

BAYERISCHES LANDESAMT
FÜR STEUERN

Einkunftserzielung bei Vermietung und Verpachtung

Stand:
Juni 2015



Inhaltsverzeichnis

1. Allgemeines	3
2. Auf Dauer angelegte Vermietung.....	7
3. Gegen die EEA sprechende Beweisanzeichen.....	7
a) Nicht auf Dauer angelegte Vermietung	7
b) Luxuswohnungen.....	11
c) Vermietung von Ferienwohnungen (FeWo).....	12
d) Leerstehende Immobilie	17
e) Entstehen oder Wegfall der EEA.....	19
4. Übernahme eines Mietvertrags	20
5. Unbebaute Grundstücke.....	20
6. Personengesellschaften und -gemeinschaften	20
7. Überschussprognose	21
8. Verbilligte Überlassung von Wohnraum, § 21 Abs. 2 EStG	27
9. Gewerbeobjekte	32
10. Feststellungslast.....	32
Anlagen.....	33
Anlage 1: Übersicht der BFH-Urteile und Verwaltungsanweisungen	33
Anlage 2: II. Berechnungsverordnung (BVO)	46
Anlage 3: Prüfschema inkl. Prognoseberechnung für den VZ	47
Anlage 4: Prüfschema Einkunftserzielungsabsicht VuV	48

Vorbemerkung

Der folgende Leitfaden zur Einkunftserzielung bei Vermietung und Verpachtung – VuV - ist für Sachverhalte ab dem VZ 2012 anzuwenden. Obwohl sich durch das StVereinfG 2011 die Regelungen zur verbilligten Wohnraumüberlassung geändert haben, wurde das BMF-Schreiben vom 08.10.2004, Anhang 30 II ESt-Handbuch, diesbezüglich nicht überarbeitet. Dennoch ist es weiterhin größtenteils gültig und die im Leitfaden verwendeten Randziffern beziehen sich darauf. Die Änderungen wurden im Leitfaden berücksichtigt. Sofern einzelne Randziffern des BMF-Schreibens ab dem VZ 2012 nicht mehr anwendbar sind, wird dies im entsprechenden Abschnitt dargestellt.

Für Sachverhalte bis einschließlich dem VZ 2011 gilt der [Leitfaden zur Einkunftserzielung bei Vermietung und Verpachtung, Stand Dezember 2011](#) fort. Dieser ist im Ordner **Themen > Steuerrecht > Ertragsteuern und Nebengesetze > Einkommensteuer / Lohnsteuer > Einkommensteuerrecht (nach Paragraphen geordnet) > § 21 (Vermietung und Verpachtung) > Einkunftserzielungsabsicht im Archiv** abgelegt.

Änderungen des Leitfadens gegenüber der letzten Fassung sind mit einem Randstrich gekennzeichnet, sofern sie nicht nur redaktioneller Art sind.

1. Allgemeines

Eine einkommensteuerrechtlich relevante Betätigung oder Vermögensnutzung setzt sowohl bei den **Gewinneinkünften** als auch bei den **Überschusseinkünften** die Absicht voraus, auf Dauer gesehen nachhaltig Gewinne / Überschüsse zu erzielen - BStBl 1984 II S. 751. Fehlt dem Steuerbürger diese Einkunftserzielungsabsicht – EEA -, so sind aufgrund der Vermietungstätigkeit keinerlei Einkünfte anzusetzen (sog. Liebhaberei). Dies hat zur Folge, dass Verluste aus der Vermietung einer Immobilie nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden können, sie wirken sich dann nicht steuermindernd aus.

Bei den Einkünften aus VuV ist nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung – BStBl. 1998 II S. 771 m.w.N. - bei einer **auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit** grds. ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der EEA auszugehen. Diese Grundsätze gelten nur für die Vermietung von Wohnungen (auch wenn der Mieter das Objekt nicht zu Wohnzwecken nutzt), **nicht** indes für die Vermietung von **Gewerbeobjekten** (BFH v. 20.07.2010, BStBl II S. 1038) und für die Vermietung **unbebauter Grundstücke** (BFH v. 01.04.2009, BStBl II S. 776).

Beispiel

A erwarb 2007 eine Eigentumswohnung (ETW), die er seit der Anschaffung vermietet. Die Vermietung ist auf Dauer angelegt. Aufgrund der Höhe der Schuldzinsen, AfA und Erhaltungsaufwendungen wurden bisher nur Verluste erklärt und veranlagt.

Frage: Kann der Verlust des Jahres 2014 weiterhin berücksichtigt werden?

Lsg.: Nachdem die Vermietung auf Dauer angelegt ist muss trotz der Verluste die EEA unterstellt werden. Der Verlust 2014 (und ggf. der Folgejahre) ist steuerlich anzuerkennen. Eine Prognose ist nicht anzustellen.

Den objektiven Tatbestand der Einkünfte aus VuV i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwirklicht, wer unbewegliches Vermögen vermietet. Neben einem Rechtsverhältnis in Form eines Miet- oder Pachtvertrages verlangt das Gesetz **ein bestimmtes Objekt** (z.B. Grundstück, Gebäude oder Gebäudeteil), auf das sich die Vermietungstätigkeit des Steuerpflichtigen beziehen muss. Die nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Tätigkeit ist stets **objektbezogen**. Maßgebend ist die auf eine bestimmte Immobilie ausgerichtete Tätigkeit des

Steuerpflichtigen. Vermietet er mehrere Objekte auf der Grundlage verschiedener Rechtsverhältnisse, also z.B. eine Gaststätte und acht Wohnungen, so ist jede Tätigkeit grundsätzlich je für sich zu beurteilen. Dies gilt auch dann, wenn sich die Objekte auf einem Grundstück befinden (vgl. BFH-Urteil v. 01.04.2009 BStBl II S. 776, m.w.N.).

Wie der objektive Tatbestand ist auch die EEA objektbezogen. Sie ist nur dann in Bezug auf das gesamte Grundstück zu prüfen, wenn sich auch die Vermietungstätigkeit auf das gesamte Grundstück richtet. Werden verschiedene, auf einem Grundstück gelegene Gebäudeteile (einzeln) vermietet, bezieht sich die EEA jeweils nur auf das entsprechende Objekt (BFH-Urteile in BStBl II 2009 S. 776; vom 12.05. 2009 IX R 18/08, BFH/NV 2009, S. 1627 sowie vom 21.01.2014 IX R 37/12, BFH/NV 2014, S. 1135).

Von einer EEA ist dann **nicht** auszugehen, wenn **besondere Umstände** oder **Beweisanzeichen** gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit sprechen oder besondere Arten der Nutzung für sich allein Beweisanzeichen für eine private, nicht mit der Erzielung von Einkünften zusammenhängende Veranlassung sind.

Eine einzelfallbezogene Überprüfung der EEA ist erforderlich, wenn es sich bei der Vermietung einer Immobilie um eine **unübliche bzw. untypische Gestaltung** (Sonderfälle) handelt. Dahinter steckt der Gedanke, dass nur derjenige den Tatbestand des § 21 EStG verwirklicht, der sich im Rahmen des **wohnwirtschaftlich Üblichen** bewegt. Der Stpfl. kann jedoch diese negativen Beweisanzeichen erschüttern. Er trägt hierfür die Feststellungslast.

Gegen die EEA sprechende Sonderfälle stellen u.a. dar:

- nicht auf Dauer angelegte Vermietung
 - befristete Vermietung
 - zeitnahe Eigennutzung (i.d.R. 5 Jahre)
 - zeitnahe Veräußerung (i.d.R. 5 Jahre)
 - Mietkauf- / Bauherrenmodelle
- Luxuswohnungen
- Ferienwohnungen
- leer stehende Immobilie
- außergewöhnlich lange Renovierungszeiten
- unbebaute Grundstücke
- Verlustzuweisungsgesellschaften
- Gewerbeobjekte
- Immobilienfonds

Das BMF-Schreiben vom 08.10.2004 weist ebenso wie die zugrunde liegende BFH-Rechtsprechung ausdrücklich auf die **Beweislast / Feststellungslast** des Steuerpflichtigen hin (Rz 9, 18 und 27). Kann die EEA (noch) nicht abschließend beurteilt werden und erfolgt die Festsetzung insoweit vorläufig nach § 165 Abs. 1 AO, so ist dieser Sachverhalt in den FnD unter der Registerkarte „Überwachung Liebhaberei“ zu dokumentieren, vgl. [Vfg des Bay.LfSt v. 08.03.2012, O 2250.2.1-19/11](#). Diese Vorgehensweise gilt nur für jene Finanzämter, bei denen das RMS Datenblatt noch nicht verfügbar ist.

Für alle anderen Finanzämter, die das Risikoklassenmodell (**RMS Datenblatt**) bereits im Einsatz haben, ist im Risikobereich bei der Unterfallart UFA ESt der Text „Liebhaberei“ auszuwählen und an dieser Stelle ein entsprechender Hinweis auf die Vorläufigkeit anzubringen. Damit kann für die gewählten künftigen Veranlagungszeiträume ein RMS-Hinweis erzeugt werden.

Die Regelungen des BMF-Schreibens erfassen sowohl die Vermietung zu fremden Wohnzwecken als auch die Vermietung zu fremdbetrieblichen Zwecken, soweit es sich um Einkünfte aus VuV gem. § 21 EStG handelt und damit der Privatvermögensbereich / Überschusseinkünftebereich betroffen ist. Auf den Betriebsvermögensbereich / **Gewinneinkünftebereich** ist das BMF-Schreiben **nicht** anzuwenden (vgl. BFH vom 13.06.2005, VIII B 67/04 und 68/04 – BFH/NV 2005 S. 2181, vom 05.03.2007, X B 146/05 – BFH/NV 2007 S. 1125 und vom 29.03.2007, IV R 6/05, BFH/NV 2007 S. 1492).

Zur EEA bei Gewinneinkünften (§§ 13, 15 und 18 EStG) wird auf den [Leitfaden zur Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht \(Stand Oktober 2013\)](#) ((Themen > Steuerrecht > Ertragsteuern und Nebengesetze > Einkommensteuer / Lohnsteuer > Einkommensteuerrecht (nach Paragraphen geordnet) > § 15 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb)) und die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung verwiesen. Bezüglich der Frage der Gewinnerzielungsabsicht bei Vermietung einer **Ferienwohnung** im gewerblichen Bereich (§ 15 EStG) wird auf die Ausführungen unter [3. c\) dd\) \(S. 16\)](#) hingewiesen.

Nicht gegen die EEA sprechen (u.a.):

- **Verbilligte Wohnraumüberlassung**

Mit Änderung des § 21 Abs. 2 EStG entfällt die bisherige Prognoseprüfung der EEA bei verbilligter Wohnraumüberlassung; die EEA wird grundsätzlich unterstellt. Sofern die Vermietung jedoch nicht zu mindestens 66 % der ortsüblichen Miete erfolgt, sind die Werbungskosten nur insoweit abzugsfähig, als sie auf den entgeltlichen Teil entfallen.

- **Finanzierung unter Einsatz parallel laufender Lebensversicherungen**

Auch der Umstand, dass der Stpfl. die AK/HK des Vermietungsobjekts sowie anfallende Schuldzinsen mittels Darlehen finanziert, die zwar nicht getilgt, indes bei Fälligkeit durch den Einsatz von parallel laufenden Lebensversicherungen abgelöst werden sollen, führt nicht dazu, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit die EEA zu prüfen ist (BStBl 2005 II S. 692 und S. 754).

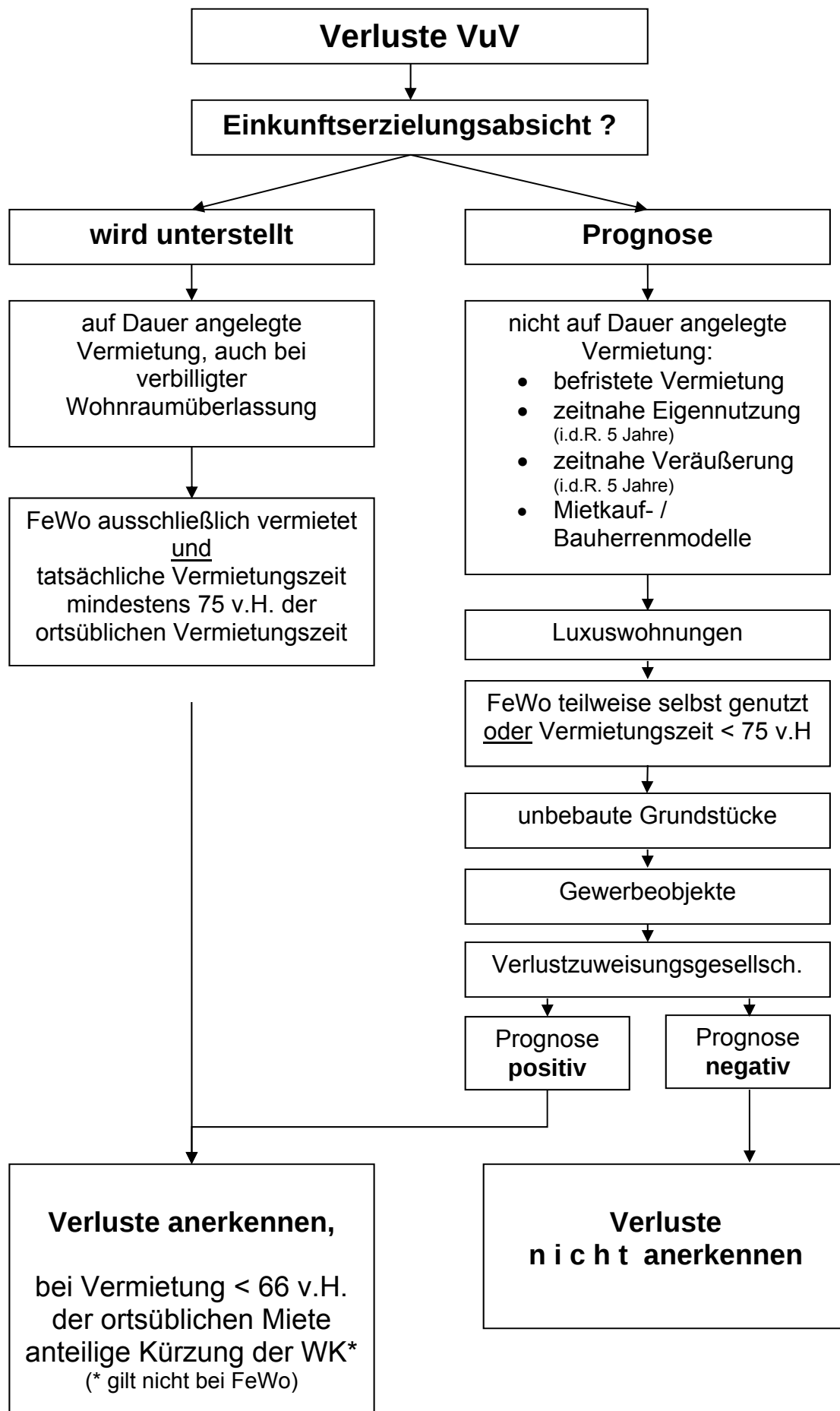
Im Unterschied hierzu ist die EEA bei langfristiger Vermietung jedoch zu prüfen, wenn der Stpfl. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermietungsobjekts sowie anfallende Schuldzinsen fremdfinanziert und somit Zinsen auflaufen lässt, ohne dass durch ein Finanzierungskonzept von vornherein deren Kompensation durch spätere positive Ergebnisse vorgesehen ist (vgl. BFH v. 10.05.2007, BStBl II S. 873).

- **Baudenkmale**

Allein die historische Bausubstanz eines denkmalgeschützten Wohngebäudes schließt es nicht aus, dass die am Wohnungsmarkt erzielbare Miete den besonderen Wohnungswert angemessen widerspiegelt (BStBl 2005 II S. 692). Die EEA ist zu unterstellen. Eine Prognose ist nicht durchzuführen.

Handelt es sich bei der denkmalgeschützten Wohnung jedoch um eine sog. Luxuswohnung ([vgl. Ausführungen unter 3. b\)](#)), ist aufgrund des Umstandes, dass eine Luxuswohnung vorliegt, die EEA anhand einer Prognose zu prüfen.

Die Grundsätze des BFH-Urteils sind in gleicher Weise bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen (§ 7h EStG) anzuwenden.



2. Auf Dauer angelegte Vermietung

Eine Vermietung ist auf Dauer angelegt, wenn sie nach den bei Beginn der Vermietung ersichtlichen Umständen **keiner Befristung** unterliegt (Rz 4). Die EEA kann zu einem späteren Zeitpunkt sowohl begründet werden als auch wegfallen (Rz 28).

Hat der Stpfl. den **endgültigen Entschluss** gefasst, auf Dauer zu vermieten, ist von seiner EEA für die Dauer seiner Vermietungstätigkeit auch dann auszugehen, wenn er das bebaute Grundstück später auf Grund eines **neu gefassten Entschlusses** veräußert oder selbst nutzt (BStBl 2003 II S. 580 m.w.N.). Hierbei ist auf die Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalls abzustellen. Dem Vorbringen eines „neuen Entschlusses“ kann u.a. nach Scheidung oder bei finanzieller Notlage gefolgt werden. Erteilt der Stpfl. einen Maklerauftrag, der die Veräußerung der bisher zu Mietzwecken genutzten Wohnung zum Gegenstand hat und bewirbt er in selbst geschalteten Anzeigen die Wohnung ausschließlich als Verkaufsobjekt, kann dies im Einzelfall als **Indiz für die Aufgabe der EEA** gewertet werden, selbst wenn er gelegentlich auch punktuell Vermietungsbemühungen entfaltet (BFH v. 11.12.2012, IX R 9/12, BFH/NV 2013 S. 718).

Es wird darauf hingewiesen, dass die Prüfung der EEA nicht grundstücksbezogen, sondern für jede einzelne vermietete Immobilie gesondert zu erfolgen hat, wenn sich die Vermietungstätigkeit nicht auf das gesamte Grundstück bezieht, sondern auf darauf befindliche einzelne Gebäude oder Gebäudeteile (vgl. BFH v. 01.04.2009, BStBl II S. 776).

Bei der Vermietung von Gewerbeobjekten (BFH v. 20.07.2010, BStBl II S. 1038 sowie vom 19.02.2013, BStBl II S. 436) und bei unbebauten Grundstücken (BFH v. 01.04.2009, BStBl II S. 776) ist die EEA unabhängig von einer auf Dauer angelegten Vermietung stets zu prüfen.

3. Gegen die EEA sprechende Beweisanzeichen

a) Nicht auf Dauer angelegte Vermietung

Hat sich der Steuerpflichtige nur für eine **vorübergehende** Vermietung entschieden, wie es regelmäßig bei der Beteiligung an einem Mietkaufmodell oder einem Bauherrenmodell mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie der Fall ist, bildet dies ein gegen die EEA sprechendes Beweisanzeichen, wenn voraussichtlich Werbungskostenüberschüsse erzielt werden. Gleiches gilt auch außerhalb modellhafter Gestaltungen, wenn sich der Stpfl. bei der Anschaffung oder Herstellung noch **nicht endgültig entschieden** hat, ob er das Grundstück langfristig vermieten will (Rz 5 ff).

Liegen Umstände vor, aus denen geschlossen werden kann, dass sich der Stpfl. die Möglichkeit ausbedungen oder offen gehalten hat, das Mietobjekt innerhalb einer bestimmten Frist, innerhalb der er einen positiven Gesamtüberschuss nicht erzielen kann, zu **verkaufen** oder **selbst zu nutzen**, ist die EEA zu verneinen. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn das **noch nicht vermietete** Grundstück gleichzeitig zur Veräußerung angeboten wird.

Beweisanzeichen gegen die EEA sind u.a.:

- befristete Vermietung - Zeitmietvertrag
- kurz laufende Fremdfinanzierung
- zeitnahe Suche nach einem Käufer
- zeitnahe Kündigung des Mietverhältnisses nach Anschaffung
- zeitnahe Veräußerung (i.d.R. innerhalb von 5 Jahren nach Anschaffung / Herstellung)
- zeitnahe Eigennutzung (i.d.R. innerhalb von 5 Jahren nach Anschaffung/ Herstellung)
- Mietkauf- / Bauherrenmodelle;

- außergewöhnlich lange Renovierungszeiten (z. B. mehr als 5 Jahre)
- Erteilung eines Maklerauftrags mit dem Ziel des Verkaufs der Wohnung

unschädlich:

- Verkauf wegen Zwangslage (z.B. finanzielle Notlage, Scheidung)
- Inanspruchnahme Sonder-AfA oder erhöhte AfA

Befristung

Zeitmietvertrag und tatsächliche Weitervermietung

BFH-Urteil v. 14.12.2004

Der BFH hatte darüber zu entscheiden, ob bei einem mit dem Sohn abgeschlossenen Zeitmietvertrag auf 5 Jahre mit anschließender Verlängerung um 17 Monate und folgender Fremdvermietung von einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ausgegangen werden kann. Der BFH hat diese Frage im Urteil v. 14.12.2004 bejaht (BStBl 2005 II S. 211).

