

IMMOBILIEN

Jüngere Rechtsprechung zur Vermietung und Übertragung von Immobilien

von StB Christian Herold, Herten, www.heroldsteuerrat.de

Immobilien sind nach wie vor eine beliebte Anlageform und ein wichtiges Gestaltungsfeld in den Mandaten, denn jede Phase des Zyklus aus Erwerb, Nutzung und Übergabe enthält eine Fülle an Besonderheiten. Dieser Beitrag geht auf eine Reihe jüngerer Entscheidungen von BFH und FG ein, die sich mit „Gestaltungsklassikern“ wie der gemischten Nutzung, der Übertragung gegen Vorbehaltsnießbrauch oder Leibrente und den Folgen aus der Änderung der Nutzungsabsicht befassen. |

1. Aufteilung der Abbruchkosten einer gemischt genutzten Immobilie

Wird ein Gebäude abgerissen, dessen Wohnungen zuvor vermietet worden sind, gilt der Abbruch noch als letzter Akt der Vermietung. Demnach dürfen Kosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden, und zwar wie folgt:

- Die Abbruch- und Aufräumkosten sind in voller Höhe als Werbungskosten absetzbar (BFH 21.6.63, BStBl III 63, 477).
- Der Restbuchwert des abgerissenen Gebäudes oder Gebäudeteils darf als „Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung“ (AfaA) im Rahmen der Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften geltend gemacht werden (§ 7 Abs. 1 S. 7 EStG).

Wurde das abgerissene Gebäude zuvor zur Vermietung genutzt, bleibt diese Nutzung also maßgeblich für die Absetzbarkeit der Kosten. Ein eventueller Zusammenhang des Abbruchs mit der Herstellung eines Neubaus tritt demgegenüber in den Hintergrund. Doch was gilt, wenn ein Gebäude in der Vergangenheit zeitweise vermietet und zeitweise selbstgenutzt wurde? Sind die Kosten dann aufzuteilen?

Das FG Münster hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass Abbruchkosten und Restwert eines zuvor zeitweise vollständig fremdvermieteten und zeitweise teilweise selbst genutzten Gebäudes sowohl nach dem räumlichen als auch nach dem zeitlichen Nutzungsumfang aufzuteilen sind (FG Münster 21.8.20, 4 K 855/19 E).

■ FG Münster (21.8.20, 4 K 855/19 E)

Die Klägerin erwarb zum 1.2.12 einen Bungalow, den sie zunächst vollständig vermietete. Nach dem Tod der Mieterin vermietete sie ab dem 1.9.14 lediglich einen Teil des Objekts an eine neue Mieterin. Ein Teil der Immobilie, das heißt einige Kellerräume, wurde hingegen nicht (mehr) zur Einkünfteerzielung genutzt. Die Klägerin kündigte den Mietvertrag zum 31.10.16 und ließ den Bungalow im Frühjahr 2017 abrechnen. In der Folgezeit errichtete die Klägerin ein Mehrparteienhaus, das sie ausschließlich vermietet.

Abbruchkosten eines vollständig vermieteten Gebäudes

Abbruchkosten eines auch selbstgenutzten Gebäudes

FG Münster verlangt eine Aufteilung der Abbruchkosten

Die Klägerin machte den Restwert des Gebäudes, des Inventars sowie die Abbruchkosten im Streitjahr 2017 in vollem Umfang als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das FA kürzte den Werbungskostenabzug um den Anteil der nicht mitvermieteten Kellerräume. Die hiergegen gerichtete Klage hatte zwar Erfolg, aber nur, weil eine Geringfügigkeitsgrenze nicht überschritten wurde.

