

Interessantes für Hausbesitzer

I. Einkunftserzielungsabsicht bei Wohn- und Gewerbeimmobilien

1. Auf Dauer angelegte Vermietung

1.1. Fraglich bei Veräußerung innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren ab Fertigstellung bzw. Anschaffung

Es kommt immer wieder zu Streit zwischen Finanzamt und Mandant, wenn in der Anfangsphase einer Immobilienvermietung hohe Verluste anfallen, die dann wegen einer „anschaffungsnahe“ Veräußerung nicht durch entsprechende Gewinne in den Folgejahren ausgeglichen werden. Hier versucht die Finanzverwaltung, die Verluste wegen Annahme von Liebhaberei nicht anzuerkennen.

Im Urteil vom 9.7.2002 (IX R 47/99, BStBl 2003 II S. 580) hat der BFH unter anderem entschieden, dass ein gegen die Einkunftserzielungsabsicht sprechendes Indiz vorliege, wenn der Mandant ein bebautes Grundstück innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs - von in der Regel bis zu fünf Jahren - seit der Anschaffung oder Herstellung wieder veräußere.

Wichtig:

Grundsätzlich gilt bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit die Vermutung, dass der Mandant einen Einnahme-Überschuss erwirtschaften will, so dass auch anfängliche Verluste abziehbar sind. Von einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist dann auszugehen, wenn sie nach den bei Beginn der Vermietung ersichtlichen Umständen keiner Befristung unterliegt.

Hinweis:

Hat der Mandant anfänglich den Entschluss gefasst, ein Objekt auf Dauer zu vermieten und ist er nach Beginn der Vermietungstätigkeit auf Grund eines neu gefassten Entschlusses zu dem Ergebnis gekommen, dieses Objekt zu veräußern, ist auch hier von einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit auszugehen. Dem Umstand, dass die tatsächliche Nutzungsdauer auf Grund neuer, ggf. von seinem Willen unabhängiger Umstände kürzer wurde, darf ihm nicht nachteilig zugerechnet werden. Dies bedeutet: Die anfänglichen Verluste aus der Vermietungstätigkeit bleiben dem Mandant erhalten.

Bisher hat der BFH eine nur vorübergehende Vermietungstätigkeit angenommen, wenn sich der Mandant z.B. an einem Bauherrenmodell mit Rückkaufsangebot oder Verkaufsgarantie beteiligt hatte. Dann wurde für die Frage, ob sich während der Zugehörigkeit zu dem Bauherrenmodell ein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erreichen lässt, auf den kürzeren, tatsächlichen Vermietungszeitraum abgestellt. Da in diesem Zeitraum die Werbungskosten bei Weitem über die Einnahmen hinausgingen, kam es zwangsweise zur Verlustversagung.

Wichtig:

Anknüpfend an diese Rechtsprechung hat nun der BFH in dem oben angeführten Urteil vom 9.7.2002 entschieden, dass ein gegen die Einkunftserzielungsabsicht sprechendes Indiz in der Veräußerung des bebauten Grundstücks innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zur Anschaffung bzw. Herstellung gesehen werden könne. Es gelte dann der Grundsatz: Je kürzer der Abstand zwischen Anschaffung oder Errichtung des Objekts und der nachfolgenden Veräußerung, umso mehr spreche dies gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit und für eine von Anfang an bestehende

Veräußerungsabsicht.

Hinweis:

Bei einer zeitnahen Veräußerung muss der Mandant gegenüber dem Finanzamt die Umstände darlegen und nachweisen, die dafür sprechen, dass er den Entschluss zur Veräußerung erst nachträglich gefasst hat. Dabei reicht es nicht aus, dass er auf den Abschluss langfristiger Mietverträge und die Finanzierung des Kaufpreises mit langfristigen Darlehen als Indizien für seine langfristig geplante Vermietungsabsicht hinweist. Denn die langfristige Vermietung - so der BFH - kann auch als Verkaufsargument eingesetzt werden. Und die langfristige Finanzierung lässt sich ohne großen Aufwand auf andere Objekte „umleiten“. Man wird den Mandant daher auffordern, darüber hinausgehende, nachvollziehbare Gründe für seinen nachträglichen Veräußerungsentschluss vorzutragen. Hierüber sollte er vor Veräußerung des Objekts nachdenken, um keine bösen Überraschungen zu erleben.

1.2. Selbstnutzung nach kurzer Vermietungsphase

Vermietungseinkünfte erzielt nur derjenige, der ein Grundstück gegen Entgelt zur Nutzung überlässt und beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung des Grundstücks einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Wichtig:

Hat der Mandant den Entschluss, auf Dauer zu vermieten, einmal gefasst, bestehen gegen eine Einkunftserzielungsabsicht auch dann keine Bedenken, wenn er nach Beginn seiner Vermietungstätigkeit das Grundstück auf Grund eines neu gefassten Entschlusses veräußert oder selbst nutzt (BFH-Urteil vom 9.7.2002, IX R 57/00, BStBl 2003 II S. 695). Der neue Entschluss, der zu einer wesentlichen Verkürzung der angenommenen Vermietungszeit führt, beeinflusst daher nicht die in der Vergangenheit geltend gemachten Verluste. Für die Anerkennung von Vermietungsverlusten kommt es entscheidend darauf an, ob der Mandant dem Finanzamt darlegen und nachweisen kann, dass er seinen Entschluss zur Veräußerung erst nachträglich gefasst hat. Dabei wird das Finanzamt Mietverträge, die nicht mit einer Verlängerungsklausel verknüpft sind und in denen ausdrücklich eine Selbstnutzungsabsicht nach Ablauf des zeitlich befristeten Mietverhältnisses vorgesehen ist, als Indiz gegen die Absicht einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit werten. Diese negative Indizwirkung kann nicht durch den Umstand wieder in Frage gestellt werden, dass der Mandant vor Fristablauf und nach dem Auszug des Mieters die Wohnung wieder vermietet hat. Denn diese Tatsache gibt allenfalls Aufschluss über die Absichten im Zeitpunkt des neuen Vertragsabschlusses; sie wirkt nicht auf die Vergangenheit zurück.

Liegt keine langfristige Vermietung vor, ist für die Frage, ob ein Totalüberschuss erzielt werden kann, auf die voraussichtliche Dauer der Vermögensnutzung abzustellen. Dabei ist der Totalüberschuss nach einkommensteuerlichen Vorschriften zu ermitteln.

Hinweis:

Bei der Prognoseberechnung ist zu beachten, dass die Frage, ob Sonderabschreibungen in diese Berechnung mit einfließen, nach dem jeweiligen Zweck der Subventions- und Lenkungsnorm sowie nach der Art der Förderung zu beantworten ist. Sonderabschreibungen nach dem Förderge-

bietsgesetz sind demnach - so der BFH - bei der Prognoserechnung zu berücksichtigen. Dies führt dann dazu, dass der Mandant bei Inanspruchnahme dieser Sonderabschreibungen keinen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bis zur Veräußerung bzw. Selbstnutzung des Objekts erzielen kann. Folglich wird ihm das Finanzamt die in den Anfangsjahren angefallenen Verluste steuerlich nicht anerkennen.

Ist dagegen von einem längerfristigen Prognosezeitraum, z.B. von 30 Jahren für Ferienwohnungen, auszugehen, darf die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen nicht in die Berechnung mit einbezogen werden. Vielmehr ist hier die lineare AfA als Abschreibung auf das Gebäude anzusetzen.

Wichtig:

Im BMF-Schreiben vom 15.8.2003 (BStBl 2003 I S. 427) hat die Finanzverwaltung folgende Übergangsregelung eingeräumt:

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9. Juli 2002 entschieden, wie bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Einkunftserzielungsabsicht zu beurteilen ist, wenn aus einer nur befristeten Vermietungskostenüberschüsse erwirtschaftet werden und der Steuerpflichtige nach dieser Vermietung das bebaute Grundstück oder die Wohnung selbst nutzt.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze dieses Urteils in den Fällen befristeter Vermietung mit anschließender Selbstnutzung erstmals auf Mietverträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 abgeschlossen werden.

1.3. BFH-Rechtsprechung

➤ BFH-Urteil vom 18.1.2006, IX R 18/04 (BFH/NV 2006 S. 1078)

• Leitsatz

1. Hat der Steuerpflichtige den Entschluss, auf Dauer zu vermieten, endgültig gefasst, so wird die Einkünfteerzielungsabsicht nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Steuerpflichtige nach dem Beginn seiner Vermietungstätigkeit das bebaute Grundstück aufgrund eines neu gefassten Entschlusses veräußert.
2. Ein gegen den Entschluss, auf Dauer zu vermieten sprechendes Indiz liegt vor, wenn der Steuerpflichtige ein bebautes Grundstück innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel bis zu fünf Jahren - seit der Anschaffung oder Herstellung wieder veräußert.

➤ BFH-Urteil vom 10.5.2006, IX R 35/05 (BFH/NV 2006 S. 1648)

• Leitsatz

1. Eine Totalüberschussprognose ist im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur anzustellen, wenn sich aus der besonderen Art der Vermietungstätigkeit ein Beweisanzeichen gegen das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ergibt.
2. Aus Erklärungsverhalten des Steuerpflichtigen kann nicht auf eine besondere Art der

Vermietungstätigkeit geschlossen werden.

1.4. Zeitliche Befristung von Mietverhältnissen: Verwaltungsmeinung

Einkunftserzielung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - Auszug aus dem BMF-Schreiben vom 8.10.2004, IV C 3 - S 2253 - 91/04 -

Nach dem Beschluss des Großen Senats vom 25.6.1984 (BStBl 1984 II S. 751) setzt eine einkommensteuerrechtlich relevante Betätigung oder Vermögensnutzung im Bereich der Überschusseinkünfte die Absicht voraus, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen.