Entscheidend war, dass (im Mietvertrag) keine Gründe für die Befristung ersichtlich waren und **tatsächlich weitervermietet** wurde. Nach Ansicht des BFH folgt aus dem auf eine bestimmte Zeit eingegangenen Mietvertrag allein noch nicht eine (steuerrechtlich bedeutsame) Befristung der Vermietungstätigkeit. Eine Vermietung könne auch dann auf Dauer angelegt sein, wenn – aus welchen Gründen auch immer – mehrere Zeitmietverträge hintereinander abgeschlossen werden sollen oder der ursprüngliche Vertrag – was jederzeit und auch konkludent möglich ist – verlängert werden soll. Es müssen dementsprechend Umstände hinzutreten, die zusammen mit dem Abschluss des Vertrages auf eine bestimmte Zeit den Schluss rechtfertigen, der Vermieter habe seine Tätigkeit nicht auf Dauer ausgerichtet. Deshalb hat der BFH als Indiz gegen die Absicht einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit nicht allein auf die Befristung des Vertrags abgestellt, sondern entscheidend auf den Umstand, dass bereits im Mietvertrag die Befristung mit einer ausdrücklich erklärten Selbstnutzungsabsicht oder Verkaufsabsicht verknüpft wurde. Für eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit spricht vor allem, dass sich der Stpfl. tatsächlich so verhält und die Wohnung nach Ablauf der ausbedungenen Mietzeit wiederum vermietet oder den befristeten Vertrag verlängert.

Praxis:

Tatsächliche Weitervermietung überwachen und Veranlagung gem. § 165 AO durchführen.

Befristung auf Wunsch des Mieters

Wird ein Mietvertrag auf Wunsch des Mieters zeitlich befristet (z.B. der Mieter einer Wohnung will sich aus beruflichen Gründen nur zeitlich befristet binden), können hieraus keine nachteiligen Folgen für den Vermieter bezüglich der Prüfung „EEA“ gezogen werden.

Befristung wegen beabsichtigter Eigennutzung

BFH-Urteil v. 22.01.2013

Erfolgt die Befristung im Mietvertrag wegen beabsichtigter Eigennutzung des Vermieters, ist die EEA anhand einer Prognose zu überprüfen. Hierbei ist hinsichtlich des Prognosezeitraums nicht von 30 Jahren sondern von der voraussichtlichen Vermietungs-dauer auszugehen. Dies gilt entsprechend im Fall des Erwerbs eines Mietobjekts, wenn der Erwerber in den Mietvertrag eintritt und von der im Mietvertrag enthaltenen Befristung des Mietverhältnisses wegen Eigenbedarfs Gebrauch macht, d.h. das Objekt im Anschluss an die Vermietung selbst nutzt (BFH v. 22.01.2013, IX R 13/12, BStBl II 533).

Beispiel

A errichtet im Jahre 2014 ein EFH und vermietet es nach Fertigstellung ab Sept. 2014 mit einem Zeitmietvertrag für drei Jahre. Im Mietvertrag ist als Grund für die Befristung die beabsichtigte Eigennutzung des A angegeben.

Frage: Können die Verluste bis zur Eigennutzung berücksichtigt werden?

Lsg: Aufgrund der befristeten Vermietung mit beabsichtigter Eigennutzung ist die EEA bereits für das Jahr 2014 anhand einer Prognose zu prüfen. Der Prognosezeitraum umfasst den Zeitraum der tatsächlichen Vermietung (nicht 30 Jahre). Bei negativer Prognose ist ein Verlust zu versagen. In gleicher Weise wäre zu verfahren, wenn die Befristung ihre Ursache in einem beabsichtigten Verkauf hätte.

Eigennutzung / Verkauf

Ein gegen die EEA sprechendes Indiz liegt auch dann vor, wenn der Stpfl. ein bebautes Grundstück oder eine Wohnung innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs – von in der Regel bis zu **fünf Jahren** – seit der Anschaffung oder Herstellung veräußert oder selbst nutzt und innerhalb dieser Zeit nur einen Werbungskostenüberschuss erzielt (Rz 7).

Selbstnutzung ist gegeben, wenn der Stpfl. die Wohnung selbst nutzt oder sie unentgeltlich Dritten zur Nutzung überlässt (Rz 8).

Eine „schädliche“ Eigennutzung wird nicht durch eine beabsichtigte Weitervermietung nach Aufgabe der Eigennutzung geheilt (BFH v. 29.03.2007, IX R 7/06, BFH/NV 2007 S. 1847).

Im Fall von **Renovierungsarbeiten** im Anschluss an eine vorherige Vermietung kann die Art, der Umfang und die zeitliche Abfolge im Einzelfall den Schluss zulassen, dass der Stpfl. bereits mit deren Abschluss die Eigennutzung plant und die EEA bereits zu Beginn der Renovierungsphase aufgegeben hat. Ob vom Stpfl. getätigte Vermietungsbemühungen nur zum Schein unternommen wurden, erfordert hinreichende Feststellungen durch die Finanzbehörde (BFH v. 11.12.2012, IX R 15/12, BFH/NV 2013 S. 720).

Beweislast (Feststellungslast)

Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der EEA trägt der Stpfl. Er kann das gegen die EEA 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 (z.B. finanzielle Notlage, Scheidung).

Je kürzer der Abstand zwischen der Anschaffung oder Errichtung des Objekts und der nachfolgenden Veräußerung oder Selbstnutzung ist, umso höhere Anforderungen sind an den Nachweis zu stellen (Rz 7).

In Verkaufsfällen reichen folgende Gründe i.d.R. nicht aus, um den später gefassten Verkaufsentschluss zu belegen (vgl. u.a. BStBl 2003 II S. 580):

- Langfristige Mietverträge
Langfristige Mietverträge sind auch für den Erwerber interessant, wenn er in die Verträge eintreten kann und die Mieterträge höher sind als die Zinsbelastung.
- Langfristige Finanzierung
Eine langfristige Finanzierung kann i.d.R. auf eine andere Investition übertragen werden.
- Immobilie als Altersversorgung
Der Verkäufer kann das freigesetzte Kapital anderweitig anlegen und so sein Ziel der Altersvorsorge weiterverfolgen.

- Mietausfälle
Das Mietausfallrisiko ist jeder Vermietung immanent. Gravierende und unvorhersehbare Mietausfälle sprechen indessen für einen späteren Verkaufsentschluss.
- Finanzielle Schwierigkeiten
Lediglich finanzielle Schwierigkeiten (ggf. vorübergehende) reichen nicht aus um von einem neuen Entschluss auszugehen. Vielmehr muss eine Zwangslage vorliegen.

Beispiel

A erwirbt in 2012 von B eine vermietete ETW und tritt in das seit Fertigstellung (2010) bestehende Mietverhältnis ein. Das Mietverhältnis unterliegt keiner Befristung. Zwei Jahre nach Erwerb kündigt er das Mietverhältnis wegen Eigenbedarfs und zieht nach Auszug des Mieters selbst ein. A erzielt nur Verluste.

Frage: 1.) Können die Verluste bei A bis zur Eigennutzung anerkannt werden?
2.) Welche Folgen ergeben sich für B?

Lsg.:

1.)

Die tatsächliche Selbstnutzung innerhalb von 5 Jahren nach Anschaffung spricht gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit. Kann A dieses Beweisanzeichen nicht erschüttern (Rz 9), ist anhand einer Prognose zu prüfen, ob aus der befristeten Vermietung ein Totalüberschuss erzielt werden kann. Der Prognosezeitraum umfasst den Zeitraum der tatsächlichen Vermietung – nicht 30 Jahre. Bei negativer Prognose ist der Verlustabzug zu versagen.

2.)

Die Veräußerung innerhalb von 5 Jahren nach Anschaffung / Herstellung spricht gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit. Kann B dieses Beweisanzeichen nicht erschüttern (Rz 9) ist bei Verlusten anhand einer Prognose (abgekürzter Prognosezeitraum) zu prüfen, ob aus der befristeten Vermietung ein Totalüberschuss erzielt werden kann. Des Weiteren ist § 23 EStG zu prüfen.

Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide

Stellt sich das Fehlen einer EEA (als Haupttatsache) erst zu einem späteren Zeitpunkt heraus, etwa durch nachträglich bekannt gewordene oder entstandene negative Beweisanzeichen (als Hilfstatsachen), kommt eine Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide nach **§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO** in Betracht (Rz 10) – vgl. BStBl 1995 II S. 192.

Praxis:

- **Mietverträge anfordern** bei erstmaliger Vermietung oder Mieterwechsel - Überprüfung einer möglichen Befristung des Mietverhältnisses oder Angehörigenmietverhältnisses (UNIFA-Word Vorlage im Ordner Zentral / Veranlagung / VuV > Checkliste erstmaliges V+V-Objekt ab VZ 2012.
- bei hohen oder über mehrere Jahre andauernden **Verlusten**: Überprüfung der EEA
- für ein bisheriges Vermietungsobjekt wird keine Anlage V mehr abgegeben – „zeitnahe“ Veräußerung (§ 23 EStG) / Eigennutzung prüfen
- **Veräußerungsanzeige** für ein Vermietungsobjekt liegt vor – „zeitnahe“ Veräußerung prüfen (und § 23 EStG)

b) Luxuswohnungen

Merkmale einer „Luxuswohnung“ können sein:

- 250 m² Wohnfläche
- Schwimmhalle
- besonders gewichtige Gestaltungs- oder Ausstattungsmerkmale und AfA n. § 7 Abs. 4 EStG > erzielbare Miete

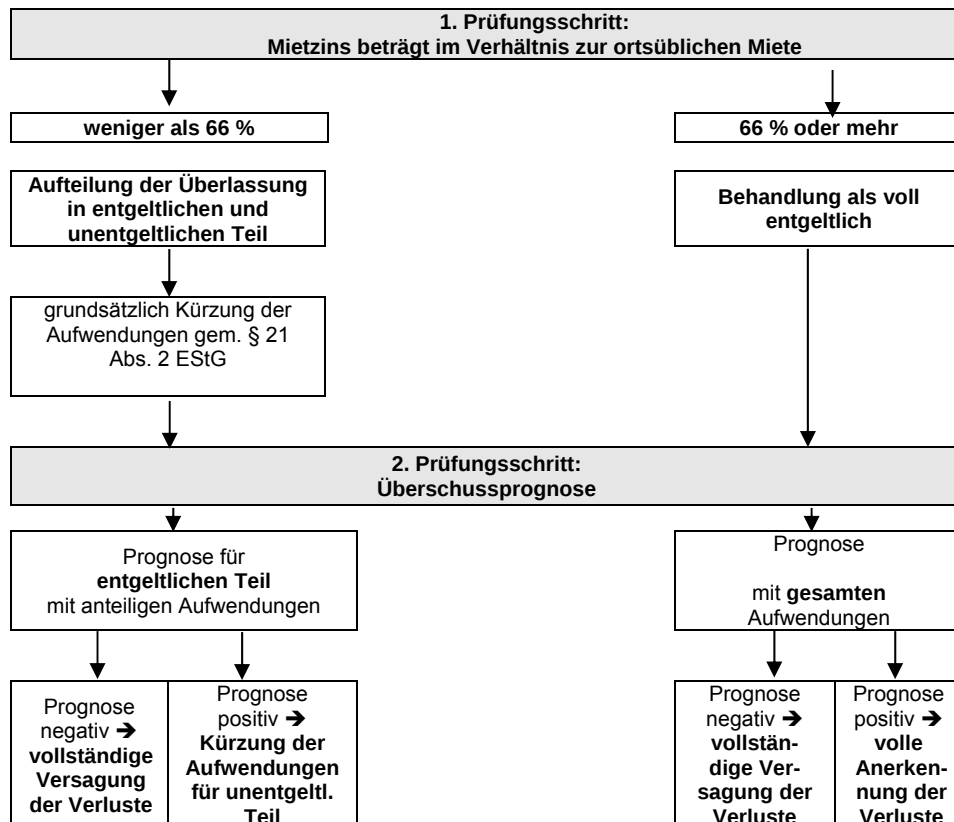
im Einzelnen vgl. [Vfg. des Bay. LfSt v. 11.07.2005](#)

Luxuswohnungen sind besonders aufwändig gestaltete oder ausgestattete Wohnungen, die oftmals verbilligt an Angehörige vermietet werden. Im ersten Prüfungsschritt ist § 21 Abs. 2 EStG zu prüfen. Sofern es sich um eine Vermietung unter 66 % der ortsüblichen Miete handelt, hat eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Anteil zu erfolgen.

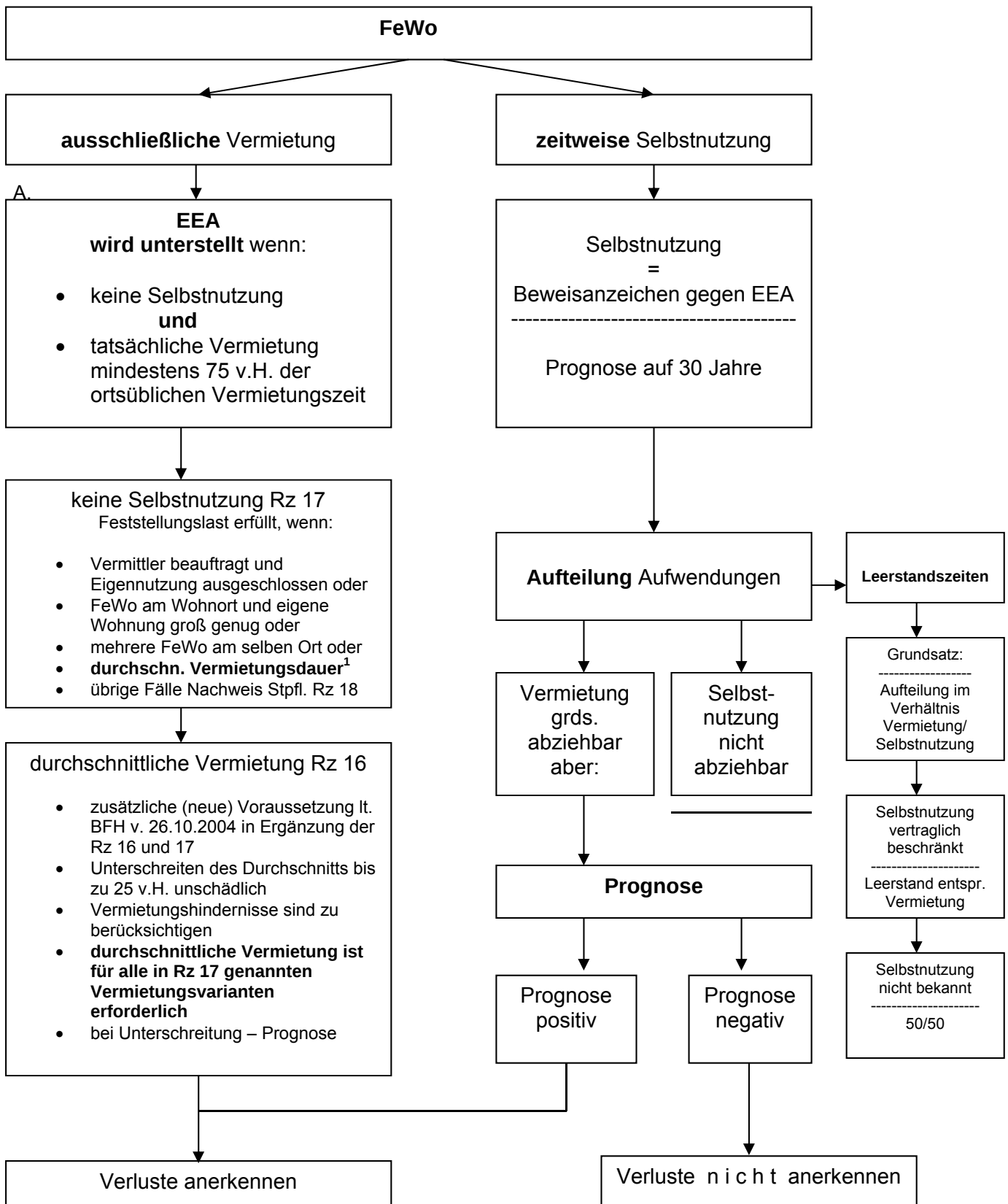
In einem zweiten Prüfungsschritt ist in jedem Fall, unabhängig auch von einer auf Dauer angelegten Vermietung, die EEA zu prüfen (BStBl 2005 II S. 386 und [Vfg. des Bay. LfSt v. 11.07.2005](#)). Abhängig vom Ergebnis des ersten Prüfungsschritts ist die Prognose nur mit den anteiligen Aufwendungen oder mit den gesamten Aufwendungen durchzuführen, BFH v. 06.10.2004, BStBl 2005 II S. 386.

Handelt es sich bei der „Luxuswohnung“ um ein denkmalgeschütztes Objekt, liegt trotzdem ein Sonderfall vor, beim dem die EEA anhand einer Prognose zu prüfen ist. Das BFH-Urteil v. 19.04.2005, BStBl II S. 692 steht dem nicht entgegen.

Schaubild:



c) Vermietung von Ferienwohnungen (FeWo)



¹Vgl. Anmerkung zu Tz. 16 (durchschnittliche Vermietung) und BFH v. 16.04.2013, IX R 26/11, BStBl 2013 II S. 613

aa) Ausschließliche Vermietung

Die EEA ist nicht zu prüfen, sofern die FeWo ausschließlich an Feriengäste vermietet und in den Leerstandszeiten dafür bereitgehalten wird. Von einer ausschließlichen Vermietung ist noch auszugehen, wenn die FeWo an mindestens 75 v.H. der ortsüblichen Vermietungstage tatsächlich vermietet wird. Tage, an denen eine Vermietung aufgrund äußerer Umstände (z.B. Renovierung) nicht möglich ist, sind nicht einzubeziehen (Rz 16).

Auf jeden Fall darf zu keiner Zeit eine Selbstnutzung vorliegen (Rz 17). Unwesentlich für die Prüfung der ausschließlichen Vermietung ist, ob der Stpfl. die FeWo in Eigenregie oder durch Einschalten eines fremden Dritten vermietet.

Wird eine durchschnittliche Vermietung auch nicht zu 75 v.H. der ortsüblichen Vermietungstage erreicht, ist die EEA anhand einer Prognose zu überprüfen. Die Stpfl. können im Rahmen der Überschussprognose für die Schätzungsgrundlagen darlegen, dass sie auf die in der Vergangenheit entstandenen Werbungskostenüberschüsse reagiert und die Art und Weise der Vermietungstätigkeit geändert haben, um zu einer positiven Prognose zu gelangen (Rz 34).

Die EEA ist bei vorbehaltener Selbstnutzung auch dann mittels Prognose zu überprüfen, wenn die FeWo an einer überdurchschnittlich hohen Anzahl an Tagen vermietet werden konnte (BFH v. 16.04.2013, IX R 26/11, BStBl 2013 II S. 613). Unerheblich ist, ob sich der Vorbehalt der Selbstnutzung aus einer einzelvertraglich vereinbarten Vertragsbedingung oder aus einem formularmäßigen Mustervertrag ergibt.

Nachweis

Die Feststellungslast, dass eine ausschließliche Vermietung im Sinne der o.g. Ausführungen vorliegt, trägt der Stpfl. Davon kann ausgegangen, und damit die EEA ohne Prognose unterstellt werden, wenn der Stpfl. einen der folgenden Umstände geltend macht:

➤ Vermittler

Der Stpfl. hat die Entscheidung über die Vermietung der FeWo einem ihm nicht nahe stehenden Vermittler (überregionaler Reiseveranstalter, Kurverwaltung o.a.) übertragen und eine Eigennutzung vertraglich für das gesamte Jahr ausgeschlossen.

➤ FeWo am Wohnort

Die FeWo befindet sich im ansonsten selbst genutzten Zwei- oder Mehrfamilienhaus des Stpfl. oder in unmittelbarer Nähe zu seiner selbst genutzten Wohnung. Voraussetzung ist jedoch, dass die selbst genutzte Wohnung nach Größe und Ausstattung den Wohnbedürfnissen des Stpfl. entspricht. Nur wenn die selbst genutzte Wohnung die Möglichkeit zur Unterbringung von Gästen bietet, kann davon ausgegangen werden, dass der Stpfl. die FeWo nicht selbst nutzt.

➤ Mehrere FeWo

Der Stpfl. hat an demselben Ort mehr als eine FeWo und nutzt nur eine dieser FeWo für eigene Wohnzwecke oder in Form der unentgeltlichen Überlassung. Hiervon kann ausgegangen werden, wenn Ausstattung und Größe einer Wohnung auf die besonderen Verhältnisse des Stpfl. zugeschnitten sind.

➤ Durchschnittliche Vermietungszeiten

Die Dauer der Vermietung der FeWo entspricht zumindest dem Durchschnitt der Vermietungen in der am Ferienort üblichen Saison.

