigte Kinder, auch wenn das Kind die Miete durch Verrechnung mit dem Barunterhalt der Eltern zahlt.

**Hinweis:** Verrechnung sollte vermieden werden

**Achtung:** Das Mietverhältnis ist allerdings nicht anzuerkennen, wenn Eltern und Kinder eine Haushaltsgemeinschaft bilden, so BFH Beschluss vom 16.01.2003, IX B 172/02, BStbl 2003 II Seite 301

### 2. Wechselseitige Vermietung und Gestaltungsmissbrauch

Die wechselseitige Vermietung einer gemeinsam genutzten Wohnung unter zusammenlebenden Ehegatten oder nichtehelichen Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft, oder alternativ die Vermietung des Alleineigentümer Ehegattens/nicht ehelichen Lebenspartners zur Hälfte an den anderen Ehegatten werden als Gestaltungsmissbrauch seitens des BFH abgelehnt. Dies aus folgenden Gründen:

Eine Ehegemeinschaft/Lebensgemeinschaft sei jedenfalls auch eine Wirtschaftsgemeinschaft, deren wesentlicher Bestandteil das gemeinsame Wohnen sei. Damit sein nicht ein zivilrechtlicher Vertrag, sondern die persönliche Beziehung der Partner die Grundlage dieses gemeinsamen Wohnens. Die als Mietzins erklärten Zahlungen seien daher als Beiträge zur

gemeinsamen Haushaltsführung zu werden, womit ein Mietvertrag insoweit jedenfalls steuerrechtlich nicht anerkannt wird und ins Leere läuft. Verluste können nicht geltend gemacht werden, BFH vom 30.01.1996 Az: IX R 100/93, BStBl 1996 II Seite 359 oder BFH vom 08.08.1990 Az: IX R 122/86, BStBl 1991 II Seite 171.

Auch die wechselseitige Vermietung nahezu identischer Wohnungen über Kreuz zwischen Ehegatten, Lebenspartnern, Freunden und Kollegen, d.h. die sogenannte Überkreuzvermietung wird seitens des BFH nicht anerkannt, so BFH Urteil vom 19.06.91 Az: IX R 134/86, BStBl 1991, II Seite 904.

**Achtung:** Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn wechselseitig unterschiedlich gestaltete Wohnungen von Größe und Lage überkreuz vermietet werden. Hier sind außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung heranzuziehen.

**Beispiel:** Die Großeltern des A sind Eigentümer eines kleinen Einfamilienhauses, deren Enkel ist Eigentümer einer Eigentumswohnung, die mit Aufzug ausgestattet ist. Der Enkel gründet gerade eine Familie, so dass die Großeltern ihr Einfamilienhaus an den Enkel vermieten und der Enkel die Eigentumswohnung, ausgestattet mit einem Lift an die Großeltern. In diesem Fall, liegt eine wechselseitige Vermietung vor, die keinen Rechtsmißbrauch darstellt, da die gewählte Gestaltung durch außersteuerrechtliche Gründe d.h. den Vertragsparteien bedingt ist.

## G) Exkurs Umsatzsteuer und Vermietung und Verpachtung/Grundzüge

- Grundsätzliche Umsatzsteuerfreiheit von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung § 4 Nr. 12 UStG

**Achtung:** Keine Steuerbefreiung aufgrund ausdrücklicher Erwähnung in § 4 Nr. 12 UStG

- die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereit hält
- die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen
- die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen und
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen, auch wenn sie wesentlicher Bestandteil eines Grundstück sind)

Die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen sind umsatzsteuerfrei, wenn sie eine **Nebenleistung** zu einer steuerfreien Leistung darstellen, so insbesondere zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG.

z.B. Vermietung eines Stellplatzes mit einer Wohnung in einem gemeinsamen Mietvertrag.

Die Nebenleistung erfordert lediglich Mietverträge zwischen den gleichen Parteien über Wohnung und Stellplatz sowie einen räumlichen Zusammenhang zwischen Grundstück und Stellplatz. Beide Nutzungsüberlassungen Wohnung und TG Stellplatz oder Garagenstellplatz dürfen durchaus in getrennten Verträgen erfolgen.

Optionsmöglichkeit/Verzicht auf die Steuerfreiheit § 9 UStG:

Dem Eigentümer und Vermieter gewährt das Umsatzsteuerrecht die Möglichkeit durch die Geltendmachung eines Optionsrechtes auf die Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 UStG zu verzichten.

Wann ist ein Verzicht auf die Steuerfreiheit nach § 9 UStG sinnvoll?

Ein Verzicht auf die Steuerfreiheit nach § 9 UStG ist dann sinnvoll, wenn der Vermieter und Eigentümer hohe Investitionen z.B. Instandhaltungen/Sanierungen plant, die mit Umsatzsteuer belastet sind, oder Neubaukosten und Bauerweiterung trägt, die mit Umsatzsteuer belastet sind.

Die Optionsmöglichkeit gibt dem Eigentümer und Vermieter die Möglichkeit die in den Instandhaltungskosten oder Herstellungskosten enthaltene Vorsteuer von dem Finanzamt erstattet zu erhalten.

Im Umkehrschluss ist der Steuerpflichtige jedoch auch verpflichtet auf die erzielten Einnahmen Mehrwertsteuer an das Finanzamt abzuführen. Auf die monatlich zu entrichtende Miete und die Betriebskostenvorauszahlung muss der Steuerpflichtige nunmehr die Mehrwertsteuer derzeit von 19% erheben.

**Beispiel:**

Nettomiete	EUR	1.000,00
Zzgl. Betriebskostenvorauszahlung	EUR	200,00
Gesamt	EUR	1.200,00
Zzgl. 19% Mehrwertsteuer	<u>EUR</u>	<u>228,00</u>
Gesamt Miete	EUR	1.428,00 monatlich

Die Optionsmöglichkeit zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung besteht nach derzeitiger Rechtslage jedoch nur unter folgenden Voraussetzungen:

- die Vermietung erfolgt an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen, § 9 Abs. 1 UStG
- die Option kann nur erfolgen, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, § 9 Abs. 2 UStG

Der Vorsteuerabzug ist bei denjenigen Unternehmern ausgeschlossen, auf deren Umsätze keine Mehrwertsteuer erhoben wird, so beispielsweise Ärzte, Zahnärzte, Physiotherapeuten, Heilberufe etc.

Aus diesen Gründen scheidet auch die Optionsmöglichkeit bei Vermietung zu Wohnzwecken. Der Wohnraummieter ist kein Unternehmer i.S. des Umsatzsteuerrechtes.

