

## § 21a\*

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I S. 1898; BStBl. I S. 453)

*Pauschalierung des Nutzungswerts der selbstgenutzten Wohnung  
im eigenen Haus*

(1) <sup>1</sup>Bei einer Wohnung im eigenen Einfamilienhaus im Sinne des § 75 Abs. 5 des Bewertungsgesetzes wird der Nutzungswert (§ 21 Abs. 2) auf Grund des Einheitswerts des Grundstücks ermittelt. <sup>2</sup>Satz 1 gilt auch bei einer Wohnung in einem eigenen Haus, das kein Einfamilienhaus ist. <sup>3</sup>Satz 2 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige in dem eigenen Haus mindestens eine Wohnung oder eine anderen als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen

1. zur dauernden Nutzung vermietet hat oder
2. innerhalb von sechs Monaten nach Fertigstellung oder Anschaffung des Hauses, nach Beendigung einer Vermietung oder nach Beendigung der Selbstnutzung zur dauernden Nutzung vermietet oder
3. zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken selbst nutzt oder zu diesen Zwecken unentgeltlich überläßt und der zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken genutzte Teil des Hauses mindestens 33⅓ vom Hundert der gesamten Nutzfläche des Hauses beträgt.

<sup>4</sup>Als Grundbetrag für den Nutzungswert ist 1 vom Hundert des maßgebenden Einheitswerts des Grundstücks anzusetzen. <sup>5</sup>Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 nicht während des ganzen Kalenderjahrs vor, so ist nur der Teil des Grundbetrags anzusetzen, der auf die vollen Kalendermonate entfällt, in denen diese Voraussetzungen vorliegen.

(2) <sup>1</sup>Maßgebend ist der Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt), der vor dem Beginn des Kalenderjahrs liegt oder mit dem Beginn des Kalenderjahrs zusammenfällt, für das der Nutzungswert zu ermitteln ist. <sup>2</sup>Ist das Einfamilienhaus oder das andere Haus erst innerhalb des Kalenderjahrs fertiggestellt worden, für das der Nutzungswert zu ermitteln ist, so ist der Einheitswert maßgebend, der zuerst für das Einfamilienhaus oder das andere Haus festgestellt wird.

(3) Von dem Grundbetrag dürfen nur abgesetzt werden:

1. die mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schuldzinsen bis zur Höhe des Grundbetrags;
2. erhöhte Absetzungen, die bei dem Einfamilienhaus oder dem anderen Haus in Anspruch genommen werden, nach Abzug der Schuldzinsen im Sinne der Nummer 1; Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 5 dürfen von dem Grundbetrag nicht abgesetzt werden.

(4) <sup>1</sup>Bei einem Haus im Sinne des Absatzes 1, für das der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 30. September 1982 gestellt worden ist und das vom Steuerpflichtigen vor dem 1. Januar 1987 hergestellt oder angeschafft worden ist, können die mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schuldzinsen im Jahr der Herstellung oder Anschaffung und in den beiden folgenden Kalenderjahren über die Höhe des Grundbetrags hinaus bis zur Höhe von jeweils 10 000 Deutsche Mark von dem nach Absatz 3 Nr. 1 gekürzten Grundbetrag abgesetzt werden. <sup>2</sup>Soweit der Schuldzinsenabzug nach Satz 1 nicht in vollem Umfang im Erstjahr in Anspruch genommen werden kann, kann er in dem

\* § 21a ist letztmals für den VZ 1986 anzuwenden (§ 52 Abs. 21); zur Übergangsregelung s. § 21 Anm. 174 ff.

## § 21a Pauschalierung des Nutzungswerts der selbstgenutzten Wohnung

dritten auf das Jahr der Herstellung oder Anschaffung folgenden Kalenderjahr nachgeholt werden.<sup>3</sup> Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 1 im Falle der Anschaffung ist, daß der Steuerpflichtige das Haus bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft hat.<sup>4</sup> Die Sätze 1 bis 3 gelten entsprechend bei einem Haus, für das der Bauantrag vor dem 1. Oktober 1982 gestellt und bei dem mit den Bauarbeiten nach dem 30. September 1982 begonnen worden ist.<sup>5</sup> Satz 1 gilt entsprechend für Schuldzinsen, die mit den Herstellungskosten für Ausbauten und Erweiterungen an einem Haus im Sinne des Absatzes 1 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, wenn mit den Arbeiten für den Ausbau oder die Erweiterung nach dem 30. September 1982 begonnen worden ist und der Ausbau oder die Erweiterung vor dem 1. Januar 1987 fertiggestellt worden ist.<sup>6</sup> An die Stelle des Antrags auf Baugenehmigung tritt die Bauanzeige, wenn diese baurechtlich ausreicht.<sup>7</sup> Satz 5 ist nicht anzuwenden, wenn bei einem Haus im Sinne des Absatzes 1 Schuldzinsen nach Satz 1 oder 5 abgezogen worden sind.

(5) <sup>1</sup>Dient das Grundstück teilweise eigenen gewerblichen oder beruflichen Zwecken oder wird das Grundstück teilweise zu diesen Zwecken unentgeltlich überlassen und liegen die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 3 Nr. 3 nicht vor, so vermindert sich der maßgebende Einheitswert um den Teil, der bei einer Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen auf den gewerblich oder beruflich genutzten Teil des Grundstücks entfällt.<sup>2</sup> Dasselbe gilt, wenn Teile des Einfamilienhauses oder Teile einer Wohnung in einem anderen Haus vermietet sind und die Einnahmen hieraus das Dreifache des anteilig auf die vermieteten Teile entfallenden Grundbetrags, mindestens aber 1000 Deutsche Mark im Kalenderjahr, übersteigen.

(6) Die Absätze 1 bis 5 sind nicht anzuwenden, wenn die gesamte Fläche des Grundstücks größer als das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche ist; in diesem Fall ist jedoch mindestens der Nutzungswert anzusetzen, der sich nach den Absätzen 1 bis 5 ergeben würde, wenn die gesamte Fläche des Grundstücks nicht größer als das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche wäre.

(7) <sup>1</sup>Absatz 1 Satz 2 ist nicht bei einem Gebäude anzuwenden,

1. bei dem der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 30. Juli 1981 gestellt worden ist oder das in Erwerbsfällen auf Grund eines vor dem 30. Juli 1981 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder sonstigen Rechtsakts erworben worden ist oder
2. das nach dem 29. Juli 1981 im Wege der Erbfolge erworben worden ist, wenn bei dem Rechtsvorgänger für dieses Gebäude die Voraussetzungen der Nummer 1 vorlagen.

<sup>2</sup>An Stelle des Antrags auf Baugenehmigung tritt die Bestellung, wenn diese nachweislich vor der Stellung des Antrags auf Baugenehmigung erfolgte.<sup>3</sup> Im Fall der Anschaffung von Kaufeigenheimen oder Trägerkleinsiedlungen, für die der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. Dezember 1979 und vor dem 30. Juli 1981 gestellt worden ist, ist Absatz 1 Satz 2 nicht anzuwenden, wenn die Gebäude vor dem 1. Juli 1983 angeschafft worden sind.<sup>4</sup> Im Fall des Umbaus eines Einfamilienhauses zu einer anderen Gebäudeart ist Absatz 1 Satz 2 nicht anzuwenden, wenn vor dem 30. Juli 1981 mit den Umbauarbeiten begonnen oder der für den Umbau erforderliche Antrag auf Baugenehmigung gestellt worden ist.<sup>5</sup> An die Stelle des Antrags auf Baugenehmigung tritt die Bauanzeige, wenn diese baurechtlich ausreicht.