- 1 Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. BFH -Urteil vom 30.9.1997, BStBl 1998 II S. 771, m.w.N.) bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen.
- 2 Dies gilt nur dann nicht, wenn besondere Umstände oder Beweisanzeichen gegen das Vorliegen einer Einkunftserzielungsabsicht sprechen oder besondere Arten der Nutzung für sich allein Beweisanzeichen für eine private, nicht mit der Erzielung von Einkünften zusammenhängende Veranlassung sind.
- 3 Zur einkommensteuerlichen Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hat der Bundesfinanzhof mit Urteilen vom 21.11.2000 (BStBl 2001 II S. 705), 6.11.2001 (BStBl II 2002 S. 726), 9. Juli 2002 (BStBl 2003 II S. 580 u. S. 695), 5.11.2002 (BStBl 2003 II S. 646 u. S. 914), 9. Juli 2003 (BStBl II S. 940) und vom 22. Juli 2003 (BStBl II S. 806) seine Rechtsprechung weiter präzisiert.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sind die Grundsätze dieser Urteile mit folgender Maßgabe anzuwenden:

1. Auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit

- 4 Eine Vermietungstätigkeit ist auf Dauer angelegt, wenn sie nach den bei Beginn der Vermietung ersichtlichen Umständen keiner Befristung unterliegt (vgl. aber RdNr. 28). Hat der Steuerpflichtige den Entschluss, auf Dauer zu vermieten, endgültig gefasst, gelten die Grundsätze des Urteils vom 30.9.1997 (RdNr. 1) für die Dauer seiner Vermietungstätigkeit auch dann, wenn er das bebaute Grundstück später auf Grund eines neu gefassten Entschlusses veräußert (BFH-Urteil vom 9. Juli 2002, BStBl 2003 II S. 580, m.w.N.).

2. Gegen die Einkunftserzielungsabsicht sprechende Beweisanzeichen

a) Nicht auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit

- 5 Hat sich der Steuerpflichtige nur für eine vorübergehende Vermietung entschieden, wie es regelmäßig bei der Beteiligung an einem Mietkaufmodell (BFH-Urteil vom 9. Februar 1993, BStBl 1993 II S. 658) oder einem Bauherrenmodell mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie (BFH-Urteil vom 22.4.1997, BStBl II S. 650, m.w.N.) der Fall ist, bildet dies ein gegen die Einkunftserzielungsabsicht sprechendes Beweisanzeichen, wenn voraussichtlich Werbungskostenüberschüsse erzielt werden. Gleiches gilt auch außerhalb modellhafter Gestaltungen, wenn sich der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung noch nicht

endgültig entschieden hat, ob er das Grundstück langfristig vermieten will.

- 6 Selbstnutzung ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung selbst nutzt oder sie unentgeltlich Dritten zur Nutzung überlässt.
- 7 Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht trägt der Steuerpflichtige. Er kann das gegen die Einkunftserzielungsabsicht sprechende Beweisanzeichen erschüttern, indem er Umstände schlüssig darlegt und ggf. nachweist, die dafür sprechen, dass er den Entschluss zur Veräußerung oder zur Selbstnutzung erst nachträglich gefasst hat (BFH-Urteil vom 09. Juli 2002, BStBl 2003 II S. 695).

b) leerstehende Immobilie

- 8 Ein gegen die Einkunftserzielungsabsicht sprechendes Beweisanzeichen liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige bei Erwerb eines Objekts noch nicht entschieden hat, ob er dieses veräußern, selbst nutzen oder dauerhaft vermieten will (vgl. RdNr. 5). Sind zum Beispiel bei mehrjähriger Renovierung Bemühungen zur Fertigstellung der Baumaßnahmen nicht erkennbar, kann dies Beweisanzeichen für einen fehlenden Entschluss zur dauerhaften Vermietung sein. Hat sich der Steuerpflichtige jedoch zur dauerhaften Vermietung einer leerstehenden Wohnung entschlossen, gilt RdNr. 1 auch dann, wenn er die leerstehende Immobilie aufgrund eines neu gefassten Beschlusses selbst nutzt oder veräußert (siehe auch RdNr. 6).
- 9 Eine Einkunftserzielungsabsicht kann schon vor Abschluss eines Mietvertrags über eine leerstehende Wohnung vorliegen. Dementsprechend können bereits vor dem Anfall von Einnahmen Aufwendungen als vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sofern anhand objektiver Umstände festgestellt werden kann, dass der Steuerpflichtige den Entschluss zur dauerhaften Vermietung endgültig gefasst hat.
- 10 Steht eine Wohnung nach vorheriger auf Dauer angelegter Vermietung leer, sind Aufwendungen als Werbungskosten so lange abziehbar, wie der Steuerpflichtige den Entschluss, mit dieser Wohnung Einkünfte zu erzielen, nicht endgültig aufgegeben hat. Solange sich der Steuerpflichtige ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung der leerstehenden Wohnung bemüht - z.B. durch Einschaltung eines Maklers, fortgesetzte
- 11 Zeitungsinserate u.ä. -, kann regelmäßig nicht von einer endgültigen Aufgabe der Einkunftserzielungsabsicht ausgegangen werden, selbst wenn er - z.B. wegen mehrjähriger Erfolglosigkeit einer Vermietung - die Wohnung zugleich zum Verkauf anbietet (BFH-Urteil vom 9. Juli 2003, BStBl II S. 940, m.w.N.).
- 12 Für die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Vermietungsbemühungen als Voraussetzungen der fortbestehenden Einkunftserzielungsabsicht trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast.

Beispiel:

B ist Eigentümer einer seit 15 Jahren zu ortsüblichen Konditionen vermieteten Eigentumswohnung. Nach dem Auszug des Mieters bemüht er sich nicht ernsthaft und nachhaltig um einen Nachmieter. Nach einer Leerstandszeit von zwei Jahren vermietet B die Wohnung zu einem auf 60 v.H. der ortsüblich erzielbaren Miete ermäßigten Mietzins an seine Schwester.

Während der Leerstandszeit fehlt es an einem ausreichend bestimmten wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Als Folge der objek-

tiven Ungewissheit über die Einkunftserzielungsabsicht muss der Werbungskostenabzug daher in diesem Zeitraum entfallen. Die spätere und auf Dauer angelegte Vermietung an die Schwester begründet zwar eine erneute Vermietungstätigkeit, die auf die vorangehende Leerstandszeit aber nicht zurückwirkt. Werbungskosten sind daher erst wieder von dem Zeitpunkt an abziehbar, zu dem sich der auf einer Absichtsänderung beruhende endgültige Vermietungsentschluss anhand objektiver Umstände feststellen lässt.

Infolge der gewährten Verbilligung ist zusätzlich festzustellen, ob B über die Dauer dieses Mietverhältnisses, regelmäßig innerhalb eines Zeitraums von 30 Jahren seit Abschluss des Mietvertrags ein positives Gesamtergebnis erzielen kann. Weder die aus der ursprünglichen Fremdvermietung erzielten Erträge noch die der Leerstandszeit zuzurechnenden und steuerrechtlich irrelevanten Aufwendungen fließen in diese Prüfung ein (vgl. RdNr. 34 1. Tiert).

c) Entstehen oder Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht

- 13 Die Einkunftserzielungsabsicht kann zu einem späteren Zeitpunkt sowohl begründet werden als auch wegfallen (BFH-Urteil vom 5.11.2002, BStBI 2003 II S. 914, m.w.N.). Deshalb ist z.B. bei Umwandlung eines ausdrücklich mit Veräußerungs- oder Selbstnutzungsabsicht vereinbarten befristeten Mietvertrags in ein unbefristetes Mietverhältnis oder bei erneuter Vermietung dieser Immobilie nach Auszug des Mieters erneut zu prüfen, ob eine dauernde Vermietungsabsicht vorliegt. Entsprechend ist bei Vereinbarung eines befristeten

Mietverhältnisses im Anschluss an eine unbefristete Vermietung oder bei verbilligter Überlassung einer Wohnung nach vorheriger nicht verbilligter Überlassung die Einkunftserzielungsabsicht zu prüfen.

1.5. Einkunftserzielungsabsicht: Einzelbetrachtung

Die Einkunftserzielungsabsicht ist bei § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht grundstücksbezogen, sondern für **jede einzelne vermietete Immobilie gesondert zu prüfen**, wenn sich die Vermietungstätigkeit nicht auf das gesamte Grundstück bezieht, sondern auf darauf befindliche Gebäude oder Gebäudeteile (BFH-Urteil vom 1.4.2009, IX R 39/08, BStBI 2009 II S. 776).

Vermietet ein Steuerpflichtiger auf Grund einheitlichen Mietvertrags ein bebautes zusammen mit einem unbebauten Grundstück, so gilt die § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zugrunde liegende Typisierung der Einkunftserzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietungstätigkeit grundsätzlich nicht für die Vermietung des unbebauten Grundstücks (BFH-Urteil vom 26.11.2008, IX R 67/07, BStBI 2009 II S. 370).

2. Vermietung von Ferienwohnungen

Der IX. Senat des BFH hat in mehreren Entscheidungen vom 6.11.2001, insbesondere im Urteil IX R 97/00 (BStBI 2002 II S. 726), und im Urteil vom 5.11.2002 (IX R 18/02, BStBI 2003 II S. 914) für die Praxis bedeutsame Grundsätze zur Berücksichtigung von Verlusten aus der Nutzungsüberlassung von Ferienwohnungen aufgestellt. Diese Grundsätze werden auch von der Finanzverwaltung mitgetragen (BMF, Schreiben vom 8.10.2004, IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBI 2004 I S. 933). Sollten größere Verluste im Zusammenhang mit einer Ferienwohnung anfallen, sollten Sie auf eine Eigennutzung während dieser Verlustphase verzichten, um die steuerliche Anerkennung der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht zu gefährden. Besondere

Probleme dürften dann auftreten, wenn Sie die Ferienwohnung nicht ausschließlich vermieten, sondern teilweise selbst nutzen.

Aus der jüngeren BFH-Rechtsprechung (Entscheidungen vom 19.8.2008, IX R 39/07, BStBl 2009 II S. 138, und vom 14.1.2010, IX B 146/09, BFH/NV 2010 S. 869) ergibt sich, dass bei einer Ferienwohnung, die **nicht durchweg im ganzen Jahr an wechselnde Feriengäste** vermietet war und bei der sich keine ortsüblichen Vermietungszeiten feststellen lassen, die Einkunftserzielungsabsicht durch eine Prognose überprüft werden muss. Wird dagegen die Ferienwohnung **ausschließlich** an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten, ist ohne weitere Prüfung von der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen, und zwar auch dann, wenn der Mandant hohe Werbungskostenüberschüsse geltend macht. Vorsicht: Die Einkunftserzielungsabsicht ist aber dann anhand einer Prognose zu überprüfen, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen - ohne dass Vermietungshemmnisse erkennbar sind - **um mindestens 25 % unterschreitet**.