#### Ausnahme Altgebäude § 27 Abs. 2 UStG

Bei dem sogenannten Altgebäuden gem. § 27 Abs. 2 UStG kann der Steuerpflichtige trotz Fehlen der oben benannten Voraussetzungen zur mehrwertsteuerpflichtigen Vermietung optieren. Dies gilt in folgenden Fällen:

- Nr. 1: Das Gebäude dient Wohnzwecken oder ist dazu bestimmt, mit seiner Errichtung wurde vor dem 01.06.1984 begonnen und es wurde vor dem 01.04.1985 fertig gestellt.
- Nr. 2: Das Gebäude dient anderen nicht unternehmerischen Zwecken oder ist dazu bestimmt, mit seiner Errichtung wurde vor dem 01.06.1984 begonnen und es wurde vor dem 01.01.1986 fertiggestellt.
- Nr. 3: Das Gebäude dient anderen als in den Nr. 1 und Nr. 2 bezeichneten Zwecken, womit unternehmerische Zwecke gemeint sind, oder ist dazu bestimmt, mit seiner Errichtung wurde vor dem 11.11.1993 begonnen und es wurde vor dem 01.01.1998 fertig gestellt.

Kleinunternehmer:

Das Optionsrecht nach § 9 ist bei der Vermietung an Kleinunternehmer ausgeschlossen. Kleinunternehmer, bei denen die Umsatzsteuer gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht erhoben wird, sind als nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Leistungsempfänger anzusehen.

Ausübung der Option:

Die Option wird durch Ausweis der Umsatzsteuer im Mietvertrag ausgeübt.

**Achtung:** In den Mietvertrag muss aufgenommen werden:  
 Finanzamt und Steuernummer des Vermieters,  
 eine Rechnungsnummer, Vertragsnummer und  
 der Ausweis der Mehrwertsteuer mit Steuersatz und  
 konkretem Betrag

**Empfehlung:** Vertragsklauseln bei Untervermietung an nicht  
 vorsteuerabzugsberechnigte Untermieter

Auch Teiloptionen sind möglich, z.B. bei räumlicher Trennung von Büroräumen zu Wohnräumen.

Auswirkungen einer korrekt ausgeführten Option § 9 UStG:

- Rechnungsstellung / Dauermietrechnung für den Mieter
- Umsatzsteuererklärungen  
 Umsatzsteuervoranmeldungen je nach Höhe der Mieteinnahmen  
 monatlich/vierteljährlich/jährlich
- Überprüfung der Eingangsrechnungen auf ordnungsgemäßen Mehrwertsteuerausweis

Berichtigung des Vorsteuerabzuges gem. § 15 a UStG

Ändern sich bei Immobilien innerhalb von 10 Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist gem. § 15 a UStG für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen.

Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15 a UStG sind insbesondere

- Übergang von einer durch Option nach § 9 UStG steuerpflichtigen Vermietung zu einer nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Vermietung oder umgekehrt
- Veräußerungen, die nicht als Geschäftsveräußerungen im Sinne des § 1 Abs. 1 a UStG anzusehen sind

D211088

**Vermietung von Ferienwohnungen:**

Bei der Ferienwohnungsvermietung ist zu unterscheiden in:

- ausschließlich vermietete Ferienwohnung
- und
- zugleich selbst genutzte und vermietete Ferienwohnung:

Bei den Ferienwohnungen die selbst genutzt und vermietet werden ist die Einkunftserzielungsabsicht konkret zu prüfen, weil eine derartige gemischte Nutzung nicht den typischen unter § 21 fallenden Sachverhalt darstellt und die Werbungskostenüberschüsse hier auch aus privaten Gründen in Kauf genommen werden. In diesen Fällen sind die Selbstnutzungszeiten und die vermieteten Zeiten als Ferienwohnung zu ermitteln. Kurzfristige Aufenthalte zur Vornahme von Reparaturen oder anlässlich eines Mieterwechsels sind keine Selbstnutzungszeiten. Zur Annahme einer selbstgenutzten Ferienwohnung genügt es, wenn der Steuerpflichtige sich im Vertrag mit einer Vermietungsorganisation eine Selbstnutzung vorbehält. Eine tatsächliche Selbstnutzung ist nicht erforderlich

Die Werbungskosten sind zu unterscheiden in:

- in voller Höhe abziehbare ausschließlich durch die Vermietung veranlasste Aufwendungen z.B. Reinigung nach Vermietung, Annoncen Werbung zur Vermietung.

**Problem:** Zuordnung von Leerstandszeiten

**Grundsatz:** Aufteilung im Verhältnis der tatsächlichen Selbstnutzung zur tatsächlichen Vermietung.

Zu unterscheiden:

- Selbstnutzung zeitlich-vertraglich beschränkt

Nur die vorbehaltene Zeit ist der Selbstnutzung zuzurechnen, die Leerstandszeiten sind der Vermietung zuzurechnen.

- Selbstnutzung lässt sich nicht aufklären

- die übrigen Aufwendungen sind nach dem Verhältnis zwischen Vermietungs- und Selbstnutzungstagen aufzuteilen.

Dieser Aufteilungsmaßstab behandelt Leerstandszeiten daher als neutral. Aufteilbar soll neben der AfA, den Schuldzinsen und den laufenden Kosten auch die Zweitwohnungssteuer sein.

Kann der konkrete Umfang der Selbstnutzung nicht festgestellt werden, sind die Aufwendungen für Leerstandszeiten zu 50% als Werbungskosten abziehbar, so BFH IX R 97/00 Bundessteuerblatt II 02, 726.

#### Fallermittlung der Vermietungszeit:

##### **Fall:**

A vermietet eine Ferienwohnung über einen Vermittler. Im Vertrag hat sich A eine Selbstnutzungszeit von jährlich 21 Tagen ausbedungen. A kann somit 344/365 der zuzuordnenden Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen.

B vermietet eine Ferienwohnung in Eigenregie. Im Jahr 2020 war die Ferienwohnung an 150 Tagen tatsächlich vermietet und an 15 Tagen tatsächlich selbst genutzt. Leerstandszeiten 200 Tage.

**Häufige Aufteilung:**

Lässt sich der Umfang der Selbstnutzung nicht aufklären, ist davon auszugehen, dass Leerstandszeiten der Ferienwohnung zu gleichen Teilen durch das Vorhalten zur Selbstnutzung und Bereithalten zur Vermietung entstanden sind und damit die hier entfallenden zu je 50% der Selbstnutzung und der Vermietung zuzuordnen sind.