Autor und Mitherausgeber:

Rechtsanwalt Dr. Uwe **Clausen**, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 21 a

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick zu § 21 a</b>		tumswohnung (Grundsätze) .....	22
<b>I. Überblick zur Problematik des § 21 a</b> .....	1	d) Miteigentum an Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung (Fallgruppen) .....	23
<b>II. Überblick zum Gesetzesinhalt des § 21 a</b> .....	2	e) Miteigentum an anderen Häusern .....	24
<b>B. Rechtsentwicklung des § 21 a</b>		f) Ermittlung und gesonderte Feststellung des Nutzungswertes bei Miteigentümern .....	25
<b>I. Überblick</b> .....	3	2. Anwendung des § 21 a bei Ehegatten .....	26
<b>II. Rechtsentwicklung der Nutzungswertbesteuerung</b>		3. Anwendung bei Nutzungsberechtigten	
1. Rechtsentwicklung bis zur EinfamilienhausVO .....	5	a) Schuldrechtliche Überlassung einer Wohnung .....	27
2. Die EinfamilienhausVO v. 26. 1. 1937 als Vorläufer des § 21 a .....	6	b) Dingliche Überlassung einer Wohnung .....	28
3. Rechtsentwicklung des § 21 a .....	7	<b>III. Anwendung des § 21 a bei Auslandsbeziehungen</b>	
<b>III. Neuregelung der Nutzungswertbesteuerung ab 1987</b>		1. Anwendung auf beschränkt Stpfl. ....	30
1. Überblick .....	8	2. Anwendung auf Wohnungen im Ausland .....	31
2. Übergangsregelungen für vor 1987 angeschaffte oder hergestellte Wohnungen ..	10	<b>E. Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zu anderen Vorschriften</b>	
<b>C. Bedeutung der Nutzungswertbesteuerung</b>		<b>I. Verhältnis zum Bewertungsgesetz</b> .....	33
I. Die mit der Pauschalierung verfolgten Ziele .....	13	<b>II. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten</b>	
II. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 21 a .....	16	1. Verhältnis zu land- und forstwirtschaftlichen Einkünften (§§ 13, 13 a) ..	34
<b>D. Geltungsbereich des § 21 a</b>		2. Verhältnis zu gewerbl. Einkünften (§ 15) .....	35
<b>I. Allgemeines zum persönlichen und sachlichen Geltungsbereich</b> .....	18	3. Verhältnis zu Einkünften aus selbst. Arbeit (§ 18) ..	36
<b>II. Einzelfragen zum persönlichen Geltungsbereich</b>		4. Verhältnis zu Einkünften aus nichtselbst. Arbeit (§ 19) .....	37
1. Anwendung des § 21 a auf Miteigentümer		5. Verhältnis zu sonstigen Einkünften (§§ 22, 23) ...	38
a) Überblick .....	20		
b) Rechtsentwicklung ..	21		
c) Miteigentum an Einfamilienhaus oder Eigen-			

	Anm.
<b>III. Verhältnis zur Privatsphäre</b>	
1. Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zu § 12 ..	40
2. Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zum Sonderausgabenabzug (§ 10)	
a) Schuldzinsenabzug bis VZ 1973 .....	40 a
b) Wohnungsüberlassung und Realsplitting .....	41

	Anm.
3. Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zur Liebhaberei .....	42
4. Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zu außergewöhnl. Belastungen (§§ 33 ff.) .....	43
<b>IV. Verlostausgleich u. Verlostabzug (Verhältnis zu § 2 Abs. 1 und § 10 d)</b> .....	44

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
Pauschale Ermittlung des Nutzungswertes  
einer Wohnung**

	Anm.
<b>A. Überblick zu Abs. 1</b> .....	45
<b>B. Nutzungswert einer Wohnung im eigenen Einfamilienhaus (Abs. 1 Satz 1)</b>	
<b>I. Wohnung</b>	
1. Allgemeines zum Wohnungsbegriff des § 21 a	
a) Bedeutung der Wohnung als Tatbestandsmerkmal .....	47
b) Wohnung als Typusbegriff; Bedeutung der Verkehrsauffassung .....	48

	Anm.
c) Entwicklung des Wohnungsbegriffs; Übergangsregelung ...	49
d) Stellungnahme zur Rechtsprechungsänderung (neuer Wohnungsbegriff) .....	50
e) Verhältnis zu anderen Wohnungsbegriffen ...	51
2. Die einzelnen Merkmale des Wohnungsbegriffs des § 21 a	
a) Vorbemerkung .....	52
b) Abgeschlossene Wohneinheit mit eigenem Zugang .....	53
c) Dienen zu Wohnzwecken .....	54

[Anschluß S. E 5]

	Anm.		Anm.
d) Mindestfläche . . . . .	55	b) Selbstnutzung bei Über-	
e) Küche . . . . .	56	lassung einer Wohnung	
f) Bad und Toilette . . . . .	57	als Unterhaltsleistung . . .	76
g) Sonstige Indizmerkmale . .	58	c) Selbstnutzung bei ent-	
		geltlicher Überlassung . .	77
<b>II. Einfamilienhaus iSd. § 75</b>		d) Entgeltliche Weiterüber-	
<b>Abs. 5 BewG</b>		lassung einer unentgelt-	
1. Legaldefinition des § 75		lich überlassenen Woh-	
Abs. 5 BewG . . . . .	59	nung . . . . .	78
2. Begriffsmerkmale des Ein-		e) Selbstnutzung bei teil-	
familienhauses		weise unentgeltlicher	
a) Wohngrundstück (§ 75		(verbilligter) Überlassung	79
Abs. 5 Sätze 1 u. 4			
BewG) . . . . .	60	<b>V. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1:</b>	
b) Nur eine Wohnung . . . .	61	<b>Ermittlung des Nutzungswerts</b>	
c) Eigentumswohnung als		<b>auf der Basis des Ein-</b>	
Einfamilienhaus . . . . .	62	<b>heitswertes . . . . .</b>	82
3. Bewertungsrechtliche Fest-		<b>C. Nutzungswert der Wohnung</b>	
stellung als Einfamilienhaus		<b>im eigenen Haus, das kein</b>	
im EWBescheid		<b>Einfamilienhaus ist (Abs. 1</b>	
a) Maßgeblichkeit der Fest-		<b>Satz 2)</b>	
stellungen im EWBe-		<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu</b>	
scheid . . . . .	63	<b>Satz 2</b>	
b) Maßgeblichkeit der Ver-		1. Rechtsentwicklung d. Satzes 2	85
hältnisse im Feststel-		2. Bedeutung d. Satzes 2 . . . . .	86
lungszeitpunkt . . . . .	64	<b>II. Voraussetzung der Anwen-</b>	
c) Estl. Abweichungen von		<b>dung des § 21 a auf andere</b>	
der Artfeststellung bei		<b>Häuser</b>	
Änderung der tatsächli-		1. Überblick . . . . .	87
chen Verhältnisse . . . . .	65	2. Maßgeblichkeit der Einheits-	
<b>III. „Eigenes“ Haus des Stpfl.</b>		wertfeststellung . . . . .	88
1. Vorbemerkung . . . . .	66	3. Abgrenzung zwischen	
2. Eigentum des Stpfl. am Haus	67	„Haus“ und unbebautem	
3. Dem Stpfl. vorbehaltene		Grundstück	
Nutzungsrechte am Haus		a) Unbebaute Grundstücke	
a) Vorbehalt eines dingli-		(§ 72 BewG) . . . . .	89
chen Nutzungsrechts . . .	68	b) Grundstücke im Zustand	
b) Vorbehalt eines schuld-		der Bebauung (§ 91	
rechtlichen Nutzungs-		BewG) . . . . .	90
rechts . . . . .	69	c) Errichtung eines Ge-	
<b>IV. Nutzung zu eigenen Wohn-</b>		bäudes in einem Zuge	
<b>zwecken des Stpfl. (Selbstnut-</b>		und in Bauabschnitten .	
<b>zung)</b>		(§ 74 Satz 2 BewG) . . . . .	91
1. Selbstnutzung als Tatbe-		4. „Haus, das kein Einfamilien-	
standsmerkmal . . . . .	70	haus ist“	
2. Voraussetzungen der Selbst-		a) Die in Betracht kommen-	
nutzung		den Grundstücksarten . .	94
a) Inhalt des Begriffs		b) Zweifamilienhaus (§ 75	
„Selbstnutzung“ . . . . .	71	Abs. 6 BewG) . . . . .	95
b) Umfang, Beginn und Be-		c) Eigentumswohnung als	
endigung der Selbstnut-		„Zweifamilienhaus“ . . . .	96
zung . . . . .	72	d) Mietwohngrundstück	
3. Selbstnutzung bei Überlas-		(§ 75 Abs. 2 BewG) . . . .	97
sung an Dritte		e) Geschäftsgrundstücke	
a) Selbstnutzung bei unent-		(§ 75 Abs. 3 BewG) . . . .	98
geltlicher Überlassung . .	75		