Ist die Vermietung der Ferienwohnung nur halbjährig, z. B. während der Sommersaison, vorgesehen und wird das Objekt im Übrigen, z. B. während der Wintersaison, weder selbst genutzt noch zur Vermietung bereitgehalten, gelten die vorstehenden Grundsätze zur Einkunftserzielungsabsicht unter Berücksichtigung der Überschussprognose entsprechend (BFH, Urteil vom 28.10.2009, IX R 30/08, BFH/NV 2010 S. 850).

Wichtig:

Bei Ferienwohnungen ist darüber hinaus zu prüfen, ob überhaupt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Werden nämlich im Zusammenhang mit einer Ferienwohnung Zusatzleistungen angeboten, die nicht üblicherweise mit der Wohnungsvermietung etwas zu tun haben, kann eine Vermietungstätigkeit als gewerblich geprägt angesehen werden. Dies gilt z. B. für Ferienwohnungen, bei denen neben der Endreinigung und der Gestellung von Bettwäsche und Handtüchern noch ein Frühstücksdienst in einem „Zentralkaffee“ die Nutzung einer Badelandschaft und die Versorgung mit Getränken angeboten wird (vgl. BFH, Beschluss vom 28.9.2010, X B 42/10, BFH/NV 2011 S. 37).

Wichtig:

Der BFH wendet die Rechtsprechung zur Vermietung von Ferienwohnungen auch auf die Vermietung von Messezimmern oder -wohnungen an, bei denen regelmäßig und typischerweise von einem häufigen Wechsel an Gästen in Verbindung mit Leerstandszeiten auszugehen ist (BFH, Urteil vom 4.3.2008, IX R 11/07, BFH/NV 2008 S. 1462). Auch hier ist bei Mitbenutzung zu eigenen Wohnzwecken das Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht anhand einer Prognoseberechnung zu prüfen, wobei der Prognosezeitraum 30 Jahre umfasst.

3. Leerstehende Immobilien

3.1. Einkünfterzielungsabsicht bei strukturellem Leerstand

Ein besonders lang andauernder, strukturell bedingter Leerstand einer Wohnimmobilie kann - auch nach vorheriger, auf Dauer angelegter Vermietung - dazu führen, dass die vom Steuerpflichtigen aufgenommene Einkünfterzielungsabsicht ohne sein Zutun oder Verschulden wegfällt (BFH-Urteil vom 9.7.2013, IX R 48/12), und zwar dann, wenn absehbar ist, dass das maßgebliche (dem Grunde

nach betriebsbereite) Objekt entweder wegen fehlender Marktgängigkeit oder aufgrund anderweitiger struktureller Vermietungshindernisse in absehbarer Zeit nicht wieder vermietet werden kann (grundlegend hierzu BFH-Urteil vom 11.12.2012, IX R 14/12, BStBl 2013 II S. 279).

Der Kläger kaufte im November 1997 ein mit einer **Stadtvilla** bebautes Grundstück in Thüringen. Zuvor war er bereits Miteigentümer. Ursprünglich wurde die **1928** erbaute Villa von seiner Familie genutzt. In der Zeit von 1949 bis 1992 war das Objekt fremdvermietet. Seitdem steht das Haus leer. Nach Erwerb des Alleineigentums beauftragte der Kläger eine Wohnungsgesellschaft mit der Verwaltung und Vermietung der Villa. Es gelang nicht, einen Mieter zu finden. Zum einen steht in der Stadt rund die Hälfte des Mietwohnraums leer, zum anderen ist eine Vermietung aufgrund des baulichen Zustands des Objekts nicht möglich. Die Stadtvilla müsste grundlegend saniert werden, was unter Berücksichtigung des gegenwärtigen Mietpreisniveaus allerdings unwirtschaftlich wäre. Der Kläger machte einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von rund 3.000 EUR bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Zusammenhang mit dem Leerstand der Stadtvilla geltend, den das Finanzamt nicht berücksichtigte. Die hiergegen gerichtete Klage hatte in allen Instanzen keinen Erfolg.

Nicht zu prüfen war vorliegend, ob der Kläger die Einkünfteerzielungsabsicht nachweislich mit dem Erwerb des Alleineigentums an der Stadtvilla aufgenommen hatte, da er als Miteigentümer bereits davor den Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt hat. Zu seinen Gunsten war davon auszugehen, dass seine Aufwendungen auch während der Zeit dieses Leerstands als Werbungskosten abziehbar sind, solange er seinen ursprünglichen, mit Erwerb der Miteigentümerstellung begründeten Entschluss zur Einkünfteerzielung im Zusammenhang mit dem Leerstand des Objekts nicht endgültig aufgegeben hat.

Auch kann offen bleiben, ob der Kläger im Zeitraum des Leerstands schon dadurch hinreichend ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen entfaltet hat, indem er eine Wohnungsgesellschaft mit der Verwaltung und Vermietung des Objekts beauftragt hat, oder ob er - wovon wohl das FA ausgeht - das Objekt angesichts des langfristigen Leerstands daneben auch selbst durch eigene Vermietungsanzeigen am Markt hätte platzieren müssen. Denn selbst wenn man annimmt, dass der Kläger sich stets ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung des Objekts bemüht hat, ist davon auszugehen, dass er - jedenfalls im Streitjahr - seine Einkünfteerzielungsabsicht ohne eigenes Verschulden verloren hat.

Fest steht, dass eine Vermietung auf absehbare Zeit **mangels entsprechender Nachfrage** nicht zu erreichen ist - das (grundsätzlich vermietbare) Objekt **müsste grundlegend saniert werden, um sinnvoll am Markt platziert werden zu können**. Eine solche Sanierung muss jedoch unter Berücksichtigung des gegenwärtig niedrigen Mietpreisniveaus als unwirtschaftlich eingeschätzt werden. Es ist daher davon auszugehen, dass eine Marktgängigkeit der Stadtvilla unter wirtschaftlich zumutbaren Bedingungen nicht herbeizuführen ist und ihre Vermietung aufgrund der offensichtlich vorhandenen strukturellen Vermietungshindernisse in absehbarer Zeit objektiv nicht möglich sein wird.

Folglich kann der Kläger die erklärten Werbungskostenüberschüsse nicht mehr geltend machen, da die ursprünglich bestehende Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich dieses Objekts ohne sein Zutun weggefallen ist.

3.2. Einkünfteerzielungsabsicht bei langjähriger Generalsanierung

Der BFH hat zur Einkünfteerzielungsabsicht bei langjähriger Generalsanierung von leerstehenden Wohnungen entschieden und im Ergebnis eine Einkünfteerzielungsabsicht verneint (BFH-

Urteil vom 13.1.2015, IX R 46/13, BFH/NV 2015 S. 668).

Der Kläger **kaufte Mitte 1995** ein Grundstück mit einem vermieteten sanierungsbedürftigen Mehrfamilienhaus, die Wohnungsmietverhältnisse gingen kraft Gesetzes auf ihn über. Der Kläger wirkte aktiv auf die Beendigung aller Mietverhältnisse hin, um eine Komplettsanierung des Hauses zu ermöglichen. **1999 zogen die letzten Mieter aus.** Bis zur Generalsanierung des Gebäudes im Jahr **2011 erzielte der Kläger nahezu keine Vermietungseinkünfte.** Die von ihm erklärten Werbungskostenüberschüsse für die **Streitjahre 2002 bis 2007** erkannte das Finanzamt mangels Einkünfteerzielungsabsicht nicht an. Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg.

Aufwendungen für Wohnungen, die nach vorheriger (auf Dauer angelegter) Vermietung leerstehen, sind auch während der Zeit des Leerstands als Werbungskosten abziehbar, solange der Steuerpflichtige den **ursprünglichen Entschluss zur Einkünfteerzielung im Zusammenhang mit dem Leerstand der jeweiligen Wohnung nicht endgültig** aufgegeben hat. Zwar ist dem Kläger ein inhaltlich angemessener, zeitlich jedoch begrenzter Beurteilungs- und Entscheidungsspielraum zuzubilligen, innerhalb dessen er über die Fortführung seiner Vermietungstätigkeit entscheiden muss (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2012, IX R 15/12, BFH/NV 2013 S. 770).

Ohne Rechtsfehler kam das FG bei der Würdigung der Gesamtumstände jedoch zu dem Ergebnis, dass nach jahrelanger Untätigkeit - im Streitfall **neun Jahre** - dieser zeitlich begrenzte Beurteilungs- und Entscheidungsspielraum überschritten worden ist.

Da vorliegend die vom Kläger entmietete und entkernte Immobilie im Streitzeitraum nicht betriebsbereit war, er keinerlei Bemühungen unternommen hat, die Wohnungen zu sanieren und zu vermieten, und es zudem auch nicht absehbar war, ob und ggf. wann die Räume im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung genutzt werden sollen, ist es nicht zu beanstanden, wenn sich das FG vom Vorliegen einer entsprechenden Einkünfteerzielungsabsicht in den Streitjahren nicht überzeugen konnte.

3.3. Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung von Gewerbeobjekten

Fundstelle: BFH-Urteil vom 20.7.2010, IX R 49/09, BFH/NV 2010 S. 2181

Der IX. Senat des BFH hat mit Urteil vom 20.7.2010 (IX R 49/09) entschieden, dass auch bei langfristiger Vermietung von Gewerbeobjekten - anders als bei Wohnobjekten - die Einkünfteerzielungsabsicht nicht vermutet wird, sondern im Einzelfall konkret festzustellen ist. Damit wird die Anerkennung von Verlusten erschwert.

Im entschiedenen Fall hatte der Kläger ein Gewerbeobjekt in den Streitjahren 2002 bis 2005 nicht vermietet, davor nur zum Teil, sporadisch und unter Wert. Er erzielte erhebliche Werbungskostenüberschüsse, vor allem wegen Abschreibungen, Grundsteuer und Gebäudeversicherung. **Seine Vermietungsbemühungen waren wenig stringent und effektiv.**

Das FG hatte die geltend gemachten Werbungskosten mangels hinreichenden Nachweises der Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers nicht anerkannt. Dies bestätigte der BFH im Ergebnis.

Der Abzug von Werbungskosten bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erfordert, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, aus der Vermietung auf Dauer einen Einnahmeüberschuss zu erzielen. Hiervon ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich auszu-

gehen. Dies gilt aber nur für die Vermietung von Wohnungen, **nicht in- des für die Vermietung von Gewerbeobjekten**. Bei Gewerbeimmobilien hat das FG im Einzelfall festzustellen, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt (hat), auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Den Steuerpflichtigen trifft im Zweifel die **objektive Beweislast** (Feststellungslast) für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht. Zeigt sich aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und die Immobilie deshalb nicht vermietbar ist, so muss der Steuerpflichtige - will er seine Vermietungsabsicht belegen - zielgerichtet darauf hinwirken, unter Umständen auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen. Bleibt er untätig und nimmt den Leerstand auch künftig hin, spricht dieses Verhalten gegen den endgültigen Entschluss zu vermieten.