Aufteilung der Werbungskosten die auf die Gesamtzeit entfallen:

150 Tage + (Leerstandszeiten 200 Tage) : 2 = + 100 = 250 Tage vermietet

Zeitraum Selbstnutzung:

15 Tage + (200:2) 100 = 115 Tage

**Beispiel:** Herr B hat Einnahmen aus der Vermietung der Ferienwohnung von EUR 3.000,00 per Anno erzielt, und folgende Werbungskosten per Anno getragen:

Annoncen	EUR	200,00
Reinigungsarbeiten	EUR	500,00
AfA	EUR	1.000,00
Zinsen	EUR	1.000,00
Instandhaltung	EUR	500,00

Ermittlung der auf die Vermietung entfallenden Werbungskosten:

Annoncen und Reinigungsarbeiten EUR 200,00 + EUR 500,00 = EUR 700,00  
 AfA, Zinsen und Instandhaltung EUR 2.500,00,  
 davon Werbungskostenabzug 250/365-tel = EUR 1.712,32

Überschussermittlung:

Mieteinnahmen	EUR	3.000,00
Abzgl. Werbungskosten direkt zuordenbar	EUR	700,00

Abzgl. Werbungskosten aufgeteilt private Nutzung und Vermietung	EUR	<u>1.712,32</u>
Überschuss	EUR	587,65

• **ausschließlich zur Vermietung bereit gehaltene Ferienwohnungen**

Bei der ausschließlichen Vermietung von Ferienwohnungen wird die Einkunftserzielungsabsicht unterstellt, so bereits BFH IX R 37/98, Bundessteuerblatt II 01 Seite 05. Dies gilt auch bei jahrelangen hohen Werbungskostenüberschüsse.

Es kommt hier nicht darauf an, ob die Wohnung in Eigenregie oder durch eine Organisation vermietet wird. Um der Feststellungslast Genüge zu leisten, empfiehlt es sich jedoch die Wohnung über eine Organisation für Ferienwohnungen anzubieten.

**Ausnahme der Annahme der Einkunftserzielungsabsicht:**

Die ortsübliche Vermietungszeit wird um mindestens 25% unterschritten, ohne dass Vermietungshindernisse vorlagen, z.B. Renovierung. Maßgeblich sind repräsentative statistische Daten für den jeweiligen Ort ggf. Zusammenfassung mehrerer Feriengemeinden. In diesen Fällen ist die Erstellung einer Überschussprognose erforderlich, wenn Verluste erzielt werden.

Die Feststellungslast für die ortsübliche Vermietungszeit liegt beim Steuerpflichtigen.

Das Bayerische Landesamt für Statistik und Datenverarbeitung liefert auf ihren Internetseiten Zahlenmaterial, das für die Ermittlung der durchschnittlichen Vermietungsdauer herangezogen werden kann, soweit keine anderen geeigneten Quellen zur Verfügung stehen. Eine Abrufmöglichkeit besteht über folgende Internetadressen:

**[https://www.statistik.bayern.de/veroeffentlichungen/index.php?cat=c14\\_Handel-Tourismus-](https://www.statistik.bayern.de/veroeffentlichungen/index.php?cat=c14_Handel-Tourismus-)**

Die Vermietung einer Ferienwohnung ist eine auf Dauer angelegte Vermietung nur, wenn die Ferienwohnung im ganzen Jahr, bis auf die üblicherweise vorkommenden Leerstände bei wechselnden Feriengästen vermietet wird. Nur so zeigt sich auch in nachprüfbarer Weise, ob der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in geeigneter Form am Markt angeboten hat. Die individuellen Vermietungszeiten müssen mit denen verglichen werden, die bezogen auf den gesamten Ort im Durchschnitt erzielt werden (z.B. durch eine Anfrage beim zuständigen Fremdenverkehrsamt). Auch kann auf den Ferienwohnungsmarkt eines Gebietes, d.h. mehrerer vergleichbarer Gemeinden zurückgegriffen werden.

#### Die Beweislast des Steuerpflichtigen:

Der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass die Wohnung auf Dauer ausschließlich als Ferienwohnung im ganzen Jahr vermietet wird. Dies gelingt bei folgenden Fallkonstellationen:

- der Steuerpflichtige hat die Entscheidung über die Vermietung der Ferienwohnung an Vermittler (überregionale Reiseveranstalter, Kurverwaltung) übertragen und eine Eigennutzung vertraglich für das gesamte Jahr ausgeschlossen
  
- die Ferienwohnung befindet sich im ansonsten selbst genutzten Zwei- oder Mehrfamilienhaus des Steuerpflichtigen oder in unmittelbarer Nähe zu einer selbst genutzten Wohnung. Voraussetzung ist jedoch, dass diese selbstgenutzte Wohnung nach Größe und Ausstattung den Wohnbedürfnissen des Steuerpflichtigen entspricht. Nur wenn die selbstgenutzte Wohnung Möglichkeiten zur Unterbringung von Gästen bietet, kann davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige die Ferienwohnung nicht selbst nutzt.
  
- der Steuerpflichtige hat an dem selben Ort mehr als eine Ferienwohnung und nutzt eine andere Ferienwohnung für eigene Wohnzwecke oder in Form der unentgeltlichen Überlassung. Ausstattung und Größe einer Wohnung sind an die Verhältnisse des Steuerpflichtigen angepasst.
  
- die Dauer der Vermietung der Ferienwohnung entspricht zumindest dem Durchschnitt der Vermietungen in der am Ort üblichen Saison.

In den übrigen Fällen muss der Steuerpflichtige das Fehlen der Selbstnutzung ggf. nachweisen. Bei einer zu geringen Zahl der Vermietungstage muss der Steuerpflichtige die Absicht einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit durch entsprechende Werbemaßnahmen z.B. häufige Zeitungsanzeigen nachweisen.

Je mehr die Vermietung der Ferienwohnung die ortsüblichen Vermietungszeit unterschreitet, gewinnt die Frage nach den Gründen des Leerstandes an Bedeutung.

**Überschussprognose:**

Die Einkunftserzielungsabsicht ist immer dann anhand einer Überschussprognose zu überprüfen, wenn die Vermietung die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen erheblich, d.h. um mindestens 25% unterschreitet oder ab dem Veranlagungszeitraum 2021 bei Vermietung von Wohnraum zu 50 % der ortsüblichen Miete.

211263

## **Ertragsteuerliche Behandlung von Mietereinbauten und Mieterumbauten; hier: Anwendung der Grundsätze der BFH-Urteile vom 26. Februar 1975 - I R 32/73 und I R 184/73 - (BStBl II S. 443)**

**Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Besprechung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Frage der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Einbauten in ein Gebäude oder Umbauten eines Gebäudes durch den Mieter oder Pächter des Gebäudes oder eines Gebäudeteils wie folgt Stellung:**