	Anm.
f) Gemischt genutzte Grundstücke (§ 75 Abs. 4 BewG) .....	99
g) Sonstige bebaute Grundstücke (§ 75 Abs. 7 BewG) .....	100
5. Selbstnutzung der Wohnung im eigenen Haus des Stpfl.	
a) „Eigenes Haus“ des Stpfl. ....	101
b) „Selbstnutzung der Wohnung“ im eigenen Haus	102
<b>III. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2: Pauschalierte Nutzungswertermittlung nach Satz 1 .....</b>	<b>103</b>
<b>D. Keine Anwendung des § 21 a auf andere Häuser als Einfamilienhäuser bei Vermietung oder gewerbl. bzw. berufl. Nutzung einer Wohnung oder Raumeinheit (Abs. 1 Satz 3)</b>	
<b>I. Bedeutung des Satzes 3 .....</b>	<b>105</b>
<b>II. Gemeinsame Voraussetzungen für die Nichtanwendung</b>	

	Anm.
<b>des § 21 a auf andere Häuser als Einfamilienhäuser .....</b>	<b>106</b>
<b>III. Die einzelnen Privilegierungstatbestände des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–3</b>	
1. Vermietung zur dauernden Nutzung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1)	
a) Begriff der Vermietung .....	107
b) Vermietung zur dauernden Nutzung .....	108
c) Vermietung an nahe- stehende Personen .....	109
2. Vermietung einer leerstehenden Wohnung innerhalb von sechs Monaten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2) .....	110
3. Nutzung einer Raumeinheit zu gewerbl. oder berufl. Zwecken (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3) .....	115
<b>E. Ein vH des Einheitswerts als Grundbetrag des Nutzungswerts (Abs. 1 Satz 4) .....</b>	<b>120</b>
<b>F. Anteiliger Ansatz des Grundbetrags (Abs. 1 Satz 5) .....</b>	<b>121</b>

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Maßgebender Einheitswert**

	Anm.
<b>A. Maßgeblichkeit des letzten vor dem Einkunftsermittlungsjahr festgestellten Einheitswerts (Abs. 2 Satz 1) .....</b>	<b>124</b>

	Anm.
<b>B. Maßgeblichkeit des zuerst nach Fertigstellung festgestellten Einheitswerts (Abs. 2 Satz 2) .....</b>	<b>127</b>

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Abzüge vom Grundbetrag**

	Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 .....</b>	<b>130</b>
<b>B. Abzug von Werbungskosten vor Beginn oder nach Beendigung der Selbstnutzung des Hauses</b>	
I. Vorbemerkung .....	131

	Anm.
<b>II. Werbungskostenabzug vor Beginn der Selbstnutzung</b>	
1. Die von der Rspr. entwickelten Grundsätze; Meinungsstand .....	132
2. Stellungnahme .....	133
<b>III. Werbungskostenabzug nach Beendigung der Selbstnutzung ...</b>	<b>134</b>

Anm.

Anm.

**C. Abzug von Werbungskosten während der Selbstnutzung des Hauses (Abs. 3 Nr. 1)**

**I. Abzugsverbot für Werbungskosten, ausgenommen Schuldzinsen**

1. Das generelle Werbungskostenabzugsverbot des Abs. 3 135

2. Schuldzinsenabzug außerhalb des Abs. 3 Nr. 1 (Zwischenfinanzierung von Bausparverträgen) . . . . . 136

**II. Voraussetzungen für den Schuldzinsenabzug**

1. Begriff der Schuldzinsen . . . 140

2. Wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken

a) Begriff und Bedeutung des wirtschaftlichen Zusammenhangs . . . . . 141

b) Bedeutung des zeitlichen Zusammenhangs . . . . . 142

**III. Werbungskosten-ABC zu § 21 a . . . . . 150**

Abbruchkosten

Anbau, Aufstockung, Erweiterung

Außergewöhnlich hohe Reparaturkosten

Bauzeitzinsen

Bereitstellungszinsen

Besatzungsschäden

Damnum

Erbauzinsen

Erhaltungsaufwendungen

Erschließungskosten des Erbbauberechtigten

Erweiterung des Hauses

Geldbeschaffungskosten

Instandhaltungskosten

Katastrophenschäden

Kaufpreisrentenzahlung

Kriegsschäden

Nutzungsentgelte

Pachtzinsen

Reparaturkosten

Rückerstattungsverpflichtung

Tilgungsstreckungsdarlehen

Umstellungsgrundschulden

Umsatzkosten

Vermögensabgabe

Vorauszahlung von Schuldzinsen

**IV. Abzug der Schuldzinsen bis zur Höhe des Grundbetrags . 175**

**D. Abzug erhöhter Absetzungen (Abs. 3 Nr. 2)**

**I. Voraussetzungen für den Abzug erhöhter Absetzungen**

1. Abzugsfähige erhöhte Absetzungen . . . . . 176

2. Nichtabzugsfähige Absetzungen . . . . . 177

**II. Abzug der erhöhten Absetzungen nach Abzug der Schuldzinsen . . . . . 179**

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Erweiterter Schuldzinsenabzug von 3 × 10000 DM**

Anm.

Anm.

**A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4 . . . . . 180**

**B. Schuldzinsenabzug von je 3 × 10000 DM im Kf. für bestimmte Häuser (Satz 1)**

**I. Voraussetzungen für den erweiterten Schuldzinsenabzug**

1. Begünstigte Objekte . . . . . 183

2. Mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken in wirtschaftl. Zusammenhang stehende Schuldzinsen . . . . . 184

**II. Dreijähriger Abzug der Schuldzinsen bis zu 10000 DM vom nach Abs. 3 Nr. 1 gekürzten Grundbetrag . . . . 187**

**C. Nachholung des erweiterten Schuldzinsenabzugs im Viertjahr (Satz 2)**

**I. Voraussetzungen der Nachholung . . . . . 190**

**II. Nachholung im Viertjahr . . . 191**

**D. Weitere Voraussetzungen für den erweiterten Schuldzinsenabzug in Anschaffungsfällen (Satz 3) . . . . . 193**

	Anm.
E. Erweiterter Schuldzinsenabzug bei Häusern mit Bauantrag vor und Baubeginn nach dem 30. 9. 1982 (Satz 4) . . . . .	194
F. Erweiterter Schuldzinsenabzug bei Ausbauten und Erweiterungen (Satz 5) . . . . .	195

	Anm.
G. Maßgeblichkeit der Bauanzeige für den Stichtag nach Satz 1 (Satz 6) . . . . .	196
H. Keine mehrfache Inanspruchnahme des erweiterten Schuldzinsenabzugs bei einem Haus (Satz 7) . . . . .	197

**Erläuterungen zu Abs. 5:  
Minderung des Einheitswerts bei gewerblicher oder beruflicher Teilnutzung und bei Teilvermietung**