Hinweis:

Während bei der auf Dauer angelegten Vermietung zu Wohnzwecken grundsätzlich von einer Überschusserzielungsabsicht auszugehen ist, muss diese bei der Vermietung oder Verpachtung von Gewerbeimmobilien **ohne typisierende Vermietung** immer **individuell festgestellt** werden. Bei der dafür notwendigen Prognoseberechnung können auch später eintretende Ereignisse oder Tatsachen einzubeziehen sein, die in Reaktion auf Werbungskostenüberschüsse vorgenommen werden und zukünftig zu einer besseren Einnahmesituation führen sollen. Voraussetzung für die Berücksichtigung in der Prognoseberechnung ist, dass entsprechende Maßnahmen zur Verbesserung in der Einnahmesituation **bereits objektiv erkennbar angelegt** sind (BFH-Urteil vom 16.9.2015, IX R 31/14, BFH/NV S. 188).

4. Besonderheiten bei unbebauten Grundstücken

Die Vermutung, dass ein auf Dauer vermietetes Gebäude letztendlich einen Totalüberschuss "abwerfe", gilt nicht für die dauerhafte Verpachtung von unbebauten Grundstücken (BFH, Beschluss vom 25.3.2003, IX B 2/03, BStBl 2003 II S. 479). Im Streitfall erzielte ein Mandant aus überwiegend fremdfinanziertem, unbebautem Grundbesitz jährliche Pachteinahmen sowie Jagdpacht. Hieraus ergaben sich Werbungskostenüberschüsse. Der BFH ließ in dem oben angeführten Urteil diese Werbungskostenüberschüsse nicht zur Verlustverrechnung zu. Dabei könne sich der Mandant nicht auf die Vermutung berufen, dass eine dauerhafte Vermietung von Wohnimmobilien über einen Prognosezeitraum von 100 Jahren letztlich zu positiven Einkünften führe.

Dies hat der BFH im Urteil vom 28.11.2007 (IX R 9/06, BStBl 2008 II S. 515) nochmals bestätigt. In diesem Urteil findet sich auch die Aussage, dass bei der Frage, ob Verluste bei Verpachtung eines unbebauten Grundstücks steuerlich abzugsfähig sind, eine Prognoseberechnung anzustellen ist, und zwar über einen Zeitraum von 30 Jahren. Können Sie darstellen, dass sich für den Prognosezeitraum ein Totalüberschuss ergibt, wird Ihnen das Finanzamt die Verluste anerkennen. Ansonsten bedeutet dies: Keine Einkünfteerzielungsabsicht und somit auch keine Verlustberücksichtigung.

II. Grundstücke im Privatvermögen

1. Probleme mit dem Schuldzinsenabzug und Vorfälligkeitsentschädigung

1.1. Teilveräußerung einer Immobilie

- Fundstelle
BFH-Urteil vom 25.2.2009, IX R 52/07, BFH/NV 2009 S. 1255
- Leitsatz

Veräußert ein Steuerpflichtiger (ideelle) Anteile an einer zu Wohnzwecken vermieteten, darlehensfinanzierten Immobilie und verwendet er unter Aufrechterhaltung des Darlehens den Verkaufserlös für private Zwecke, so kann er aus dem fortgeführten Darlehen nicht mehr an Schuldzinsen als Werbungskosten abziehen, als dem bei ihm verbliebenen Anteil an der Immobilie entspricht.

Auf Grund des BFH-Urteils vom 16.3.2010 (VIII R 20/08, BFH/NV 2010 S. 1697) ist die Frage, inwieweit nachträgliche Schuldzinsen als Werbungskosten berücksichtigt werden können, nicht nur bei den Kapitaleinkünften virulent, sondern auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn eine Immobilie veräußert und aus dem Veräußerungserlös die bestehenden Kredite nicht abgelöst werden können, so dass auch nach der Veräußerung noch Schuldzinsen aus den nicht abgelösten Krediten anfallen. Hierzu vertrat die Finanzverwaltung (OFD Frankfurt, Verfügung vom 21.1.2011, S. 2211 A - 17 - St 214) eine restriktive Auffassung. Während bei der Finanzierung von sofort abzugsfähigen Werbungskosten der einmal gelegte Veranlassungszusammenhang während der gesamten Laufzeit der Verbindlichkeit bestehen bleibe und damit auch nach Veräußerung der Immobilie bei Zinsen zu nachträglichen Werbungskosten führe, kommt es bei der Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten darauf an, wie der finanzierte Vermögensgegenstand genutzt werde. Während der Nutzung seien die Schuldzinsen abzugsfähig, nach Beendigung der Nutzung dagegen nicht. Dies sei damit begründet, dass im Bereich des Privatvermögens die Vermögensänderungen grundsätzlich außer Ansatz blieben, so dass mit Wegfall der Einkunftsquelle auch der Veranlassungszusammenhang mit den Schuldzinsen wegfiel, unabhängig von der Höhe eines etwa zu erzielenden Veräußerungserlöses. Daran würde auch die Ausdehnung der Spekulationsfrist auf 10 Jahre nichts zu ändern.

1.2. Nachträgliche Schuldzinsen aus Verwaltungssicht

Mit Urteil vom 20.6.2012 (IX R 67/10, BStBl 2013 S. 275) hat der BFH entgegen dem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 1.7.2010 (13 K 136/07) entschieden, dass Schuldzinsen für ein Darlehen, das ursprünglich zur Finanzierung von Anschaffungskosten einer zur Vermietung bestimmten Immobilie aufgenommen wurde, grundsätzlich auch dann noch als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können, wenn das Gebäude veräußert wird, der Veräußerungserlös aber nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen.

- Weiteres BFH-Urteil vom 8.4.2014, IX R 45/13, BFH/NV 2014 S. 1151

Mit Urteil vom 8.4.2014 (IX R 45/13) hat der BFH entschieden, dass auf ein (umgeschuldetes) Anschaffungsdarlehen gezahlte nachträgliche Schuldzinsen auch im Fall einer nicht steuerbaren Veräußerung

der vormals vermieteten Immobilie grundsätzlich als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können.

Der Kläger war an einer GbR beteiligt, die im Jahr 1996 ein Mehrfamilienhaus errichtete, welches nach Fertigstellung der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung diene. Die GbR veräußerte das Mehrfamilienhaus im Jahr 2007 - nach Ablauf der Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Der Erlös aus der nicht steuerbaren Veräußerung der Immobilie reichte nicht aus, um die im Zuge der Herstellung des Objekts aufgenommenen Darlehensverbindlichkeiten vollständig auszugleichen. Das verbliebene Restdarlehen wurde daher anteilig durch den Kläger getilgt. Hierfür musste er ein neues (Umschuldungs-)Darlehen aufnehmen; die auf dieses Darlehen gezahlten Schuldzinsen machte der Kläger im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2009 und 2010 als (nachträgliche) Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Schuldzinsen nicht; das FG gab dem Kläger demgegenüber Recht.

Der IX. Senat des BFH hob die Vorentscheidung auf und wies die Sache an das FG zurück. Nach den Feststellungen des FG konnte der Senat nicht entscheiden, ob die geltend gemachten Schuldzinsen im Einzelfall als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Die Entscheidung des IX. Senats knüpft an das Urteil vom 20.6.2012 (IX R 67/10, BStBl II 2013 II S. 275) an, mit dem der BFH den nachträglichen Schuldzinsenabzug auch schon im Falle einer nach § 23 EStG steuerbaren Veräußerung zugelassen hatte. In seiner heutigen Entscheidung erweitert der BFH nunmehr die Möglichkeit des Schuldzinsenabzugs: ein solcher ist grundsätzlich auch nach einer nicht steuerbaren Veräußerung der Immobilie möglich, wenn und soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können. Voraussetzung ist dafür aber u.a., dass der Steuerpflichtige den aus der Veräußerung der bislang vermieteten Immobilie erzielten Erlös -soweit nicht Tilgungshindernisse entgegenstehen- stets und in vollem Umfang zur Ablösung des Anschaffungsdarlehens verwendet. Auch auf Refinanzierungs- oder Umschuldungsdarlehen gezahlte Schuldzinsen erkennt der BFH grundsätzlich an, soweit die Valuta des Umschuldungsdarlehens nicht über den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgeht und die Umschuldung sich im Rahmen einer marktüblichen Finanzierung -wozu regelmäßig auch eine vertraglich fixierte Tilgungsvereinbarung gehört- bewegt. Da das FG die letztgenannten Voraussetzungen im Rahmen der Vorentscheidung nicht geprüft hat, hat der IX. Senat die Sache an das FG zurückverwiesen.

Wichtig:

Nach dem BFH-Urteil vom 8.4.2014 (a. a. O.) macht es für den Abzug nachträglicher Schuldzinsen keinen Unterschied, ob die Immobilie innerhalb oder außerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist veräußert wurde.

- **Neues BMF-Schreiben vom 27.7.2015, IV C 1 - S 22111/11/10001, BStBl 2015 I S. 581**
 - Schuldzinsen, die auf Verbindlichkeiten entfallen, welche der Finanzierung von Anschaffungskosten oder Herstellungskosten einer zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Immobilie dienten, können nach deren Veräußerung weiter als nachträgliche Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten nicht durch den Veräußerungserlös hätten getilgt werden können (sog. Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung).
 - Voraussetzung ist, dass die Absicht, (weitere) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, nicht bereits vor der Veräußerung der Immobilie aus anderen Gründen weggefallen

ist.

- Es ist für den Werbungskostenabzug unmaßgeblich, ob die Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgt und gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbar ist.
- Eine Vorfälligkeitsentschädigung stellt keine nachträglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern Veräußerungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte i.S. des § 23 Abs. 3 i.V. mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar.
- Diese bisherigen anderslautenden Rechtsgrundsätze sind letztmals auf Vorfälligkeitsentschädigungen anzuwenden, wenn das obligatorische Veräußerungsgeschäft des Mietobjekts vor dem 27.7.2015 rechtswirksam abgeschlossen wurde.