1. Mietereinbauten und Mieterumbauten sind solche Baumaßnahmen, die der Mieter eines Gebäudes oder Gebäudeteils auf seine Rechnung an dem gemieteten Gebäude oder Gebäudeteil vornehmen lässt, wenn die Aufwendungen des Mieters nicht Erhaltungsaufwand sind.  
Mietereinbauten und Mieterumbauten können sein:
  - a) Scheinbestandteile (Nr. 2),
  - b) Betriebsvorrichtungen (Nr. 3),
  - c) sonstige Mietereinbauten oder Mieterumbauten (Nr. 4).
2. Ein Scheinbestandteil entsteht, wenn durch die Baumaßnahmen des Mieters Sachen „zu einem vorübergehenden Zweck“ in das Gebäude eingefügt werden (§ 95 BGB). Der Mieter ist rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Scheinbestandteils.  
Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist eine Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck anzunehmen, wenn die Nutzungsdauer der eingefügten Sachen länger als die voraussichtliche Mietdauer ist, die eingefügten Sachen auch nach ihrem Ausbau nicht nur einen Schrottwert, sondern noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert repräsentieren und nach den gesamten Umständen, insbesondere nach Art und Zweck der Verbindung damit gerechnet werden kann, dass die eingebauten Sachen später wieder entfernt werden (vgl. BFH-Urteile vom 24. November 1970, BStBl 1971 II S. 157 und vom 4. Dezember 1970, BStBl 1971 II S. 165).
3. Die Frage, ob durch die Aufwendungen des Mieters eine Betriebsvorrichtung des Mieters entsteht, ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden (vgl. hierzu Abschn. 43 Abs. 2 EStR). Entsteht durch die Aufwendungen des Mieters eine Betriebsvorrichtung, so handelt es sich bei der Betriebsvorrichtung nicht um einen Teil des Gebäudes, sondern um ein besonderes Wirtschaftsgut.
4. Aufwendungen des Mieters für Mietereinbauten oder Mieterumbauten, durch die weder ein Scheinbestandteil (vgl. Nr. 2) noch eine Betriebsvorrichtung (vgl. Nr. 3) entsteht (sonstige Mietereinbauten und Mieterumbauten), sind Aufwendungen für die Herstellung eines materiellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens, wenn
  - a) entweder der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm geschaffenen sonstigen Mietereinbauten oder Mieterumbauten ist (vgl. Nr. 6) oder
  - b) die Mietereinbauten oder Mieterumbauten unmittelbar den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters dienen und mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (vgl. Nr. 7).
5. Durch Aufwendungen für Mietereinbauten oder Mieterumbauten, die weder Scheinbestandteile noch Betriebsvorrichtungen noch materielle Wirtschaftsgüter im vorstehenden Sinne sind, entsteht beim Mieter ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (vgl. Nr. 9).
6. Der Mieter ist wirtschaftlicher Eigentümer eines sonstigen Mietereinbaus oder Mieterumbaus, wenn der mit Beendigung des Mietvertrags entstehende Herausgabeanspruch des Eigentümers zwar auch die durch den Einbau oder Umbau geschaffene Substanz umfaßt, dieser Anspruch jedoch keine wirtschaftliche Bedeutung hat. Das ist in der Regel der Fall, wenn
  - a) die eingebauten Sachen während der voraussichtlichen Mietdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht werden oder
  - b) der Mieter bei Beendigung des Mietvertrags vom Eigentümer mindestens die Erstattung des noch verbliebenen gemeinen Werts des Einbaus oder Umbaus verlangen kann.
7. Entsteht durch die Aufwendungen des Mieters weder ein Scheinbestandteil (vgl. Nr. 2) noch eine Betriebsvorrichtung (vgl. Nr. 3) noch ein dem Mieter als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnendes Wirtschaftsgut (vgl. Nr. 6), so sind die durch solche Aufwendungen entstehenden Einbauten oder Umbauten dem Mieter nach dem BFH-Urteil vom 26. Februar 1975 — I R 32/73 — (BStBl II S. 443) als materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zuzurechnen, wenn sie unmittelbar den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters dienen und mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.  
Mietereinbauten oder Mieterumbauten dienen unmittelbar den betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters, wenn sie eine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb aufweisen. Ein daneben bestehender Zusammenhang mit dem Gebäude tritt in diesen Fällen gegenüber dem Zusammenhang mit dem Betrieb des

Mieters zurück.

8. Ist der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer von sonstigen Mietereinbauten oder Mieterumbauten (Nr. 6) oder sind sonstige Mietereinbauten oder Mieterumbauten nach den in Nr. 7 dargestellten Grundsätzen dem Mieter zuzurechnen, so ist es für die Aktivierung als materielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens beim Mieter ohne Bedeutung, ob die Aufwendungen, hätte sie der Eigentümer getragen, nach den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats vom 26. November 1973 (vgl. hierzu das BdF-Schreiben vom 26. Juli 1974, BStBl I S. 498, und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörde der Länder) nicht zur Entstehung selbständiger Gebäudeteile geführt hätten, sondern vom Eigentümer als unselbständige Gebäudeteile einheitlich mit dem Gebäude abzuschreiben wären.

Beispiele:

- a) Der Mieter schafft durch Entfernen von Zwischenwänden ein Großraumbüro.
  - b) Der Mieter entfernt die vorhandenen Zwischenwände und teilt durch neue Zwischenwände den Raum anders ein.
  - c) Der Mieter gestaltet das Gebäude so um, dass es für seine besonderen gewerblichen Zwecke nutzbar wird, z. B. Entfernung von Zwischendecken, Einbau eines Tors, das an die Stelle einer Tür tritt.
  - d) Der Mieter ersetzt eine vorhandene Treppe durch eine Rolltreppe.
9. Eine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb des Mieters (vgl. Nr. 7) liegt nicht vor, wenn es sich um Baumaßnahmen handelt, die auch unabhängig von der vom Mieter vorgesehenen betrieblichen oder beruflichen Nutzung hätten vorgenommen werden müssen. Das ist z. B. der Fall, wenn in ein Gebäude, für das von Anfang an der Einbau einer Zentralheizung vorgesehen war, anstelle des Eigentümers der Mieter die Zentralheizung einbaut. In diesen Fällen entsteht beim Mieter – soweit nicht ein Fall der Nr. 6 vorliegt – kein körperliches, sondern ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, so dass er nach § 5 Abs. 2 EStG für die Aufwendungen, sofern nicht wegen vereinbarter Verrechnung mit der Miete ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist, in seiner Bilanz keinen Aktivposten ausweisen darf.
10. Entsteht durch die Baumaßnahme des Mieters ein Scheinbestandteil (vgl. Nr. 2) oder eine Betriebsvorrichtung (vgl. Nr. 3), so handelt es sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens. Ist das durch die Baumaßnahme entstandene materielle Wirtschaftsgut dem Mieter nach den Grundsätzen unter Nr. 6 oder Nr. 7 zuzurechnen, so handelt es sich um ein unbewegliches Wirtschaftsgut. Die Absetzungen für Abnutzung richten sich nach der voraussichtlichen Mietdauer; ist die voraussichtliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kürzer, so ist diese maßgebend.
11. Die vorstehenden Grundsätze gelten für alle Gewinnermittlungsarten.
12. Für die ertragsteuerrechtliche Behandlung von Einbauten und Umbauten des Eigentümers des Gebäudes gelten die Anordnungen in Abschnitt 42a Abs. 4 bis 6 EStR 1975.