	Anm.
A. Allgemeines zu Abs. 5 . . . . .	200
B. Minderung des Einheitswerts bei Teilnutzung zu gewerbl. oder berufl. Zwecken (Abs. 5 Satz 1)	
I. Voraussetzungen für die Minderung des Einheitswerts	
1. Das Grundstück dient teilweise eigenen gewerbl. oder berufl. Zwecken (Satz 1 erste Alt.) . . . . .	203
2. Teilweise unentgeltliche Überlassung zu gewerbl. oder berufl. Zwecken (Satz 1 zweite Alt.) . . . . .	204
3. Besonderheiten bei Zweifamilienhäusern und anderen Häusern . . . . .	205
II. Rechtsfolgen in den Fällen des Abs. 5 Satz 1	
1. Anteilige Minderung des Einheitswerts . . . . .	208

	Anm.
2. Weitere Rechtsfolgen: Abzug von Aufwendungen bei gewerbl. oder berufl. Teilnutzung . . . . .	209
C. Minderung des Einheitswert bei Teilvermietung (Abs. 5 Satz 2)	
I. Voraussetzungen für die Minderung des Einheitswerts	
1. Teilweise Vermietung eines Einfhauses oder einer Wohnung in anderen Häusern . . . . .	211
2. Mindestbetrag der Mietentnahmen . . . . .	214
II. Rechtsfolgen in den Fällen des Abs. 5 Satz 2	
1. Anteilige Minderung des Einheitswerts . . . . .	215
2. Weitere Rechtsfolgen: Besteuerung der erzielten Mieteinnahmen; Abzug von Aufwendungen . . . . .	216

**Erläuterungen zu Abs. 6:  
Keine Anwendung des § 21 a bei übergroßen Grundstücken**

	Anm.
A. Allgemeines zu Abs. 6 . . . . .	220
B. Voraussetzungen für die Nichtanwendung des § 21 a bei übergroßen Grundstücken . . . . .	221
C. Rechtsfolgen bei Nichtanwendung des § 21 a	

	Anm.
I. Ansatz des Nutzungswerts aufgrund Überschubrechnung	
1. Mietwert aufgrund Marktmiete oder Kostenmiete . . . . .	224
2. Berechnung des Mietwerts . . . . .	225
3. Abzug der Werbungskosten . . . . .	226
II. Mindestnutzungswert nach § 21 a (Abs. 6 zweit. Halbs.) . . . . .	227

**Erläuterungen zu Abs. 7:  
Anwendung des § 21 a auf Häuser,  
die keine Einfamilienhäuser sind**

	Anm.
<b>A. Allgemeines zu Abs. 7</b> . . . . .	230
<b>B. Nichtanwendung des Abs. 1 Satz 2 (Abs. 7 Satz 1)</b>	
<b>I. Voraussetzungen der Nichtanwendung des § 21 a</b>	
1. Herstellung eines Gebäudes: Bauantrag vor dem 30. 7. 81 (Satz 1 Nr. 1 erste Alt.)	
a) Antrag auf Baugenehmigung . . . . .	233
b) Zeitpunkt der Antragstellung . . . . .	234
2. Erwerb eines Gebäudes: Anschaffung aufgrund eines Rechtsakts vor dem 30. 7. 81 (Satz 1 Nr. 1 zweite Alt.) . . . . .	235
3. Erwerb im Wege der Erbfolge (Satz 1 Nr. 2) . . . . .	237
<b>II. Rechtsfolgen bei Nichtanwendung des § 21 a</b> . . . . .	240
<b>C. Maßgeblichkeit des Zeitpunkts der Bestellung (Abs. 7 Satz 2)</b> . . . . .	243
<b>D. Nichtanwendung des § 21 a im Fall der Anschaffung von Kaufeigenheimen oder Trägerkleinsiedlungen (Abs. 7 Satz 3)</b> . . . . .	246
<b>E. Anwendung des § 21 a im Fall des Umbaus eines Einfamilienhauses zu einem anderen Haus (Abs. 7 Sätze 4 und 5)</b> . . . . .	250

**ABC zu § 21 a**

	Anm.
Abbruchkosten . . . . .	300
Abschlußgebühren	
Abschreibung für Abnutzung	
Absetzung wegen außergewöhnlicher Abnutzung	
Abzüge vom Grundbetrag	
Altenheim	
Anbau, Aufstockung, Erweiterung	
Anteil an einer Eigentumswohnung	
Antrag auf Baugenehmigung	
Appartements	
Arbeitszimmer	
Aufwendungsbeihilfen	
Ausland	
Außergewöhnlich hohe Reparaturkosten	
<b>Bad</b>	
Bankverwaltungsgebühren	
Bauabschnitte	
Baugenehmigung	
Bauzeitzinsen	
Bereitstellungszinsen	
Berufliche Mitbenutzung	
Besatzungsschäden	
Beschränkte Stpfl.	
Betriebsvermögen	
Bruchteilsgemeinschaft . . . . .	300
Bürgerschaftsgebühren	
Degressive Gebäude-Afa	
Dienen zu gewerblichen oder öffentl. Zwecken	
Dienen zu Wohnzwecken	
Dingliches Wohnrecht	
Doppelte Haushaltsführung	
Ehegatten	
Eigener Zugang	
Eigenes Haus	
Eigentumswohnung	
Einfamilienhaus	
EinfHausVO v. 26. 1. 37	
Einheitswert	
Einheitliche und gesonderte Feststellung des Nutzungswerts	
Einliegerwohnungen	
Einzelne Räume	
Einzimmerwohnung	
Erbbaurecht	
Erbbauzinsen	
Erbengemeinschaft	
Erhaltungsaufwand	
Erhaltungsaufwand nach § 82 d EStDV	

	Anm.		Anm.
Erhöhte Absetzungen . . . . .	300	Nachträgliche Schuldzinsen . . . . .	300
Erschließungskosten des Erbbauberechtigten		Nachträgliche Werbungskosten	
Erweiterter Schuldzinsenabzug		Negativer Nutzungswert	
Erweiterung		Neuregelung der Nutzungswertbesteuerung	
Ferienhäuser oder Ferienwohnungen		Nießbrauch	
Freiberufliche Nutzung		Notariatsgebühren	
Gebäude-AfA		Nutzungsberechtigte	
Gebühren für Hypothekenvermittlung		Nutzungsentgelte	
Geldbeschaffungskosten		Nutzungswert	
Gemischt genutztes Grundstück		Pachtzinsen	
Gemischte Grundstücksnutzung		Personalwohnungen	
Gerichtskosten		Personengesellschaft	
Gesamthandseigentum		Realsplitting	
Geschäftsgrundstücke		Reisekosten	
Gesellschaft bürgerlichen Rechts		Reparaturkosten	
Gewerbliche Mitbenutzung		Rückerstattungsverpflichtung	
Grundbuchkosten		Schätzungsgebühren	
Grundstück		Schuldrechtliches Nutzungsrecht	
Grundstück im Zustand der Bebauung		Schuldzinsen	
Hauspersonalwohnungen		Teilvermietung	
Instandhaltungskosten		Tekturpläne	
Juristische Person		Testamentarischer Nießbraucher	
Kapitalgesellschaft		Tilgungstreckendarlehen	
Katastrophenschäden		Toilette	
Kaufpreisrentenzahlung		Übergroße Grundstücke	
Klingelanlage		Überlassung an Dritte	
Kochgelegenheit		Überschußbeteiligung	
Kostenmiete		Umbau	
Kreditsicherungskosten		Umstellungsgrundsulden	
Kriegsschäden		Umzugskosten	
Küche		Unbebaute Grundstücke	
Leerstehende Wohnung		Unmöglichkeit der Selbstnutzung	
Liebhaberei		Verbilligte Überlassung	
Maklerprovisionen		Verfassungsmäßigkeit	
Marktmiete		Vermietung	
Mehrfamilienhäuser		Vermögensabgabe	
Mietwert		Vorauszahlung von Schuldzinsen	
Mietwohngrundstück		Vorbehalt eines Nutzungsrechts	
Minderung des Einheitswerts		Wochenendhaus	
Mindestfläche		Wohnheime	
Mindestnutzungswert		Wohnung	
Mitbenutzung von Sondereigentum		Zähler für Strom und Gas	
Miteigentümer		Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln	
		Zuteilungsgebühren	
		Zuwendungsnißbrauch	

## Allgemeine Erläuterungen zu § 21 a

### A. Überblick zu § 21 a

#### I. Überblick zur Problematik des § 21 a

1

##### § 21 a

- ist Einkunftsermittlungsvorschrift und ergänzt insoweit § 21 Abs. 2 erste Alt. (s. u.),
- ist Pauschalierungsvorschrift und begrenzt als solche sowohl die als Einnahme (1 vH des um 40 vH erhöhten Einheitswerts) anzusetzenden als auch die als Werbungskosten abziehbaren Beträge (Abzug nur von erhöhten Absetzungen und von Schuldzinsen in beschränkter Höhe; s. u.).

Im Zeitpunkt ihrer Einführung durch die EinfamilienhausVO v. 26. 1. 37 (s. Anm. 6) bewirkte die pauschalierte Nutzungswertbesteuerung durch Ansatz eines maßvollen Nutzungswertes eine Begünstigung. Schon vor Ablösung der EinfHausVO durch § 21 a mit VStRG v. 17. 4. 74 (s. Anm. 7) hatte sich die ursprüngliche Begünstigung infolge des begrenzten Werbungskostenabzugs in eine Benachteiligung der überwiegend fremdfinanzierten eigengenutzten Wohnung verkehrt. Dies führte zu Ausweichreaktionen (sog. „unechtes Zweifamilienhaus“, dh. Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung mit Einliegerwohnung, s. Anm. 95–96), als weitere Folge zur Erstreckung des § 21 a auch auf solche Gestaltungen durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (s. Anm. 7 und 85, 86) und schließlich zu Bestrebungen, die Nutzungswertbesteuerung ganz aufzugeben und durch eine (allerdings sehr begrenzte) steuerliche Förderung selbstgenutzter Wohnungen zu ersetzen: Der Schuldzinsenabzug für eigengenutzte Wohnungen soll gänzlich entfallen. Dies wird die Baukonjunktur weiter beeinträchtigen, daher dürften auch weiterhin Änderungen der steuerl. Behandlung eigengenutzter Wohnungen zu erwarten sein. Nach dem RegE eines Gesetzes zur Neuregelung der steuerrechtl. Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums (BTDrucks. 10/3633) soll die pauschalierte Besteuerung des Nutzungswerts nach § 21 a für alle selbstgenutzten Wohnungen ab VZ 1987 entfallen; für bestehende Häuser ist eine Übergangsregelung vorgesehen (s. im einzelnen Anm. 8–12).

**§ 21 a als Ermittlungsvorschrift:** § 21 a enthält keinen StTatbestand, sondern ist Einkunftsermittlungsvorschrift für den Tatbestand des § 21 Abs. 2, der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erweitert

um

- den Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus (§ 21 Abs. 2 erste Alt.): dieser Nutzungswert wird gemäß § 21 a pauschaliert;
- den Nutzungswert einer dem Stpfl. ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung (§ 21 Abs. 2 zweite Alt.): § 21 a findet keine Anwendung; der Nutzungswert richtet sich vielmehr nach dem Überschuß (§ 2 Abs. 2 Nr. 2) der zu schätzenden Rohmiete (Mietwert) über die vollen Werbungskosten (einschließl. Schuldzinsen und Abschreibungen; s. Anm. 224–226).

*Ausnahme:* Auch auf eine ganz oder teilweise unentgeltlich überlassene Wohnung kann aber die Pauschalierungsvorschrift des § 21 a Anwendung finden, allerdings nicht im Rahmen von § 21 Abs. 2 zweite Alt., sondern nur wenn diese Wohnung weiterhin dem Überlassenden als Wohnung im eigenen Haus zuzurechnen ist und die Besteuerung deshalb trotz unentgeltlicher Überlassung weiterhin gemäß § 21 Abs. 2 erste Alt. beim Überlassenden erfolgt (s. Anm. 75 und 79).

**§ 21 a als Pauschalierungsvorschrift:** Die Besonderheit des § 21 a besteht darin, daß für die in § 21 Abs. 2 vorgeschriebene Besteuerung des Nutzungswerts der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Haus die Besteuerungsgrundlagen pauschaliert werden. Infolge dieser Pauschalierung wird einerseits der als stpfl. Einnahme anzusetzende Nutzungswert (Abs. 1 Satz 4) niedrig gehalten (1 vH des um 40 vH erhöhten Einheitswerts, § 121 a BewG), andererseits wird der Abzug von Aufwendungen auf Grundstück und Gebäude stark eingeschränkt: In voller Höhe können nur erhöhte Absetzungen abgezogen werden (Abs. 3 Nr. 2), Schuldzinsen sind begrenzt abzugsfähig (Abs. 3 Nr. 1 und Abs. 4); alle anderen Werbungskosten sind vom Abzug ausgeschlossen. Darin liegt die Problematik des § 21 a; die Entwicklung der Wertverhältnisse seit 1937 (Steigerung der Grundstücks- und Baupreise; Diskrepanz von Einheitswerten und Verkehrswerten) und die Änderung der Finanzierungsbedingungen (Verhältnis Eigen- und Fremdkapital; Höhe der Kreditzinsen) ließen die Auswirkungen der Pauschalierung in beide Richtungen zunehmend als steuersystematisch und verfassungsrechtlich fragwürdig erscheinen: Weder für die Privilegierung des entschuldeten Eigentümers eines selbstgenutzten Hauses durch Ansatz eines nicht dem Marktmietwert entsprechenden Nutzungswerts, noch für die gravierende Benachteiligung der mit Kredit finanzierenden Hauseigentümer ist unter den heutigen Verhältnissen ein sachlicher Rechtfertigungsgrund ersichtlich (s. im einzelnen Anm. 15, 16).

## 2

## II. Überblick zum Gesetzesinhalt des § 21 a

**Abs. 1** regelt den sachlichen Anwendungsbereich der pauschalen Einkunftsermittlung nach § 21 a und bestimmt den Ausgangswert für die Pauschalierung.

- *Satz 1:* Der Nutzungswert einer (selbstgenutzten) Wohnung im eigenen Einfamilienhaus wird pauschal ermittelt; dazu ist vom Einheitswert des Grundstücks auszugehen.
- *Satz 2:* Unter § 21 a können nicht nur Einfhäuser, sondern ab VZ 1982 auch selbstgenutzte Wohnungen in anderen Häusern fallen; weitere Voraussetzungen dafür ergeben sich aus Satz 3 und Abs. 7 (s. u.).
- *Satz 3:* Andere Häuser als Einfhäuser fallen nur unter § 21 a, wenn der Stpfl. das gesamte Gebäude nahezu ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt, also nicht wenigstens eine Wohnung an Dritte vermietet oder nicht eine Raumeinheit von mindestens  $33\frac{1}{3}$  vH der gesamten Nutzfläche zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken selbst nutzt oder zu solcher Nutzung unentgeltlich überläßt.
- *Satz 4:* Als Grundbetrag für den Nutzungswert ist 1 vH des maßgebenden Einheitswerts des Grundstücks anzusetzen; „maßgebend“ ist der um 40 vH erhöhte EW.
- *Satz 5:* Der Grundbetrag ist ggf. in einem Kj. nur zeitanteilig anzusetzen.

**Abs. 2** bestimmt, welcher Einheitswert für die Ermittlung des Grundbetrags maßgebend ist.

- *Satz 1:* Grundsätzlich ist der Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem Beginn des Ermittlungsjahres maßgebend.
- *Satz 2:* Bei einem Neubau ist der zuerst festgestellte Einheitswert maßgebend.