➤ Selbstnutzungsklausel

Die Prüfung der EEA bei fremd vermieteten FeWo mit vorbehaltener Selbstnutzungsklausel hat auch dann zu erfolgen, wenn von dieser Klausel kein Gebrauch gemacht wird (BFH 29.08.2007, IX R 48/06, BFH/NV 2008 S. 34).

Ermittlung der durchschnittlichen Vermietungszeiten

Es ist grds. auf den Durchschnitt der Vermietungen in der am jeweiligen Ferienort üblichen Saison abzustellen. Häufig gestaltet es sich schwierig die durchschnittliche Vermietungsdauer zu ermitteln (z.B. über Fremdenverkehrsämter, Gemeinde, Städte, Kurverwaltungen usw.).

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

https://www.statistik.bayern.de/veroeffentlichungen/index.php?cat=c14_Handel-Tourismus-Gastgewerbe.html&XTCsid=338acf70ee05e80ad1a3a8f6d04da002

<https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/BinnenhandelGastgewerbeTourismus/Tourismus/MonatserhebungTourismus.html>

Wird eine FeWo nicht durchweg im ganzen Jahr an wechselnde Feriengäste vermietet und können ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden, ist ihr Vermieten mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit nicht vergleichbar, so dass die EEA durch eine Prognose überprüft werden muss (vgl. BFH v. 19.08.2008, BStBl 2009 II S. 138).

Keine Selbstnutzung

Keine Selbstnutzung sind kurzfristige Aufenthalte des Steuerpflichtigen in der FeWo zu Wartungsarbeiten, Schlüsselübergabe, Reinigung, allgemeiner Kontrolle, Beseitigung von Schäden, Durchführung von Schönheitsreparaturen oder Teilnahme an Eigentümerversammlungen (Rz 19).

Begleiten den Stpfl. jedoch dabei Familienmitglieder oder Dritte oder dauert der Aufenthalt mehr als einen Tag, sind die dafür maßgebenden Gründe zu erläutern. Dabei ist schlüssig darzulegen und ggf. nachzuweisen, dass der (mehrtägige) Aufenthalt während der normalen Arbeitszeit vollständig mit Arbeiten für die Wohnung ausgefüllt war. Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich um Aufenthalte während der am Ferienort üblichen Saison handelt.

Änderung der Verhältnisse

Es ist auf die Verhältnisse des jeweiligen Veranlagungszeitraums abzustellen. Wird eine FeWo nach jahrelanger ausschließlicher Vermietung auch selbst genutzt, ist ab dem Zeitpunkt der Selbstnutzung die EEA zu prüfen.

bb) Zeitweise Vermietung und zeitweise Selbstnutzung

Wird eine FeWo zeitweise vermietet und zeitweise selbst genutzt oder behält sich der Stpfl. eine zeitweise Selbstnutzung vor, liegen insoweit privat veranlasste, nicht mit der Einkunftserzielung zusammenhängende Aufwendungen vor (Rz 21).

In diesen Fällen ist die EEA stets anhand einer Prognose (Rz 39) zu prüfen. Der Stpfl. muss im Rahmen der ihm obliegenden Feststellungslast für die Anerkennung dieser Absicht objektive Umstände vortragen, auf Grund derer im Beurteilungszeitraum ein Totalüberschuss erwartet werden kann.

**cc) Zuordnung der Leerstandszeiten**

- **Grundsatz**
Aufteilung im Verhältnis der tatsächlichen Selbstnutzung zur tatsächlichen Vermietung
- **Selbstnutzung zeitlich / vertraglich beschränkt**
Nur die vorbehaltene Zeit ist der Selbstnutzung zuzurechnen;
Leerstandszeit ist der Vermietung zuzurechnen (Rz 22)
- **Selbstnutzung lässt sich nicht aufklären**
Zurechnung jeweils zu 50 v.H. der Selbstnutzung und der Vermietung (Rz 23)

Beispiel

A vermietet eine Ferienwohnung in Eigenregie. In 2014 war die Ferienwohnung an 120 Tagen tatsächlich vermietet und an 70 Tagen tatsächlich selbst genutzt. Wie erfolgt die Zuordnung Leerstandszeiten?

Gesamtstage	Vermietungstage	Selbstnutzungstage	Nutzungstage	Leerstandstage
365	120	70	190	175
	110			$175 \times 120/190 = 110$
		65		$175 \times 70/190 = 65$
	230	135		

Beispiel

Wie Beispiel zuvor, aber der Umfang der Selbstnutzung ist nicht festzustellen.

Gesamtstage	Vermietungstage	Selbstnutzungstage	Nutzungstage	Leerstandstage
365	120	?	---	---
				$365 - 120 = 245$
	123	122		$245 \times 50 \% = 122,5$
	243	122		

dd) Abgrenzung zum Gewerbe

Voraussetzung einer gewerblichen Vermietung

vgl. Abgrenzungskriterien in H 15.7 (2) „Ferienwohnung“ EStH

Überschussprognose

Die Liebhabereiprüfung hat nach den Grundsätzen des BFH-Urteils v. 05.05.1988 (BStBl II S. 778) zu erfolgen – vgl. H 15.3 „Abgrenzung der Gewinnerzielungsabsicht zur Liebhaberei“ EStH. Dabei sind im Gegensatz zu VuV die stillen Reserven einzubeziehen.

Rechtsprechungsgrundsätze zu VuV gelten nicht bei gewerblich vermieteten FeWo

Die für Einkünfte aus VuV geltende Vermutung der EEA bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten bzw. hierfür bereitgehaltenen FeWo gilt nicht für gewerblich vermietete FeWo (BFH v. 13.06.2005, VIII B 67/04 und 68/04, BFH/NV 2005, S. 2181, v. 05.03.2007, X B 146/05, BFH/NV 2007, S. 1125 und v. 29.03.2007, IV R 6/05, BFH/NV 2007, S. 1492).

ee) Umsatzsteuer

Die kurzfristige Beherbergung ist nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG steuerpflichtig. Sie unterliegt jedoch nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG dem ermäßigten Umsatzsteuersatz.

Wird eine FeWo teilweise selbst (unternehmensfremd) genutzt ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG auf den unternehmerisch genutzten Anteil beschränkt. Zur Definition einer teilunternehmerischen Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 1b UStG vgl. Abschn. 15.6a UStAE. Eine teilunternehmerische Verwendung liegt nicht nur vor, wenn die verschiedenen Nutzungen räumlich voneinander abgegrenzt sind, sondern auch, wenn sie wie bei Ferienwohnungen zeitlich wechselnd stattfinden (Abschn. 15.6a Abs. 2 Satz 6 UStAE).

Die Verwendung eines Grundstücks für unternehmensfremde (private) Zwecke unterliegt aufgrund der Vorsteuerabzugsbeschränkung des § 15 Abs. 1b UStG nicht der unentgeltlichen Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (Abschn. 15.6a Abs. 3 UStAE).

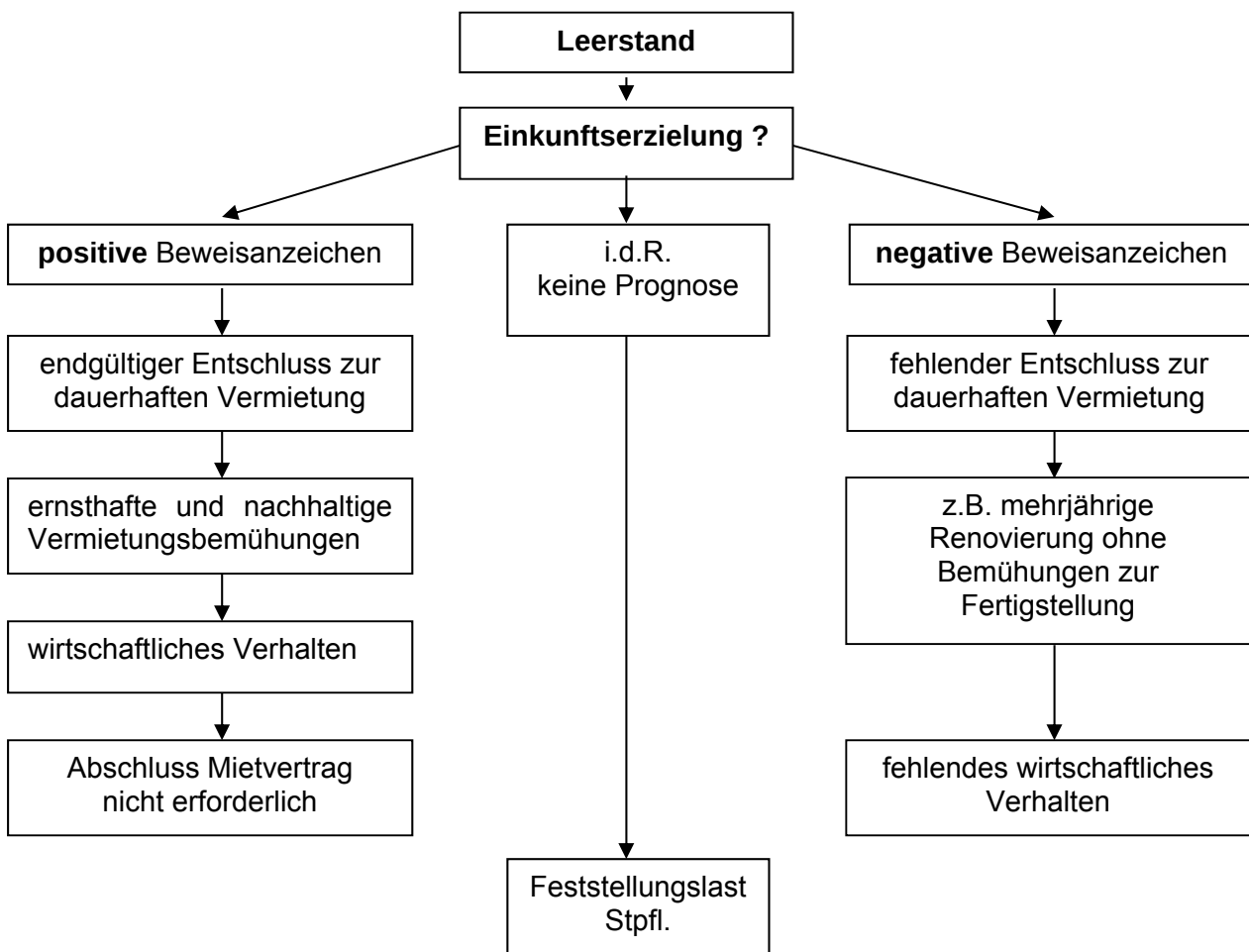
Sofern sich das Verhältnis der unternehmerischen zur unternehmensfremden Nutzung ändert, liegt eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG vor (§ 15a Abs. 6a UStG, vgl. Abschnitt 15a.2 Nr. 7 UStAE).

Den Tatbestand der „Liebhaberei“ gibt es im Umsatzsteuerrecht nicht, d.h. die Unternehmereigenschaft kann auch in ertragsteuerlichen „Liebhabereifällen“ vorliegen. Nur bei sporadisch vermieteten FeWo kann die Unternehmereigenschaft verneint werden (Abschn. 2.3. Abs. 7 UStAE; BStBl 1997 II S. 368).

Praxis:

Es ist auf die zutreffende Erfassung von **Vorsteuererstattungen** (z.B. aus Investitionen oder Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG) bei den Einnahmen (Zeile 18 der Anlage V) zu achten. Diese können durch eine Erhebungsabfrage der Istbuchungen (I-Abfrage) leicht ermittelt werden.

d) Leerstehende Immobilie



Bei einer leerstehenden Immobilie sind stets Ermittlungen zur EEA vorzunehmen. Auch hier trägt der Stpfl. die objektive Beweislast. Die Ausführungen auf Seiten 9 und 32 des Leitfadens gelten sinngemäß.

Kann der Stpfl. darlegen, dass er den Entschluss zur dauerhaften Vermietung endgültig gefasst hat, sind die Aufwendungen als vorweggenommene WK zu berücksichtigen, R 21.2 Abs. 3 EStR. Dieser Entschluss muss durch objektiv feststellbare Merkmale, z.B. nachhaltige Vermietungsbemühungen durch Annoncen, Einschalten eines Maklers usw., nachgewiesen werden.

Wird die Immobilie aufgrund eines neu gefassten Entschlusses veräußert oder selbstgenutzt, führt dieser Entschluss zur Beendigung der bisherigen EEA. Wurde hingegen die Immobilie zuvor dauerhaft vermietet ist das zeitgleiche Anbieten zur Miete und zum Verkauf unschädlich (Rz 26).

Gegen die EEA spricht und folglich zum Verlust der WK führt, wenn der Stpfl. noch nicht weiß, wie er die Immobilie nutzen möchte (Rz 24). Gleiches gilt, wenn nicht erkennbar ist, dass der Stpfl. die Immobilie in einen vermietbaren Zustand bringt, z.B. bei langfristig unvollendeten Renovierungsarbeiten (BFH v. 13.01.2015, IX R 46/13, BFH/NV 2015, S. 668). Dies spricht ebenso für fehlendes wirtschaftliches Verhalten des Stpfl. wie das Beharren auf eine feste Miethöhe bzw. auf einen bestimmten Personenkreis.

Beispiel:

B ist Eigentümer einer seit 15 Jahren zu ortsüblichen Konditionen vermieteten ETW. 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 VuV. Als Folge der objektiven Ungewissheit über die EEA 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. WK sind daher erst wieder von dem Zeitpunkt an abziehbar, zu dem sich der auf einer Absichtsänderung beruhende endgültige Vermietungsentschluss anhand objektiver Umstände feststellen lässt. Aufgrund der Vermietung zu 60 % der ortsüblichen Miete sind gem. § 21 Abs. 2 EStG nur 60 % der Aufwendungen abziehbar.

Langjährig leer stehende Immobilie

- seit Anschaffung/Fertigstellung

Steht eine Wohnung von Anfang an leer, ist nach einer gewissen Zeit zu prüfen, ob die Wohnung für die Vermietung am Wohnungsmarkt in der angebotenen Form überhaupt geeignet ist. Der Leerstand kann seinen Grund z. B. darin haben, dass die geforderte Miete zu hoch ist und der Eigentümer nicht bereit ist, weniger zu verlangen. Als Beweisanzeichen können vergleichbare Wohnungen herangezogen werden, die zu niedrigeren Mieten tatsächlich vermietet werden.

Hierzu führt der BFH im Urteil vom 11.12.2012, IX R 14/12, BStBl II 2013 S. 279 aus:

„Die Einzelfallumstände, aus denen sich der endgültige Entschluss zu vermieten ergibt, sind in erster Linie ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen des Steuerpflichtigen. Grundsätzlich steht es dem Steuerpflichtigen frei, die im Einzelfall geeignete Art und Weise der Platzierung des von ihm angebotenen Mietobjekts am Wohnungsmarkt und ihrer Bewerbung selbst zu bestimmen. Daher kann auch die Reaktion auf "Mietgesuche" oder die Bewerbung von Mietobjekten in geschlossenen Foren - etwa in Unternehmenspublikationen oder am "Schwarzen Brett" - als ernsthafte Vermietungsbemühung anzusehen sein; in diesen Fällen sind jedoch an die Nachhaltigkeit solcher Bemühungen erhöhte Anforderungen zu stellen.

Sind die vom Steuerpflichtigen selbst unternommenen Bemühungen erkennbar nicht erfolgreich, ist er gehalten, sein Verhalten anzupassen und sowohl geeignetere Wege der Vermarktung zu suchen als auch seine Vermietungsbemühungen zu intensivieren. Für die Beurteilung der Frage, ob im Einzelfall unternommene Vermietungsbemühungen als erfolgversprechend angesehen werden können oder ob diese nach Art und Intensität anzupassen sind, steht dem Steuerpflichtigen ein inhaltlich angemessener, zeitlich jedoch begrenzter Beurteilungsspielraum zu. Ferner kann es dem Steuerpflichtigen im Einzelfall auch zuzumuten sein, durch entsprechende Zugeständnisse bei der Ausgestaltung des Mietverhältnisses, bei der Höhe des Mietzinses oder im Hinblick auf die für den Steuerpflichtigen aus persönlichen Gründen als Mieter akzeptablen Personen die Attraktivität des Objekts zu erhöhen.“

In einem weiteren Urteil vom 11.12.2012, IX R 68/10, BStBl II 2013 S. 367 führt der BFH aus, dass im Rahmen der Gesamtbeurteilung auch spätere Tatsachen und Ereignisse – insbesondere der zeitliche Zusammenhang zwischen Beginn des Leerstands und späterer (tatsächlicher) Vermietung – zu berücksichtigen seien. Hatten die Vermietungsbemühungen des Stpfl. – es handelte sich um ein strukturschwaches ländliches Gebiet - demzufolge Erfolg und führten sie zu einem dauerhaften Mietverhältnis, sei dies Beweisanzeichen dafür, dass sie geeignet waren.

- nach vorheriger Vermietung

Steht eine Wohnung nach einer vorherigen dauerhaften Vermietung leer, ist grundsätzlich von einer weiterhin bestehenden EEA auszugehen, sofern die Vermietungsabsicht nicht explizit aufgegeben wurde.

Handelt es sich aber um eine Immobilie, die auf dem Wohnungsmarkt objektiv nur sehr schwer oder gar nicht vermietbar ist, z. B. wegen nicht vorhandener Nachfrage aufgrund eines Überangebots vergleichbarer Wohnungen, aufgrund schlechter Lage oder von Anfang an bekannter Baumängel, kann die ursprünglich bestehende EEA - auch nach vorheriger, auf Dauer angelegter Vermietung - ohne Zutun oder Verschulden des Stpfl. wegfallen, vgl. BFH-Urteil v. 11.12.2012, a.a.O. sowie v. 09.07.2013, IX R 48/12, BStBl II S. 693). Als ein Indiz für ein strukturelles Problem kann beispielsweise gesehen werden, wenn bei einer Wohnungsanlage ein Großteil der Wohnungen von Anfang an leer steht.

In diesen Fällen ist es dem FA möglich, nach einer gewissen Zeit, z. B. fünf Jahre, ebenfalls die EEA - ab Erwerb bzw. Fertigstellung - zu überprüfen.

Ergibt die Überprüfung, dass keine EEA mehr vorliegt, sind Verluste ab diesem Zeitpunkt zu versagen; die Verluste der zurückliegenden Jahre können erhalten bleiben.

Den Umständen des jeweiligen Einzelfalles ist entsprechend Rechnung zu tragen.

- Zuordnung vorübergehender Leerstandszeiten von zur Untervermietung bereitgehaltenen Wohnräumen

Im BFH-Urteil vom 22.01.2013, IX R 19/11, BStBl II S. 376 führte der BFH aus, dass Leerstandszeiten im Rahmen der Untervermietung einzelner Räume innerhalb der eigenen Wohnung des Stpfl. nicht der Eigennutzung, sondern der Vermietungstätigkeit zuzurechnen seien, wenn ein **solcher Raum – als Objekt der Vermietungstätigkeit** – nach vorheriger, auf Dauer angelegter Vermietung leer steht und feststeht, dass das vorübergehend leerstehende Objekt weiterhin für eine Neuvermietung bereitgehalten wird.

e) Entstehen oder Wegfall der EEA

Die EEA kann zu einem späteren Zeitpunkt sowohl begründet werden als auch wegfallen.

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 EEA zu prüfen.

Wird nach ausschließlicher Vermietung einer **FeWo** diese in einem späteren VZ auch zeitweise selbst genutzt, muss ab diesem Zeitpunkt eine Prüfung der EEA erfolgen (Rz 20).

Bei einer **leer stehenden Immobilie** ist die EEA anhand der Rz 24 – 27 zu prüfen. Danach liegt EEA vor, wenn der Entschluss zur dauerhaften Vermietung vom Stpfl. endgültig gefasst wurde oder die Immobilie vor dem Leerstand dauerhaft vermietet war und die EEA noch nicht aufgegeben wurde. Solange sich der Stpfl. ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung der leer stehenden Wohnung bemüht, kann regelmäßig von einem Fortbestehen der EEA ausgegangen werden, selbst wenn das Vermietungsobjekt wegen mehrjähriger Erfolglosigkeit einer Vermietung zum Verkauf angeboten wird (BStBl 2003 II S. 940).

Bleibt der Stpfl. aber jahrelang untätig und lässt er das Mietobjekt ohne jegliche Aktivität leer stehen – in einem vom BFH entschiedenen Fall neun Jahre – kann der zeitlich begrenzte Beurteilungszeitraum negativ zu Lasten des Stpfl. überschritten sein (BFH-Urteil vom 13.01.2015 IX R 46/13, BFH/NV 2015 S. 668, Rz. 25).