DATUM 18. Juli 2003

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

BETREFF **Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden;**

**BFH-Urteile vom 9. Mai 1995 - BStBl 1996 II S. 628, 630, 632, 637 -; vom 10. Mai 1995 - BStBl 1996 II S. 639 - und vom 16. Juli 1996 - BStBl II S. 649 - sowie vom 12. September 2001 - BStBl 2003 II S. (...\*...) - und vom 22. Januar 2003 - BStBl II S. (...\*...)**

GZ **IV C 3 - S 2211 - 94/03** (bei Antwort bitte angeben)

Mit o.a. Urteilen hat der Bundesfinanzhof zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen bei Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes entschieden. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Anwendung der Urteilsgrundsätze wie folgt Stellung:

#### **I. Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft**

- 1 Anschaffungskosten eines Gebäudes sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um das Gebäude zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Gebäude einzeln zugeordnet werden können, ferner die Nebenkosten und die nachträglichen Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB).**
- 2 Ein Gebäude ist betriebsbereit, wenn es entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann. Die Betriebsbereitschaft ist bei einem Gebäude für jeden Teil des Gebäudes, der nach seiner Zweckbestimmung selbständig genutzt werden soll, gesondert zu prüfen. Dies gilt auch für Gebäudeteile (z.B. die einzelnen Wohnungen eines Mietwohngebäudes), die als Folge des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit dem Gebäude keine selbständigen Wirtschaftsgüter sind (vgl. § 7 Abs. 5a EStG und R 13 Abs. 3 EStR 2001).**
- 3 Nutzt der Erwerber das Gebäude ab dem Zeitpunkt der Anschaffung (d.h. ab Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten) zur Erzielung von Einkünften oder zu eigenen Wohnzwecken, ist es ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich betriebsbereit. Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen können in diesem Fall keine Anschaffungskosten im Sinne des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB sein (vgl. jedoch Rz. 6). Dies gilt nicht, wenn der Erwerber ein vermietetes Gebäude erworben hat und umgehend die Mietverträge kündigt, weil das Gebäude aus der Sicht des Erwerbers nicht zur Erzielung der vor der Veräußerung erwirtschafteten Einkünfte aus**

Vermietung und Verpachtung bestimmt war, auch wenn diese während einer kurzen Übergangszeit tatsächlich erzielt wurden.

- 4 Wird das Gebäude im Zeitpunkt der Anschaffung nicht genutzt, ist zunächst offen, ob es aus Sicht des Erwerbers betriebsbereit ist. Führt der Erwerber im Anschluss an den Erwerb und vor der erstmaligen Nutzung Baumaßnahmen durch, um das Gebäude entsprechend seiner Zweckbestimmung nutzen zu können, sind die Aufwendungen hierfür Anschaffungskosten. Zweckbestimmung bedeutet die konkrete Art und Weise, in der der Erwerber das Gebäude zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart nutzen will (z.B. ob er das Gebäude zu Wohnzwecken oder als Büroraum nutzen will).

#### 1. Herstellung der Funktionstüchtigkeit

- 5 Die Betriebsbereitschaft setzt die objektive und subjektive Funktionstüchtigkeit des Gebäudes voraus.

##### 1.1 Objektive Funktionsuntüchtigkeit

- 6 Ein Gebäude ist objektiv funktionsuntüchtig, wenn für den Gebrauch wesentliche Teile objektiv nicht nutzbar sind. Dies gilt unabhängig davon, ob das Gebäude im Zeitpunkt der Anschaffung bereits genutzt wird oder leer steht. Mängel, vor allem durch Verschleiß, die durch laufende Reparaturen beseitigt werden, schließen die Funktionstüchtigkeit hingegen nicht aus. Werden für den Gebrauch wesentliche Teile des Gebäudes funktionsfähig gemacht, führen die Aufwendungen zu Anschaffungskosten.

##### 1.2 Subjektive Funktionsuntüchtigkeit

- 7 Ein Gebäude ist subjektiv funktionsuntüchtig, wenn es für die konkrete Zweckbestimmung des Erwerbers nicht nutzbar ist. Aufwendungen für Baumaßnahmen, welche zur Zweckerreichung erforderlich sind, führen zu Anschaffungskosten.

- 8 Beispiele:

- Die Elektroinstallation eines Gebäudes, die für Wohnzwecke, jedoch nicht für ein Büro brauchbar ist, wird für die Nutzung als Bürogebäude erneuert.
- Büroräume, die bisher als Anwaltskanzlei genutzt wurden, werden zu einer Zahnarztpraxis umgebaut.

#### 2. Hebung des Standards

- 9 Zur Zweckbestimmung gehört auch die Entscheidung, welchem Standard das Gebäude künftig entsprechen soll (sehr einfach, mittel oder sehr anspruchsvoll). Baumaßnahmen, die das Gebäude auf einen höheren Standard bringen, machen es betriebsbereit; ihre Kosten sind Anschaffungskosten.

- 10** Der Standard eines Wohngebäudes bezieht sich auf die Eigenschaften einer Wohnung. Wesentlich sind vor allem Umfang und Qualität der Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster (zentrale Ausstattungsmerkmale). Führt ein Bündel von Baumaßnahmen bei mindestens drei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale zu einer Erhöhung und Erweiterung des Gebrauchwertes, hebt sich der Standard eines Gebäudes.

#### **2.1 Sehr einfacher Standard**

- 11** Sehr einfacher Wohnungsstandard liegt vor, wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale im Zeitpunkt der Anschaffung nur im nötigen Umfang oder in einem technisch überholten Zustand vorhanden sind.

##### **Beispiele:**

- Das Bad besitzt kein Handwaschbecken.
- Das Bad ist nicht beheizbar.
- Eine Entlüftung ist im Bad nicht vorhanden.
- Die Wände im Bad sind nicht überwiegend gefliest.
- Die Badewanne steht ohne Verblendung frei.
- Es ist lediglich ein Badeofen vorhanden.
- Die Fenster haben nur eine Einfachverglasung.
- Es ist eine technisch überholte Heizungsanlage vorhanden (z.B. Kohleöfen).
- Die Elektroversorgung ist unzureichend.

#### **2.2 Mittlerer Standard**

- 12** Mittlerer Standard liegt vor, wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale durchschnittlichen und selbst höheren Ansprüchen genügen.

#### **2.3 Sehr anspruchsvoller Standard (Luxussanierung)**

- 13** Sehr anspruchsvoller Standard liegt vor, wenn bei dem Einbau der zentralen Ausstattungsmerkmale nicht nur das Zweckmäßige, sondern das Mögliche, vor allem durch den Einbau außergewöhnlich hochwertiger Materialien, verwendet wurde (Luxussanierung).

#### **2.4 Standardhebung und Erweiterung im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB**

- 14** Treffen Baumaßnahmen, die ihrer Art nach – z.B. als Erweiterung im Sinne von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB (vgl. Rz. 19 bis 24) – stets zu Herstellungskosten führen und einen der den Nutzungswert eines Gebäudes bestimmenden Bereiche der zentralen Ausstattungsmerkmale betref

fen, mit der Verbesserung von mindestens zwei weiteren Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale zusammen, ist ebenfalls eine Hebung des Standards anzunehmen.