Mit Urteil vom 20. Juni 2012 - IX R 67/10 - (BStBl 2013 II S. 275) hatte der BFH unter Aufgabe seiner früheren Rechtsauffassung zur Frage der Abziehbarkeit nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entschieden, dass Schuldzinsen für ein zur Anschaffung eines Mietobjekts aufgenommenes Darlehen auch nach einer gemäß § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG steuerbaren Veräußerung der Immobilie weiter als (nachträgliche) Werbungskosten abgezogen werden können, wenn und soweit der Veräußerungserlös nicht zur Tilgung der Darlehensverbindlichkeit ausreicht.

Der BFH hat in dem Urteil vom 21. Januar 2014 - IX R 37/12 - die Rechtsauffassung vertreten, dass ein fortdauernder Veranlassungszusammenhang von nachträglichen Schuldzinsen mit früheren Einkünften i. S. d. § 21 EStG nicht anzunehmen ist, wenn der Steuerpflichtige zwar ursprünglich mit Einkünfterzielungsabsicht gehandelt hat, seine Absicht zu einer (weiteren) Einkünfterzielung jedoch bereits vor der Veräußerung des Mietobjekts aus anderen Gründen weggefallen ist.

Mit Urteil vom 11. Februar 2014 - IX R 42/13 - hat der BFH zur steuerlichen Behandlung von Vorfälligkeitsentschädigungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entschieden, dass ein Steuerpflichtiger die für die vorzeitige Ablösung seiner Darlehensschuld zwecks lastenfreier Veräußerung seines Mietobjekts zu entrichtende Vorfälligkeitsentschädigung auch dann nicht „ersatzweise“ als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung abziehen kann, wenn der Veräußerungsvorgang nicht nach § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG steuerbar ist. Seine bisherige Rechtsprechung, wonach in Veräußerungsfällen wegen Beurteilung der Vorfälligkeitsentschädigung als Finanzierungskosten eines neu erworbenen Mietobjekts ausnahmsweise ein Werbungskostenabzug für zulässig erachtet wurde, gab der BFH mit dieser Entscheidung ausdrücklich auf.

Den Abzug von nachträglichen Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Falle der nicht nach § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG steuerbaren Veräußerung der Immobilie hat der BFH mit Urteil vom 8. April 2014 - IX R 45/13 - für den Fall bejaht, dass der Grundsatz des Vorranges der Schuldentilgung beachtet wurde. Für den nachträglichen Werbungskostenabzug ist nach Ansicht des BFH entscheidungserheblich, wie der Veräußerungserlös verwendet wird. Bei Einsatz des Veräußerungserlöses für die Anschaffung einer neuen Einkunftsquelle (z. B. eine neue zur Vermietung bestimmte Immobilie) besteht der Zusammenhang am neuen Mietobjekt fort (Surrogationsbetrachtung). Wird hingegen keine neue Immobilie oder anderweitige Einkunftsquelle angeschafft, kommt es für den Werbungskostenabzug darauf an, ob der Veräußerungserlös ausreicht, um das Darlehen zu tilgen.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten zur Abziehbarkeit von Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Veräußerung des Mietobjekts oder nach Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht sowie von Vorfälligkeitsentschädigungen unter Anwendung der vorgenannten Urteile folgende Rechtsgrundsätze:

2. Schuldzinsen für fremdfinanzierte Anschaffungs-/Herstellungskosten eines Mietobjekts nach dessen Veräußerung

2.1. Rechtswirksam nach dem 31. Dezember 1998 getätigte Grundstücksveräußerungen

Schuldzinsen, die auf Verbindlichkeiten entfallen, welche der Finanzierung von Anschaffungskosten oder Herstellungskosten einer zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Immobilie dienen, können nach deren Veräußerung weiter als nachträgliche Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten nicht durch den Veräußerungserlös hätten getilgt werden können (sog. Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung). Der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung gilt jedoch so lange nicht, als der Schuldentilgung Auszahlungshindernisse hinsichtlich des Veräußerungserlöses oder Rückzahlungshindernisse entgegenstehen. Voraussetzung ist, dass die Absicht, (weitere) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, nicht bereits vor der Veräußerung der Immobilie aus anderen Gründen weggefallen ist (BFH vom 21. Januar 2014, a. a. O.).

Es ist für den Werbungskostenabzug unmaßgeblich, ob die Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgt und gemäß § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG steuerbar ist (BFH-Urteil vom 8. April 2014, a. a. O.).

Bestehen im Zusammenhang mit dem veräußerten Mietobjekt mehrere Darlehensverbindlichkeiten, ist für die steuerliche Anerkennung der Verwendung des Veräußerungserlöses zur Tilgung der Verbindlichkeiten - entsprechend der Beurteilung durch einen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsmann - entscheidend, dass die Darlehen nach Maßgabe der konkreten Vertragssituationen marktüblich und wirtschaftlich unter Berücksichtigung der Zinskonditionen abgelöst werden.

Die vorgenannten Rechtsgrundsätze zum nachträglichen Schuldzinsenabzug sind entsprechend auf Refinanzierungs- oder Umschuldungsdarlehen anzuwenden, soweit die Valuta des Umschuldungsdarlehens nicht über den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgeht und die Umschuldung sich im Rahmen einer üblichen Finanzierung bewegt (BFH-Urteil vom 8. April 2014, a. a. O.).

2.2. Rechtswirksam vor dem 1. Januar 1999 getätigte Grundstücksveräußerungen

Bei Grundstücksveräußerungen, bei denen die Veräußerung auf einem vor dem 1. Januar 1999 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht, ist für Schuldzinsen, die auf die Zeit nach der Veräußerung oder dem Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht entfallen, kein nachträglicher Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zulässig. Denn die Schuldzinsen stehen nicht mehr mit dieser Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang i. S. v. § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 1 EStG. Sie sind vielmehr als Gegenleistung für die Überlassung von Kapital anzusehen,

das im privaten Vermögensbereich nicht mehr der Erzielung von Einkünften dient (BFH-Urteil vom 12. November 1991 - IX R 15/90 - BStBl 1992 II S. 289).

3. Im Zuge der Veräußerung gezahlte Vorfälligkeitsentschädigung für die Ablösung einer Fremdfinanzierung der Anschaffungs-/Herstellungskosten des Mietobjekts

Eine Vorfälligkeitsentschädigung ist wirtschaftlich betrachtet das Ergebnis einer auf vorzeitige Ablösung gerichteten Änderung des Darlehensvertrages. Der ursprünglich durch die Darlehensaufnahme zur Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Mietobjekts begründete wirtschaftliche Zusammenhang mit der bisherigen Vermietungstätigkeit wird bei Leistung einer Vorfälligkeitsentschädigung im Zuge der Veräußerung überlagert bzw. von einem neuen, durch die Veräußerung ausgelösten Veranlassungszusammenhang ersetzt (BFH-Urteil vom 11. Februar 2014, a. a. O.).

Eine Vorfälligkeitsentschädigung stellt in diesem Fall infolge des Veranlassungszusammenhangs mit der Veräußerung keine nachträglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern Veräußerungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte i. S. d. § 23 Absatz 3 i. V. m. § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG dar. Die bisherige Rechtsprechung, wonach der BFH in der Vergangenheit ausnahmsweise einen Werbungskostenabzug im Bereich der Vermietungseinkünfte zugelassen hat (vgl. BFH-Urteil vom 23. April 1996 - IX R 5/94 -, BStBl II S. 595), ist durch das Urteil vom 11. Februar 2014 (a. a. O.) überholt. Diese bisherigen Rechtsgrundsätze sind letztmals auf Vorfälligkeitsentschädigungen anzuwenden, wenn das obligatorische Veräußerungsgeschäft des Mietobjekts vor dem 27. Juli 2015 rechtswirksam abgeschlossen wurde.

4. Schuldzinsen für fremdfinanzierte Anschaffungs-/Herstellungskosten eines Mietobjekts nach Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht

Für Schuldzinsen, die in der Zeit nach Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht vor der Veräußerung des Mietobjekts gezahlt werden, ist kein nachträglicher Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zulässig. Derartige Schuldzinsen stehen nicht mehr mit den Einkünften gemäß § 21 Absatz 1 Nummer 1 EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang, sondern sind Gegenleistung für die Kapitalüberlassung, die im privaten Vermögensbereich nicht mehr der Erzielung von Einkünften dient (BFH-Urteil vom 21. Januar 2014, a. a. O.). Der Anwendungsbereich des § 23 EStG ist mangels eines Veräußerungstatbestandes nicht gegeben.

5. Schuldzinsen für fremdfinanzierte laufende sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) nach Veräußerung des Mietobjekts

5.1. Rechtswirksamer Abschluss des Veräußerungsgeschäfts nach dem 31. Dezember 2013

Voraussetzung für den nachträglichen Werbungskostenabzug von Schuldzinsen bei fremdfinanzierten sofort abziehbaren Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) ist, dass der Erlös aus der Veräußerung des Mietobjekts nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen. Der durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens zur Finanzierung sofort abziehbarer Werbungskosten geschaffene Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung bleibt zwar grundsätzlich nach Beendigung der Einkünfteerzielung bestehen. Wird der Veräußerungserlös aber nicht zur Tilgung dieses Darlehens verwendet, kann eine daneben bestehende bzw. neu entstehende relevante private Motivation für die Beibehaltung des Darlehens den ursprünglich gesetzten wirtschaftlichen Zusammenhang überlagern und damit durchbrechen.

5.2. Rechtswirksamer Abschluss des Veräußerungsgeschäfts vor dem 1. Januar 2014

Wurde das obligatorische Veräußerungsgeschäft des Mietobjekts vor dem 1. Januar 2014 rechtswirksam abgeschlossen, bleibt das BMF-Schreiben vom 3. Mai 2006 (BStBl I S. 363) weiter anwendbar. Danach kommt es in diesen Fällen unter Zugrundelegung der zwischenzeitlich überholten Rechtsgrundsätze (BFH-Urteil vom 12. Oktober 2005 - IX R 28/04 - BStBl 2006 II S. 407) aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht darauf an, ob ein bei einer Veräußerung des Objekts erzielbarer Erlös zur Tilgung des Darlehens ausgereicht hätte, da der durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens geschaffene Zusammenhang auch nach Aufgabe der Einkünfteerzielung für bestehen bleibend erachtet wurde.