**Abs. 3** enthält den abschließenden Katalog derjenigen Aufwendungen, die vom Grundbetrag abgesetzt werden dürfen.

- *Nr. 1:* Schuldzinsen dürfen nur bis zur Höhe des Grundbetrags abgezogen werden (zum erweiterten Abzug nach Abs. 4 s. u.).

- Nr. 2: Erhöhte Absetzungen (insbes. nach § 7 b EStG, § 15 BerlinFG, §§ 82 a, 82 g, 82 i EStDV, §§ 12, 17 SchutzBauG) können nach Abzug der Schuldzinsen in voller Höhe abgezogen werden. Andere Absetzungen, zB die degressive Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5, sind nicht abziehbar.
- Alle anderen Werbungskosten sind vom Abzug ausgeschlossen.

**Abs. 4** läßt bei bestimmten Gebäuden – abweichend von Abs. 3 Nr. 1 – über den Grundbetrag hinaus den Abzug von Schuldzinsen zu.

- *Satz 1:* Es muß sich um ein Haus handeln, für das der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 30. 9. 82 gestellt und das vom Stpfl. vor dem 1. 1. 87 angeschafft oder hergestellt worden ist. Bei einem solchen Haus können Schuldzinsen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den beiden folgenden Kj. bis zu 10 000 DM je Kj. über den Grundbetrag hinaus abgezogen werden.
- *Satz 2:* Ein im Erstjahr nicht voll in Anspruch genommener Schuldzinsenabzug dieser Art kann im vierten Kj. nachgeholt werden.
- *Satz 3:* In Anschaffungsfällen muß der Neubau bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft sein.
- *Satz 4:* Der erweiterte Schuldzinsenabzug gilt auch für Gebäude, mit deren Bau nach dem 30. 9. 82 aufgrund einer Baugenehmigung vor diesem Stichtag begonnen worden ist.
- *Satz 5:* Für Ausbauten und Erweiterungen gilt der erweiterte Schuldzinsenabzug unter den gleichen zeitlichen Voraussetzungen des Satzes 1, bezogen auf den Ausbau oder die Erweiterung.
- *Satz 6:* Reicht baurechtlich eine Bauanzeige aus, so tritt diese an die Stelle des Antrags auf Baugenehmigung.
- *Satz 7:* Ein Ausbau oder eine Erweiterung an einem Haus ist nicht mehr nach Satz 5 begünstigt, wenn zuvor bereits ein erweiterter Schuldzinsenabzug für das Haus selbst oder einen anderen Ausbau oder eine andere Erweiterung in Anspruch genommen worden ist.

**Abs. 5** regelt diejenigen Fälle gemischter Grundstücksnutzung, bei denen es bei der Anwendung des § 21 a verbleibt.

- *Satz 1:* Bei teilweiser (unter 33⅓ vH der Nutzfläche liegender) eigengewerblicher oder -beruflicher Nutzung oder unentgeltlicher Überlassung des Grundstücks zu diesen Zwecken vermindert sich der für den Grundbetrag maßgebende Einheitswert anteilig nach dem Verhältnis der zu Wohnzwecken und der zu anderen Zwecken genutzten Nutzflächen.
- *Satz 2:* Bei teilweiser Vermietung des Einfhauses oder der selbstgenutzten Wohnung (in einem anderen Haus) kommt es zu einer entsprechenden Minderung des Einheitswerts, vorausgesetzt die Einnahmen aus VuV übersteigen einen Mindestbetrag (1 000 DM im Kj.).

**Abs. 6** schließt die Anwendung des § 21 a für sog. übergroße Grundstücke aus.

- *Halbsatz 1:* § 21 a ist nicht anzuwenden, wenn die Gesamtfläche des Grundstücks mehr als das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche beträgt; dann ist der Nutzungswert der Wohnung nicht durch Pauschalierung, sondern nach allgemeinen Grundsätzen zu berechnen.
- *Halbsatz 2:* Auch bei übergroßen Grundstücken ist jedoch mindestens der pauschalierte Nutzungswert anzusetzen, der sich bei Anwendung des § 21 a ergeben würde.

**Abs. 7** regelt die erstmalige Anwendung des § 21 a auf Zweifelhäuser und andere Grundstücksarten.

- *Satz 1:* § 21a gilt nicht für Zwei- oder Mehrfamilienhäuser, für die der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 30. 7. 81 gestellt oder die vor diesem Stichtag rechtswirksam erworben worden sind (Nr. 1). Das gilt auch zugunsten von Erben (Nr. 2).
- *Satz 2:* Ist die Bestellung vor Stellung des Antrags auf Baugenehmigung erfolgt, gilt das Datum der Bestellung des Gebäudes, also insbes. bei Fertighäusern.
- *Satz 3* nimmt Kaufeigenheime oder Trägerkleinsiedlungen von der Anwendung des § 21a aus, wenn die Gebäude vor dem 1. 7. 83 angeschafft worden sind.
- *Satz 4* nimmt solche Häuser von der Anwendung des § 21a aus, die durch Umbauarbeiten vor dem 30. 7. 81 bzw. durch vor diesem Stichtag genehmigte Umbauten von EinfHäusern zu anderen Häusern geworden sind.
- *Satz 5:* Reicht statt einer Baugenehmigung eine Bauanzeige aus, so ist das Datum der Bauanzeige für den Stichtag maßgebend.

## B. Rechtsentwicklung des § 21a

3

### I. Überblick

Die Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung hat historische Gründe (s. Anm. 5). Die Rechtsentwicklung des § 21a selbst ist durch folgende Umstände gekennzeichnet:

**EinfHausVO:** Aufgrund der Ermächtigungsvorschrift des § 29 Abs. 3 EStG 1934–74 wurde die VO über die Bemessung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus (EinfHausVO) v. 26. 1. 37 (RGBl. I S. 99; RStBl. S. 161) erlassen (s. dazu Anm. 6).

**Übernahme in das EStG:** Durch Ges. zur Reform des VStRechts und zur Änderung anderer StGes. (VStRG) v. 17. 4. 74 (BGBl. I S. 949; BStBl. I S. 233) wurden die in der EinfHausVO und in Verwaltungsanweisungen enthaltenen Grundsätze als § 21a in das EStG übernommen (über Abweichungen s. Anm. 6). Zugleich wurden § 29 Abs. 3 aF und die EinfHausVO aufgehoben (s. Anm. 7).

**Ausdehnung auf ZweifHäuser und andere selbstgenutzte Häuser:** Mit Wirkung ab VZ 1982 wurde § 21a durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. 1982 I S. 235) über EinfHäuser hinaus auf ZweifHäuser und andere Grundstücksarten iSd. § 75 BewG hinaus ausgedehnt (zur Bedeutung s. Anm. 86).

**Wegfall der Nutzungswertbesteuerung:** Durch das WohneigFG v. 15. 5. 86 (BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278) wurde in § 52 Abs. 21 Satz 1 angeordnet, daß die Nutzungswertbesteuerung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 und § 21a *letztmals für den VZ 1986* anzuwenden ist. In § 52 Abs. 21 Sätze 2 ff. wurde eine umfangreiche Übergangsregelung getroffen (s. § 21 Anm. 174 ff.).

4 Einstweilen frei.

## II. Rechtsentwicklung der Nutzungswertbesteuerung

### 1. Rechtsentwicklung bis zur EinfamilienhausVO

5

**Die Besteuerung des Nutzungswerts** der Wohnung im eigenen Haus hat historische Wurzeln. Schon seit jeher wurde der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus in den Einkommensteuergesetzen der deutschen Länder zu den Einkünften gerechnet, so zB gem. § 28 Abs. 5 des Preußischen Gesetzes betr. die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer vom 1. 5. 1851, § 15 Ziff. 1 des Sächsischen EStG vom 2. 7. 1878, § 7 Ziff. 2 des Preußischen EStG v. 24. 6. 1891, § 7 Abs. 1 des Bayerischen EStG v. 14. 8. 1910.

Die Reichseinkommensteuergesetze übernahmen diesen Steuertatbestand: Das EStG 1920 v. 29. 3. 20 (RGBl. S. 359) bestimmte in § 6 Ziff. 2, daß zum Einkommen aus Grundbesitz auch der Wert der Nutzung einer Wohnung im eigenen Haus gehört. Seit dem EStG 1925 v. 10. 8. 25 (RGBl. I S. 189) wird der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus als Teil der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 6, § 38 Abs. 3); gleichzeitig wurde in § 14 „insbesondere auch der Wert der Nutzung einer Wohnung im eigenen Hause“ begrifflich zu den Einnahmen gerechnet. Das EStG 1934 v. 16. 10. 34 (RGBl. I S. 1005) übernahm die Regelung in § 21 Abs. 2.

Vgl. auch BVerfG 1 BvR 488/57 v. 3. 12. 58, BStBl. 1959 I S. 68; *Strutz*, Kommentar zum EStG 1925, § 6 Anm. 36, § 14 Anm. 17, § 38 Anm. 9–13; *Becker*, Handkommentar der Reichssteuergesetze Bd. II, § 38 EStG Anm. 6, 22–31.

**Für die Ermittlung des Nutzungswerts** nach dem EStG 1925 und dem EStG 1934 wurde zunächst vom Bruttomietwert ausgegangen, von dem die aufgewendeten Werbungskosten, insbes. der laufende Erhaltungsaufwand abzuziehen waren (vgl. *Becker* aaO § 38 EStG Anm. 25–30). Vor allem die Behandlung des Wertes der Nutzung herrschaftlich eingerichteter Häuser führte sowohl hinsichtlich des anzusetzenden Bruttomietwertes als auch der abzugsfähigen Werbungskosten zu großen Schwierigkeiten und Streitigkeiten, zum einen weil häufig die Ausgaben einen marktorientierten Bruttomietwert überstiegen, zum anderen wegen der instabilen wirtschaftlichen Entwicklung (s. auch Anm. 15). Der RFH versuchte dem auf der Einnahmenseite dadurch entgegenzuwirken, daß als Mietwert bei normalen Eigenheimen zugrunde gelegt wurde, „was der Vermieter bei Vermietung erzielen würde“, bei aufwendig gebauten Häusern (Villen) dagegen der demgegenüber höhere Mietertrag „der sich ergibt, wenn man einen langfristigen Mietvertrag mit einem Mieter abschließt, der auf die bessere und oft unverhältnismäßig teurere Einrichtung Wert legt, das heißt einen Mietvertrag, bei dem auch der Eigentümer auf seine Kosten kommt“ (*Becker* aaO Anm. 25).

### 2. Die EinfamilienhausVO v. 26. 1. 1937 als Vorläufer des § 21a

6

Die EinfHausVO v. 26. 1. 37 (RGBl. I S. 99; RStBl. I S. 161) war der Vorläufer des § 21a. Abgesehen vom Hundertsatz für den Grundbetrag (s. Anm. 120) sind EinfHausVO und § 21a im wesentlichen inhaltsgleich (über Abweichungen s. u.). Die EinfHausVO beruhte auf § 29 Abs. 3 EStG 1934–1974: Der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus durfte in einem Hundertsatz des zuletzt festgestellten EW des Grundstücks bemessen werden. Die EinfHausVO hatte folgenden Wortlaut:

*Verordnung über die Bemessung des Nutzungswerts der Wohnung  
im eigenen Einfamilienhaus vom 26. 1. 1937 (RGBl. I S. 99; RSBl. 1937 S. 161)*

§ 1 Grundsätzliche Regelung

*Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 des Einkommensteuergesetzes) wird der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus im Sinn des § 32 Abs. 1 Ziff. 4 der Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz vom 2. Februar 1935 (Reichsgesetzbl. I S. 81) auf Grund des Einheitswerts des Grundstücks nach den Bestimmungen in den §§ 2 bis 4 bemessen.*

§ 2 Nutzungswert

*(1) Als Grundbetrag für den Nutzungswert der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus einschließlich der zugehörigen sonstigen Räume und Gärten (§ 21 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes) sind die folgenden Hundertsätze des maßgebenden Einheitswerts des Grundstücks (§ 3) anzusetzen:*

- 1. 3 vom Hundert, wenn das Gebäude vor dem 1. 1. 1925 bezugsfertig geworden ist,*
  - 2. 3½ vom Hundert, wenn das Gebäude nach dem 31. 12. 1924 bezugsfertig geworden ist.*
- (2) Von dem Grundbetrag sind bis zu seiner Höhe die Schuldzinsen abzusetzen, die mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.*

§ 3 Maßgebender Einheitswert

*(1) Maßgebend ist der Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt), der vor dem Beginn des Kalenderjahrs liegt oder mit dem Beginn des Kalenderjahrs zusammenfällt, für das der Nutzungswert der Wohnung zu ermitteln ist. Ist das Einfamilienhaus erst innerhalb des Kalenderjahrs bezugsfertig geworden, für das der Nutzungswert zu ermitteln ist, so ist der Einheitswert maßgebend, der zuerst für das Einfamilienhaus festgestellt wird. § 218 Abs. 2 und 4 und § 232 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung sind anzuwenden.*

*(2) Dient das Grundstück teilweise eigenen oder fremden gewerblichen, beruflichen oder öffentlichen Zwecken (§ 32 Abs. 1 Ziff. 4 letzter Satz der Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz), so vermindert sich der maßgebende Einheitswert um den Teil, der auf den gewerblich, beruflich oder öffentlich genutzten Teil des Grundstücks entfällt.*

§ 4 Geltungsbereich

*Die Bestimmungen dieser Verordnung sind nur auf Einfamilienhäuser anzuwenden, bei denen die gesamte Grundfläche nicht größer als das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche ist. Auch wenn hiernach die Verordnung nicht anzuwenden ist, ist der Einkommensteuer mindestens ein Betrag zugrunde zu legen, der sich bei Anwendung der Verordnung nach § 2 ergeben würde, wenn die gesamte Grundfläche nicht größer als das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche wäre.*

§ 5 Inkrafttreten

*Diese Verordnung gilt erstmalig für die Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 1936.*

**Bedeutung der EinfHausVO:** § 29 Abs. 3 EStG 1934–1974 hätte es auch zugelassen, selbstgenutzte Wohnungen in Häusern aller Art, also unabhängig von der bewertungsrechtlichen Grundstücksart, im Rahmen einer pauschalen Nutzungswertermittlung zu besteuern. Für Wohnungen in Mehrfamilienhäusern konnten aber Vergleichswerte idR ohne besondere Schwierigkeiten festgestellt werden, so daß der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung in einem solchen Haus auf objektiver Basis bestimmt werden konnte. Dagegen gab es bei den selbstgenutzten EinfHäusern, insbes. auch bei sog. „Villen“, nicht nur Schwierigkeiten bei der Schätzung der fiktiven Einnahmen, es fehlte in der Praxis in vielen Fällen auch an einer ordnungsgemäßen und vollständigen Aufzeichnung der Ausgaben (vgl. Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935 S. 47; RdF v. 26. 1. 37, RStBl. S. 162 betr. Einführung der EinfHausVO; vgl. auch *Becker*, Handkommentar der Reichssteuergesetze Bd. II, § 38 Anm. 31; Gutachten der EStReformkommission 1971, Schriftenreihe des BdF Heft 17 S. 109; s. auch Anm. 5).

