

# Einkommensteuer-Info

Mai 2021

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf,  
| www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Ortsübliche Miete und § 21 Abs. 2 EStG.....	1
1.1	Grundsätzliches .....	1
1.2	Neues zur Ermittlung der ortsüblichen Miete .....	2
2	Erbfall und § 82b EStDV .....	3
2.1	Grundsätzliches .....	3
2.2	§ 82b EStDV und Erbfall .....	3
3	Abkürzungsverzeichnis .....	6

## 1 Ortsübliche Miete und § 21 Abs. 2 EStG

### 1.1 Grundsätzliches

§ 21 Abs. 2 EStG bestimmt Folgendes:

*„(2) <sup>1</sup>Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 50 Prozent (bis 2020: 66 Prozent) der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen.*

*<sup>2</sup>Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich.“*

#### **Praxishinweis**

Es darf nicht verkannt werden, dass die 50 % (bis 2020: 66 %)-Grenze unabhängig davon anzuwenden ist, ob die Wohnung nahen Angehörigen oder fremden Dritten zum Gebrauch überlassen wird und ob das vereinbarte Entgelt aus vertraglichen oder tatsächlichen Gründen nicht erhöht werden kann.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> SenVerw. Berlin v. 29.10.2015 – S 2253-1/2012-1, Juris i.V.m. BFH-Urt. v. 28.1.1997 – IX R 88/94, BStBl II 1997, 605

## 1.2 Neues zur Ermittlung der ortsüblichen Miete

Der BFH hat sich mit Urteil vom 22. Februar 2021<sup>2</sup> zur Ermittlung der ortsüblichen Miete bei Wohnungsüberlassungen zu Wohnzwecken geäußert. Danach ist die ortsübliche Miete i.d.R. auf der Basis des Mietspiegels zu bestimmen.

Der örtliche Mietspiegel kann nur ausnahmsweise nicht zugrunde gelegt werden, wenn er

- nicht regelmäßig an die Marktentwicklung angepasst wird oder
- an substantiellen Defiziten in der Datenerhebung leidet oder
- aus sonstigen substantiierten Gründen einen mangelhaften Erkenntniswert hat und daher im Einzelfall kein realitäts- und sachgerechtes Bild über die ortsübliche Marktmiete vergleichbarer Wohnungen wiedergibt.

Entsprechendes gilt bei Sonderobjekten, die nicht dem im Mietspiegel definierten Anwendungsbereich unterfallen.

Gibt ein Mietspiegel nur Richtwerte für das Mietniveau von **Wohnungen in Mehrfamilienhäusern** an, weist das zu beurteilende vermietete Einfamilienhaus aber im Hinblick auf Größe und Ausstattung im Vergleich zu einer Mietwohnung keine Besonderheiten auf, so kann der Vergleichswert des Mietspiegels gleichwohl einen Anhaltspunkt für den Mietwert eines vergleichbaren Einfamilienhauses geben, der durch einen Zuschlag für die gesteigerte Wohnqualität beim Bewohnen eines Einfamilienhauses anzupassen ist.<sup>3</sup>

### Praxishinweis

Im Entscheidungsfall wollte das Finanzamt die Vergleichsmiete nicht anhand des Mietspiegels, sondern unter Heranziehung der Miete für eine an einen Fremdm Mieter im selben Haus vermietete Wohnung gleicher Art, Größe und Ausstattung ermitteln. Dem ist der BFH entgegengetreten.

Der BFH weist im Übrigen darauf hin, dass die Regelung des § 21 Abs. 2 EStG nicht auf die Vermietung von Gewerbeflächen anzuwenden ist.

<sup>2</sup> BFH-Urt. v. 22.2.2021 – IX R 7/20, DB 2021, 993

<sup>3</sup> FG Berlin-Brandenburg: Urteil v. 18. Februar 2016 - 5 K 4220/12, EFG 2016, 1858, m.w.N.: Zuschlag von 10 % auf den Mittelwert des einschlägigen Mietspiegelfeldes

## 2 Erbfall und § 82b EStDV

### 2.1 Grundsätzliches

Bei den Einkünften aus VuV ist der Erhaltungsaufwand grundsätzlich im Kj der Zahlung als Werbungskosten sofort abziehbar. Eine Ausnahmeregelung enthält § 82b EStDV, der (wahlweise) eine Verteilung größeren Erhaltungsaufwands auf zwei bis fünf Jahre vorsieht.

§ 82b Abs. 1 S. 1 EStDV bestimmt Folgendes:

*Größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, können auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden.*

#### Praxishinweis

Mit der Regelung in § 82b EStDV soll die Progressionswirkung aus größerem Erhaltungsaufwand abgemildert werden.