4. Übernahme eines Mietvertrags

Tritt der Erwerber eines Mietobjekts in einen bestehenden Mietvertrag ein, so wird seine EEA auf der Grundlage der Auslegung dieses Mietvertrags durch den Umgang des Erwerbers mit ihm, insbesondere auch mit einer noch laufenden Befristung und/oder Eigenbedarfsklausel indiziert. Maßgeblich ist die EEA des jeweiligen Steuerpflichtigen, der den Vermietungstatbestand verwirklicht. Für eine Zurechnung der EEA des Rechtsvorgängers, von dem er das Vermietungsobjekt entgeltlich erworben hat, fehlt die Rechtsgrundlage. Aus § 566 BGB folgt lediglich, dass der Erwerber in das Mietverhältnis des Veräußerers eintritt. Die EEA ist aber für den Erwerber mit diesem Eintritt zu prüfen, unter Berücksichtigung seiner gesetzlichen Übernahme des Mietvertrags. Grundlage der Schlussfolgerungen, die sich aus diesem Mietvertrag für die EEA des Erwerbers ergeben, ist seine Auslegung. Enthält der Mietvertrag Regelungen, die speziell auf die Person des Veräußerers bezogen sind, sind diese regelmäßig nicht auf den Erwerber zu übertragen. Indizien für oder gegen die EEA des Erwerbers ergeben sich aus seinem Verhalten im Umgang mit dem übernommenen Mietvertrag.

Wird mit dem Eigentumserwerb eine Vermietungstätigkeit mit einem befristeten Mietverhältnis begonnen, kann dies ohne Bedenken als nicht auf Dauer gewertet werden, wenn im Mietvertrag die Befristung mit einer ausdrücklich erklärten Selbstnutzungs- oder Verkaufsabsicht verknüpft wird und sich der Erwerber entsprechend dem Vereinbarten verhält (vgl. BFH v. 22.01.2013, IX R 13/12, BStBl II S. 533).

5. Unbebaute Grundstücke

Die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung, wonach bei auf Dauer angelegter Vermietung von der EEA auszugehen ist, gelten nicht für die dauerhafte Vermietung und Verpachtung von unbebautem Grundbesitz (vgl. BFH v. 25.03.2003, BStBl II S. 479 sowie v. 01.04.2009, BStBl II S. 776). Vielmehr ist eine Überschussprognose entsprechend Rz 33 ff anzustellen.

6. Personengesellschaften und -gemeinschaften

- Analoge Anwendung der Grundsätze des BMF-Schreibens vom 08.10.2004 auf Grundstücksverwaltungsgesellschaften oder –gemeinschaften mit Einkünften aus VuV sowie geschlossene Immobilienfonds
- EEA muss sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf Ebene des Gesellschafters vorliegen
- Beim Gesellschafter liegt keine EEA vor, wenn er sich z.B. nur kurzfristig zur Verlustmitnahme beteiligt
- Bei Verlustzuweisungsgesellschaften besteht in der Regel keine EEA (Rz 32)
- Keine fortdauernde EEA bei der Veräußerung einer vermieteten Immobilie an eine die Vermietung fortsetzende, teilweise personenidentische gewerblich geprägte KG vgl. BFH vom 09.03.2011, BStBl II S. 704
- Zur EEA bei Immobilienfonds vgl. BFH v. 02.07.2008, BStBl II S. 815

7. Überschussprognose

Sprechen Beweisanzeichen gegen das Vorliegen der EEA, ist stets zu prüfen, ob ein Totalüberschuss zu erzielen ist.

Ob die jeweilige Vermietungstätigkeit einen Totalüberschuss innerhalb des Zeitraums der tatsächlichen Vermögensnutzung erwarten lässt, hängt von einer **vom Stpfl. zu erstellenden Prognose** über die voraussichtliche Dauer der Vermögensnutzung ab. In diese Prognose finden die in dieser Zeitspanne voraussichtlich erzielbaren steuerpflichtigen Einnahmen und anfallenden WK Eingang.

Es sind alle objektiv erkennbaren Umstände einzubeziehen, **zukünftig eintretende Faktoren** jedoch **nur** dann, **wenn** sie bei objektiver Betrachtung **vorhersehbar** waren. Die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums können wichtige Anhaltspunkte liefern. Dies gilt umso mehr, wenn die zukünftige Bemessung eines Faktors unsicher ist.

Praxis:

Reicht der Stpfl. keine Prognose oder hierfür erforderliche Unterlagen ein, kann der Durchschnitt der letzten 5 Jahre herangezogen werden.

Verfahrensweise:

- **30 Jahre** Prognosezeitraum - Ausnahme zeitlich befristete Vermietung
- Ermittlung nach **EStG**
- Keine Wertsteigerungen oder Veräußerungsgewinne (**§ 23 EStG**)
- Prüfung jeweils für das **einzelne Mietverhältnis**
(Ausnahme FeWo: objekt-, d.h. wohnungsbezogene Prüfung)
- **AfA nach § 7 Abs. 4 EStG**;
Tatsächlich in Anspruch genommene AfA (z.B. Sonder-AfA, erhöhte Absetzungen, degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG) ist nicht anzusetzen, außer bei befristeter Vermietung und zeitnaher Eigennutzung / Veräußerung (Rz 36).
Zu Sonderabschreibungen nach dem FördG > **Sonderfälle**
Für Einrichtungsgegenstände, z.B. mitvermietete Küche, gilt die amtliche AfA-Tabelle für das Gastgewerbe.
- **Schätzung** der Einnahmen und Ausgaben nach
 - o zukünftiger Entwicklung, die vom Stpfl. anhand objektiver Umstände vorgetragen wird oder
 - o Durchschnitt der letzten 5 Jahre oder
 - o Durchschnitt der zukünftigen 5 Jahre nach Reaktion auf Verluste und Umstellung der Art und Weise der Vermietungstätigkeit
- **Finanzierungskosten / Schuldzinsen** sind ausgehend von den abgeschlossenen Verträgen zu schätzen. Wird vorgetragen, dass Darlehen vor Ablauf der Zinsbindungsfrist abgelöst werden sollen, ist durch entsprechende Unterlagen (z.B. für die Tilgung abgeschlossene Lebensversicherungen oder Bausparverträge) nachzuweisen, dass entgegen der üblichen Bedingungen ausnahmsweise vor Ablauf der Zinsbindungsfrist Sondertilgungen und vorzeitige Kündigungen erfolgen werden.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass die Zinsen für ein zur Finanzierung von Versicherungsbeiträgen einer Kapitallebensversicherung aufgenommenes Darlehen als WK abziehbar sind, wenn diese der Rückzahlung von Darlehen dient, die zum Erwerb von Vermietungsobjekten aufgenommen wurden (vgl. BFH v. 25.02.2009, BStBl II S. 459).

- Künftige **Instandhaltungsaufwendungen** können nach § 28 der Zweiten Berechnungsverordnung (II. BVO; s. [Anlage 2](#)) geschätzt werden.
- **Zukünftige Faktoren** (z.B. Mieterhöhungen, Wegfall Schuldzinsen) sind ab dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, ab dem sie sich erstmals ausgewirkt haben und auf den Rest des Prognosezeitraums hochzurechnen. Sie sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie bei objektiver Betrachtung vorhersehbar waren (s. Beispiel).
- Wegen Unsicherheitsfaktoren
 - o 10 v.H. **Sicherheitszuschlag** bei Einnahmen
 - o 10 v.H. **Sicherheitsabschlag** bei WK
 - o Inflationsbedingte Erhöhungen dürfen nicht zusätzlich berücksichtigt werden

Sonderfälle

- **Befristete Vermietung, zeitnahe Veräußerung oder Eigennutzung**
 - o **Abgekürzter Prognosezeitraum** – nicht 30 Jahre
 - o **Tatsächlich** in Anspruch genommene **AfA** – nicht § 7 Abs. 4 EStG; dies gilt entsprechend für tatsächlich in Anspruch genommene Sonder-AfA nach § 4 Abs. 2 FördG für neu hergestellte oder erworbene Gebäude
 - o Sonderabschreibungen für nachträgliche Herstellungskosten sind **nicht** in eine befristete Prognose einzubeziehen, wenn sie innerhalb der voraussichtlichen Dauer der Vermietungstätigkeit gem. § 4 Abs. 3 FördG vollständig abgeschrieben werden (vgl. BFH v. 25.06.2009, BStBl 2010 II S.127). Können die nachträglichen HK wegen der befristeten Vermietung (z.B. auf 3 Jahre) nicht innerhalb der tatsächlichen Vermietungszeit nach § 4 Abs. 3 FördG abgeschrieben werden, sind sie dagegen in die Prognose einzubeziehen (BFH-Urteil v. 09.07.2002, BStBl 2003 II S. 695)
- **FeWo** zeitweise selbst genutzt
 - o Auf Selbstnutzung entfallende Aufwendungen sind nicht in die Prognoseberechnung einzubeziehen (Rz 40)
- Investitionszulage ist einzubeziehen

Beispiel

A tritt im Mai 2013 durch den Erwerb eines vollständig vermieteten ZFH in die bestehenden Mietverträge ein. Dem Mieter der Erdgeschosswohnung kündigt er wegen Eigenbedarf. In Wahrung der geltenden Kündigungschutzfrist besteht das Mietverhältnis noch bis Mai 2014 fort, so dass A die Wohnung erst zum 1. Juni 2014 beziehen kann. Das Mietverhältnis der Obergeschosswohnung unterliegt keiner Befristung. A macht Verluste aus VuV geltend.

Frage: Können die Verluste berücksichtigt werden?

Lsg: Verlust Erdgeschosswohnung - nein
Verlust Obergeschosswohnung - ja

Erdgeschosswohnung:

Die zeitnahe Kündigung stellt ein Beweisanzeichen gegen die EEA dar (Rz. 7). Es ist eine Prognose anzustellen. Nachdem die EEA jeweils für das einzelne Mietverhältnis gesondert zu prüfen ist (Rz 34), bleiben auf die Obergeschosswohnung entfallende Einnahmen und WK für die Prognoseberechnung der Erdgeschosswohnung unberücksichtigt.

Der Prognosezeitraum beginnt mit Erwerb (Mai 2013) und endet mit Auszug des Mieters (Mai 2014) – abgekürzter Zeitraum (nicht 30 Jahre).

Wegen negativer Prognose können die Verluste der Erdgeschosswohnung nicht anerkannt werden.

Obergeschosswohnung:

Die Vermietungstätigkeit ist auf Dauer angelegt; die EEA ist zu unterstellen. Es ist keine Prognose anzustellen. Die Verluste sind anzuerkennen.

Beispiel

Wie vorhergehendes Beispiel, allerdings bezieht nicht A, sondern sein Sohn zum 1. Juni 2014 die Erdgeschosswohnung. Grundlage dieser Nutzungsüberlassung bildet ein zwischen den beiden abgeschlossener und einem Fremdvergleich standhaltender Mietvertrag, der einen auf 60 v.H. der ortsüblich erzielbaren Miete ermäßigten Mietzins vorsieht.

Frage: Können nun auch die Verluste der Erdgeschosswohnung berücksichtigt werden?

Lsg: Nein

Erdgeschosswohnung:

Die EEA ist jeweils für das einzelne Mietverhältnis gesondert zu prüfen (Rz 34).

Übernommenes Mietverhältnis (Mai 2013 – Mai 2014):

Nach wie vor ist aufgrund Kündigung wegen Eigenbedarf von einer befristeten Vermietung und fehlender EEA auszugehen. Aufgrund negativer Prognose im abgekürzten Prognosezeitraum von Mai 2013 bis Mai 2014 sind diese Verluste nicht anzuerkennen. Die Neuvermietung ab Juni 2014 ist nicht in die Prognose einzubeziehen.

Neuvermietung (ab Juni 2014):

Ab Juni 2014 ist von einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit auszugehen. Es handelt sich jedoch um eine verbilligte Wohnraumüberlassung i.S.d. § 21 Abs. 2 EStG, die zu einer anteiligen Anerkennung der Werbungskosten führt. Aufgrund der zu 40 % verbilligten Vermietung ist sind nur 40 % der Werbungskosten nicht abzugsfähig.

Obergeschosswohnung:

Verluste anerkennen – wie vorhergehendes Beispiel

Beispiel

Bei der im Oktober des Jahres 2014 erfolgenden ESt-Veranlagung für das Jahr 2013 stellt das Finanzamt fest, dass A eine von ihm im Juli 2001 für umgerechnet 100.000 € (Bodenwertanteil 20%) angeschaffte und degressiv nach § 7 Abs. 5 Nr. 3b) EStG abgesetzte FeWo für 165 € / Woche an 203 Tagen an wechselnde Feriengäste vermietete. Bislang hat A die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG in Anspruch genommen. Eine Woche nutzte er die FeWo zur Erholung mit seiner Familie. Für den VZ 13 erklärt er einen Verlust in Höhe von 824 €. Im Durchschnitt werden die FeWo am Ort an 290 Tagen pro Jahr vermietet. Die in den Vorjahren berücksichtigten Verluste belaufen sich auf insgesamt 31.800 €, davon 8.500 € in den Jahren 08 bis 12. Schuldzinsen und Bewirtschaftungskosten (einschließlich Instandhaltungsaufwendungen) wurden darin mit 20.500 € berücksichtigt. Für das Jahr 13 werden WK iHv. 5.800 € (Schuldzinsen, Bewirtschaftungskosten und AfA) geltend gemacht.

Nachdem das Finanzamt darauf hingewiesen hat, dass für das Jahr 13 eine Überschussprognose durchzuführen ist, teilt A mit, er hätte die wöchentliche Miete mit Wirkung ab dem Jahr 15 auf nunmehr 180 € angepasst und für die Vermietung eine Vermittlungsagentur beauftragt. Eine Selbstnutzung ist laut Vertrag – ab dem Jahr 15 – nicht mehr möglich. Ferner macht er glaubhaft, dass sich die Schuldzinsen ab dem Jahr 14 auf jährlich im Mittel 2.000 € und die Bewirtschaftungskosten auf 1.800 € belaufen würden.

Mit der Erklärung für das Jahr 14 erklärt A einen Verlust in Höhe von 484 €. Er konnte die Vermietungstage auf 210 Tage steigern, der ortsübliche Durchschnitt hingegen veränderte sich gegenüber VZ 13 nicht. Eine Selbstnutzung erfolgte an 14 Tagen. Die Schuldzinsen beliefen sich tatsächlich auf 2.000 € und die Bewirtschaftungskosten auf 1.800 €.

Durch den eingeschalteten Vermittler in 15 kann der ortsübliche Durchschnitt an Vermietungstagen zu 80 % erreicht werden. Die Vermittlungsgebühren belaufen sich auf 140 € im Jahr.

Lösung**Jahr 13:**

Tatsächliche Vermietung unter 75 % der ortsüblichen Vermietungstage

Ortsüblich: 290 Tage, davon mind. 75 % = 219 Tage; tatsächlich vermietet an 203 Tagen ⇒ Prognose
Unabhängig davon ist eine Prognose auch aufgrund der im Jahr 13 erfolgten Selbstnutzung (12/365) notwendig. Bei der Berechnung der Zeit der Selbstnutzung werden Tage des Leerstands verhältnismäßig zugeordnet; vgl. Tz. 3 c, cc ([tatsächlich eigennutzte Tage (7) : Tage der Nutzung gesamt (210)] x Tage des Leerstands (155) = 5).

Die Schätzung der Einnahmen und WK erfolgt nach der von A anhand objektiver Umstände vorgetragenen zukünftigen Entwicklung und nicht nach dem Durchschnitt der letzten 5 Jahre. Danach sind die von A ab dem Jahr 14 glaubhaft gemachten Schuldzinsen (2.000 €) und Bewirtschaftungskosten (1.800 €) zu berücksichtigen.

Die Mieterhöhung und der Ausschluss der Selbstnutzung ab VZ 15 kann bei der für den VZ 13 erforderlichen Überschussprognose noch nicht berücksichtigt werden, weil sie in diesem Jahr noch nicht objektiv erkennbar angelegt war. Eine Berücksichtigung kann erst bei der für das Jahr 14 anzustellenden Prognose erfolgen.

Für Zwecke der Prognose ist von der AfA nach § 7 Abs. 4 EStG auszugehen. Die tatsächlich in Anspruch genommene AfA (degressive AfA, Sonder AfA, erhöhte AfA) ist deshalb bis auf die Fälle der befristeten Vermietung in eine lineare AfA umzurechnen.

Der Prognosezeitraum beträgt 30 Jahre und umfasst hier die Jahre 01 – 30. Für die abgelaufenen Jahre (Altjahre) ist der veranlagte Verlust (bereinigt um AfA s.o.) anzusetzen. Für den verbleibenden Prognosezeitraum der lt. Prognose hochgerechnete Wert.

Die FeWo wurde bislang nach § 7 Abs. 5 Nr. 3b) EStG degressiv abgesetzt. Da eine FeWo nicht Wohnzwecken im Sinne des § 7 Abs. 5 Nr. 3 EStG dient, ist die AfA linear nach § 7 Abs. 4 EStG vorzunehmen (vgl. R 7.2 Abs. 1 Satz 3 EStR). Die AfA ist ab dem Jahr 13 linear vorzunehmen. Durch die in den Jahren 01-12 überhöht vorgenommene AfA reduziert sich der Abschreibungszeitraum von 50 Jahren. Eine Korrektur der Altjahre erfolgt nicht.

Die kurzfristige Beherbergung von Fremden ist nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG umsatzsteuerpflichtig. Da der Gesamtumsatz des A im Vorjahr die Grenze von 17.500 € nicht überschritten hatte und davon auszugehen war, dass die Umsätze im Jahr 13 die Grenze von 50.000 € nicht übersteigen werden, ist auch im VZ 13 die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG anzuwenden.

**Jahr 13:**

Berechnung der Einkünfte für das Jahr 13:

erklärter Verlust 13	-	824 €	
berichtigt um AfA, da für FeWo § 7 Abs. 5 Nr. 3b) EStG nicht möglich			
degr. AfA nach § 7 Abs. 5 EStG: 2,5% v. 80.000 €	+	2.000 €	
lineare AfA nach § 7 Abs. 4 EStG: 2 % v. 80.000 €	-	1.600 €	+
Korrektur Anteil Selbstnutzung 12/365 v. 400 € =		- 13 €	
bereinigter Verlust 13	-	437 €	

Prognoserechnung**1. Schritt:**Einnahmen

Miete	165 € x 29 Wochen	=	4.785 €	
Sicherheitszuschlag	4.785 € x 10 v.H.	=	+ 479 €	5.264 €

WK

AfA (§ 7 Abs. 4 EStG)	80.000 € x 2 v.H. =	1.600 €	
Schuldzinsen		2.000 €	
Bewirtschaftungskosten (einschl. Instandhaltung)		<u>1.800 €</u>	
Zwischensumme		5.400 €	
Kürzung um Anteil der Selbstnutzung (12/365)		- 178 €	
Summe		<u>5.222 €</u>	
Sicherheitsabschlag	5.222 € x 10 v.H.=	- 522 €	- 4.700 €

durchschnittlich prognostizierter Jahresüberschuss + 564 €

hochgerechnet auf den verbleibenden Prognosezeitraum

der Jahre 14 – 30: 564 € x 17 Jahre = + 9.588 €**2. Schritt:**

Bereinigung Altverluste um AfA (nur für Zwecke der Prognose)

angesetzte Verluste 01 bis 12	-	31.800 €	
abzüglich degressive AfA nach § 7 Abs. 5 Nr. 3b) EStG:			
8 Jahre 5% aus 80.000 €	+	32.000 €	
4 Jahre 2,5% aus 80.000 €	+	8.000 €	+ 40.000 €
zuzüglich lineare AfA nach § 7 Abs. 4 EStG:			
11,5 Jahre 2% aus 80.000	-	<u>18.400 €</u>	
bereinigter Verlust der Altjahre (01 – 12)	-	10.200 €	<u>- 10.200 €</u>
bereinigter Verlust 13	-	437 €	<u>- 437 €</u>

3. SchrittZusammenfassung der Jahre 01 – 30 Summe - 1.049 €= **negative Prognose** = **fehlende EEA**

Der (um die AfA bereinigte) Verlust aus VuV in Höhe von - 437 € kann in 13 nicht berücksichtigt werden.

**Jahr 14**

Aufgrund der anteiligen Selbstnutzung sind die Werbungskosten in einen abzugsfähigen und einen nichtabzugsfähigen Teil aufzuteilen.

Bei der Berechnung der Zeit der Selbstnutzung werden Tage des Leerstands verhältnismäßig zugeordnet; vgl. Tz. 3 c, cc ([tatsächlich eigennutzte Tage (14) : Tage der Nutzung gesamt (224)] x Tage des Leerstands (141) = 9).

Berechnung der Einkünfte für das Jahr 14:

Einnahmen	4.950 €
-WK	5.800 €
berichtigt um AfA (siehe Jahr 13)	
+ degressive AfA + 2.000 € - lineare AfA - 1.600 €	
5.400 € x 342/365 Tage	<u>- 5.060 €</u>
Verlust 14	- 110 €

Auch für das Jahr 14 ist eine Prognose anzustellen, wobei hier allerdings die Mieterhöhung ab dem Jahr 15 berücksichtigt werden kann. Außerdem entfallen ab 15 keine Aufwendungen mehr auf die private Lebensführung.

Mangels Überschreiten der Gesamtumsatzgrenzen in Höhe von 17.500 € bzw. 50.000 € ist auch im VZ 14 die Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG anzuwenden.

Einnahmen

erhöhte Miete	180 € x 30 Wochen	=	5.400 €	
Sicherheitszuschlag	5.400 € x 10 v.H.	=	+ 540 €	5.940 €

WK

AfA (§ 7 Abs. 4 EStG)	80.000 € x 2 v.H. =	1.600 €	
Schuldzinsen		2.000 €	
Bewirtschaftungskosten (einschl. Instandhaltung)		1.800 €	
Vermittlungsgebühr		<u>140 €</u>	
Summe		5.540 €	
Sicherheitsabschlag	5.540 € x 10 v.H.=	- 554 €	- 4.986 €

durchschnittlich prognostizierter Jahresüberschuss + 954 €

hochgerechnet auf den verbleibenden Prognosezeitraum

der Jahre 15 – 30: 954 € x 16 Jahre = + 15.264 €

bereinigte Altverluste 1-13 - 10.637 €

bereinigter Verlust 14 - 110 €

Totalüberschussprognose + 4.517 €

= positive Prognose = EEA

anzusetzender Verlust 14 - 110 €

8. Verbilligte Überlassung von Wohnraum, § 21 Abs. 2 EStG

Ab dem VZ 2012 wurde der Wortlaut des § 21 Abs. 2 EStG geändert. Eine **Überschussprognose** ist demzufolge bei einer dauerhaft verbilligten Vermietung von Wohnraum **nicht mehr erforderlich**.

Zu prüfen ist, ob die vereinbarte und tatsächlich gezahlte Warmmiete **weniger als 66 v.H. der ortsüblichen Marktmiete** beträgt.

Sofern die Grenze von **66 v.H.** erreicht ist, wird von Gesetzes wegen eine **Vollentgeltlichkeit** unterstellt. Die Werbungskosten hinsichtlich dieser Wohnung sind in voller Höhe abzugsfähig.

Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken **weniger als 66 v.H.** der ortsüblichen Miete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Anteil **aufzuteilen**. Werbungskosten können nur entsprechend dem entgeltlichen Anteil anerkannt werden. Eine Überschussprognose ist nicht erforderlich.

§ 21 Abs. 2 EStG ist sowohl bei Angehörigen als auch bei fremden Dritten anzuwenden, H 21.3 EStH. Die Ursachen der verbilligten Vermietung sind unerheblich.

In aller Regel liegt einer verbilligten Überlassung ein Mietverhältnis unter Angehörigen zugrunde. Die steuerliche **Anerkennung des Angehörigenmietverhältnisses** ist vor der Frage der **Höhe der verbilligten Vermietung** zu prüfen.

Verträge unter Angehörigen

Verträge unter Angehörigen sind steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen sind und die Gestaltung und Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (sog. Fremdvergleich), H 21.4 EStH m.w.N..

Praxis:

Zur Überprüfung sind zumindest der Mietvertrag und die Zahlungsnachweise (ggf. für einen repräsentativen Zeitraum) anzufordern. Ein Angehörigenmietverhältnis ist in den Zeilen 7 und 12 der Anlage V zu erklären.

Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete z.B.:

- Mietspiegel – nur wenige Städte haben einen Mietspiegel (z.B. Nürnberg, München)
- Amtseigene Mietpreissammlung
- Bewertungsstelle
- Vermietungsanzeigen aus aktueller Tageszeitung – Anpassung durch Zu- und Abschläge
- Mieterbund
- Haus- u. Grundbesitzervereine
- Internet, u.a. www.immobilienscout24.de, www.immowelt.de oder www.immopool.de
- Berechnungsprogramm zur Ermittlung der ortsüblichen Miete (UNIFA-Word Vorlage im Ordner Zentral / Veranlagung / VuV), sofern keine andere und genauere Art der Ermittlung möglich ist, vgl. [Vfg. des Bay. LfSt v. 22.10.2012, S 2253.2.1-23/10 St32](#)

Von einer ortsüblichen Marktmiete ist auch auszugehen, wenn der angesetzte Mietpreis der niedrigste Wert innerhalb der Mietpreisspanne (Mietspiegel) ist, vgl. [Vfg. des Bay. LfSt v. 25.01.2008, S 2253 – 38 St32/St33](#).

Beispiel

A vermietet eine Wohnung mit 100 m² für monatlich 5 €/m² (Warmmiete) an seine volljährige Tochter. Die Marktmiete (einschließlich umlagefähiger Nebenkosten) betrug im Jahr 2014 10 €/m². Für 2014 sind WK (einschließlich AfA) i.H.v. 18.000 € angefallen. Das Mietverhältnis unter Angehörigen ist steuerlich anzuerkennen.

Lsg.: Es liegt eine teilentgeltliche Vermietung i.H.v. 50 v.H. der ortsüblichen Marktmiete vor. Die Aufwendungen für die Wohnung sind i.H.v. 9.000 € (18.000 € x 50 v.H.) als WK abzugsfähig (da unter 66 v.H.). Bei Einnahmen i.H.v. 6.000 € (100m² x 5 € x 12 Mt) ist im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2014 ein Verlust aus VuV i.H.v. 3.000 € (6.000 € - 9.000 €) anzusetzen. Eine Prognose ist nicht anzustellen.

Beispiel

Wie Beispiel zuvor. Die vereinbarte Miete beträgt aber 7 €/m².

Lsg.: Es liegt eine Vermietung i.H.v. 70 v.H. der ortsüblichen Marktmiete vor, die kraft Gesetzes als vollentgeltlich anzusehen ist. Die Aufwendungen i.H.v. 18.000 € sind in voller Höhe als WK zu berücksichtigen. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2014 ist ein Verlust i.H.v. 12.000 € (6.000 € - 18.000 €) zu berücksichtigen.

Hinweis:**Verbilligte Vermietung von nicht zu Wohnzwecken genutzten Immobilien**

Wird eine nicht zu Wohnzwecken genutzte Immobilie im Privatvermögen (z. B. ein Bürogebäude) über einen längeren Zeitraum verbilligt an Dritte oder an nahe Angehörige überlassen, kommt § 21 Abs. 2 EStG nicht zur Anwendung. Die EEA ist vielmehr einzelfallbezogen zu prüfen, unabhängig davon ob es sich um eine dauerhafte Vermietung handelt oder nicht.

Das FA kann in derartigen Fällen nach einer gewissen Beobachtungszeit (z.B. zwei oder drei Jahre) durchaus eine entsprechende Kürzung der Werbungskosten vornehmen. Es besteht die hinreichende Vermutung, dass die Verbilligung zunächst zwar durchaus wirtschaftlich begründet sein kann; dass nach Ablauf der „Karenzzeit“ aber wohl eher private Gründe für die Verbilligung im Vordergrund stehen. Dieses aus dem Nettoprinzip folgende Aufteilungsgebot bei teilentgeltlicher Nutzungsüberlassung bildet ein allgemeingültiges, aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung anzuwendendes Rechtsprinzip. In dem Umfang in dem ein Berechtigter aus privaten Gründen ganz oder teilweise darauf verzichtet aus einer Vermietung zu Nichtwohnzwecken Einnahmen zu erzielen, steht ihm der Abzug von Werbungskosten nicht zu. In der Höhe des Einnahmeverzichts dienen die Aufwendungen des Überlassenden nicht der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen.

Auf Tz. 9 (Gewerbeobjekte) wird ergänzend verwiesen.

Überlassen von Nutzungsvorteilen an eine Kapitalgesellschaft; Abgrenzung zur Betriebsaufspaltung

Überlässt ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut zur Nutzung, so ist zunächst zu überprüfen, ob die Nutzungsüberlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Ggf. ist der Vorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen.

Auf das hierzu ergangene [BMF-Schreiben vom 23.10.2013](#), BStBl I S. 1269 zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in der steuerlichen Gewinnermittlung wird verwiesen (zur Rechtslage bis einschließlich VZ 2014).

Beispiel:

Ein GmbH-Gesellschafter überlässt ein Grundstück zur vorübergehenden Verwendung an eine GmbH zu einer Pacht in Höhe von 250 € monatlich. Die ortsübliche Pacht beträgt 500 €. Die teilentgeltliche Überlassung des Grundstücks ist in einen entgeltlichen ($250/500 = 50\%$) und unentgeltlichen ($250/500 = 50\%$) Vorgang aufzuteilen.

Grundstück/Beteiligung im Privatvermögen

Soweit die Überlassung **entgeltlich** erfolgt, stellen die damit zusammenhängenden Aufwendungen WK bei den Einkünften aus VuV dar.

Soweit der Gesellschafter das Grundstück **unentgeltlich** überlässt und dies aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt, liegt die Motivation der unentgeltlichen Überlassung in seiner Beteiligung an der Kapitalgesellschaft. Denn durch die ersparten Betriebsausgaben der Kapitalgesellschaft erzielt diese einen höheren Gewinn und der Gesellschafter eine höhere Ausschüttung im Rahmen der Kapitaleinkünfte. Dem Grunde nach stellen die mit der unentgeltlichen Überlassung zusammenhängenden Grundstücksaufwendungen WK bei § 20 dar. Aufgrund des WK-Abzugsverbots des § 20 Abs. 9 S. 1 EStG können diese grds. nicht mehr berücksichtigt werden. Im Falle der Option gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gilt das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG. In diesem Fall gilt das WK-Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG nicht, und WK können zu 60 % abgezogen werden, § 3c Abs. 2 EStG.

Grundstück/Beteiligung im Betriebsvermögen (Betriebsaufspaltung); Rechtslage bis einschl. VZ 2014

Soweit die Überlassung **entgeltlich** erfolgt, stellen die damit zusammenhängenden Aufwendungen Betriebsausgaben bei den gewerblichen Einkünften dar.

Soweit die Überlassung des Grundstücks an die Kapitalgesellschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen **unentgeltlich** erfolgt, d.h. zu nicht fremdüblichen Konditionen, sind auch diese Grundstücksaufwendungen BA nach § 4 Abs. 4 i. V. m. § 20 Abs. 8 EStG. Insoweit ist grundsätzlich § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden, weil in diesem Fall die Aufwendungen ganz oder teilweise mit den aus der Kapitalgesellschaft erwarteten Einkünften des Gesellschafters, nämlich den Beteiligungserträgen in Form von Gewinnausschüttungen/Dividenden zusammenhängen.

Nach der neueren Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 17.07.2013 X R 17/11, BStBl II S. 817) die die Verwaltung durch das o.g. BMF-Schreiben vom 23.10.2013 übernommen hat, greift die anteilige Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG allerdings nicht für solche Aufwendungen, die die Substanz des überlassenen Wirtschaftsguts betreffen. Dies sind insbesondere Abschreibungen und Erhaltungsaufwendungen für das überlassene Grundstück. Für alle nicht substanzbezogenen Aufwendungen bleibt es bei der Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG. Zu diesen Aufwendungen zählen insbesondere laufende Grundstücksaufwendungen wie Nebenkosten und Zinsaufwendungen.

Die mit der unentgeltlichen Überlassung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Gesellschafters stellen keine nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung dar. Denn der mit der unentgeltlichen Überlassung verbundene Nutzungsvorteil ist mangels Aktivierbarkeit bei der GmbH nicht einlagefähig und daher nicht als verdeckte Einlage anzusehen (BFH v. 28.03.2000, a.a.O., R 40 KStR).

Beispiel zur Betriebsaufspaltung:

A ist Alleingesellschafter der A-GmbH und verpachtet seiner GmbH das Betriebsgrundstück. Die Anteile der A-GmbH sind im daraus resultierenden Einzelunternehmen des A bisher zutreffend bilanziert. A hat seiner GmbH zudem ein Darlehen in Höhe von 250.000 € gewährt, das bisher fremdüblich verzinst wurde. Das Darlehen hat A bei einem Kreditinstitut fremdfinanziert. Die Zinsen hierfür (12.000 €) sind Betriebsausgaben im Einzelunternehmen.

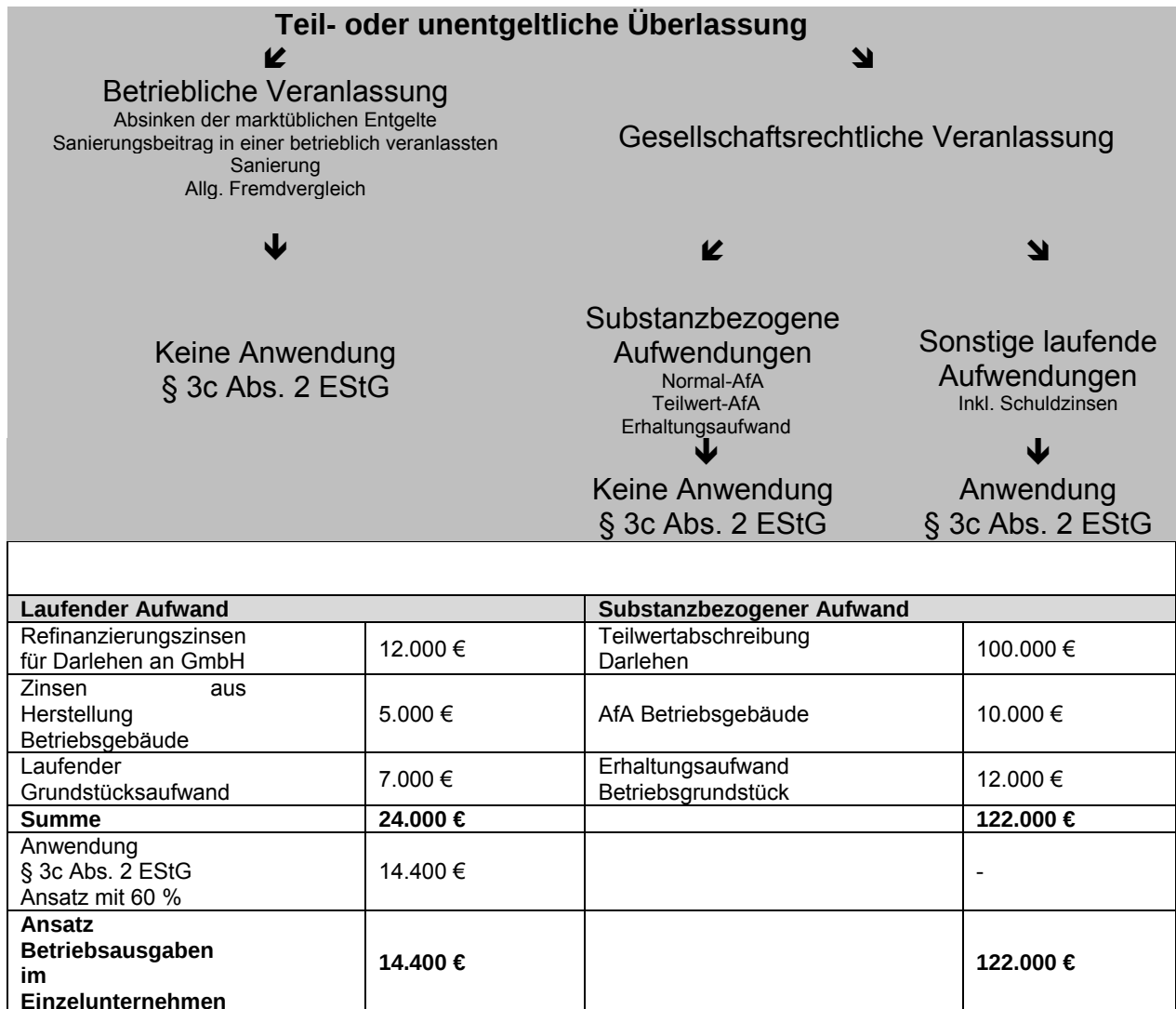
Da sich die A-GmbH schon seit geraumer Zeit in einer wirtschaftlichen Krisensituation befindet, hat A zum 01.01.2013 auf die Zahlung von Zinsen durch die GmbH auf sein Darlehen und auf die Zahlung der vereinbarten Pacht für das Betriebsgrundstück verzichtet. Außerdem hat A das Darlehen in der Bilanz des Einzelunternehmens zum 31.12.2013 auf den zutreffenden Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 150.000 € abgeschrieben. Im Einzelunternehmen des A sind für das Betriebsgrundstück 10.000 € an AfA angefallen. Für die Herstellung des Betriebsgebäudes hat A ein Darlehen aufgenommen. Im Jahr 2013 wurden hierfür 5.000 € an Zinsen gezahlt. Laufende Aufwendungen auf das Betriebsgrundstück (Versicherungen, Steuern, Abgaben und Gebühren sowie Strom etc.) sind in Höhe von 7.000 € angefallen. Für erforderliche Reparaturen hat A 12.000 € aufgewendet.

Lösung (Rechtslage bis einschl. VZ 2014):

Nach den Angaben im Sachverhalt handelt es sich bei der Darlehensgewährung, sowie den Verzicht auf Zinszahlungen und den Verzicht auf die Pachtzahlungen um gesellschaftsrechtlich veranlasste Vorgänge. Da es sich um eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung handelt, besteht ein Zusammenhang mit künftigen, erwartenden Gewinnausschüttungen der GmbH, die nach § 3 Nr. 40 EStG zu 40 % steuerfrei wären. Aus diesem Grund ergibt sich für die Aufwendungen des A in dessen Einzelunternehmen grundsätzlich die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG für die Aufwendungen auf die entsprechenden Wirtschaftsgüter. Davon nicht betroffen sind allerdings Aufwendungen, die sich auf die Substanz jener Wirtschaftsgüter beziehen.

Zahlenmäßig ergibt sich daher – im Anschluss an das Schaubild - folgende Lösung:

Schaubild zur Rechtslage bis einschl. VZ 2014



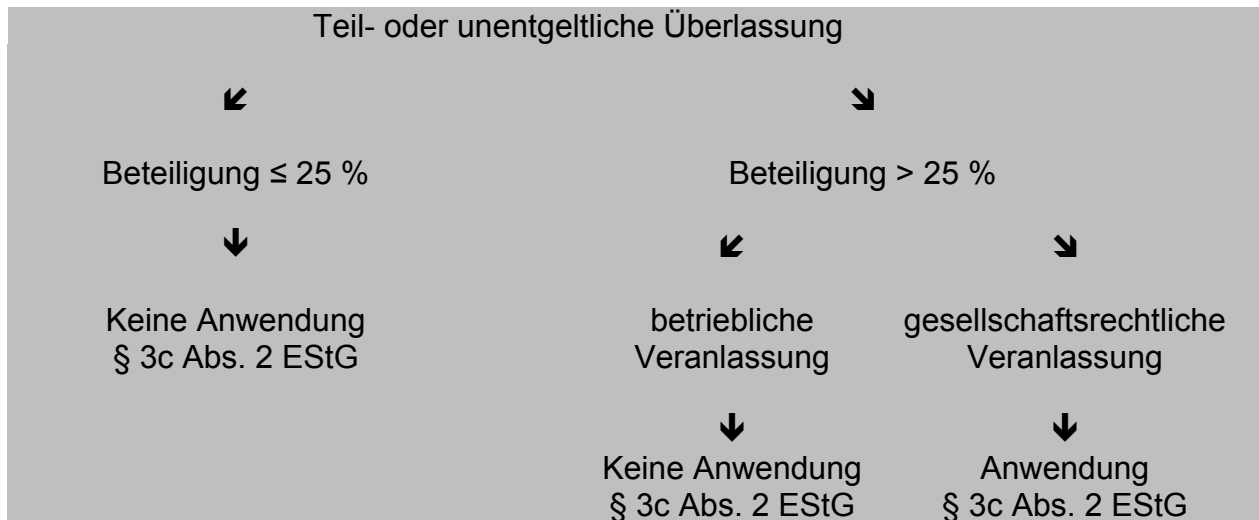
§ 3c Abs. 2 Satz 2ff i. d. F. des ZollkodexAnpG (Rechtslage ab VZ 2015)

Durch das ZollkodexAnpG wurde in § 3c Abs. 2 EStG für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen (d. h. ab VZ 2015, § 52 Abs. 5 Satz 2 EStG) gesetzlich geregelt, dass

- Betriebsvermögensminderungen und Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Darlehensgewährungen an eine Körperschaft, sofern die Darlehensgewährung einem Fremdvergleich nicht standhält, und
- Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten im Zusammenhang mit einer gesellschaftsrechtlich veranlassten un- oder teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsgutes an eine Körperschaft

(wieder) unter die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG fallen. Voraussetzung ist allerdings in beiden Fällen, dass eine Beteiligung von mehr als 25 % an der nutzenden Körperschaft besteht. Eine Unterscheidung in substanzbezogenen und nicht substanzbezogenen Aufwand --wie noch bis einschl. VZ 2014 erforderlich, vgl. obiges Beispiel-- ist ab dem VZ 2015 nicht mehr nötig. Sämtlicher Aufwand bei einer unentgeltlichen Überlassung bzw. der anteilige Aufwand bei einer teilentgeltlichen Überlassung der betroffenen Wirtschaftsgüter fällt in den Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 EStG, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Schaubild zur Rechtslage ab VZ 2015



Gewinneinkünfte

§ 21 Abs. 2 ist auf Gewinneinkünfte **nicht** entsprechend anzuwenden – vgl. H 21.3 „Gewinneinkünfte“ und H 4.7 „Teilentgeltliche Überlassung“ EStH. Soweit eine verbilligte Überlassung aus außerbetrieblichen Gründen vorliegt, ist eine Nutzungsentnahme zu berechnen. Diese ist mit den anteiligen Selbstkosten zu bewerten, vgl. H 6.12 „Nutzungen“ EStH.

9. Gewerbeobjekte

Bei der Vermietung von Gewerbeobjekten ist die **EEA** unabhängig von einer auf Dauer angelegten Vermietung **stets zu prüfen**. Die vom BFH entwickelten Grundsätze betreffend die EEA für die Vermietung von Wohnungen gelten in diesen Fällen nicht. Bei der Vermietung von Gewerbeobjekten ist die EEA stets konkret, auf den jeweiligen Einzelfall bezogen, festzustellen (BFH v. 20.07.2010, BStBl II S. 1038 und vom 19.02.2013, IX R 7/10, BStBl II S. 436).

Bei nicht zu Wohnzwecken genutzten Objekten **kommt § 21 Abs. 2 EStG nicht** zur Anwendung. Sollte ein Gewerbeobjekt verbilligt vermietet werden, sind die Werbungskosten nur insoweit abzugsfähig, als sie auf den entgeltlich vermieteten Teil entfallen.

Das FA kann in derartigen Fällen nach einer gewissen Beobachtungszeit (z.B. zwei oder drei Jahre) durchaus eine entsprechende Kürzung der Werbungskosten vornehmen. Es besteht die hinreichende Vermutung, dass die verbilligte Vermietung unter fremden Dritten zunächst zwar durchaus wirtschaftlich begründet sein kann; dass nach Ablauf der „Karenzzeit“ aber wohl eher private Gründe für die Verbilligung im Vordergrund stehen. Dieses aus dem Nettoprinzip folgende Aufteilungsgebot bei teilentgeltlicher Nutzungsüberlassung bildet ein allgemeingültiges, aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung anzuwendendes Rechtsprinzip. In dem Umfang in dem ein Berechtigter aus privaten Gründen ganz oder teilweise darauf verzichtet aus einer Vermietung zu Nichtwohnzwecken Einnahmen zu erzielen, steht ihm der Abzug von Werbungskosten nicht zu. In der Höhe des Einnahmeverzichts dienen die Aufwendungen des Überlassenden nicht der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen.

Oftmals liegt einer verbilligten Überlassung ein Mietverhältnis unter Angehörigen zugrunde. Die steuerliche **Anerkennung des Angehörigenmietverhältnisses** ist vor der Frage der **EEA** zu prüfen. Verträge unter Angehörigen sind steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen sind und die Gestaltung und Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (sog. Fremdvergleich), H 21.4 EStH m.w.N. Der erste Anscheinsbeweis bei einer verbilligten Vermietung unter Angehörigen spricht jedoch für eine private Veranlassung, so dass die Werbungskosten von Anfang nur entsprechend dem entgeltlichen Teil berücksichtigt werden können.

10. Feststellungslast

Der BFH weist in seinen Urteilen zur EEA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausdrücklich auf die Feststellungslast / Beweislast des Stpfl. hin. In gleicher Weise geschieht dies im BMF-Schreiben vom 08.10.2004 (Rz 9, 18, 27).

Anlagen

Anlage 1: Übersicht der BFH-Urteile und Verwaltungsanweisungen

BStBl 1984 II S. 751 BFH v. 25.6.1984 GrS 4/82	Grundsatzentscheidung des Großen Senats Eine einkommensteuerrechtliche Betätigung oder Vermögensnutzung setzt im Bereich der Überschusseinkünfte die Absicht voraus, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen.
(USt) Abschnitt 10.6 Absatz 5 UStAE	Bei der privaten Nutzung von Freizeitgegenständen (z.B. Ferienhäuser, FeWo, Wohnmobile, Wohnwagen, Sportboote, Sportflugzeuge usw.) ist nur der Teil der Ausgaben zu berücksichtigen, der zu den Gesamtausgaben im selben Verhältnis steht wie die Dauer der tatsächlichen Verwendung des Gegenstands für unternehmensfremde Zwecke zur Gesamtdauer seiner tatsächlichen Verwendung (vgl. BFH-Urteil vom 24. 8. 2000, V R 9/00, BStBl 2001 II S. 76). Das ist der Fall, wenn der Unternehmer über den Gegenstand – wie ein Endverbraucher – nach Belieben verfügen kann und ihn nicht (zugleich) für unternehmerische Zwecke bereithält oder bereithalten muss. Beispiel: Ein Unternehmer vermietet eine dem Unternehmensvermögen zugeordnete Yacht im Kalenderjahr an insgesamt 49 Tagen. Er nutzte seine Yacht an insgesamt 7 Tagen für eine private Segeltour. Die gesamten vorsteuerbelasteten Ausgaben im Kalenderjahr betragen 28 000 €. In der übrigen Zeit stand sie ihm für private Zwecke jederzeit zur Verfügung. Als Bemessungsgrundlage bei der unentgeltlichen Wertabgabe werden von den gesamten vorsteuerbelasteten Ausgaben (28 000 €) die anteiligen auf die private Verwendung entfallenden Ausgaben im Verhältnis von 56 Tagen der tatsächlichen Gesamtnutzung zur Privatnutzung von 7 Tagen angesetzt. Die Umsatzsteuer beträgt demnach 665 € (7/56 von 28 000 € = 3 500 €, darauf 19 % Umsatzsteuer).
BStBl 1998 II S. 771 BFH v. 30.09.1997 IX R 80/94	Typisierung der EEA bei dauerhafter Vermietung sofern keine besonderen Umstände vorliegen Sofern nicht ausnahmsweise besondere Umstände gegen das Vorliegen einer Überschusserzielungsabsicht sprechen (z.B. bei FeWo, bei Mietkaufmodellen oder bei Bauherrenmodellen mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie), ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen, dass der Stpfl. beabsichtigt letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften.
BStBl 1999 II S. 826 BFH v. 27.07.1999 IX R 64/94	EEA auch bei verbilligter Miete (hier 2/3 der ortsüblichen Miete) zu unterstellen Bei einer langfristigen Vermietung wird die Absicht, positive Überschüsse zu erzielen, nicht allein dadurch ausgeschlossen, dass der vereinbarte Mietpreis lediglich rd. zwei Drittel der Marktmiete beträgt (Anschluss an BFH v. 30.09.1997 – BStBl 1998 II S. 771).
BStBl 2001 II S. 705 BFH 21.11.2000 IX R 37/98	Leerstandszeiten einer FeWo im eigenen Haus keine Eigennutzung Bei einer an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit ausschließlich zur Vermietung an Feriengäste bereitgehaltenen FeWo im ansonsten selbstgenutzten Haus der Steuerpflichtigen sind die Leerstandszeiten nicht deren Eigennutzung zuzurechnen.

BStBl 2002 II S. 726 BFH v. 06.11.2001 IX R 97/00	Zurechnung von Leerstandszeiten auch auf die teilweise Selbstnutzung; Prognosezeitraum i.d.R. 30 Jahre 1. Wird eine FeWo ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten, ist nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 30.9.1997 (BStBl 1998 II S. 771) ohne weitere Prüfung von der EEA des Stpfl. auszugehen. Dabei ist es unerheblich, ob dieser die FeWo in Eigenregie vermietet oder mit der Vermietung einen Dritten beauftragt 2. Wird eine FeWo teils selbst genutzt und teils an wechselnde Feriengäste vermietet, ist die Überschusserzielungsabsicht des Stpfl. zu bejahen, wenn sich anhand der für einen Prognosezeitraum von 30 Jahren geschätzten Einnahmen und Ausgaben ein Totalüberschuss ergibt. Hat der Stpfl. bereits beim Erwerb einer FeWo deren später vorgenommenen Verkauf ernsthaft in Betracht gezogen, ist der Prognose der kürzere Zeitraum der tatsächlichen Vermögensnutzung zugrunde zu legen. 3. Wird eine FeWo teils selbst genutzt und teils an wechselnde Feriengäste vermietet, sind die auf die Leerstandszeiten entfallenden Aufwendungen entsprechend dem zeitlichen Verhältnis der tatsächlichen Selbstnutzung zur tatsächlichen Vermietung aufzuteilen (Änderung der Rechtsprechung). 4. Lässt sich der Umfang der - neben einer tatsächlichen Fremdvermietung gegebenen Selbstnutzung nicht feststellen, sind die auf die Leerstandszeiten entfallenden Aufwendungen zu je 50 v.H. der Selbstnutzung und der Vermietung zuzuordnen. 5. Durch die Vermietung veranlasste kurzfristige Aufenthalte des Stpfl. in der FeWo (z.B. zur Endreinigung, Schlüsselübergabe, Beseitigung von Schäden) sind keine Selbstnutzung.
BStBl 2003 II S. 479 BFH v. 25.03.2003 IX B 2/03 vgl. auch BFH v. 01.04.2009, IX R 39/08	EEA bei unbebauten Grundstücken stets zu prüfen Die der Vorschrift des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugrunde liegende typisierende Annahme, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit der Stpfl. beabsichtigt, letztlich einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften gilt nicht für die dauerhafte Verpachtung von unbebautem Grundbesitz.
BStBl 2003 II S. 580 BFH v. 09.07.2002 IX R 47/99	Verkauf innerhalb 5 Jahren nach Anschaffung spricht gegen die EEA Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist grundsätzlich ohne weitere Prüfung von einer EEA auszugehen Eine Vermietungstätigkeit ist auf Dauer angelegt, wenn sie nach den bei Beginn der Vermietung ersichtlichen Umständen keiner Befristung unterliegt. Hat der Stpfl. den Entschluss, auf Dauer zu vermieten, endgültig gefasst, gelten die Grundsätze des BFH-Urteils v. 30.09.1997 -BStBl 1998 II S. 771 - für die Dauer seiner Vermietungstätigkeit auch dann, wenn er das bebaute Grundstück später aufgrund eines neu gefassten Entschlusses veräußert. Ein gegen die EEA sprechendes Indiz liegt vor, wenn der Stpfl. ein bebautes Grundstück innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs - von i.d.R. bis zu fünf Jahren - seit der Anschaffung oder Herstellung wieder veräußert.
BStBl 2003 II S. 695 BFH v. 09.07.2002 IX R 57/00 (Anwendung erst nach dem 31.12.2003 gem. BStBl 2003 I S. 427)	Beabsichtigte Selbstnutzung spricht gegen die EEA; Sonder-AfA ist bei befristeter Prognose zu berücksichtigen Bei einer wegen beabsichtigter Selbstnutzung von vornherein nur kurzfristig angelegten Vermietungstätigkeit fehlt es an der EEA, wenn der Stpfl. in diesem Zeitraum kein positives Gesamtergebnis erreichen kann. Negative Einkünfte aufgrund von steuerrechtlichen Subventions- und Lenkungsnormen sind bei einer kurzfristig angelegten Vermietungstätigkeit in die entsprechend befristete Totalüberschussprognose einzubeziehen, wenn der jeweilige Zweck der Subventions- und Lenkungsnorm sowie die Art der Förderung dies gebieten (Abgrenzung zu BFH-Urteil vom 30.9.1997 - BStBl 1998 II S. 771). Geltend gemachte AfA nach dem FördG sind in eine befristete Prognose einzubeziehen.
BStBl 2003 II S. 806 BFH v. 22.07.2003 IX R 59/02	Umstände für eine verbilligte Vermietung sind unerheblich Wird die Nutzungsüberlassung in den Fällen des § 21 Abs. 2 EStG in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt, so ist das in der verbilligten Vermietung liegende nicht marktgerechte Verhalten des Stpfl. für die Prüfung seiner EEA im Rahmen des entgeltlichen Teils ebenso wenig bedeutsam wie für den Fremdvergleich (Ergänzung zu BFH v. 05.11.2002 – BStBl 2003 II S. 646).



BStBl 2003 II S. 914 BFH v. 05.11.2002 IX R 18/02 aber: Prüfung durchschnittl. Vermietungszeit erforderlich, vgl. BFH v. 26.10.2004, IX R 26/02 Vfg. des Bay. LfSt v. 25.07.2005	EEA nur bei ausschließlicher Vermietung der FeWo Bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen FeWo ist - auch beim Vermieten in Eigenregie - ohne weitere Prüfung von der Einkunftserzielung des Stpfl. auszugehen (gegen BMF-Schreiben vom 14.10.2002, BStBl 2002 I S. 1039). Bei einer teils selbstgenutzten und teils an wechselnde Feriengäste vermieteten FeWo ist - nach Aufteilung der auf die Selbstnutzung und die Vermietung entfallenden Kosten - durch eine Prognose festzustellen, ob in einem Zeitraum von 30 Jahren aus der Vermietungstätigkeit ein Totalüberschuss erzielt werden kann.
BStBl 2003 II S. 940 BFH v. 09.07.2003 IX R 102/00	Zeitgleich Verkaufs- und ernsthafte Vermietungsabsicht möglich Aufwendungen für eine Wohnung, die nach auf Dauer angelegter Vermietung leer steht, sind als WK bei den Einkünften aus VuV abziehbar, solange der Stpfl. seine Einkünfteerzielungsabsicht nicht endgültig aufgegeben hat. Solange sich der Stpfl. ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung der leer stehenden Wohnung bemüht, kann regelmäßig nicht von einer endgültigen Aufgabe der EEA ausgegangen werden, selbst wenn er die Wohnung zugleich zum Verkauf anbietet . Für die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Vermietungsbemühungen trägt der Stpfl. die Feststellungslast .
BFH/NV 2004 S. 484 BFH v. 04.11.2003 IX R 55/02	Maßgebend ist die Absicht Einkünfte zu erzielen, diese kann auch erst später wegfallen Werden Aufwendungen für eine im Bau befindliche Wohnung zu einer Zeit getätigt, in der der Steuerpflichtige seinen zunächst gefassten Entschluss zur Einkünfteerzielung noch nicht aufgegeben hat, so bleibt der Zusammenhang mit der Einkunftsart auch dann bestehen, wenn diese Absicht später wegfällt. Die EEA ist auch dann anhand einer Totalüberschussprognose zu überprüfen, wenn sich die Absicht des Stpfl. auf eine nur für einen begrenzten Zeitraum angelegte Vermietung bezieht (Ergänzung zum BFH-Urteil v.9.7.2002 – BStBl 2003 II S. 695)
BFH/NV 2005 S. 37 BFH v. 14.07.2004 IX R 56/01	Veräußerungsabsicht und erneute Vermietungsabsicht Stimmt ein Stpfl. der Veräußerung eines nicht vermieteten Grundstücks durch einen Dritten zu, so hat er mit dem Abschluss des Kaufvertrages die Absicht, Einkünfte aus VuV zu erzielen, endgültig aufgegeben. Fasst der Stpfl. zu späterer Zeit wegen des Scheiterns der Veräußerung wieder eine Vermietung des Grundstücks ins Auge, so bedarf es für die Annahme einer EEA eines neuen endgültigen Entschlusses, Einkünfte aus VuV zu erzielen.
BStBl 2004 I S. 933 BMF v. 08.10.2004	EEA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
BStBl 2005 II S. 386 BFH v. 06.10.2004 IX R 30/03	EEA bei Luxuswohnungen für entgeltlichen Teil prüfen, auch bei dauerhafter Vermietung Wird eine Wohnung verbilligt vermietet und kommt es deswegen zu einer Aufteilung der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil, so muss die EEA in Bezug auf den entgeltlichen Teil geprüft werden, wenn die typisierende Annahme nicht gerechtfertigt ist, dass eine langfristige Vermietung in der Regel letztlich zu positiven Einkünften führt. Ein solcher Ausnahmefall liegt vor, wenn bei einer Wohnung in einem aufwändig gestalteten oder ausgestatteten Wohngebäude die am Wohnungsmarkt erzielbare Miete den besonderen Wohnwert offensichtlich nicht angemessen widerspiegelt. Ob ein Gebäude besonders gestaltet oder ausgestattet ist, richtet sich nach denselben Kriterien, die für den Ansatz der Kostenmiete bei selbst genutztem Wohnraum entwickelt worden sind. Vgl. Vfg. des Bay. LfSt v. 11.07.2005.



Vfg. des Bay. LfSt v. 11.07.2005	Vermietung besonders aufwändig gestalteter oder ausgestatteter Wohnungen.
BStBl 2005 II S. 388 BFH v. 26.10.2004 IX R 57/02 BStBl 2007 II S. 256 BFH v. 24.08.2006 IX R 15/06	Prognose wenn ortsübliche Vermietungszeit der FeWo zu mind. 25 % unterschritten Bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen FeWo ist die EEA der Stpfl. ausnahmsweise anhand einer Prognose zu überprüfen, wenn das Vermieten die ortsüblichen Vermietungszeit von FeWo – ohne dass Vermietungshindernisse gegeben sind – erheblich unterschreitet ; hiervon ist bei einem Unterschreiten von mindestens 25 v.H. auszugehen. Vgl. Vfg. des Bay. LfSt v. 25.07.2005. Hinweis: die in Rz. 16 des BMF-Schr. vom 08.10.2004 zitierte Rechtsprechung ist insoweit überholt.
BFH/NV 2005 S. 688 BFH v. 26.10.2004 IX R 26/02	Prognose bei teilweise selbstgenutzten FeWo und bei ausschließlich vermieteten FeWo, wenn ortsübliche Vermietungszeit mind. 25 % unterschritten wird Bei einer teils selbst genutzten und teils an wechselnde Feriengäste vermieteten FeWo ist – nach Aufteilung der auf die Selbstnutzung und auf die Vermietung entfallenden Kosten – durch eine Prognose festzustellen, ob in einem Zeitraum von 30 Jahren aus der Vermietungstätigkeit ein Totalüberschuss erzielt werden kann. Die (Heranziehung zur oder) Befreiung von der Zweitwohnungssteuer ist lediglich ein Indiz, dass im Rahmen der vom FG vorzunehmenden Gesamtwürdigung zusammen mit anderen Umständen (für oder) gegen eine Selbstnutzung sprechen kann. Bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen FeWo ist grds. ohne weitere Prüfung von der EEA der Stpfl. auszugehen; sie ist jedoch ausnahmsweise anhand einer Prognose zu überprüfen, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von FeWo – ohne dass Vermietungshindernisse gegeben sind – erheblich (d.H. mindestens um 25 v.H.) unterschreitet.
Vfg. des Bay. LfSt v. 25.07.2005	Ohne Selbstnutzung nur an wenigen Tagen vermietete FeWo. Umsetzung des BFH-Urteils v. 26.10.2004 – BStBl 2004 II S. 388 wonach bei ausschließlicher Vermietung eine „durchschnittliche Vermietung“ zu mindestens 75 % erforderlich ist. Anwendung des Urteils ohne Übergangsregelung auf alle in Rz 17 des BMF-Schr. v. 08.10.2004 genannten Vermietungsvarianten.
BStBl 2005 II S. 211 BFH v. 14.12.2004 IX R 1 /04	Dauerhafte Vermietung und befristeter Mietvertrag Allein der Abschluss eines Mietvertrages auf eine bestimmte Zeit rechtfertigt noch nicht den Schluss, auch die Vermietungstätigkeit sei nicht auf Dauer ausgerichtet.
BFH/NV 2005 S. 1299 BFH v. 05.04.2005 IX R 48/04	Keine WK bei Leerstand wegen Verkaufsabsicht Aufwendungen für eine - nach auf Dauer angelegter Vermietung – jahrelang leer stehende Wohnung sind dann nicht als WK bei VuV abziehbar, wenn der Stpfl. eine dauerhafte Vermietung ausschließt, um die Wohnung verkaufen zu können, und dies die Ursache für den jahrelangen Leerstand ist.
BStBl 2005 II S. 692 BFH v. 19.04.2005 IX R 10/04	EEA bei Finanzierung über parallel laufende Lebensversicherung oder bei historischer Bausubstanz nicht zu prüfen Im Rahmen der Einkunftsart VuV ist die EEA nicht entgegen der auf § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG beruhenden typisierenden Annahme, eine langfristige Vermietung werde in der Regel letztlich zu positiven Einkünften führen, deshalb zu prüfen, weil der Stpfl. die AK oder HK des Vermietungsobjekts sowie anfallende Schuldzinsen mittels Darlehen finanziert , die zwar nicht getilgt, indes bei Fälligkeit durch den Einsatz von parallel laufenden Lebensversicherungen abgelöst werden sollen (aber: BFH v. 10.05.2007, BStBl II S. 873 – Abgrenzung). Allein die historische Bausubstanz eines denkmalgeschützten Wohngebäudes (einer alten Mühle) schließt es nicht aus, dass die am Wohnungsmarkt erzielbare Miete den besonderen Wohnwert angemessen widerspiegelt (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 6.10.2004 IX R 30/03, BStBl 2005 II S. 386).



BStBl 2005 II S. 754 BFH v. 19.04.2005 IX R 15/04	EEA trotz Finanzierung über parallel laufende Lebensversicherung Im Rahmen der Einkunftsart VuV ist die EEA nicht entgegen der auf § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG beruhenden typisierenden Annahme, eine langfristige Vermietung werde in der Regel letztlich zu positiven Einkünften führen, deshalb zu prüfen, weil der Steuerpflichtige die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermietungsobjekts sowie anfallende Schuldzinsen mittels Darlehen finanziert , die zwar nicht getilgt, indes bei Fälligkeit durch den Einsatz von parallel laufenden Lebensversicherungen abgelöst werden sollen (aber: BFH v. 10.05.2007, BStBl II S. 873 – Abgrenzung).
BFH/NV 2005 S. 2181 BFH v. 13.06.2005 VIII B 67/04 und 68/04	EEA bei gewerblicher Vermietung von FeWo wie bei Einkünften aus Gewerbebetrieb zu prüfen Die Prüfung der EEA erfolgt ausgehend von den Besonderheiten der jeweiligen Einkunftsart. Lt. BFH-Beschluss sind die Grundsätze des BMF-Schr. v. 08.10.2004 zu VuV nicht auf die gewerbliche Vermietung von FeWo übertragbar.
BFH/NV 2007 S. 1492 BFH v. 29.03.2007 IV R 6/05	EEA wird bei FeWo ohne Selbstnutzung nur für VuV unterstellt, nicht jedoch bei gewerblichen FeWo; Die Rechtsprechung des BFH, der zufolge bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen FeWo ohne weitere Prüfung von der Überschusserzielungsabsicht der Stpfl. auszugehen ist, betrifft allein Einkünfte aus VuV, nicht aber die gewerbliche Vermietung (Rn.25). Sind an die Feststellung persönlicher Gründe oder Motive, die den Stpfl. trotz überwiegender Verluste zur Weiterführung seines Unternehmens bewogen haben könnten, auch keine hohen Anforderungen zu stellen, so müssen solche Motive jedoch zumindest möglich sein. Sie kommen in Betracht, wenn die Beendigung der verlustbringenden Tätigkeit möglich wäre, aber unterbleibt, weil die Fortführung wegen der Möglichkeit der steuerlichen Verrechnung der Verluste für den Steuerpflichtigen per saldo finanziell günstiger ist (Rn.36)(Rn.39).
BFH/NV 2007, 1847 BFH v. 29.03.2007 IX R 7/06	Keine EEA bei nur kurzfristiger Fremdvermietung wegen von vornherein geplanter und später durchgeführter Eigennutzung Eine im Hinblick auf eine von vornherein geplante und durchgeführte Eigennutzung nur kurzfristige Fremdvermietung, während derer lediglich WK-Überschüsse erzielt werden, spricht gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit mit EEA (Rn.13).
BStBl 2007 II S. 873 BFH v. 10.05.2007,	Finanzierung unter Einsatz parallel laufender Lebensversicherungen Im Unterschied hierzu ist die EEA bei langfristiger Vermietung jedoch zu prüfen, wenn der Stpfl. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermietungsobjekts sowie anfallende Schuldzinsen fremdfinanziert und somit Zinsen auflaufen lässt, ohne dass durch ein Finanzierungskonzept von vornherein deren Kompensation durch spätere positive Ergebnisse vorgesehen ist (Abgrenzung zu BStBl 2005 II S. 692 und S. 754).
BFH/NV 2008 BFH v. 29.08.2007 IX R 47/06	Vermietung einer FeWo mit Selbstnutzungsklausel Die Prüfung der EEA bei fremd vermieteten FeWo mit vorbehaltener Selbstnutzungsklausel hat auch dann zu erfolgen, wenn von dieser Klausel kein Gebrauch gemacht wird.
BStBl 2008 II S. 515 BFH v. 28.11.2007 IX R 9/06	Keine Typisierung der EEA bei der Verpachtung unbebauten Grundbesitzes Die § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zugrunde liegende typisierende Annahme, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit der Stpfl. beabsichtigt, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, gilt nicht für die dauerhafte Verpachtung unbebauten Grundbesitzes (Bestätigung des BFH-Beschlusses vom 25. März 2003 IX B 2/03, BStBl II 2003, 479) (Rn.16). Der Prognosezeitraum beträgt auch bei einer Verpachtung unbebautem Grundbesitzes 30 Jahre.



Vfg. des Bay. LfSt v. 25.01.2008	Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete bei verbilligt überlassenen Wohnungen Jeder Mietzins innerhalb der Mietpreisspanne eines vorhandenen Mietspiegels kann die ortsübliche Miete sein, auch wenn es der niedrigste Wert ist. Liegt kein Mietspiegel vor, kann vom ortsüblichen Mittelwert einer vergleichbaren Wohnung ausgegangen werden.
BStBl II 2008 S. 815 BFH v. 02.07.2008 IX B 46/08	EEA auf Anteilseignerebene bei geschlossenem Immobilienfonds Soll nach dem Konzept eines geschlossenen Immobilienfonds in der Rechtsform einer Personengesellschaft – PG - die Vermietungstätigkeit des Fonds nur 20 Jahre umfassen, ist sie nicht auf Dauer ausgerichtet und die EEA muss auf beiden Ebenen (auf der Ebene der PG wie auf der Ebene des Gesellschafters) überprüft werden (Rn.16).
BStBl II 2009 S. 138 BFH v. 19.08.2008 IX R 39/07	Keine ortsüblichen Vermietungszeiten bei FeWo feststellbar Wird eine FeWo nicht durchweg im ganzen Jahr an wechselnde Feriengäste vermietet und können ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden, ist ihr Vermieten mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit nicht vergleichbar, so dass die EEA durch eine Prognose überprüft werden muss.
BStBl II 2009 S. 848 BFH v. 28.10.2008 IX R 1/07	Zum Nachweis der EEA bei einer nach Selbstnutzung leer stehenden Wohnung Wer Aufwendungen für seine zunächst selbst bewohnte, anschließend leer stehende und noch nicht vermietete Wohnung als vorab entstandene Werbungskosten geltend macht, muss seinen endgültigen Entschluss, diese Wohnung zu vermieten, durch ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen belegen (Rn.14).
BStBl II 2009 S. 370 BFH v. 26.11.2008 IX R 67/07	Grundstücksbezogene Prüfung des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Der Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist grundsätzlich für jede einzelne vermietete Immobilie gesondert zu prüfen (Rn.11). Vermietet ein Stpfl. aufgrund einheitlichen Mietvertrags ein bebautes zusammen mit einem unbebauten Grundstück, so gilt die § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zugrunde liegende Typisierung der EEA bei auf Dauer angelegter Vermietungstätigkeit grundsätzlich nicht für die Vermietung des unbebauten Grundstücks.
BFH/NV 2009, S. 757 BFH v. 20.01.2009 IX R 49/07	Prüfung der Einkünfterzielungsabsicht bei einer auf 11 Jahre ausgerichteten Vermietungstätigkeit einer GbR Soll die Vermietungstätigkeit einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts nur 11 Jahre umfassen, ist sie nicht auf Dauer ausgerichtet und die Einkünfterzielungsabsicht muss auf der Ebene der Personengesellschaft überprüft werden (Rn.12) (Rn.15). Für die Prüfung der Einkünfterzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft kommt es nicht darauf an, ob die Gesellschafter nach der Beendigung der GbR beabsichtigen, im Rahmen einer neu zu gründenden GbR oder in eigener Person Wohnungen weiterhin zu vermieten (Rn.15).
BStBl II 2009 S. 776 BFH v. 01.04.2009 IX R 39/08	Objektbezogene Prüfung der EEA Die EEA 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 (Rn.12). Auch bei Vorliegen eines einheitlichen Mietvertrags ist die EEA für jedes einzelne Objekt zu prüfen (BFH v. 26.11.2008, BStBl II 2009 S. 370). Prüfung der EEA bei nicht zu Wohnzwecken vermietetem Gebäude Ist die Vermietung eines Gebäudes oder Gebäudeteils auf Dauer angelegt, so ist auch dann grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Stpfl. beabsichtigt, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, wenn der Mieter oder Pächter das Objekt nicht zu Wohnzwecken nutzt (Rn.13).

BStBl II 2010 S. 127 BFH v. 25.06.2009 IX R 24/07	Einbeziehung von Sonderabschreibungen (FördG) in Totalüberschussprognose bei befristeter Vermietungstätigkeit Geltend gemachte Sonderabschreibungen nach den §§ 1, 3 und 4 FördG sind nicht in eine befristete Totalüberschussprognose (hier: zehn Jahre) einzubeziehen, wenn die nachträglichen HK innerhalb der voraussichtlichen Dauer der Vermietungstätigkeit gemäß § 4 Abs. 3 FördG vollständig abgeschrieben werden (Anschluss an und Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 09.07.2002 IX R 57/00, BStBl II 2003, 695) (Rn.10) (Rn.14) (Rn.19).
BStBl II 2010 S. 1038 BFH v. 20.07.2010 IX R 49/09	EEA bei Vermietung von Gewerbeobjekten und von unbebauten Grundstücken Die vom BFH entwickelten Grundsätze betreffend die EEA für die Vermietung von Wohnungen gelten nicht für die Vermietung von Gewerbeobjekten (Rn.19). und für die Vermietung von unbebauten Grundstücken (BFH v. 01.04.2009, BStBl II S. 776). Bei der Vermietung von Gewerbeobjekten ist die EEA stets konkret festzustellen (Rn.19)(Rn.20).
BFH/NV 2010 S. 36 BFH v. 22.09.2009 IX B 82/09	Prüfung der EEA bei Vermietung einer z. T. auch selbst genutzten FeWo Ist nach bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Stpfl. auszugehen, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, so gilt dies bei FeWo nur, wenn sie ausschließlich an Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werden(Rn.4).
BFH/NV 2010 S. 883 BFH v. 17.02.2010 IX B 180/09	Keine Vermietungsabsicht bei konkret beabsichtigtem Verkauf Schließt der Stpfl. als Vermieter zwar einen unbefristeten Mietvertrag über ein von ihm erworbenes Wohnhausgrundstück ab, beabsichtigt er aber - ausweislich des Mietvertrags - den Verkauf der vermieteten Immobilie konkret zwölf Jahre nach Erwerb, ist seine Vermietungsabsicht nicht auf Dauer angelegt.
BFH/NV 2011 S. 215 BFH v. 18.08.2010 X R 30/07	Abgrenzung von Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwendungen hinsichtlich einzelner Gebäudeteile – Wegfall der Gewinnerzielungsabsicht bei langem Leerstand eines Gebäudes - Berücksichtigung von gewerblichen Verlusten - Modernisierungsaufwendungen als Anschaffungskosten bei gebrauchten (leerstehenden) Immobilien Wer Aufwendungen für ein leer stehendes und noch nicht vermietetes Objekt als vorab entstandene Werbungskosten geltend macht, muss seinen endgültigen Entschluss, dieses Objekt zu vermieten, durch ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen belegen. Bei einem Leerstand von mehr als 20 Jahren spricht allein die Dauer des Leerstandes dafür, dass die Vermietungsabsicht nicht vorhanden war (Rn.53) (Rn.54) (Rn.55) (Rn.56).
BStBl II 2011 S. 166 BFH v. 11.08.2010 IX R 3/10 BFH/NV 2011 S. 590 BFH v. 21.12.2010 IX B 117/10	Lange Hausrenovierung entkräftet Vermietungsabsicht Eine vorangegangene Vermietung von später in einer größeren Wohneinheit aufgegangenen Wohnräumen entfaltet keine Indizwirkung für eine EEA bezogen auf das Gesamtobjekt (Rn.17)(Rn.20)(Rn.21). Lässt sich zwölf Jahre nach Renovierungsbeginn auch in der mündlichen Verhandlung vor dem FG nicht absehen, ob und gegebenenfalls wann ein Objekt im Rahmen der Einkunftsart VuV genutzt werden wird, ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn sich das Gericht vom Vorliegen einer EEA nicht überzeugen konnte.
BFH/NV 2011 S. 37 BFH v. 28.09.2010 X B 42/10	Gewerbliche Vermietung einer in einer Großstadt belegenen Wohnung Nur Zusatzleistungen, die nicht üblicherweise mit der Wohnungsvermietung verbunden sind, können eine Vermietungstätigkeit als gewerblich prägen. (hier: kurzfristige Vermietung einer Wohnung an Touristen)



BStBl II 2011 S. 704 BFH v. 09.03.2011 IX R 50/10	Wegfall der EEA bei Verkauf des Vermietungsobjekts Keine fortdauernde EEA bei der Veräußerung einer vermieteten Immobilie an eine die Vermietung fortsetzende, teilweise personenidentische gewerbl. geprägte KG.
BFH/NV 2012 S. 234 BFH v. 19.10.2011 IX B 90/11	Gebäudeteil als Objekt einer Vermietung Objekt der Vermietung muss nicht zwingend eine (abgeschlossene) Wohnung sein, sondern kann auch ein bestimmter Teil eines Gebäudes sein, z.B. einzelne (auch möblierte) Zimmer und Räumlichkeiten.
BFH/NV 2012 S. 727 BFH v. 12.12.2011 IX B 132/11	EEA objektbezogen; endgültiger Entschluss zur Vermietung Der Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und damit auch die EEA ist nicht auf ein (zivilrechtliches) Grundstück bezogen, sondern ist für jede einzelne vermietete Immobilie gesondert zu prüfen. Objekt der Vermietung ist nicht zwingend ein Grundstück oder eine Wohnung, es kann auch ein bestimmter Teil eines Grundstücks oder Gebäudes sein, z.B. einzelne (auch möblierte) Zimmer oder Räumlichkeiten. Eine EEA ist --unabhängig von jahrelangem Leerstand und der Nichtvermietbarkeit von Wohnräumen - zu verneinen, wenn sich der Stpfl. noch nicht endgültig zur Vermietung von Gebäudeteilen (Wohnung/en im Obergeschoss) des geerbten Gebäudes entschlossen hat.
BFH/NV 2012 S. 1970 BFH v. 20.07.2012 IX B 24/12	Verzicht auf Mieteinnahmen nicht als Einnahme aus VuV fingierbar Die Frage der EEA als subjektives Tatbestandsmerkmal stellt sich erst, nachdem eine auf Einkünfteerzielung gerichtete Tätigkeit (als objektiver Tatbestand) festgestellt wurde. Der (unentgeltliche) Verzicht auf Mieteinnahmen kann nicht als Einnahme aus VuV fingiert werden.
BFH/NV 2012 S. 1959 BFH v. 17.08.2012 IX B 56/12	Erfüllung des objektiven Tatbestandes des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Zur Verwirklichung des objektiven Tatbestandes des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG reicht es nicht aus, wenn der Nießbraucher lediglich rein rechnungsmäßig an den Ergebnissen des Mietverhältnisses beteiligt wurde.
BFH/NV 2013 S. 365 BFH v. 17.10.2012 VIII R 51/09	Keine Vermietungsabsicht bei jahrelangem Leerstand Es besteht keine steuerlich anzuerkennende Vermietungsabsicht, wenn bei allgemein stark nachgesuchtem Mietwohnraum eine (möblierte) Wohnung über Jahre hinweg nicht vermietet wird. Auch wenn Vermietungsanzeigen ein Indiz für eine Vermietungsabsicht bilden, kann sich aus anderen Umständen das Fehlen dieser Absicht ergeben. Im Streit um WK-Überschüsse bei den Einkünften aus VuV bedarf es keiner Totalüberschussprognose anhand hypothetisch erzielbarer Mieten, wenn eine Vermietung tatsächlich weder erfolgt noch beabsichtigt ist. In einem vom Stpfl. auch selbst genutzten ZFH sind anteilige Aufwendungen für dauerhaft leerstehende Nebenräume keine WK.

BStBl 2013 II S. 279 BFH v. 11.12.2012 IX R 14/12 BFH/NV 2013 S. 540 - 543 IX R 39-41/11	EEA bei langjährigem Leerstand von Wohnungen - Leitentscheidung Aufwendungen für eine nach Herstellung, Anschaffung oder Selbstnutzung leerstehende Wohnung können als vorab entstandene WK abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige die EEA hinsichtlich dieses Objekts erkennbar aufgenommen und sie später nicht aufgegeben hat. Aufwendungen für eine Wohnung, die nach vorheriger, auf Dauer angelegter Vermietung leer steht, sind auch während der Zeit des Leerstands als WK abziehbar, solange der Stpfl. den ursprünglichen Entschluss zur Einkünfteerzielung im Zusammenhang mit dem Leerstand der Wohnung nicht endgültig aufgegeben hat. Im Einzelfall kann ein besonders lang andauernder Leerstand --auch nach vorheriger, auf Dauer angelegter Vermietung-- dazu führen, dass eine vom Steuerpflichtigen aufgenommene EEA ohne sein Zutun oder Verschulden wegfällt. Für die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit von Vermietungsbemühungen als Voraussetzung einer (fort-)bestehenden EEA, deren Feststellung und Würdigung im Wesentlichen dem FG als Tatsacheninstanz obliegt, trägt der Stpfl. die Feststellungslast.
BStBl II 2013 S. 367 BFH v. 11.12.2012 IX R 68/10	EEA bei langjährigem Leerstand von Wohnungen Grundsätzlich steht es dem Stpfl. frei, die im Einzelfall geeignete Art und Weise der Platzierung des von ihm angebotenen Mietobjekts am Wohnungsmarkt und ihrer Bewerbung selbst zu bestimmen. Die Frage, welche Vermarktungsschritte als erfolgversprechend anzusehen sind, bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalles; dem Stpfl. steht insoweit ein inhaltlich angemessener, zeitlich begrenzter Beurteilungsspielraum zu. Auch die Reaktion auf "Mietgesuche" --d.h. die Kontaktaufnahme seitens des Stpfl. mit etwaigen Mietinteressenten-- kann als ernsthafte Vermietungsbemühung anzusehen sein; in diesem Fall sind jedoch an die Nachhaltigkeit solcher Bemühungen erhöhte Anforderungen zu stellen. Im Rahmen der Gesamtbeurteilung sind auch spätere Tatsachen und Ereignisse -- insbesondere der zeitliche Zusammenhang zwischen Beginn des Leerstands und späterer (tatsächlicher) Vermietung -- zu berücksichtigen. Hatten die Vermietungsbemühungen des Stpfl. Erfolg und führten sie zu einem dauerhaften Mietverhältnis, ist dies ein Beweisanzeichen dafür, dass sie geeignet waren.
BFH/NV 2013 S. 718 BFH v. 11.12.2012, IX R 9/12	Erteilung eines Maklerauftrags zum Verkauf der Wohnung als Indiz für Aufgabe der EEA Erteilt der Stpfl. einen Maklerauftrag, der die Veräußerung der bisher zu Mietzwecken genutzten Wohnung zum Gegenstand hat und bewirbt er in selbst geschalteten Anzeigen die Wohnung ausschließlich als Verkaufsobjekt, kann dies im Einzelfall als Indiz für die Aufgabe der EEA gewertet werden, selbst wenn er gelegentlich auch punktuell Vermietungsbemühungen entfaltet.
BFH/NV 2013 S. 720 BFH v. 11.12.2012, IX R 15/12	Aufgabe der EEA bei Beginn der Renovierungsarbeiten und anschließender Selbstnutzung; Feststellungslast beim FA Im Fall von Renovierungsarbeiten im Anschluss an eine Vermietung kann die Art, der Umfang und die zeitliche Abfolge im Einzelfall den Schluss zulassen, dass der Stpfl. bereits mit deren Abschluss die Eigennutzung plant und mithin die EEA zu Beginn der Renovierungsphase aufgegeben hat. Ein dahingehender Schluss erfordert hinreichende Feststellungen zu der Frage, ob vom Stpfl. nachgewiesene Vermietungsbemühungen nur zum Schein unternommen wurden.

BFH/NV 2013 S. 554 BFH v. 18.01.2013 IX B 143/12	EEA bei Vermietung einer im eigenen Haus gelegenen FeWo Kein eingerichteter und ausgeübter Gewerbebetrieb ohne EEA Bei einer FeWo ist grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Stpfl. auszugehen, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, wenn sie ausschließlich an Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten wird und das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von FeWo - abgesehen von Vermietungshindernissen - nicht erheblich (d.h. um mindestens 25 %) unterschreitet. Diese Kriterien gelten auch bei einer FeWo im Hause der Vermieter (<u>BFH-Urteil vom 04.03.2008 IX R 11/07, BFH/NV 2008 S. 1462</u>). Wird ohne EEA vermietet, bildet die Vermietung keinen eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb. Die Würdigung von Beweisanzeichen durch das FG, das zu dem Ergebnis kommt, dass die ortsübliche Vermietungszeit von FeWo in den Streitjahren um mehr als 25 % unterschritten worden ist und sich die EEA nicht durch eine Prognose hat feststellen lassen, bindet den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO.
BStBl II 2013 S. 533 BFH v. 22.01.2013 IX R 13/12	EEA bei Übernahme eines Mietvertrags; keine Zurechnung der EEA des Rechtsvorgängers beim Erwerber Tritt der Erwerber eines Mietobjekts in einen bestehenden Mietvertrag ein, so wird seine EEA auf der Grundlage der Auslegung dieses Mietvertrags durch den Umgang des Erwerbers mit ihm, insbesondere auch mit einer noch laufenden Befristung und/oder Eigenbedarfsklausel indiziert. Für eine Zurechnung der EEA des Rechtsvorgängers, von dem der Erwerber das Vermietungsobjekt erworben hat, fehlt jegliche Rechtsgrundlage. Wird mit Eigentumserwerb eine Vermietungstätigkeit mit einem befristeten Mietverhältnis (drei Jahre und vier Monate) begonnen, kann dies ohne Bedenken als nicht auf Dauer angelegt gewertet werden.
BStBl II 2013 S. 376 BFH v. 22.01.2013 IX R 19/11	Vorübergehender Leerstand von zur Untervermietung bereitgehaltenen Räumen in der Wohnung des Stpfl. Leerstandszeiten im Rahmen der Untervermietung einzelner Räume innerhalb der eigenen Wohnung des Stpfl. sind nicht der Eigennutzung, sondern der Vermietungstätigkeit zuzurechnen, wenn ein solcher Raum – als Objekt der Vermietungstätigkeit – nach vorheriger, auf Dauer angelegter Vermietung leer steht und feststeht, dass das vorübergehend leerstehende Objekt weiterhin für eine Neuvermietung bereitgehalten wird.
BStBl II 2013 S. 436 BFH v. 19.02.2013 IX R 7/10	EEA bei der Vermietung von Gewerbeobjekten nicht typisierend zu unterstellen Bei Gewerbeimmobilien ist stets im Einzelfall festzustellen, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die WK zu erzielen. Aufwendungen für ein nach Anmietung leerstehendes Gewerbeobjekt können als vorab entstandene WK abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige - als gewerblicher Zwischenmieter - die EEA hinsichtlich dieses Objekts erkennbar aufgenommen und sie später nicht aufgegeben hat. Ist dem Stpfl. von Anfang an bekannt oder zeigt sich später aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für ein seit Jahren leerstehendes Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und es deshalb nicht vermietbar ist, muss er - will er die Aufnahme oder Fortdauer seiner Vermietungsabsicht belegen - zielgerichtet darauf hinwirken, u.U. auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen.

BStBl II 2013 S. 613 BFH v. 16.04.2013 IX R 26/11 BFH/NV 2013 S. 1552 IX R 22/12	Überschussprognose bei vorbehaltener Selbstnutzung bei FeWo trotz überdurchschnittlicher Vermietungstage Bei teilweise selbstgenutzten und teilweise vermieteten FeWo ist die Frage, ob der Stpfl. mit oder ohne EEA vermietet hat, anhand einer unter Heranziehung aller objektiv erkennbaren Umstände zu treffenden Prognose zu entscheiden. Die Überprüfung der EEA des Stpfl. ist schon dann erforderlich, wenn er sich eine Zeit der Selbstnutzung vorbehalten hat unabhängig davon, ob, wann und in welchem Umfang er von seinem Eigennutzungsrecht tatsächlich Gebrauch macht oder nicht. Die EEA ist bei vorbehaltener Selbstnutzung auch dann mittels Prognose zu überprüfen, wenn die FeWo an einer überdurchschnittlich hohen Anzahl an Tagen vermietet werden konnte. Unerheblich ist, ob sich der Vorbehalt der Selbstnutzung aus einer einzelvertraglich vereinbarten Vertragsbedingung oder aus einem formularmäßigen Mustervertrag ergibt.
BStBl II 2013 S. 1013 BFH v. 12.06.2013 IX R 38/12	Teilweise Aufgabe der Vermietungsabsicht Aufwendungen für eine leerstehende Wohnung sind nicht (mehr) in vollem Umfang als WK bei den Einkünften aus VuV abziehbar, wenn der Stpfl. den Entschluss zu vermieten hinsichtlich einzelner Teile der Wohnung aufgegeben hat. Von einer ("teilweisen") Aufgabe der Vermietungsabsicht ist auch dann auszugehen, wenn der Stpfl. einzelne Räume der Wohnung nicht mehr zur Vermietung bereithält, sondern in einen neuen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stellt, selbst wenn es sich dabei um einen steuerrechtlich bedeutsamen Zusammenhang handelt.
BStBl II 2013 S. 693 BFH v. 09.07.2013 IX R 48/12	EEA bei langjährigem, strukturell bedingtem Leerstand von Wohnungen Ein besonders lang andauernder, strukturell bedingter Leerstand einer Wohnimmobilie kann –auch nach vorheriger, auf Dauer angelegter Vermietung– dazu führen, dass die vom Steuerpflichtigen aufgenommene EEA ohne sein Zutun oder Verschulden wegfällt
BFH/NV 2013 S. 1778 BFH v. 09.07.2013 IX R 21/12	Wegfall der EEA wegen beabsichtigtem Verkauf der Immobilie (ohne vorheriger Vermietung) Keine EEA, wenn der Stpfl. das ursprünglich zur Selbstnutzung vorgesehene, fertiggestellte Gebäude sowohl zur Vermietung als auch zum Verkauf anbietet; die Tatsache, dass die Frist des § 23 EStG nicht abgelaufen ist, hat keine Auswirkung für den Abzug vorabentstandener WK bei VuV.
BStBl 2013 II S. 817 17.07.2013 X R 17/11	Anwendung des Halbabzugsverbots auf laufende Aufwendungen in Fällen des vorübergehenden Pachtverzichts iR einer Betriebsaufspaltung 1. Aufwendungen, die dem Gesellschafter einer KapG durch die Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts an die Gesellschaft entstehen, sind nicht vorrangig durch die Beteiligungs-, sondern durch die Miet- oder Pachteinkünfte veranlasst und daher ungeachtet des § 3c Abs. 2 EStG in vollem Umfang abziehbar, wenn die Nutzungsüberlassung zu Konditionen erfolgt, die einem Fremdvergleich standhalten(Rn.18)(Rn.19). 2. Bei einem Verzicht auf vertraglich vereinbarte Pachtzahlungen steht§ 3c Abs. 2 EStG der Abziehbarkeit der durch die Nutzungsüberlassung entstehenden Aufwendungen nur entgegen, wenn der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und daher einem Fremdvergleich nicht standhält (Anschluss an BFH-Urteil vom 28.02.2013 IV R 49/11, BStBl 2013 II S. 802, (Rn.20)(Rn.22).



BStBl 2014 IIS. 527 BFH v. 09.10.2013 IX R 2/13	Objektbezogene Prüfung der EEA – unangemessene Vertragsgestaltungen Wird nur ein auf einem Grundstück gelegenes Gebäude oder ein Gebäudeteil vermietet oder verpachtet, bezieht sich die EEA nur hierauf. Die Prüfung, ob der Stpfl. durch seine Vermietungstätigkeit langfristig einen Einnahmenüberschuss erzielen will, ist jeweils auf das einzelne Mietobjekt bezogen. Mietverträge unter nahe stehenden Personen sind in der Regel der Besteuerung nicht zu Grunde zu legen, wenn die Gestaltung oder die tatsächliche Durchführung nicht dem zwischen Fremden Üblichen entspricht. Mietrechtliche Gestaltungen sind insbesondere dann unangemessen i.S. von § 42 AO, wenn derjenige, der einen Gebäudeteil für eigene Zwecke benötigt, einem anderen daran die wirtschaftliche Verfügungsmacht einräumt, um ihn anschließend wieder zurück zu mieten.
BFH/NV 2014 S. 516 20.12.2013 IX B 100/13	Berücksichtigung einer bereits zum Erwerbszeitpunkt bestehenden bzw. später entstandenen Verkaufsabsicht beim Erstellen einer Totalüberschussprognose für eine Ferienwohnung Hat der Stpfl. schon beim Erwerb einer teils selbst genutzten, teils an wechselnde Feriengäste vermieteten FeWo den späteren Verkauf ernsthaft in Betracht gezogen, ist bei der Prüfung der EEA als Prognosezeitraum der Zeitraum der tatsächlichen Vermögensnutzung zugrunde zu legen. Hat der Stpfl. sich hingegen erst in späteren Jahren wegen fehlender Ertragsaussichten des Objektes um den Verkauf bemüht, lässt dies den Prognosezeitraum von 30 Jahren unberührt.
BFH/NV 2014 S. 1135 BFH v. 21.01.2014 IX R 37/12	Objektbezogene Prüfung der EEA Sowohl der objektive als auch der subjektive Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sind objektbezogen zu prüfen (Rn.13) (Rn.16). Die EEA ist nur dann in Bezug auf das gesamte Grundstück zu prüfen, wenn sich auch die Vermietungstätigkeit auf das gesamte Grundstück richtet. Werden verschiedene, auf einem Grundstück gelegene Gebäudeteile (einzeln) vermietet, bezieht sich die EEA jeweils nur auf das entsprechende Objekt (Rn.13). Ein fortdauernder Veranlassungszusammenhang von (nachträglichen) Schuldzinsen mit früheren Einkünften i.S. des § 21 EStG ist nicht anzunehmen, wenn der Stpfl. zwar ursprünglich mit EEA gehandelt hat, seine Absicht zu einer (weiteren) Einkünfteerzielung jedoch bereits vor der Veräußerung des Immobilienobjekts aus anderen Gründen weggefallen ist (Rn.20).
BFH/NV 2014 S. 836 BFH v. 21.01.2014 IX R 10/13	Zur Zurechnung von Ek aus VuV: Den objektiven Tatbestand der Einkunftsart VuV verwirklicht, wer einem anderen eines der in § 21 Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter entgeltlich auf Zeit zum Gebrauch oder zur Nutzung überlässt und in diesem Zusammenhang Träger der Rechte und Pflichten aus einem Miet- oder Pachtvertrag ist.
BFH/NV 2014 S. 1363 BFH v. 02.05.2014 IX B 154/13	Prüfung der EEA bei teilentgeltl. Vermietung bis incl. VZ 2011 in der Spanne zwischen 56 und 75 % der ortsüblichen Miete; 66%-Grenze gilt erst ab VZ 2012 Bei einer teilentgeltlichen Vermietung zwischen 56 % und 75 % der ortsüblichen Miete ist für die Jahre bis 2011 im Rahmen des § 21 Abs. 2 EStG für einen vollständigen WK-Abzug weiterhin die EEA anhand einer Totalüberschussprognose festzustellen, weil der Gesetzgeber die Neuregelung durch das StVereinfG 2011 vom 01.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131) ausdrücklich erst für die Jahre ab 2012 hat in Kraft treten lassen (vgl. Art. 18 Abs. 1 StVereinfG 2011) (Rn.2).



BFH/NV 2015 S. 494 BFH v. 05.01.2015 IX B 126/14	Anforderungen an die Vermietungsbemühungen bei lang andauerndem Leerstand einer möblierten Wohnung Zu den ernsthaften und nachhaltigen Vermietungsbemühungen als Voraussetzung einer (fort-)bestehenden EEA, deren Feststellung und Würdigung im Wesentlichen dem FG als Tatsacheninstanz obliegt, kann auch gehören, bei einem lang andauernden Leerstand einer möblierten Wohnung geeignetere Wege der Vermarktung zu suchen und die Wohnung unmöbliert zur Vermietung anzubieten (Rn.4).
BFH/NV 2015 S. 668 BFH v. 13.01.2015 IX R 46/13	EEA bei langjähriger Generalsanierung von leerstehenden Wohnungen - Neubau von Wohnungen 1. Eine beendete Vermietung von Wohnungen in einem Mehrfamilienhaus entfaltet keine Indizwirkung für eine (fortbestehende) EEA hinsichtlich zweier im Dachgeschoss neu geschaffener Wohnungen (Anschluss an BFH-Urteil vom 11.08.2010 IX R 3/10, BStBl II 2011 S. 166) (Rn.22). 2. Dem Stpfl. ist ein inhaltlich angemessener, zeitlich jedoch begrenzter Beurteilungs- und Entscheidungsspielraum zuzubilligen, innerhalb dessen er über die Fortführung oder Aufgabe seiner Vermietungstätigkeit entscheiden muss (Rn.25). 3. Für die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit von Vermietungsbemühungen als Voraussetzung einer (fort-)bestehenden EEA, deren Feststellung und Würdigung im Wesentlichen dem FG als Tatsacheninstanz obliegt, trägt der Stpfl. die Feststellungslast (Rn.17). 4. Fallen Aufwendungen schon an, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen erzielt werden, können sie als vorab entstandene WK berücksichtigt werden, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird (Rn.16).

Anlage 2: II. Berechnungsverordnung (BVO)

§ 28 Instandhaltungskosten

(1) Instandhaltungskosten sind die Kosten, die während der Nutzungsdauer zur Erhaltung des bestimmungsmäßigen Gebrauchs aufgewendet werden müssen, um die durch Abnutzung, Alterung und Witterungseinwirkung entstehenden baulichen oder sonstigen Mängel ordnungsgemäß zu beseitigen. Der Ansatz der Instandhaltungskosten dient auch zur Deckung der Kosten von Instandsetzungen, nicht jedoch der Kosten von Baumaßnahmen, soweit durch sie eine Modernisierung vorgenommen wird oder Wohnraum oder anderer auf die Dauer benutzbarer Raum neu geschaffen wird. Der Ansatz dient nicht zur Deckung der Kosten einer Erneuerung von Anlagen und Einrichtungen, für die eine besondere Abschreibung nach § 25 Abs. 3 zulässig ist.

(2) Als Instandhaltungskosten dürfen **je Quadratmeter Wohnfläche im Jahr** angesetzt werden:

1. für Wohnungen, deren Bezugsfertigkeit am Ende des Kalenderjahres weniger als 22 Jahre zurückliegt, höchstens **7,10 Euro**,
2. für Wohnungen, deren Bezugsfertigkeit am Ende des Kalenderjahres mindestens 22 Jahre zurückliegt, höchstens 9 Euro,
3. für Wohnungen, deren Bezugsfertigkeit am Ende des Kalenderjahres mindestens 32 Jahre zurückliegt, höchstens 11,50 Euro.

Diese Sätze verringern sich bei eigenständig gewerblicher Leistung von Wärme im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 2 der Verordnung über Heizkostenabrechnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Januar 1989 (BGBl. I S. 115) um 0,20 Euro. Diese Sätze erhöhen sich für Wohnungen, für die ein maschinell betriebener Aufzug vorhanden ist, um 1 Euro.

(3) Trägt der Mieter die Kosten für kleine Instandhaltungen in der Wohnung, so verringern sich die Sätze nach Absatz 2 um 1,05 Euro. Die kleinen Instandhaltungen umfassen nur das Beheben kleiner Schäden an den Installationsgegenständen für Elektrizität, Wasser und Gas, den Heiz- und Kocheinrichtungen, den Fenster- und Türverschlüssen sowie den Verschlussvorrichtungen von Fensterläden.

(4) Die Kosten der Schönheitsreparaturen in Wohnungen sind in den Sätzen nach Absatz 2 nicht enthalten. Trägt der Vermieter die Kosten dieser Schönheitsreparaturen, so dürfen sie höchstens mit 8,50 Euro je Quadratmeter Wohnfläche im Jahr angesetzt werden. Schönheitsreparaturen umfassen 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.

(5) Für Garagen oder ähnliche Einstellplätze dürfen als Instandhaltungskosten einschließlich Kosten für Schönheitsreparaturen höchstens 68 Euro jährlich je Garagen- oder Einstellplatz angesetzt werden.

(5a) Die in den Absätzen 2 bis 5 genannten Beträge verändern sich entsprechend § 26 Abs. 4 .

(6) Für Kosten der Unterhaltung von Privatstraßen und Privatwegen, die dem öffentlichen Verkehr dienen, darf ein Erfahrungswert als Pauschbetrag neben den vorstehenden Sätzen angesetzt werden.

(7) Kosten eigener Instandhaltungswerkstätten sind mit den vorstehenden Sätzen abgegolten.

**Anlage 3: Prüfschema inkl. Prognoseberechnung für den VZ**

1	1. Prüfschema zur Einkunftserzielungsabsicht			
2				
3	☐ befristete Vermietung	☐ zeitnahe Verkauf (5 J.)	☐ zeitnahe Eigennutzung (5 J.)	Prognose weiter Zeile 10
4	☐ Ferienwohnung zeitweise selbstgenutzt			
5	☐ unbebautes Grundstück	☐ Verlustzuweisungsgesellsch.	☐ Mietkauf-/Bauherrenmodell	
6				
7	☐ auf Dauer vermietet	☐ Ferienwohnung ausschließlich vermietet ²		keine Prognose³
8	☐ verbilligte Vermietung unter 66 v.H. (nur Kürzung WK) ☐ verbilligte Vermietung ab 66 v.H. (volle WK) (weiter in Zeile 44)			
9				
10	2. Prognose⁴			
11	2.1. Prognosezeitraum	von	bis	30 Jahre ⁵
12	davon abgelaufene Jahre (einschl. Jahr der Veranlagung)	von	bis	 Jahre
13	davon künftige Jahre	von.....	bis	 Jahre
14				
15	2.2. Prognoserechnung⁶			
16	2.2.1. Einnahmen			
17	Miete (einschließlich Umlagen)		€	
18	Sonstiges (z.B. Investitionszulage)		€	
19	Zwischensumme		 €	
20	+ 10 v.H. Sicherheitszuschlag		€	
21	Summe der Einnahmen		 €	+ €
22	2.2.2. WK			
23	AfA gem. § 7 Abs. 4 EStG (2 v.H. / 2,5 v.H.)		€	
24	Schuldzinsen ⁷		€	
25	Erhaltungsaufwendungen / Instandhaltungskosten geschätzt nach § 28 II BVO		€	
26	Bewirtschaftungskosten (Grundst., Müll, Wasser, Abwasser, Heizung, usw.)		€	
27	Zwischensumme		 €	
28	bei Ferienwohnungen Kürzung um Anteil Selbstnutzung	-	€	
29	Zwischensumme		 €	
30	- 10 v.H. Sicherheitsabschlag	-	€	
31	Summe der WK		 €	- €
32	2.2.3. durchschnittlich prognostizierter jährlicher Verlust / Überschuss			
33	hochgerechnet:			 €
34	 € (Betrag lt. Zeile 32) x Jahre (Wert lt. Zeile 13)			 €
35	2.3. Altverluste⁸ (Jahre lt. Zeile 12)			- €
36	+ tatsächlich in Anspruch genommene AfA (degr. AfA, Sonder-AfA, erhöhte Absetzung)		+	€
37	- AfA nach § 7 Abs 4 EStG€ (BMG) xv.H. (2v.H./ 2,5v.H.) x ...Jahre (Zeile 12)		-	€
38	bereinigte Altverluste		 €	 €
39	2.4. Ergebnis der Prognose (Zeile 33 + Zeile 37)			 € weiter in Zeile 40, 41
40	Überschuss in Zeile 39 = positive Prognose → Verlust anerkennen			
41	Verlust in Zeile 39 = negative Prognose → Verlust versagen			
42				
43				
44	3.1. Steuerlich anerkanntes Angehörigenmietverhältnis			☐ ja → weiter in Zeile 45 ☐ nein → Verluste versagen
45	3.2. Ermittlung des Anteils der Verbilligung			
46	 € tatsächliche Miete (Warmmiete)			
	 € ortsübliche Marktmiete (einschließlich umlagefähiger Nebenkosten)			
	X 100 = v.H. entgeltlicher Teil			
47	3.3. Anteilige Kürzung, sofern unter 66 v.H.			
48	Einnahmen		 €	
49	WK insgesamt		 €	
50	WK entgeltlicher Teil	 € (Zeile 49) x v.H. (Zeile 46)		 €
51	Überschuss / Verlust (= Ansatz in der Anlage V)			 €

² Lt. BFH v. 26.10.04 – BStBl 2005 II S. 388 ist neben einer fehlenden Selbstnutzung zusätzliche Voraussetzung, dass eine für den Ferienort durchschnittliche Vermietungsdauer (zumindest zu 75 v.H.) vorliegt.

³ Einkunftserzielungsabsicht liegt vor; Verluste können anerkannt werden; Ausnahme: verbilligte Vermietung unter 66 v.H. – Kürzung WK

⁴ Im Einzelnen wird auf das BMF-Schreiben vom 08.10.2004 – BStBl I S. 933 Rz 33 ff – Anhang 30 II EStH hingewiesen

⁵ Der Prognosezeitraum beträgt grds. 30 Jahre; bei befristeter Vermietung, zeitnahe Eigennutzung oder Veräußerung ist der abgekürzte Zeitraum maßgebend

⁶ künftige Verhältnisse lt. Nachweis Stpfl. oder Durchschnitt der letzten 5 Jahre

⁷ Grds. Schätzung anhand der bestehenden Verträge; künftige Minderungen / Wegfall der Schuldzinsen ist vom Stpfl. nachzuweisen, z.B. durch zur Tilgung vorgesehenen Bausparvertrag oder Lebensversicherung

⁸ Bereinigung der AfA, da bei der Überschussprognose die lineare AfA zu unterstellen ist – Ausnahme: befristete Vermietung, zeitnahe Eigennutzung oder Veräußerung



Anlage 4:

Prüfschema Einkunftserzielungsabsicht VuV