Im Prinzip gab das FG dem FA recht: Dem Grunde nach sind neben den Abbruchkosten auch die Restwerte im Wege einer technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung als Werbungskosten abzugsfähig. Sie sind vorrangig durch die bisherige Nutzung des Objekts veranlasst, weil es nicht in Abbruchabsicht erworben worden ist und auch noch kein vollständiger Verbrauch der Substanz eingetreten ist. Allerdings ist eine Aufteilung vorzunehmen, und zwar sowohl zeitanteilig als auch nach der Art der Nutzung flächenanteilig. Maßgeblich sei die gesamte Nutzungsdauer des Objekts seit der Anschaffung durch die Klägerin von 57 Monaten. Hiervon entfielen 31 Monate auf eine vollständige Vermietung und die übrigen 26 Monate auf eine flächenmäßig anteilige Vermietung zu 78,4 %. Dies führe zu einer privaten Veranlassung des Abbruchs von 9,8 %. Nach den allgemeinen Grundsätzen zum Veranlassungsprinzip sei eine Veranlassung von unter 10 % jedoch steuerlich unerheblich. Dementsprechend seien die Kosten in vollem Umfang abzugsfähig.

PRAXISTIPP | Von dem entschiedenen Fall zu unterscheiden sind Sachverhalte, in denen ein Gebäude bereits in Abbruchabsicht erworben wurde. Dann dient der Erwerb des Grundstücks entweder ausschließlich der Anschaffung des Grund und Bodens oder der Herstellung des anschließenden Neubaus (BFH 12.6.78, BStBl II 78, 620; BFH 13.1.98, BFH/NV 98, 1080). Für einen Erwerb in Abbruchabsicht spricht der Beweis des ersten Anscheins, wenn das Gebäude innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb abgerissen wird. Diese Drei-Jahres-Frist beginnt mit dem Abschluss des notariellen Kaufvertrags (BFH 12.6.78, BStBl II 78, 620; BFH 10.5.94, BStBl II 94, 902). Auch kann die Sache anders zu beurteilen sein, wenn der Abbruch aus privaten Gründen erfolgt, etwa weil ein Neubau zur Selbstnutzung errichtet wird. Zudem darf der Abbruch nicht erfolgt sein, um lediglich die Vermietung zu beenden und das anschließend unbebaute Grundstück zu verkaufen.

2. AfA und Sofortabzug bei Immobilienübertragung gegen Leibrente

Wer eine vermietete Immobilie auf Sohn oder Tochter übertragen möchte, hat oftmals ein Interesse daran, im Alter dennoch abgesichert zu sein. Daher erfolgen Übertragungen vielfach unter Vorbehalt des Nießbrauchs, das heißt, die Erträge des Hauses fließen weiterhin dem Übertragenden zu. Es gibt aber auch noch eine andere, gern gewählte Möglichkeit: die Übertragung gegen Leibrente. Dabei wird die Rentenzahlung wohlgemerkt nicht in erster Linie nach dem Wert der Immobilie bemessen, sondern eher am Versorgungswunsch von Vater oder Mutter.

Aufteilung
nach der Fläche UND
nach der Zeit

Abgrenzung:
Erwerb in
Abbruchabsicht

Übertragung gegen
Nießbrauch oder
gegen Leibrente

In Altfällen, das heißt, wenn Verträge vor 2008 abgeschlossen wurden, können Leibrenten im Zusammenhang mit der Übertragung von Mietobjekten als Sonderausgaben abgezogen werden. Doch bei neueren Verträgen besteht diese Möglichkeit nicht mehr. Allerdings stellte sich aufgrund der Gesetzesänderung folgende Frage: Wenn die Zahlungen schon nicht als Sonderausgaben abzugsfähig sind, können sie dann kapitalisiert zu Anschaffungskosten führen, die im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) zu berücksichtigen sind? Und was ist mit dem Zinsanteil, der in den laufenden Rentenzahlungen enthalten ist? Die Antwort findet sich dieser Entscheidung des BFH (29.9.21, IX R 11/19).

■ BFH (29.9.21, IX R 11/19)

Der Vater übertrug sein vermietetes Mehrfamilienhaus im Jahre 2011 auf seine Tochter. Die Übertragung erfolgte zwar im Wege der Schenkung; zugunsten des Vaters war jedoch eine lebenslange, wiederkehrende Leistung von monatlich 2.500 EUR zu erbringen. In ihrer Einkommensteuererklärung berücksichtigte die Tochter die Rente an den Vater i. H. v. (2.500 EUR × 12 Monate =) 30.000 EUR als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Das FA bewertete die Zahlungen als Leibrente und berücksichtigte lediglich den Ertragsanteil jährlich als Werbungskosten. Das waren 13 % von 30.000 EUR = 3.900 EUR (§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG).

2.1 Behandlung beim Erwerber der Immobilie

Der BFH entschied: Die wiederkehrenden Leistungen führen in Höhe ihres Barwerts, also ihres kapitalisierten Werts, zu Anschaffungskosten. Diese sind im Wege der AfA als Werbungskosten bei der Tochter zu berücksichtigen. Der Zinsanteil, hier also der Ertragsanteil, der in den wiederkehrenden Leistungen enthalten ist, ist sofort als Werbungskosten abziehbar. Bis hierhin ist das also ein schöner Erfolg für die Steuerzahler.

Doch es gibt noch einen weiteren positiven Effekt, der allerdings nicht ganz leicht zu verstehen ist: Die Tochter hat die Immobilie in Höhe des Barwerts ihrer Zahlungen entgeltlich erworben. Hierfür steht ihr also die AfA zu. Soweit der Barwert der Zahlungen aber nicht den vollen Wert der Immobilie erreicht, erfolgte die Übertragung unentgeltlich. Und insoweit darf die Tochter die AfA, die bislang ihr Vater abgezogen hat, nun als Rechtsnachfolgerin fortführen. Es sind also zwei AfA-Reihen zu bilden – eine für den entgeltlichen und eine für den unentgeltlichen Teil.

PRAXISTIPP | Soweit die Zahlungen der Tochter zu AfA führen, betrifft das nur den Wert des Gebäudes, nicht aber den Wert des Grund und Bodens. Dessen Anteil ist herauszurechnen.

2.2 Behandlung beim Abgeber der Immobilie

Schauen wir nun noch auf die steuerliche Behandlung beim Vater. Der BFH musste zwar nicht beurteilen, welche Auswirkungen die Zahlungen bei ihm steuerlich haben, aber natürlich darf nicht außen vor gelassen werden, ob die

Wie sind Zins- und Tilgungsanteil der Leibrente zu behandeln?

Als Sofortaufwand und über die AfA zu berücksichtigende Anschaffungskosten

Achtung: Zwei AfA-Reihen, wenn teilentgeltlich erworben

Zahlungen der Tochter bei ihm zu einer Steuerbelastung führen. Zu unterscheiden ist auch hier zwischen dem Barwert der Zahlungen und dem Ertragsanteil:

- Die Vereinnahmung des Barwerts der Rente führt beim Vater üblicherweise zu keiner steuerlichen Belastung. Anders sieht es nur aus, wenn zwischen Ankauf der Immobilie und der nun erfolgenden Übertragung noch keine zehn Jahre vergangen sind. Dann kann die Übertragung, soweit sie entgeltlich erfolgt, beim Vater ein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft auslösen. In diesem Fall ist also Vorsicht angebracht.
- Den Ertragsanteil hingegen muss der Vater versteuern, und zwar bei den Renteneinkünften (§ 22 EStG). Man kann zwar eventuell auch die Auffassung vertreten, dass der Ertragsanteil beim Vater zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) führt. Welche Einkunftsart tatsächlich vorliegt, ist allerdings kaum relevant, denn in beiden Fällen unterliegt der Ertragsanteil dem persönlichen Steuersatz und nicht dem Abgeltungsteuersatz (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG). Aber um auch hier noch einmal auf die Praxis zurückzukommen: Zumeist hat der Übernehmer einen wesentlich höheren Steuersatz als der Übertragende. Im Familienverbund dürfte also unterm Strich ein hübsches Steuersümmchen verbleiben.

PRAXISTIPP | Vermögensübertragungen sind immer auch unter schenkungsteuerlichen Aspekten zu würdigen. Vor einer Übertragung sollte man also ausrechnen (lassen), mit welcher Schenkungsteuer zu rechnen ist. Es sollte auch geprüft werden, ob Grunderwerbsteuer anfällt. Verkäufe an Kinder sind zwar von der Grunderwerbsteuer befreit, bei (teilweise) entgeltlichen Übertragungen an Verwandte außerhalb der geraden Linie entsteht jedoch Grunderwerbsteuer.

3. Grunderwerbsteuer (und Notarkosten) sind beim Vorbehaltsnießbrauch nicht abziehbar

Werden vermietete Immobilien schon zu Lebzeiten nahen Angehörigen übertragen, behalten sich die Übergebenden oft vor, bis zu ihrem Tode weiterhin die Erträge zu vereinnahmen (Vorbehaltsnießbrauch). Die Übergebenden bleiben weiterhin Vermieter, vereinnahmen die Mieten, tragen die laufenden Ausgaben und versteuern den Einnahmenüberschuss. Die Übernehmenden sind zwar zivilrechtlich Eigentümer der Immobilie, haben aber mit dem Vermietungsgeschäft nichts weiter zu tun.

Eine ganz andere Frage ist, ob die Grunderwerbsteuer steuerlich als Werbungskosten bei den Mieteinkünften abziehbar ist. Zwar bleiben Übertragungen von Eltern an die Kinder von der Grunderwerbsteuer verschont (§ 3 Nr. 6 GrEStG), nicht aber Schenkungen an Nichten und Neffen. Das FG Baden-Württemberg hat entschieden, dass der Übertragende die Grunderwerbsteuer nicht als Werbungskosten im Rahmen seiner Vermietungseinkünfte abzie-

Rentenbarwert nur, falls Spekulationsgeschäft relevant

Ertragsanteil ist zu versteuern

Schenkungs- und Grunderwerbsteuer nicht vergessen

Schenker bleiben Vermieter

Grunderwerbsteuer bei Schenkung an Nichten und Neffen

hen darf, wenn er diese übernimmt. Würde der Beschenkte hingegen die Kosten übernehmen, wäre ihm ein Abzug bereits deshalb versagt, weil die Mieteinkünfte nicht ihm, sondern weiter dem Nießbraucher zuzurechnen sind (FG Baden-Württemberg 15.11.19, 11 K 322/18).

■ FG Baden-Württemberg (15.11.19, 11 K 322/18)

Eheleute übertrugen ein Vermietungsobjekt unter Nießbrauchsvorbehalt an ihre Nichten und Neffen. Die hierbei entstandene Grunderwerbsteuer sowie die Notarkosten wurden von den Schenkern selbst übernommen. In ihrer Einkommensteuererklärung machten sie die Kosten für die Übergabe des Grundstücks als Werbungskosten geltend. Das FA ließ die Kosten aber nicht zum Abzug zu. Die Grunderwerbsteuer und auch die Notarkosten hingen nicht mit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusammen, sondern mit der Übertragung des Eigentums. Vor dem FG stritt man sich letztlich noch um den Abzug der Grunderwerbsteuer. Doch auch die Finanzrichter hatten kein Einsehen.

Die Grunderwerbsteuer ist aufgrund des privaten Entschlusses der Kläger entstanden, das Grundstück im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die Nichten und Neffen zu übertragen. Bei dieser Übertragung handelt es sich einkommensteuerlich betrachtet um die Zuwendung des mit dem Nutzungsrecht der Kläger belasteten Eigentums. Solche freiwilligen, unentgeltlichen Zuwendungen werden der einkommensteuerlich irrelevanten Privatsphäre zugeordnet.

Die Grunderwerbsteuer sollte also ebenso wie die Notar- und Gerichtskosten einkalkuliert werden. Zudem sollte geregelt werden, ob die Steuer vom Schenker (Nießbraucher) oder vom Beschenkten zu übernehmen ist, da für die Grunderwerbsteuer die Gesamtschuldnerschaft gilt und sich das FA theoretisch einen der Beteiligten aussuchen kann, der die Steuer zu begleichen hat. In der Praxis wendet sie sich aber üblicherweise an den Beschenkten.

Auch wenn das FG nicht explizit zu den Notarkosten für die Übertragung und die Einräumung des Nießbrauchs Stellung genommen hat, dürfte für diese Aufwendungen das Gleiche gelten. Sie sind nicht abziehbar. Ungeachtet dessen empfiehlt es sich aber dennoch, im Vertrag festzulegen, wer die Kosten zu übernehmen hat, damit es untereinander keinen Streit gibt.

PRAXISTIPP | Ebenfalls wichtig ist es festzulegen, wer die Kosten für außergewöhnliche Reparaturen zu tragen hat. Finanzrichter Steffen Hölzle (EFG 20, 1406) empfiehlt, zumindest aus steuerlicher Sicht vertraglich festzulegen, dass der Nießbraucher derartige Aufwendungen zu tragen hat. So steht ihm „im Fall der Fälle“ ein Werbungskostenabzug zu. Ohne eine solche vertragliche Abrede wäre der Eigentümer, also der Beschenkte, nach den gesetzlichen Vorgaben des BGB (§§ 1041, 1043 BGB) zu den außergewöhnlichen Ausbesserungen oder Erneuerungen verpflichtet. Dieser wiederum dürfte entsprechende Kosten aber nicht abziehen, da er aus dem Objekt keine Einkünfte erzielt.

Weder beim Schenker noch beim Beschenkten einkommensteuerlich relevant

Entscheidung ist auf Notarkosten übertragbar

4. Änderung der Nutzungsabsicht nach Renovierung

Renoviert der Eigentümer die Wohnung, nachdem der Mieter ausgezogen ist, stellen die Renovierungskosten Werbungskosten mit Blick auf die Anschlussvermietung dar. Was aber, wenn der Eigentümer nach Abschluss der Renovierung die Wohnung selbst nutzt? Darf er die Renovierungskosten trotz Eigennutzung steuerlich als Werbungskosten abziehen? Im Prinzip nein, doch es gibt Ausnahmen, etwa wenn eine Vermietungsabsicht nachweislich weiter bestanden, diese jedoch aufgegeben worden ist. Doch an den Nachweis der zunächst bestehenden Vermietungsabsicht sind strenge Anforderungen zu stellen.

Dem FG Hamburg (5.11.21, 2 K 163/19) lag ein solcher Sachverhalt zur Entscheidung vor und es hat drei Fälle zur einkommensteuerlichen Behandlung unterschieden:

- **Fall 1: Vermietung nach Renovierung:** Im Regelfall können Renovierungskosten, die nach tatsächlichem Auszug des Mieters getätigt werden, als vorweggenommene Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie im Hinblick auf eine vom Steuerpflichtigen beabsichtigte Anschlussvermietung getätigt werden. Die Betonung liegt auf dem Wort „beabsichtigte“.
- **Fall 2: Eigennutzung nach Renovierung:** Eine Berücksichtigung von Renovierungskosten, die nach Auszug des Mieters entstanden sind, ist hingegen regelmäßig in den Fällen ausgeschlossen, in denen sich an die bisherige Vermietung der Wohnung eine Eigennutzung durch den Vermieter anschließt. Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtigen nicht hinreichend nachweisen kann, dass zunächst eine Vermietungsabsicht bestanden hat, diese aber erst nach der Renovierung aufgegeben wurde.
- **Fall 3: Eigennutzung, aber Renovierung, um Abnutzung und Schäden durch Vermietung zu beheben:** Besteht die Vermietungsabsicht im Zeitpunkt der vorgenommenen Renovierung nicht fort, können Aufwendungen unter bestimmten Voraussetzungen dennoch ausnahmsweise als nachträgliche Werbungskosten aus Vermietung angesehen werden. Dafür müssen die Aufwendungen wiederum in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der früheren Vermietung stehen:
 - So sind Malerarbeiten in erster Linie durch die Abnutzung der Wohnung durch den vormaligen Mieter verursacht worden. Die vom Mieter verursachte Abnutzung und dadurch erforderliche Renovierung darf aber nicht von der Tatsache überlagert werden, dass der Renovierungsaufwand vornehmlich dazu dient, die Wohnung in der Zukunft nutzen zu können.
 - Aufwendungen für Reparaturen können im Einzelfall auch dann als Werbungskosten zu berücksichtigen sein, wenn sie zur Beseitigung eines Schadens getätigt wurden, der die mit dem gewöhnlichen Gebrauch der Mietsache verbundene Abnutzung deutlich übersteigt, wie insbesondere bei mutwilligen Schäden. Doch auch hier trägt der Steuerpflichtige die Beweislast.

Eigennutzung statt Vermietung

Vorweggenommene Werbungskosten

Steuerlich nicht zu berücksichtigen

Es kommt darauf an

Abnutzung

Reparaturen

Will der Steuerpflichtigen eine Berücksichtigung der Aufwendungen als (vorweggenommene) Werbungskosten erreichen, trägt er für eine geplante Anschlussvermietung die Darlegungs- und Beweislast. Die fortbestehende Vermietungsabsicht muss hinreichend substantiiert vorgetragen und belegt werden.

PRAXISTIPP | Im Grundsatz ist ein Abzug der Kosten im eingangs geschilderten Fall also durchaus möglich. Das heißt, es kommt auf die Absicht der Vermietung im Zeitpunkt der Renovierung an. Dazu muss der Wohnungseigentümer aber nachweisen, dass er tatsächlich eine ernsthafte Vermietungsabsicht hatte, zum Beispiel durch Inserate in Zeitungen und Angeboten auf Onlineplattformen und Notizen über tatsächlich stattgefundene Wohnungsbesichtigungen. Reine Behauptungen reichen nicht aus.

Auch muss die Art der Renovierung eher auf eine Fremdvermietung als auf eine Eigennutzung schließen lassen. Die Verwendung teurer Materialien, etwa für Fliesen und Bodenbeläge, könnte gegen eine Fremdvermietung sprechen. Im Urteilsfall ist der Nachweis jedenfalls nicht gelungen. Auch konnte der Wohnungseigentümer nicht nachweisen, dass die Kosten im Zusammenhang mit der vorherigen Vermietung standen.

5. Steuerfreier Verkauf von Gartenhaus in Kleingartenanlage

Werden Immobilien innerhalb von zehn Jahren an und wieder verkauft, so liegt ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft vor (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Gewinne aus Veräußerungen innerhalb der Zehn-Jahres-Frist unterliegen grundsätzlich der Einkommensteuer. Lediglich folgende Ausnahmen sind zu berücksichtigen:

- Die Immobilie wurde im Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Fertigstellung und Veräußerung ununterbrochen zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Eine zwischenzeitliche kurze Vermietungsphase wäre steuerschädlich.
- Die Immobilie wurde im Jahr des Verkaufs und in den beiden Vorjahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Nicht erforderlich ist jedoch, dass dieser Zeitraum drei volle Kalenderjahre umfasst. Somit kommt es auf den zeitlichen Umfang der Eigennutzung im ersten und dritten Jahr nicht an.

Ein Gebäude wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es der Steuerpflichtige nur zeitweilig bewohnt, etwa als Ferienwohnung (BFH 27.6.17, IX R 37/16).

Eine solche privilegierte Nutzung liegt aber auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige ein voll erschlossenes Gartenhaus baurechtswidrig dauerhaft bewohnt. Der Veräußerungsgewinn bleibt folglich auch bei einem Verkauf innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist steuerfrei (BFH 26.10.21, IX R 5/21). Das gesetzliche Merkmal „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ setzt unter anderem voraus, dass eine Immobilie tatsächlich zum Bewohnen dauerhaft geeignet ist. Dies betrifft vor allem die Beschaffenheit des Gebäudes. Eine

Darlegungslast beim Steuerpflichtigen

Steuerfrei nach Ablauf der Zehn-Jahres-Frist

Ferienwohnung

Gartenhaus in Kleingartenanlage

baurechtswidrige Nutzung kann ebenfalls begünstigt sein. Dabei hat sich der BFH maßgebend von Sinn und Zweck der Privilegierung leiten lassen: Die Norm dient der Verhinderung der ungerechtfertigten Besteuerung eines Veräußerungsgewinns bei Wohnsitzaufgabe, zum Beispiel wegen eines Arbeitsplatzwechsels. Dieser Gesetzeszweck ist bei baurechtswidriger Nutzung von Wohneigentum ebenso erfüllt wie bei einer mit dem Baurecht übereinstimmenden Nutzung.

PRAXISTIPP | Im vergangenen Jahr hat das FG Niedersachsen (28.7.21, 9 K 234/17, Rev. BFH IX R 22/21) zu der Frage Stellung genommen, ob die Veräußerung eines auf einem Campingplatz aufgestellten Mobilheims als privates Veräußerungsgeschäft der Einkommensbesteuerung unterliegen kann. Das FG hat eine Besteuerung verneint, allerdings liegt hier die Revision beim BFH vor.

6. Überschussprognose trotz Einhaltung der 66 %-Grenze?

Für den Werbungskostenabzug bei der verbilligten Überlassung einer Wohnung gelten folgende Regeln:

- Liegt die Miete unter 50 % der ortsüblichen Miete, sind die Kosten in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzusplitten, wobei Letzterer steuerlich verloren ist.
- Beträgt die Miete mindestens 50 % der ortsüblichen Miete, können die Werbungskosten voll abgezogen werden.
 - Beträgt die Miete mindestens 50 %, jedoch weniger als 66 % der ortsüblichen Miete, ist aber eine Totalüberschussprognose zu erstellen.
 - Wer mindestens 66 % der Marktmiete verlangt, kommt indes um eine Totalüberschussprognose herum.

Nach Auffassung des FG Baden-Württemberg (22.1.21, 5 K 1938/19, Rev. BFH IX R 17/219) ist jedoch eine Totalüberschussprognose trotz Einhaltung der 66 %-Grenze ausnahmsweise doch angezeigt, wenn es sich um die Vermietung eines aufwendig gestalteten Wohngebäudes, im konkreten Fall um ein Einfamilienhaus mit weit über 250 qm Wohnfläche, handelt.

PRAXISTIPP | Ob sich diese Auffassung halten lässt, muss nun der BFH entscheiden. Und es gab durchaus (Ausnahme-)Fälle, in denen der BFH eine Totalüberschussprognose für angebracht hielt (z. B. BFH 30.9.97, IX R 80/94 und BFH 6.10.04, IX R 30/03). Der BFH spricht sich für eine Totalüberschussprognose aus, wenn die Marktmiete – damit ist üblicherweise die Miete laut örtlichem Mietspiegel gemeint – den „richtigen“ Mietwert nicht widerspiegelt oder wenn ausnahmsweise besondere Umstände gegen das Vorliegen einer Überschusserzielungsabsicht sprechen. Doch die maßgebenden BFH-Urteile sind etwas in die Jahre gekommen und zuletzt hat sich der BFH für den grundsätzliche Ansatz des Mietspiegels ausgesprochen, wenn ein solcher vorhanden ist (BFH 22.2.21, IX R 7/20). Man darf also gespannt sein, wie der BFH nun entscheiden wird.

Verbilligte
Überlassung
einer Wohnung

Aufwendig
gestaltetes
Wohngebäude