§ 82b Abs. 2 EStDV bestimmt im Falle der **Veräußerung** Folgendes:

*(2) <sup>1</sup>Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird.*

### 2.2 § 82b EStDV und Erbfall

Der BFH hat sich zur Frage des Übergangs eines nicht verbrauchten Teils für größeren Erhaltungsaufwand nach § 82b EStDV auf einen Rechtsnachfolger im Erbfall geäußert.<sup>4</sup> Der Entscheidungsfall lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- Die Eheleute A und B wurden für den VZ 2016 zusammen zur ESt veranlagt.
- Der Ehemann A verstarb im Januar 2016.

<sup>4</sup> BFH-Urt. v. 10.11.2020 – IX R 31/19, DStR 2021, 910

- Ein vermietetes MFH, das bislang im Alleineigentum von A stand, ging mit dem Erbfall auf die Ehefrau (6/12) und die drei Kinder (je 2/12) über.
- Im VZ 2014 fiel für das vermietete MFH Erhaltungsaufwand i.H.v. 50.000 EUR an, der auf 5 Jahre nach Maßgabe von § 82b Abs. 1 S. 1 EStDV verteilt wurde.
- In der ESt-Erklärung 2016 wurde beim Erblasser bei Ermittlung der Einkünfte aus VuV der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands (Höhe: 30.000 EUR) vollständig als Werbungskosten angesetzt.

Das FA vertrat demgegenüber die Auffassung, bei unentgeltlicher Grundstücksübertragung gehe der § 82b EStDV-Restbetrag auf die Erbengemeinschaft über.<sup>5</sup>

Nach R 21.1 Abs. 6 S. 2 und 3 EStR lässt die FinVerw bei **unentgeltlicher Grundstücksübertragung** den Übergang des § 82b EStDV-Restbetrags auf den Erwerber zu.

#### Praxishinweis

Ein solcher Übergang wird von der FinVerw und dem BFH<sup>6</sup> bereits bislang abgelehnt, wenn der Erblasser das betreffende Vermietungsobjekt bereits vor Anfall der Aufwendungen unentgeltlich unter dem Vorbehalt eines lebenslangen **Nießbrauchs** auf den Erben übertragen hatte.

Der BFH<sup>7</sup> ist der Auffassung, dass **generell** der nicht verbrauchte Erhaltungsaufwand i.S.d. § 82b EStDV in einer Summe beim Erblasser in dessen Todesjahr zu berücksichtigen sei.

#### Praxishinweis

Nach § 11d EStDV kann die AfA bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern auf den Erben übergehen. Diese Vorschrift soll auf die Verteilung von Aufwand nach § 82b EStDV schon deshalb nicht zur Anwendung kommen, weil sie vom Wortlaut her nicht auf zu verteilenden Erhaltungsaufwand zur Anwendung kommt.

Die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung in R 21.1 Abs. 6 S. 2 und 3 EStR ist durch die höchstrichterliche Rechtsprechung überholt. Es ist zu erwarten, dass die

<sup>5</sup> Siehe R 21.1 Abs. 6 S. 2 und 3 EStR

<sup>6</sup> BFH-Urt. v. 13.3.2018 – IX R 22/17, BFH/NV 2018, 824

<sup>7</sup> BFH-Urt. v. 10.11.2020 – IX R 31/19, DStR 2021, 910

Finanzverwaltung aus Vertrauensschutzgründen<sup>8</sup> eine Anwendungsübergangsregelung erlassen wird (z. B. Anwendung der neuen Rechtsprechung mit Wirkung ab dem VZ 2021 oder 2022?).

#### **Praxishinweis**

Hält man sich i.R.d. Erklärung an die bisherige Verwaltungsauffassung, dürften sich aus einer anderweitigen Entscheidung des BFH aus Vertrauensschutzgründen keine negativen Folgen ergeben. Ein in den Vorjahren vom Erblasser übernommener Verteilungsbetrag nach § 82b EStDV, der in den laufenden Veranlagungsjahren angesetzt wird, dürfte aus Vertrauensschutzgründen bis zum Ende des Verteilungszeitraums weiterhin abziehbar sein.

Gleichwohl besteht in laufenden Veranlagungen keine Bindung an die bisherige Verwaltungsauffassung. Im jeweiligen Einzelfall sollte eine Überprüfung auf die steuerlichen Vorteile unter Berücksichtigung der verschiedenen Interessen erfolgen.

Die Anwendung der Rechtsgrundsätze des BFH kann günstiger sein – zumindest für den Ehegatten des Erblassers im Falle der (bisherigen) Zusammenveranlagung. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf diese Rechtsprechung reagieren wird.

---

<sup>8</sup> § 176 AO

### 3 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift, Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung