

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Vereinheitlichung der bei verbilligter Vermietung geltenden Prüfungsgrenzen
- ▶ Fundstelle: StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

§ 21

Vermietung und Verpachtung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
 zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

- (1) ¹Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind
1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen, Schiffen, die in ein Schiffsregister eingetragen sind, und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (zB Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht);
 2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen;
 3. Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten, insbesondere von schriftstellerischen, künstlerischen und gewerblichen Urheberrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Gerechtigkeiten und Gefällen;
 4. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, auch dann, wenn die Einkünfte im Veräußerungspreis von Grundstücken enthalten sind und die Miet- oder Pachtzinsen sich auf einen Zeitraum beziehen, in dem der Veräußerer noch Besitzer war.
- ²§§ 15a und 15b sind sinngemäß anzuwenden.
- (2) ¹Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als **66 Prozent** der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. ²**Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Woh-**

nungsvermietung mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich.

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

Autor: Dr. Egmont **Kulosa**, Richter am BFH, München
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Heuermann, Steuervereinfachung bei verbilligtem Vermieten – Neue Blicke durch die „alten Löcher“, DStR 2011, 2082; Hilbertz, Zum zeitlichen Geltungsbereich der Neuregelung des § 21 Abs. 2 EStG, DStR 2011, 2282; Hilbertz, Verbilligte Wohnraumüberlassung, NWB 2011, 4002; Hörster, Steuervereinfachungsgesetz 2011 – ein Überblick, NWB 2011, 3350; Paintner, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 im Überblick, DStR 2011, 1877; Reimer, Schnecke mit Spoiler: Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, FR 2011, 929; Scharfenberg/Marbes, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, DB 2011, 2282; Stein, Rechtsfolgen verbilligter Wohnraumvermietung, DStZ 2012, 19.

Kompaktübersicht

- J 11-1 **Gegenstand der Änderungen:** In Abs. 2 wird die Grenze, ab der trotz teilentgeltlicher Vermietung ein voller WK-Abzug möglich ist, von bisher 56 % auf 66 % der ortsüblichen Miete angehoben. Zugleich wird aber die bisher von der Rspr. gezogene Grenze für die Erforderlichkeit einer konkreten Totalüberschussprognose von 75 % auf ebenfalls 66 % der ortsüblichen Miete abgesenkt, so dass es zu einer Vereinheitlichung kommt.
- J 11-2 **Rechtsentwicklung:**
- ▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2004** s. § 21 Anm. 3.
 - ▶ **Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit StStundungsmodellen v. 22.12.2005** (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80): Abs. 1 Satz 2 wird um einen Verweis auf den neuen § 15b ergänzt.
 - ▶ **BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011** (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Abs. 2 wird in seiner bereits geltenden Fassung nochmals erlassen.
 - ▶ **StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Änderung des § 21 Abs. 2 Satz 1, Anfügung des § 21 Abs. 2 Satz 2.
- J 11-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderung gilt gem. § 52 Abs. 1 (idF des Art. 1 Nr. 33 Buchst. b StVereinfG 2011) erstmals für den VZ 2012 (Art. 18 Abs. 1 StVereinfG 2011). Soweit in der Literatur vereinzelt vertreten wird, die

(begünstigende) Änderung sei bereits ab VZ 2011 anzuwenden (so Heuermann, DStR 2011, 2082 [2084]), beruht dies auf einem Missverständnis der – allerdings nicht besonders glücklich gewählten – Regelungstechnik des StVereinfG 2011, mit dem die allgemeine Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 1 gleich zweimal geändert worden ist (zutr. Paintner, DStR 2011, 1877 [1879]; Hilbertz, DStR 2011, 2282).

Grund und Bedeutung der Änderungen: Die Neuregelung dient der Vereinfachung, indem die in Fällen teilentgeltlicher Vermietung bisher zu beachtenden unterschiedlichen Schwellenwerte von einerseits 56 %, andererseits 75 % der ortsüblichen Miete auf 66 % vereinheitlicht werden. J 11-4

► **Anhebung des Schwellenwerts für die Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil von 56 % auf 66 % (Abs. 2 Satz 1):** Die Nutzungsüberlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken ist (nur dann) in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, wenn die tatsächliche Miete einen bestimmten Schwellenwert unterschreitet. Dieser lag seit 1987 bei 50 % der ortsüblichen Miete, wurde ab VZ 2004 auf 56 % und nunmehr auf 66 % der ortsüblichen Miete angehoben. Folge der in Abs. 2 Satz 1 angeordneten Aufteilung der Nutzungsüberlassung ist eine teilweise Nichtabziehbarkeit der WK, soweit diese auf den unentgeltlichen Teil der Nutzungsüberlassung entfallen (zu Einzelheiten s. § 21 Anm. 200 ff.).