6. Im Zuge der Veräußerung gezahlte Vorfälligkeitsentschädigung für die Ablösung einer Fremdfinanzierung sofort abziehbarer Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) des Mietobjekts

Die Rechtsgrundsätze unter Tz. 2 zu den Vorfälligkeitsentschädigungen für die Ablösung einer Restschuld fremdfinanzierter Anschaffungs-/Herstellungskosten eines Mietobjekts im Zuge dessen Veräußerung gelten in analoger Anwendung des BFH-Urteils vom 11. Februar 2014 (a. a. O.) entsprechend.

7. Schuldzinsen für fremdfinanzierte laufende sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) eines Mietobjekts nach Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht

Die Rechtsgrundsätze unter 3.) zu Schuldzinsen für fremdfinanzierte Anschaffungs-/Herstellungskosten eines Mietobjekts nach Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht gelten in analoger Anwendung des BFH-Urteils vom 21. Januar 2014 (a. a. O.) entsprechend. Sie sind erstmals auf Schuldzinszahlungen anzuwenden, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht nach dem 31. Dezember 2014 aufgegeben wurde. Wurde die Einkünfteerzielungsabsicht vorher aufgegeben, bleibt das BMF-Schreiben vom 3. Mai 2006 (a. a. O.) weiter auf entsprechende Schuldzinszahlungen anwendbar.

➤ **BMF-Schreiben zu den Schuldzinsen für darlehensfinanzierte sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen nach Veräußerung des Mietobjekts**

Fundstelle: BMF-Schreiben vom 15.1.2014, IV C 1 - S 2211/11/10001 :001, BStBl 2014 I S. 108

Der BFH hatte mit Urteil vom 12.10.2005 (Az. IX R 28/04, BStBl 2006 II S. 407) entschieden, dass Zinsen für ein Darlehen, mit dem sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen finanziert worden sind, als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind; **es kam danach nicht darauf an, ob ein etwaiger Veräußerungserlös zur Schuldentilgung ausgereicht hätte.**

Einer unveränderten Anwendung des BFH-Urteils stehen die aktuellen BFH-Urteile vom 20.6.2012 (Az. IX R 67/10, BStBl 2013 II S. 275) und vom 28.3.2007 (Az. X R 15/04, BStBl 2007 II S. 642) und der Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung von nachträglichen Schuldzinsen bei Gewinn- und Überschusseinkunftsarten entgegen. Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder ist daher Voraussetzung für den nachträglichen Werbungskostenabzug für Schuldzinsen bei darlehensfinanzierten Erhaltungsaufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung,

dass nach Veräußerung des Mietobjekts der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen.

Der durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens zur Finanzierung sofort abziehbarer Werbungskosten geschaffene Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung bleibt zwar grundsätzlich nach Beendigung der Vermietungstätigkeit bestehen. **Wird der Veräußerungserlös aber nicht zur Tilgung dieses Darlehens verwendet, kann eine daneben bestehende bzw. neu entstehende relevante private Motivation für die Beibehaltung des Darlehens den ursprünglich gesetzten wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang überlagern und damit durchbrechen.**

Bestehen im Zusammenhang mit dem veräußerten Mietobjekt mehrere Darlehensverbindlichkeiten, ist für die steuerliche Anerkennung der Verwendung des Veräußerungserlöses zur Tilgung der Verbindlichkeiten - entsprechend der Beurteilung durch einen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsmann - entscheidend, dass die Darlehen nach Maßgabe der konkreten Vertragssituationen marktüblich und wirtschaftlich unter Berücksichtigung der Zinskonditionen abgelöst werden.

Diese Rechtsgrundsätze sind erstmals anzuwenden auf entsprechende Schuldzinszahlungen, wenn das **obligatorische Veräußerungsgeschäft** des Mietobjekts **nach dem 31.12.2013 rechtswirksam abgeschlossen** ist. Wurde das **obligatorische Veräußerungsgeschäft** des Mietobjekts vor dem 01.01.2014 rechtswirksam abgeschlossen, bleibt das BMF-Schreiben vom 3.5.2006 (Az. IV C 3 - S 2211- 11/06, BStBl I S. 363) weiter auf entsprechende Schuldzinszahlungen anwendbar.

8. Vorfälligkeitsentschädigung abzugsfähig?

Fundstelle: BFH-Urteil vom 11.2.2014, IX R 42/13, BFH/NV 2014 S. 1254

Mit Urteil vom 11.02.2014 hat der BFH entschieden, dass eine Vorfälligkeitsentschädigung grundsätzlich nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar ist.

Die Klägerin veräußerte ein von ihr im Jahre 1999 erworbenes und seitdem vermietetes Immobilienobjekt im Jahr 2010. Im Veräußerungsvertrag hatte sich die Klägerin zur lastenfreien Übertragung des Grundstückes verpflichtet. Im Zuge der Ablösung einer Restschuld aus den zur Finanzierung der Anschaffungskosten des Objekts aufgenommenen Darlehen hatte die Klägerin Vorfälligkeitsentschädigungen zu leisten, die sie im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machte. Das Finanzamt berücksichtigte die Vorfälligkeitsentschädigungen nicht. Klage und Revision der Klägerin hatten keinen Erfolg.

Schuldzinsen, die mit Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, zählen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG zu den Werbungskosten. Der Begriff der Schuldzinsen umfasst auch eine zur vorzeitigen Ablösung eines Darlehens gezahlte Vorfälligkeitsentschädigung; denn diese ist Nutzungsentgelt für das auf die verkürzte Laufzeit in Anspruch genommene Fremdkapital. Im Streitfall konnte die Klägerin die geleisteten Vorfälligkeitsentschädigungen gleichwohl nicht bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen; es fehlte insoweit an einem wirtschaftlichen Zusammenhang (sog. Veranlassungszusammenhang) mit steuerbaren Einkünften. Zwar beruht eine Vorfälligkeitsentschädigung auf

dem ursprünglichen Darlehen, das mit Blick auf die Finanzierung der Anschaffungskosten einer fremdvermieteten Immobilie aufgenommen wurde. Jedoch ist das für die Annahme eines Veranlassungszusammenhangs maßgebliche „auslösende Moment“ nicht der seinerzeitige Abschluss des Darlehensvertrags, sondern gerade dessen vorzeitige Ablösung. Diese mit der Darlehensgläubigerin vereinbarte Vertragsanpassung hat die Klägerin aber nur vorgenommen, weil sie sich zur lastenfremen Veräußerung des Grundstücks verpflichtet hatte. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht daher gerade nicht zwischen der Vorfälligkeitsentschädigung und der vormaligen Vermietung der Immobilie, sondern zwischen der Vorfälligkeitsentschädigung und der Veräußerung der Immobilie.

Der BFH hat betont, dass auch seine aktuelle Rechtsprechung zum Abzug nachträglicher Schuldzinsen (BFH-Urteil vom 20.6.2012 IX R 67/10, BStBl 2013 II S. 275; siehe auch BFH-Urteil vom 8.4.2014, IX R 45/13) an diesem Ergebnis nichts zu ändern vermochte. Denn die Klägerin konnte die im Veräußerungszeitpunkt **noch bestehenden Darlehensverbindlichkeiten vollständig durch den aus der Veräußerung der Immobilie erzielten Erlös tilgen**.

Wichtig:

Die Finanzverwaltung hat das BFH-Urteil vom 11.02.2014 zum Anlass genommen, Vorfälligkeitsentschädigungen, die im Zusammenhang mit der Veräußerung anfallen, nicht als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften, sondern als Veräußerungskosten bei den Spekulationseinkünften zu berücksichtigen (vgl. Abschnitt 2 des BMF-Schreibens vom 27.07.2015 (a. a. O.).

Fundstelle: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.11.2016, 2 K 1701/14; Az. beim BFH: VI R 15/17

Die Vorfälligkeitsentschädigung wegen des Verkaufs einer wegen doppelter Haushaltsführung erworbenen Zweitwohnung bei Beendigung der auswärtigen Tätigkeit ist nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar.

Die Kläger, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, unterhielten im Streitjahr 2012 einen gemeinsamen Hausstand. Der Kläger war bis Ende des Jahres 2011 im BMF nichtselbständig beschäftigt. Auf Grund seiner beruflichen Tätigkeit wohnte er an seinem Beschäftigungsort in einer Eigentumswohnung, welche die Kläger als hälftige Miteigentümer im Jahr 2003 erworben hatten. Zur Finanzierung der Anschaffungskosten der Eigentumswohnung nahmen die Kläger gesamtschuldnerisch (Fest-) Darlehen bei der Sparkasse auf. 2011 veräußerten die Kläger die Eigentumswohnung in Berlin. Für die vorzeitige Rückzahlung des Darlehens leisteten die Kläger eine Vorfälligkeitsentschädigung.

Für 2012 beantragten die Kläger, die entrichteten Schuldzinsen sowie die Leistung der Vorfälligkeitsentschädigung im Rahmen der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Tätigkeit als notwendige Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung zum Werbungskostenabzug zuzulassen. Das FA erkannte die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten an.

Hierzu führt das FG Rheinland-Pfalz aus:

Das FA hat den begehrten Werbungskostenabzug der Vorfälligkeitsentschädigung wegen des fehlenden Veranlassungszusammenhangs mit den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit zutreffend versagt.

Zwar ist eine Vorfälligkeitsentschädigung Bestandteil der auf die (verkürzte) Gesamtlaufzeit des Kredits bezogenen Gegenleistung des Darlehensnehmers für die Inanspruchnahme des Fremdkapitals; sie beruht mithin ebenso wie die vertraglich vereinbarten Darlehenszinsen auf dem Darlehensvertrag als Rechtsgrund.

Allerdings ist eine Vorfälligkeitsentschädigung wirtschaftlich gesehen die Folge der auf vorzeitige Kreditablösung gerichteten Änderung des Darlehensvertrags. Erst mit dieser Änderung des Vertragsinhalts steht dem Darlehensgeber eine seine Interessen wahrende Vorfälligkeitsentschädigung zu.

Diese vertragliche Änderungs- bzw. Aufhebungsvereinbarung ist steuerrechtlich das auslösende Moment für die Zahlung der Vorfälligkeitsentschädigung. Bei der Leistung einer Vorfälligkeitsentschädigung im Zuge der Veräußerung von Immobilien wird daher der ursprünglich bestehende - durch die Aufnahme eines Darlehens zur Finanzierung der Anschaffungskosten einer Immobilie begründete - wirtschaftliche Zusammenhang mit einer bisherigen zur Einkünfteerzielung vorgenommenen Tätigkeit überlagert bzw. ersetzt von einem neuen, durch die Veräußerung ausgelösten Veranlassungszusammenhang.

Ist dieser Veräußerungsvorgang steuerbar, ist die Vorfälligkeitsentschädigung als Veräußerungskosten in die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes oder -verlustes einzustellen. Ist der Veräußerungsvorgang nicht steuerbar, kann die Vorfälligkeitsentschädigung nicht ersatzweise als Werbungskosten im Zusammenhang mit der bisherigen steuerbaren Tätigkeit geltend gemacht werden.

9. Sofortabzug eines Disagios

Verwaltungsanweisung: BMF-Schreiben vom 20.10.2003, Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Gesamtobjekten, von vergleichbaren Modellen mit nur einem Kapitalanleger und von gesellschafts- sowie gemeinschaftsrechtlich verbundenen Personenzusammenschlüssen (geschlossene Fonds), BStBl 2003 I S. 546.

➤ *Marktüblichkeit des Disagios entscheidend*

Ein Disagio ist nur dann nicht sofort als Werbungskosten abziehbar, wenn es sich nicht im Rahmen des am aktuellen Kreditmarkt **üblichen** hält. Wann dies der Fall ist, ist eine Frage der tatrichterlichen Würdigung. Wird eine Disagiovereinbarung mit einer Geschäftsbank wie unter fremden Dritten geschlossen, **indiziert dies die Marktüblichkeit** (BFH-Urteil vom 8.3.2016 IX R 38/14¹).

➤ **Definition der Marktüblichkeit**

Der im EStG verwendete Begriff „marktüblich“ (§ 11 Abs. 2 Satz 4 EStG) ist auf das konkret betroffene Disagio anzuwenden. Aus der Funktion des Disagios ergibt sich, dass die Marktüblichkeit anhand der **Höhe des Disagios im Verhältnis zur Höhe und Laufzeit des Kredits**, dies in Relation zu den aktuellen Verhältnissen auf dem Kreditmarkt, zu beurteilen ist. Was marktüblich ist, ist nach den aktuellen Verhältnissen auf dem Kreditmarkt bezogen auf das konkrete finanzierte Objekt zu entscheiden. Wird eine Zins- und Disagiovereinbarung mit einer Geschäftsbank wie unter fremden Dritten geschlossen, indiziert dies die Marktüblichkeit (BFH-Urteil vom 8.3.2016 IX R 38/14, a.a.O.).

Nichtbeanstandungsgrenze BMF

Soweit das BMF aus Vereinfachungsgründen von der Marktüblichkeit ausgeht, wenn für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum **von mindestens fünf Jahren ein Disagio i.H.v. bis zu 5 % vereinbart worden ist, bedeutet dies eine Sachverhaltstypisierung, die die tatrichterliche Würdigung erleichtert.** Handelt es sich jedoch, wie vorliegend, um ein Disagio **von mehr als 5 %**, so trifft die **genannte Nichtbeanstandungsgrenze keine Aussage** (BFH-Urteil vom 8.3.2016 IX R 38/14, a.a.O.).

10. Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

10.1. Substanzverbesserung

Für die Frage der **wesentlichen Verbesserung** kommt es auf den Zustand des Gebäudes im **Zeitpunkt der Herstellung oder Anschaffung** durch den Mandant oder im Fall des unentgeltlichen Erwerbs auf die Anschaffung oder Herstellung durch den Rechtsvorgänger an. Dieser Zustand des Gebäudes ist mit dem zu vergleichen, in den es durch die Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen versetzt worden ist.

Eine wesentliche Verbesserung und damit **Herstellungskosten** liegen erst dann vor, wenn die Maßnahmen zur Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes in ihrer Gesamtheit über eine **zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung** hinausgehen, den **Gebrauchswert** des Gebäudes insgesamt **deutlich erhöhen** und damit für die Zukunft eine **weitere**

Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird. Dies ist der Fall, wenn der Gebrauchswert des Gebäudes von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird (sog. Standardverbesserung). Dabei kommt es nach der oben angeführten BFH-Rechtsprechung auf die **zentralen Ausstattungsmerkmale Heizung, Sanitär, Elektroinstallation** sowie **Fenster** an. Führt ein Bündel von Baumaßnahmen bei mindestens **3 dieser Ausstattungsmerkmale** zu einer Standardverbesserung, bedeutet dies auch eine Standardverbesserung für das Gebäude, so dass Herstellungskosten anzunehmen sind.

Wichtig:

Die Finanzverwaltung **umschreibt** die einzelnen **Standards** im BMF-Schreiben vom 18.7.2003 (IV C 3-2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386) wie folgt:

- **Einfacher Standard:** Die 4 zentralen Ausstattungsmerkmale sind im Zeitpunkt der Anschaffung nur im nötigen Umfang oder in einem technisch überholten Zustand vorhanden: Kein Handwaschbecken im Bad, fehlende Beheizung im Bad, keine Entlüftung im Bad, Wände im Bad nicht überwiegend gefliest, Badewanne ohne Verblendung, Badeofen vorhanden, Fenster mit Einfachverglasung, technisch überholte Heizungsanlage (z. B. Kohleöfen), Elektroversorgung unzureichend.
- **Mittlerer Standard** liegt vor, wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale durchschnittlichen und selbst höheren Ansprüchen genügen.
- **Sehr anspruchsvoller Standard** ist gegeben, wenn bei dem Einbau der zentralen Ausstat-

tungsmerkmale nicht nur das Zweckmäßige, sondern das Mögliche, vor allem durch den Einbau außergewöhnlich hochwertiger Materialien, verwendet wurde („Luxussanierung“).

Führen die Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen lediglich zu einer **substanzhaltenden Erneuerung** des Gebäudes, wird also das Gebäude als Ganzes lediglich in ordnungsgemäßem Zustand erhalten oder dieser Zustand in zeitgemäßer Form wiederhergestellt, liegen **Erhaltungsaufwendungen** vor.

Aufwendungen für Baumaßnahmen, die für sich gesehen innerhalb eines Veranlagungszeitraums noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führen, können allerdings zu Herstellungskosten werden, wenn sie Teil einer Gesamtmaßnahme sind, die sich planmäßig im zeitlichen Zusammenhang über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt und die insgesamt zur Hebung des Standards des Gebäudes führt (**Sanierung in Raten**). Von einer Sanierung in Raten geht die Finanzverwaltung in der Regel aus, wenn die Maßnahmen innerhalb eines **5-Jahreszeitraums** durchgeführt worden sind.

10.2. Praxisfälle zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten

➤ „übergreifende“ Baumaßnahmen

Fundstelle: LfSt Bayern v. 6.8.2010, S 2211.1.1 - 4/2 St 32

Auf Bund-Länder-Ebene wurde erörtert, ob für die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG hinsichtlich der Durchführung der Maßnahmen innerhalb der Dreijahresfrist der Beginn, der einzelne Bauabschnitt oder der Abschluss der Baumaßnahme entscheidungserheblich ist.

Aufwendungen für nicht innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung abgeschlossene Maßnahmen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind insoweit zu berücksichtigen, als sie auf innerhalb des Dreijahreszeitraums getätigte Leistungen entfallen.

Die Baumaßnahmen müssen zum Ende des Dreijahreszeitraums weder abgeschlossen, abgerechnet, noch bezahlt sein.

Hierdurch soll die Umgehung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, z.B. durch Hinauszögern des Abschlusses von Baumaßnahmen, verspätete Abnahme von Werkleistungen oder verspätete Bezahlung, verhindert werden.

Für den Fall, dass eine vor Ablauf der Dreijahresfrist begonnene Baumaßnahme erst nach Ablauf der Dreijahresfrist beendet wurde und die bis zum Ablauf des Dreijahreszeitraums bereits durchgeführten Leistungen die 15 %-Grenze übersteigen, ist insoweit anschaffungsnaher Herstellungsaufwand gegeben.

Die nach Beendigung der Dreijahresfrist noch getätigten Leistungen dieser Baumaßnahme werden nicht in die Ermittlung der 15 %-Grenze einbezogen und unterliegen auch nicht der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Es ist aber zu prüfen, ob diese Maßnahme zu Herstellungskosten i.S.d. BMF-Schreibens vom 18.7.2003 (BStBl 2003 1 S. 386) führt.

Neue BFH-Rechtsprechung

Betriebsbereitschaft führt zu anschaffungsnahen Herstellungskosten

Fundstelle: BFH-Urteil vom 14.6.2016, IX R 15/15

Zu den Aufwendungen i. S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen und **nicht nach Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich ausgenommen sind**. Hierzu zählen auch Kosten für die **Herstellung der Betriebsbereitschaft**.

Der Kläger erwarb im August 2008 ein bebautes Grundstück. In der Zeit zwischen Erwerb und Vermietung des Gebäudes führte er Renovierungsmaßnahmen durch. Der Kläger behandelte die für den **Austausch der Fenster** angefallenen Aufwendungen als Anschaffungskosten und die durch die **sonstigen Sanierungsarbeiten** entstandenen Aufwendungen als **sofort abziehbare Werbungskosten** bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Das FA behandelte die streitigen Aufwendungen dagegen **insgesamt als anschaffungsnahe Herstellungskosten**.

Auffassung des BFH

- Zu den Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören auch Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, durch die **funktionsuntüchtige Teile eines Gebäudes, die für seine bestimmungsgemäße Nutzung unerlässlich sind, wieder hergestellt werden und damit das Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand versetzt** wird, wenn sie im Rahmen einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit dem Erwerb des Gebäudes anfallen.
- Die im Anschluss an den Erwerb des Gebäudes durchgeführten Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten führten **einschließlich der Aufwendungen für den Austausch der Fenster zu Kosten**, die über **15 % der Anschaffungskosten** des Gebäudes liegen.
- Die Einbeziehung von Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft in die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ist **verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden**. Hieraus ergibt sich keine nicht hinnehmbare Ungleichbehandlung gegenüber Erwerbern eines bereits vom Veräußerer sanierten Gebäudes.

Schönheitsreparaturen als anschaffungsnahe Herstellungskosten I

Fundstelle: BFH-Urteil vom 14.6.2016, IX R 25/14

Zu den Aufwendungen i. S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen und nicht nach Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich ausgenommen sind. Von einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes kann im Regelfall ausgegangen werden, soweit bauliche Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden.

Auffassung des BFH

- Der Begriff der Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen **umfasst grundsätzlich auch sogenannte Schönheitsreparaturen.**
- Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung sämtliche Kosten für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen und nicht nach Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich ausgenommen sind.
- Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG gehören **ausdrücklich nur Aufwendungen für Erweiterungen i. S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen, nicht zu den Aufwendungen i. S. des Satzes 1 der Vorschrift.** Zu den üblicherweise jährlich anfallenden Erhaltungsarbeiten zählen **Schönheitsreparaturen** jedoch nicht, da diese im Regelfall **nicht jährlich vorgenommen** werden.
- Werden Aufwendungen für Material und Fertigungsleistungen von dritter Seite **zum Teil erstattet**, sind die Aufwendungen grundsätzlich nur in Höhe des Saldobetrags zwischen dem vom Steuerpflichtigen getragenen Aufwand und dem von dritter Seite erstatteten Aufwand in die Berechnung des für die 15 % Grenze maßgeblichen Betrags einzubeziehen. Die Erstattungsbeträge sind von den **anschaffungsnahen Herstellungskosten abzuziehen** und mindern dementsprechend die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der AfA.

Schönheitsreparaturen als anschaffungsnahe Herstellungskosten II

Fundstelle: BFH-Urteil vom 14.6.2016, IX R 22/15

Zu den Aufwendungen i. S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung, die nicht nach Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich ausgenommen sind. Aufwendungen, die mit den Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nicht im Zusammenhang stehen, können als sofort abzugsfähige Werbungskosten zu berücksichtigen sein.

Der Kläger erwarb Ende 2006 ein bebautes Grundstück. In den Streitjahren 2007 bis 2009 führte er Instandsetzungs- und Renovierungsmaßnahmen durch. Die dafür insgesamt angefallenen Aufwendungen machte der Kläger in den Streitjahren als sofort abzugsfähige Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das FA berücksichtigte die geltend gemachten Aufwendungen lediglich im Rahmen der AfA.

Auffassung des BFH

- Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG gehören ausdrücklich nur Aufwendungen für Erweiterungen i. S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen, nicht zu den Aufwendungen i. S. des Satzes 1 der Vorschrift. Zu den üblicherweise jährlich anfallenden Erhaltungsarbeiten zählen Schönheitsreparaturen jedoch nicht, da diese im Regelfall

nicht jährlich vorgenommen werden.

- Das FG hat zu Recht den überwiegenden Teil der geltend gemachten Aufwendungen für die vorgenommenen Renovierungs- und Modernisierungsmaßnahmen als anschaffungsnahe Herstellungskosten beurteilt.
- Das FG hat jedoch zu Unrecht auch die für die Wartung der Heizungsanlage angefallenen Kosten den anschaffungsnahe Herstellungskosten zugeordnet. Insoweit handelt es sich um regelmäßig jährlich anfallende Wartungsarbeiten i. S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG, die nicht im Zusammenhang mit etwaigen Umbau-, Renovierungs- und Modernisierungsmaßnahmen stehen. Die hierfür entstandenen Kosten können daher in den jeweiligen Streitjahren als Werbungskosten abgezogen werden.

10.3. Anschaffungsnahe Aufwendungen bei einheitlicher Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebäudes sind - unabhängig davon, ob sie auf jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsarbeiten i. S. v. § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 EStG beruhen - nicht als Erhaltungsaufwand sofort abziehbar, wenn sie im Rahmen einheitlich zu würdigender Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG anfallen (BFH-Urteil vom 25.8.2009, IX R 20/08, BStBl 2010 II S. 125).

Beispiel:

K nahm nach dem Erwerb des Hauses Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten vor. Er tauschte einzelne Fenster, Fensterbänke und Rollladenkästen aus, setzte neue Zargen und Türen ein, verlegte in mehreren Zimmern Laminat, schlug Wand- und Bodenfliesen in Küchen und Bädern ab und brachte neue Fliesen an, entfernte Heizdecken und installierte Rigipsplatten, verputzte Wände und tapezierte sie neu, versah Decken mit Rauputz und strich sie neu, tauschte Badewanne, Toilettenschüssel und Waschbecken aus und erneuerte vergilbte Steckdosen.

Diese Aufwendungen betragen in ihrer Summe gerade mal eben (netto) über 15 % der Anschaffungskosten. K argumentierte: Nimmt man die isoliert als Schönheitsreparaturen und jährliche Erhaltungsarbeiten anzusehenden Maßnahmen (hier z. B. das Tapezieren und Streichen) heraus, fällt der Rest unter 15 % und demnach können alle damit zusammenhängenden Aufwendungen als Werbungskosten abgesetzt werden.

FA und FG Baden-Württemberg (Urteil vom 14.4.2008, 10 K 120/07, EFG 2008 S. 1541) sahen das aber anders und beriefen sich auf die einheitliche Baumaßnahme.

Das ist zutreffend, urteilte der BFH und wies die Revision des K mit diesem ersten Grundsatzzurteil zum „neuen“ anschaffungsnahe Aufwand zurück.

Hinweise:

1. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes 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).

2. Um solche baulichen Maßnahmen geht es hier und nicht lediglich um Schönheitsreparaturen. Schönheitsreparaturen, die nicht zu den Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen zählen (vgl. § 28 Abs. 4 S. 1 II. BVO), beseitigen Mängel, die durch vertragsgemäßen Gebrauch entstanden sind. Darunter fallen nur das Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, das Streichen der Fußböden, Heizkörper einschließlich Heizrohre, der Innentüren sowie der Fenster und Außentüren von innen. Die baulichen Veränderungen im Streitfall gehen indes darüber hinaus (es handelt sich **eben nicht nur** um die oben angeführten Beispiele) und bilden deshalb Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen.
3. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG gehören u. a. die Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen, nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten. Was man genau unter jährlich anfallenden Erhaltungsarbeiten versteht, ist nicht klar. Ob der Ausdruck inhaltsgleich ist mit „laufender Erhaltungsaufwand, der jährlich üblicherweise anfällt“ (was darunter fällt, ergibt sich aus BFH, Urteil vom 26.10.1962, VI 212-213/61 U, BStBl 1111963, 39), oder auch Schönheitsreparaturen umfasst, ist streitig, musste der BFH hier aber nicht entscheiden.
4. Denn die einzelnen Baumaßnahmen sind nicht isoliert und separiert zu beurteilen, wenn sie in engem räumlichem, zeitlichem und sachlichem Zusammenhang zueinander stehen **und in ihrer Gesamtheit eine einheitliche Baumaßnahme bilden**, wie dies bei einer Modernisierung des Hauses im Ganzen und von Grund auf der Fall ist. Der Gesetzgeber wollte die bis zu den Urteilen des BFH vom 12.9.2001 (IX R 39/97, BFH/NV 2002 S. 968, BFH/PR 2002 S. 281 und IX R 52/00, BFH/NV 2002 S. 966 und 282) bestehende Rechtslage zum anschaffungsnahen Aufwand, wie sie in R 157 Abs. 4 EStR (i. d. F. bis 2002) zusammengefasst war, gesetzlich festschreiben. Danach galt: Eine einheitliche Baumaßnahme ist auch steuerrechtlich einheitlich zu würdigen. Deshalb gilt dieser Grundsatz auch bei der Interpretation des § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 EStG.

10.4. Nachträgliche Herstellungskosten einer Gewerbeimmobilie

Bei einer Gewerbeimmobilie ist für die Frage der wesentlichen Verbesserung nicht an die Standardverbesserung der 4 Merkmale "Fenster, Heizung, Sanitär und Strom" anzuknüpfen. Vielmehr kommt es darauf an, ob die baulichen Veränderungen vor dem Hintergrund der betrieblichen Zielsetzung zu einer höherwertigen Nutzbarkeit der Immobilie führen (BFH- Urteil vom 25.9.2007, IX R 28/07, BStBl 2008 II S. 218). Dies drückt sich meist in einer erheblichen Anhebung der Miete nach Durchführung der Baumaßnahmen aus.

10.5. Satteldachfall

Nachträgliche Herstellungskosten sind - neben Anbau und Aufstockung - auch dann gegeben, wenn nach Fertigstellung des Gebäudes seine nutzbare Fläche - wenn auch nur geringfügig - vergrößert wird (hier: Satteldach statt Flachdach). Auf die tatsächliche Nutzung sowie auf den etwa noch erforderlichen finanziellen Aufwand für eine Fertigstellung zu Wohnzwecken kommt es nicht an (BFH-Urteil v. 15.5.2013, IX R 36/12).

Die Beteiligten streiten darüber, ob Aufwendungen für den Umbau eines undichten Flachdachs zu einem Satteldach als Herstellungskosten oder als Erhaltungsaufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind. Nach der Rechtsprechung des BFH sind unter

dem Gesichtspunkt der Erweiterung (nachträgliche) Herstellungskosten auch gegeben, wenn nach Fertigstellung des Gebäudes seine nutzbare Fläche vergrößert wird und dies eine „Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes“ zur Folge hat. Auf die tatsächliche (Nicht-)Nutzung kommt es - entgegen der Ansicht der Kläger - nicht an.

Dabei umfasst die „nutzbare Fläche“ i.S. der vorgenannten Rechtsprechung nicht nur die (reine) Wohnfläche eines Gebäudes, sondern auch die zur Wohnung gehörenden Grundflächen der Zubehörräume sowie die den Anforderungen des Bauordnungsrechts nicht genügenden Räume. Denn die für die Berechnung der Wohnfläche anzuwendende Wohnflächenverordnung ist für die Auslegung des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB nicht maßgebend.

Nach diesen Grundsätzen hat das FG die streitigen Aufwendungen für die Dacherneuerung rechtsfehlerfrei als Herstellungskosten gewertet - durch den Dachumbau ist es im Streitfall zu einer Erweiterung des Gebäudes gekommen.

Zwar sind nach dem vorliegend eingeholten Sachverständigengutachten die Anforderungen an die Nutzung des Dachgeschosses als Wohn- und Aufenthaltsraum nicht erfüllt. Eine Nutzung als Speicher/Abstellraum ist allerdings denkbar und möglich.

Somit wurde die Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes erweitert, zumal das Haus nicht unterkellert ist und die (bisherige) Wohnfläche lediglich 70 qm betrug.

Entscheidend ist weder, warum das Satteldach (statt des nicht genehmigten Pultdachs) errichtet wurde, noch, mit welchem finanziellen Aufwand die Nutzung zu Wohnzwecken erreicht werden könnte.

Wichtig:

Nach den Grundsätzen dieses Urteils dürfte auch die Errichtung eines Satteldaches als Maßnahme zur Sanierung eines oft undichten Flachdachs nicht zu Erhaltungsaufwand führen.