**Beispiel:**

Im Anschluss an den Erwerb eines leerstehenden, bisher als Büro genutzten Einfamilienhauses, das für eine Vermietung zu fremden Wohnzwecken vorgesehen ist, wird im bisher nicht ausgebauten Dachgeschoss ein zusätzliches Badezimmer eingerichtet. Außerdem werden einfach verglaste Fenster durch isolierte Sprossenfenster ersetzt und die Leistungskapazität der Elektroinstallation durch den Einbau dreiphasiger an Stelle zweiphasiger Elektroleitungen maßgeblich aufgebessert sowie die Zahl der Anschlüsse deutlich gesteigert.

Neben die Erweiterung des Gebäudes als Herstellungskosten im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB durch den Einbau des Badezimmers tritt die Verbesserung von zwei weiteren Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale ein. Die hierdurch verursachten Aufwendungen führen zu Anschaffungskosten des Gebäudes.

### 3. Unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Erwerb

- 15 Aufwendungen für Baumaßnahmen, die das Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand versetzen, führen bei einem unentgeltlichen Erwerb mangels Anschaffung im Sinne des § 255 Abs. 1 HGB nicht zu Anschaffungskosten; vielmehr handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen oder, sofern die Voraussetzungen des § 255 Abs. 2 HGB erfüllt sind (vgl. Rz. 17 bis 32), um Herstellungskosten.
- 16 Bei einem teilentgeltlichen Erwerb können Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft nur im Verhältnis zum entgeltlichen Teil des Erwerbvorganges gegeben sein. Im Übrigen liegen Erhaltungsaufwendungen oder, sofern die Voraussetzungen des § 255 Abs. 2 HGB erfüllt sind (vgl. Rz. 17 bis 32), Herstellungskosten vor.

## II. Herstellungskosten

- 17 Herstellungskosten eines Gebäudes sind nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB Aufwendungen für die Herstellung eines Gebäudes sowie Aufwendungen, die für die Erweiterung oder für die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Gebäudes entstehen.
1. Herstellung
- 18 Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten können ausnahmsweise auch im Zusammenhang mit der (Neu-)Herstellung eines Gebäudes stehen. Dies ist der Fall, wenn das Gebäude so sehr abgenutzt ist, dass es unbrauchbar geworden ist (Vollverschleiß), und durch die Instandsetzungsarbeiten unter Verwendung der übrigen noch nutzbaren Teile ein neues Gebäude hergestellt wird. **Ein Voller**

**schleiß liegt vor, wenn das Gebäude schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen hat.**

## 2. Erweiterung

- 19** Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen bilden unabhängig von ihrer Höhe Herstellungskosten, wenn sie für eine Erweiterung i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB entstehen. R 157 Abs. 3 Satz 2 EStR 2001 bleibt unberührt.

Eine Erweiterung liegt in folgenden Fällen vor:

### 2.1 Aufstockung oder Anbau

- 20** Ein Gebäude wird aufgestockt oder ein Anbau daran errichtet.

### 2.2 Vergrößerung der nutzbaren Fläche

- 21** Die nutzbare Fläche des Gebäudes wird vergrößert. Hierfür reicht es aus, wenn die Baumaßnahmen zu einer- wenn auch nur geringfügigen - Vergrößerung der Nutzfläche führen. Die Nutzfläche ist in sinn-gemäßer Anwendung der §§ 42 und 44 der II. Berechnungsverordnung zu ermitteln. Von Herstellungskosten ist z.B. auszugehen, wenn die Nutzfläche durch eine zuvor nicht vorhandene Dachgaube, den Anbau eines Balkons oder einer Terrasse über die ganze Gebäudebreite vergrößert wird oder durch ein das Flachdach ersetzendes Satteldach erstmals ausbaufähiger Dachraum geschaffen wird (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juni 1991 - BStBl 1992 II S. 73).

### 2.3 Vermehrung der Substanz

- 22** Ein Gebäude wird in seiner Substanz vermehrt, ohne dass zugleich seine nutzbare Fläche vergrößert wird, z.B. bei Einsetzen von zusätzlichen Trennwänden, bei Errichtung einer Außentreppe, bei Einbau einer Alarmanlage (vgl. BFH-Urteil vom 16. Februar 1993 - BStBl II S. 544), einer Sonnenmarkise (vgl. BFH-Urteil vom 29. August 1989 - BStBl 1990 II S. 430), einer Treppe zum Spitzboden, eines Kachelofens oder eines Kamins.

- 23** Keine zu Herstellungsaufwendungen führende Substanzmehrung liegt dagegen vor, wenn der neue Gebäudebestandteil oder die neue Anlage die Funktion des bisherigen Gebäudebestandteils für das Gebäude in vergleichbarer Weise erfüllen. Erhaltungsaufwendungen können daher auch angenommen werden, wenn der neue Gebäudebestandteil für sich betrachtet nicht die gleiche Beschaffenheit aufweist wie der bisherige Gebäudebestandteil oder die Anlage technisch nicht in der gleichen Weise wirkt, sondern lediglich entsprechend dem technischen Fortschritt modernisiert worden ist. Von einer Substanzmehrung ist danach regelmäßig z.B. nicht auszugehen bei

- Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung (z.B. Eternitverkleidung oder Verkleidung mit Hartschaumplatten und Sichtklinker) zu Wärme- oder Schallschutzzwecken (vgl. BFH-Urteil vom 13. März 1979 - BStBl II S. 435),

- Umstellung einer Heizungsanlage von Einzelöfen auf eine Zentralheizung (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juli 1979 - BStBl 1980 II S. 7),
- Ersatz eines Flachdaches durch ein Satteldach, wenn dadurch lediglich eine größere Raumhöhe geschaffen wird, ohne die nutzbare Fläche und damit die Nutzungsmöglichkeit zu erweitern,
- Vergrößern eines bereits vorhandenen Fensters oder
- Versetzen von Wänden.

24 Ein neuer Gebäudebestandteil erfüllt auch dann regelmäßig die Funktion des bisherigen Gebäudebestandteils in vergleichbarer Weise, wenn er dem Gebäude lediglich deshalb hinzugefügt wird, um bereits eingetretene Schäden zu beseitigen oder einen konkret drohenden Schaden abzuwenden. Das ist z.B. der Fall bei Anbringung einer Betonvorsatzschale zur Trockenlegung der durchfeuchteten Fundamente (insoweit entgegen BFH-Urteil vom 10. Mai 1995 - BStBl 1996 II S. 639), bei Überdachung von Wohnungszugängen oder einer Dachterrasse mit einem Glasdach zum Schutz vor weiteren Wasserschäden (vgl. BFH-Urteil vom 24. Februar 1981 - BStBl II S. 468).

3. Über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung

25 Instandsetzungs- oder Modernisierungsaufwendungen sind, **soweit sie nicht als Folge der Herstellung der Betriebsbereitschaft bereits zu den Anschaffungskosten gehören**, nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB als Herstellungskosten zu behandeln, wenn sie zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen. **Dies gilt auch, wenn oder soweit das Gebäude unentgeltlich erworben wurde.**

3.1 Ursprünglicher Zustand

26 Ursprünglicher Zustand i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB ist grundsätzlich der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Herstellung oder Anschaffung durch den Steuerpflichtigen oder seinen Rechtsvorgänger im Fall des unentgeltlichen Erwerbs. Erforderlich ist danach ein Vergleich des Zustands des Gebäudes, in dem es sich bei Herstellung oder Anschaffung befunden hat, mit dem Zustand, in den es durch die vorgenommenen Instandsetzungs- oder Modernisierungsarbeiten versetzt worden ist. Hier- von abweichend ist in Fällen, in denen die ursprünglichen Herstellungs- oder Anschaffungskosten zwischenzeitlich z.B. durch anderweitige Herstellungs- oder Anschaffungskosten, durch Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 5 EStG oder durch Teilwertabschreibung verändert worden sind, für den Vergleich auf den für die geänderte AfA-Bemessungsgrundlage maßgebenden Zustand abzustellen. Wird ein Gebäude dem Betriebsvermögen entnommen oder in das Betriebsvermögen eingelegt, kommt es für die Bestimmung des ursprünglichen Zustandes auf den Zeitpunkt der Entnahme oder der Einlage an.

### 3.2 Wesentliche Verbesserung

- 27 Eine wesentliche Verbesserung i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB liegt nicht bereits dann vor, wenn ein Gebäude generalüberholt wird, d.h. Aufwendungen, die für sich genommen als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen sind, in ungewöhnlicher Höhe zusammengeballt in einem Veranlagungszeitraum **oder Wirtschaftsjahr** anfallen.
- 28 Eine wesentliche Verbesserung i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB und damit Herstellungskosten sind vielmehr erst dann gegeben, wenn die Maßnahmen zur Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltende (Bestandteil-)Erneuerung hinausgehen, den Gebrauchswert des Gebäudes insgesamt deutlich erhöhen und damit für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird. **Von einer deutlichen Erhöhung des Gebrauchswerts ist z.B. auszugehen, wenn der Gebrauchswert des Gebäudes (Nutzungspotential) von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird. Zum Standard des Wohngebäudes vgl. Rz. 9 bis 14.**
- 29 Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen, die über eine substanzerhaltende Erneuerung nicht hinausgehen, sind bei dieser Prüfung grundsätzlich außer Betracht zu lassen.
- 30 Eine substanzerhaltende (Bestandteil-)Erneuerung liegt vor, wenn ein Gebäude durch die Ersetzung einzelner Bestandteile oder Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen an dem Gebäude als Ganzem lediglich in ordnungsgemäßem Zustand entsprechend seinem ursprünglichen Zustand erhalten oder dieser in zeitgemäßer Form wiederhergestellt wird. Dem Gebäude wird in diesem Fall nur der zeitgemäße Wohnkomfort wiedergegeben, den es ursprünglich besessen, aber durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten verloren hat.

Beispiel:

**Der Eigentümer eines bewohnten verwaorosten Wohnhauses lässt die alten Kohleöfen durch eine moderne Heizungsanlage ersetzen. Er baut an Stelle der einfach verglasten Fenster Isolierglasfenster ein. Er modernisiert das Bad, wobei er neben der Badewanne separat eine Dusche einbaut. Außerdem lässt er es durchgängig fliesen. Im Übrigen lässt er Schönheitsreparaturen durchführen.**

**Hinsichtlich der Aufwendungen für die zentralen Ausstattungsmerkmale liegen Herstellungskosten als wesentliche Verbesserung i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB vor. Bei den Schönheitsreparaturen handelt es sich um sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen (vgl. aber Rz. 33 bis 35).**

### 3.3 Sanierung in Raten

- 31 **Aufwendungen für Baumaßnahmen innerhalb eines Veranlagungszeitraumes oder Wirtschaftsjahres sind Herstellungskosten i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB, wenn die Baumaßnahmen zwar für sich gesehen noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führen, wenn sie aber Teil einer**

**Gesamtmaßnahme sind, die sich planmäßig in zeitlichem Zusammenhang über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt und die insgesamt zu einer Hebung des Standards führt (Sanierung in Raten). Von einer Sanierung in Raten ist grundsätzlich auszugehen, wenn die Maßnahmen innerhalb eines Fünfjahreszeitraumes durchgeführt worden sind.**

### 3.4 Baumaßnahmen, die nur einen Teil des Gebäudes betreffen

- 32 Wird ein Gebäude in der Weise saniert, dass von einer Vielzahl von Wohnungen nur der Gebrauchswert einer oder mehrerer Wohnungen erhöht wird, sind die dafür entstandenen Aufwendungen Herstellungskosten i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB.

#### III. Zusammentreffen von **Anschaffungs-** oder Herstellungskosten mit Erhaltungsaufwendungen

- 33 Sind im Rahmen einer umfassenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme sowohl Arbeiten zur Schaffung eines **betriebsbereiten Zustandes**, zur Erweiterung des Gebäudes oder Maßnahmen, die über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen, als auch Erhaltungsarbeiten durchgeführt worden, sind die hierauf jeweils entfallenden Aufwendungen grundsätzlich - ggf. im Wege der Schätzung - in **Anschaffungs-** oder Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen aufzuteilen, die mit den jeweiligen Aufwendungsarten im Zusammenhang stehen.

Beispiel:

Ein für die Gesamtmaßnahme geleistetes Architektenhonorar oder Aufwendungen für Reinigungsarbeiten sind entsprechend dem Verhältnis von **Anschaffungs- oder** Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen aufzuteilen.

- 34 Aufwendungen für ein Bündel von Einzelmaßnahmen, die für sich genommen teils Anschaffungskosten oder Herstellungskosten, teils Erhaltungsaufwendungen darstellen, sind insgesamt als **Anschaffungskosten** oder Herstellungskosten zu beurteilen, wenn die Arbeiten **im sachlichen Zusammenhang** stehen.
- 35 Ein sachlicher Zusammenhang in diesem Sinne liegt vor, wenn die einzelnen Baumaßnahmen - die sich auch über mehrere Jahre erstrecken können - bautechnisch ineinander greifen. Ein bautechnisches Ineinandergreifen ist gegeben, wenn die Erhaltungsarbeiten

- **Vorbedingung für Schaffung des betriebsbereiten Zustandes oder für die Herstellungsarbeiten**
- oder
- **durch Maßnahmen, welche den betriebsbereiten Zustand schaffen, oder durch Herstellungsarbeiten veranlasst (verursacht) worden**

sind.

Beispiel 1:

Um eine Überbauung zwischen zwei vorhandenen Gebäuden durchführen zu können, sind zunächst Ausbesserungsarbeiten an den Fundamenten des einen Gebäudes notwendig (vgl. BFH-Urteil vom 9. März 1962 - BStBl III S. 195).

Ein solcher Zusammenhang wird nicht dadurch gelöst, dass die Arbeiten in verschiedenen Stockwerken des Gebäudes ausgeführt werden.

Beispiel 2:

Im Dachgeschoss eines mehrgeschossigen Gebäudes werden erstmals Bäder eingebaut. Diese Herstellungsarbeiten machen das Verlegen von größeren Fallrohren bis zum Anschluss an das öffentliche Abwassernetz erforderlich. Die hierdurch entstandenen Aufwendungen sind ebenso wie die Kosten für die Beseitigung der Schäden, die durch das Verlegen der größeren Fallrohre in den Badezimmern der darunter liegenden Stockwerke entstanden sind, den Herstellungskosten zuzurechnen.

Von einem bautechnischen Ineinandergreifen ist nicht allein deswegen auszugehen, weil der Steuerpflichtige solche Herstellungsarbeiten zum Anlass nimmt, auch sonstige anstehende Renovierungsarbeiten vorzunehmen. Allein die gleichzeitige Durchführung der Arbeiten, z.B. um die mit den Arbeiten verbundenen Unannehmlichkeiten abzukürzen, reicht für einen solchen sachlichen Zusammenhang nicht aus. Ebenso wird ein sachlicher Zusammenhang nicht dadurch hergestellt, dass die Arbeiten unter dem Gesichtspunkt der rationellen Abwicklung eine bestimmte zeitliche Abfolge der einzelnen Maßnahmen erforderlich machen - die Arbeiten aber ebenso unabhängig voneinander hätten durchgeführt werden können.

Beispiel 3:

Wie Beispiel 2, jedoch werden die Arbeiten in den Bädern der übrigen Stockwerke zum Anlass genommen, diese Bäder vollständig neu zu verfliesen und neue Sanitäranlagen einzubauen. Diese Modernisierungsarbeiten greifen mit den Herstellungsarbeiten (Verlegung neuer Fallrohre) nicht bautechnisch ineinander. Die Aufwendungen führen daher zu Erhaltungsaufwendungen. Die einheitlich in Rechnung gestellten Aufwendungen für die Beseitigung der durch das Verlegen der größeren Fallrohre entstandenen Schäden und für die vollständige Neuverfliesung sind dementsprechend in Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen aufzuteilen.

Beispiel 4:

Durch das Aufsetzen einer Dachgaube wird die nutzbare Fläche des Gebäudes geringfügig vergrößert. Diese Maßnahme wird zum Anlass genommen, gleichzeitig das alte, schadhafte Dach neu einzudecken. Die Erneuerung der gesamten Dachziegel steht insoweit nicht in einem bautechnischen Zusammenhang mit der Erweiterungsmaßnahme. Die Aufwendungen für

Dachziegel, die zur Deckung der neuen Gauben verwendet werden, sind Herstellungskosten, die Aufwendungen für die übrigen Dachziegel sind Erhaltungsaufwendungen.

Beispiel 5:

Im Zusammenhang mit einer Erweiterungsmaßnahme erhält ein Gebäude ein zusätzliches Fenster. Zudem wird die Einfachverglasung der schon vorhandenen Fenster durch Isolierverglasung ersetzt. Die Erneuerung der bestehenden Fenster ist nicht durch die Erweiterungsmaßnahme und das Einsetzen des zusätzlichen Fensters veranlasst, greift daher nicht bautechnisch mit diesen Maßnahmen ineinander (insoweit entgegen BFH-Urteil vom 9. Mai 1995 - IX R 2/94 -, BStBl 1996 II S. 637). Die auf die Fenstererneuerung entfallenden Aufwendungen können demnach als Erhaltungsaufwendungen abgezogen werden.

#### IV. Feststellungslast

- 36 **Die Feststellungslast für die Tatsachen, die eine Behandlung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten begründen (wie z.B. die Herstellung der Betriebsbereitschaft oder eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus), trägt das Finanzamt. Soweit das Finanzamt nicht in der Lage ist, den Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Anschaffung (vgl. Rz. 5 bis 16) oder den ursprünglichen Zustand im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB (vgl. Rz. 25 bis 32) festzustellen, trifft den Steuerpflichtigen hierbei eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 Satz 3 AO). Kann der maßgebliche Zustand des Wohngebäudes nicht sicher festgestellt werden, kann das Finanzamt aus Indizien auf die Hebung des Standards eines Gebäudes und somit auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten schließen.**
- 37 **Indizien für die Hebung des Standards liegen vor, wenn**
- ein Gebäude in zeitlicher Nähe zum Erwerb im Ganzen und von Grund auf modernisiert wird,
  - hohe Aufwendungen für die Sanierung der zentralen Ausstattungsmerkmale getätigt werden,
  - auf Grund dieser Baumaßnahmen der Mietzins erheblich erhöht wird.
- 38 **Ob eine Hebung des Standards vorliegt, ist für die ersten drei Jahre nach Anschaffung des Gebäudes nicht zu prüfen, wenn die Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes insgesamt 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen. Dies gilt nicht, wenn sich bei Erwerb des Gebäudes mit mehreren Wohnungen der Standard für einzelne Wohnungen hebt oder die Instandsetzungsmaßnahme der Beginn einer Sanierung in Raten sein kann. Veranlagungen sind vorläufig durchzuführen, solange in diesem Zeitraum die Instandsetzungsarbeiten 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen oder wenn eine Sanierung in Raten zu vermuten ist.**

#### V. Anwendungsregelung

- 39 **Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 16. Dezember 1996 (BStBl I S. 1442), welches hiermit aufgehoben wird.**

**Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden.**

**Auf Antrag ist dieses Schreiben nicht anzuwenden, wenn mit Baumaßnahmen vor dem Tag der Veröffentlichung des Schreibens im Bundessteuerblatt begonnen wurde.**

**Dieses Schreiben wird gleichzeitig mit den BFH-Urteilen vom 12. September 2001 und vom 22. Januar 2003 im Bundessteuerblatt veröffentlicht.**

Im Auftrag  
gez. Sarrazin

**Literaturhinweise**

1. Dieter Streck, Praxiswissen Immobilien und Steuern – Haufe-Verlag 3. Auflage 2022
2. Kirchhoff/Finsterlin – Steuern sparen für Immobilieneigentümer – Beck, Verlag 3. Auflage in Vorbereitung
3. Meyer – Ball, Umsatzsteuer und Immobilien, Erich Schmidt Verlag, 3. Auflage 2014
4. Sikorski – Immobilien im Umsatzsteuerrecht , NWB Verlag. 2. Auflage 2018
5. Stein – Die Hürde der Liebhaberei für Vermietungsverluste – Erich Schmidt Verlag 2. Auflage 2019