► **Absenkung des Schwellenwerts für die Notwendigkeit einer Überschussprognose von 75 % auf 66 % (Abs. 2 Satz 2):** Im Rahmen seiner typisierenden Rspr. zur Einkunftserzielungsabsicht hatte der BFH einerseits den Rechtssatz aufgestellt, dass die Einkunftserzielungsabsicht bei dauerhafter Wohnraumvermietung grds. unwiderleglich zu vermuten sei (BFH v. 30.9.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; s. ausführl. § 21 Anm. 70). Andererseits sollte aber im „atypischen Fall“ einer verbilligten Vermietung eine Überschussprognose vorzunehmen sein; den hierfür maßgebenden Schwellenwert hatte der BFH auf 75 % der ortsüblichen Miete festgelegt (BFH v. 5.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646; s. ausführl. § 21 Anm. 74). Ging diese Prognose negativ aus, sollte es ebenfalls zu der in Abs. 2 angeordneten Aufteilung der WK kommen; für den entgeltlichen Teil des Mietverhältnisses war die Einkunftserzielungsabsicht dann wiederum zu vermuten. Dieser zweite Schwellenwert (bisher 75 %) ist durch die Anfügung von Satz 2 nun mit dem ersten Schwellenwert (bisher 56 %) vereinheitlicht worden.

► **Folge des Über- bzw. Unterschreitens des einheitlichen Schwellenwerts von 66 %:** Erreicht die tatsächliche Miethöhe 66 % der ortsüblichen Miete, ist ab VZ 2012 sowohl die Einkunftserzielungsabsicht typisierend zu vermuten (dies ist in Abs. 2 Satz 2 angeordnet; glA Reimer, FR 2011, 929

[934]; Hörster, NWB 2011, 3350 [3354]; aA Stein, DSZ 2012, 19) als auch der ungekürzte WK-Abzug zu gewähren (dies ist in Abs. 2 Satz 1 angeordnet). Die Regelung wirkt damit wie ein zusätzlicher StFreibetrag iHv. maximal 34 % der Marktmiete (Stein, DSZ 2012, 19 [23]). Unterhalb dieses Schwellenwerts ist hingegen der WK-Abzug anteilig zu kürzen (Abs. 2 Satz 1); in Bezug auf den entgeltlichen Teil eines solchen Mietverhältnisses ist aber auch weiterhin die Einkunftserzielungsabsicht zu vermuten (der Gesetzgeber hat insoweit in BTDrucks. 17/5125, 38 ausdrücklich auf die bisherige BFH-Rspr. Bezug genommen).

► **Bedeutung der Gesetzesänderung für die Rechtsprechung zur Einkunftserzielungsabsicht:** Über die Regelung des in Abs. 2 angesprochenen Sonderfalls der verbilligten Vermietung hinaus lässt sich der Gesetzesänderung uE auch entnehmen, dass der Gesetzgeber die stark typisierende Rspr. des IX. Senats des BFH zur Feststellung der Einkunftserzielungsabsicht bei den Einkünften aus VuV nunmehr in seinen Willen aufgenommen hat (so auch Heuermann, DStR 2011, 2082 [2084]; teilweise kritisch zu dieser Rspr. noch § 21 Anm. 70 mwN).

► **Bedeutung der Gesetzesänderung für bestimmte Gestaltungen:** Handlungsbedarf ergibt sich in Fällen, in denen bisher eine Miete zwischen 56 und 66 % der Marktmiete gewählt worden und die Überschussprognose positiv war. Hier waren bisher sämtliche WK abziehbar. Durch die Neuregelung kommt es hingegen zur anteiligen Versagung des WK-Abzugs. Die Miete sollte daher auf mindestens 66 % der ortsüblichen Miete angehoben werden, um stl. Nachteile zu vermeiden (so auch Scharfenberg/Marbes, DB 2011, 2282 [2284]).