**Bedeutung der EinfHausVO:** Mit der EinfHausVO wurde ein einfaches Bewertungsverfahren geschaffen, dessen Ergebnis im allgemeinen auch den tatsächlichen Verhältnissen nahekam. Die Einheitswerte entsprachen in etwa den realen Verkehrswerten, der für den Grundbetrag darauf anzuwendende Hundertsatz

einer durchaus angemessenen Verzinsung des im EinfHaus angelegten Kapitals (s. Anm. 120). Erst das Auseinanderfallen von Einheitswerten und realen Grundstückswerten, die veränderten allgemeinen Verhältnisse sowie die systematisch nicht gerechtfertigte Herabsetzung des Hundertsatzes auf 1 vH durch das VStRG v. 17. 4. 74 (s. Anm. 16) ließen die EinfHausVO von einem zwar pauschalen, aber im Ergebnis durchaus haltbaren Bewertungsverfahren in eine sinnentleerte und sowohl in ihren Begünstigungswirkungen, wie in ihren Benachteiligungen ungerichte Schematik umschlagen.

### 3. Rechtsentwicklung des § 21 a

7

**Ges. zur Reform des StRechts und zur Änderung anderer StGes. (VStRG) v. 17. 4. 74** (BGBl. I S. 949; BStBl. I S. 233): § 21 a wurde in das EStG eingefügt (Art. 4 VStRG). Gleichzeitig wurde die Ermächtigungsvorschrift des § 29 Abs. 3 gestrichen (Art. 4 VStRG) und die EinfamilienhausVO mit Wirkung vom 1. 1. 74 aufgehoben (Art. 9 VStRG). § 21 a ist ab VZ 1974 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 EStG 1974).

**Ges. über steuerl. Vergünstigungen bei der Herstellung oder Anschaffung bestimmter Wohngebäude v. 11. 7. 77** (BGBl. I S. 1213; BStBl. I S. 360): Der Katalog der vom Grundbetrag abziehbaren Aufwendungen (Abs. 3) wurde neu gefaßt; die EStDV-Vorschriften über den Abzug erhöhter Absetzungen wurden in das EStG übernommen (vgl. Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/286 S. 15).

**2. HStruktG v. 22. 12. 81** (BGBl. I S. 1523; BStBl. I S. 235): Die Anwendung des § 21 a wurde über Einfamilienhäuser hinaus ausgedehnt auf Zweifamilienhäuser und andere Häuser, die vom Stpfl. ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (Abs. 1 Sätze 2 und 3 nF; Abs. 7 nF); betroffen sind insbes. die sog. unechten Zweifamilienhäuser, dh. Einfamilienhäuser mit nicht vermieteter Einliegerwohnung.

**Haushaltsbegleitgesetz 1983 v. 20. 12. 82** (BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 972): Der Schuldzinsenabzug wurde für bestimmte Häuser erweitert (Abs. 4 nF); über den Grundbetrag hinaus können für die Dauer von drei Jahren ab dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung Schuldzinsen bis zu 10 000 DM im Kj. abgezogen werden.

## III. Neuregelung der Nutzungswertbesteuerung ab 1987

### 1. Überblick

8, 9

Für die Zeit ab 1. 1. 87 wurde die Besteuerung selbstgenutzter Wohnungen neu geregelt (WohnneigFG v. 15. 5. 86, BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278). Die Neuregelung brachte

- den ersatzlosen Wegfall der Besteuerung des Nutzungswerts der selbstgenutzten sowie der unentgeltlich oder verbilligt überlassenen Wohnung gemäß § 21 Abs. 2 (sog. Konsumgutlösung),
- eine auf die eigengenutzte Wohnung im eigenen Haus beschränkte StBegünstigung im Bereich des Sonderausgabenabzugs (§ 10 e), verbunden mit einer Kinderkomponente (geänderter § 34 f),
- eine Übergangsregelung für vor 1987 hergestellte oder angeschaffte Wohnungen (§ 52 Abs. 21; s. dazu § 21 Anm. 174 ff.).

## 10–12 2. Übergangsregelungen für vor 1987 angeschaffte oder hergestellte Wohnungen

Siehe hierzu ausführlich die Erläuterungen zu § 21 Anm. 174 ff.

### C. Bedeutung der Nutzungswertbesteuerung

#### 13–15 I. Die mit der Pauschalierung verfolgten Ziele

Zur stl. Erfassung des Nutzungswerts nach § 21 Abs. 2 und seiner Bedeutung s. Erl. in § 21 Anm. 210.

§ 21a ist eine Ermittlungsvorschrift für bestimmte Einkunftsteile im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung; ihre Besonderheit besteht darin, daß für die in § 21 Abs. 2 erste Alt. vorgeschriebene Besteuerung des Nutzungswerts der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Haus die Besteuerungsgrundlagen pauschaliert werden (s. Anm. 1).

Mit der Ermächtigungsvorschrift des § 29 Abs. 3 EStG 1934 und der darauf beruhenden EinfHausVO (s. Anm. 6) bezweckte der Gesetzgeber, die Schwierigkeiten zu beheben, die sich in der Praxis bei der Besteuerung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten bei EinfHäusern ergeben hatten, weil der Brutto-Mietwert der Wohnung als fiktive Einnahme erst durch Schätzungen ermittelt werden mußte, diese Schätzungen aber Fehlerquellen bargen, weil vergleichbare Ermittlungsfälle idR nicht vorlagen. In der Praxis fehlte es in vielen Fällen auch an einer ordnungsgemäßen und vollständigen Aufzeichnung der Ausgaben (vgl. Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935 S. 47; BVerfG 1 BvR 488/57 v. 3. 12. 58, BStBl. 1959 I S. 68). „Bei den Einfamilienhäusern, die damals regelmäßig Gegenstand heftiger und immer wiederkehrender Auseinandersetzung waren, handelte es sich zudem in aller Regel nicht um Eigenheime im heutigen Sinne, sondern um ‚Villen‘, bei denen ein nicht erheblicher Erhaltungsaufwand anfiel. Dieser fand im geschätzten Mietwert meist nicht ausreichend seinen Niederschlag. Die Folge war, daß sich nachhaltige Verluste aus Vermietung und Verpachtung ergaben, weil die angefallenen Werbungskosten meist erheblich höher waren, als der angesetzte Mietwert“ (Gutachten der StReformkommission 1971, Schriftenreihe des BdF, Heft 17 S. 110). Die EinfHausVO wie auch ab 1974 § 21a sollten also drei Zielen dienen: der Verwaltungsvereinfachung, der Vermeidung von Streitigkeiten zwischen FinVerw. und Stpfl. und schließlich der Verhinderung steuerlich berücksichtigungsfähiger ständiger Verluste im Rahmen der Nutzungswertbesteuerung.

Erreicht wurde mit der EinfHausVO bzw. § 21a das Ziel, Stpfl. von der Geltendmachung ihrer mit der Selbstnutzung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten, insbes. vom Abzug von Schuldzinsen, weitgehend abzuschneiden. Für die Besteuerung selbstgenutzter EinfHäuser bedeutete die Vorschrift in vielen Fällen zunächst auch eine Verfahrensvereinfachung. Durch die Ausdehnung der Pauschalierung auf andere Häuser als EinfHäuser sowie durch den für bestimmte Objekte erweiterten Schuldzinsenabzug wurde die pauschale Nutzungswertbesteuerung jedoch unübersichtlich und kompliziert. Zur Vermeidung von Streitigkeiten zwischen FinVerw. und Stpfl. führte § 21a nicht, im Gegenteil provozierte gerade die Pauschalierung und die in ihr liegenden Härten die Stpfl. zu Ausweichreaktionen (s. Anm. 86) und zu einer Vielzahl von Rechtsmittelverfahren.

## II. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 21 a

16

Im Schrifttum und in zahlreichen Rechtsmittelverfahren wurden seit jeher Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit sowohl der stl. Erfassung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus gemäß § 21 Abs. 2, als auch der pauschalen Nutzungswertermittlung nach § 21 a bzw. früher der EinfHausVO erhoben.

Vgl. *Friedrich*, BB 1954 S. 407; *Felix*, FR 1955 S. 351, 1956 S. 294, 417; *Faust*, StuW 1961 S. 286; *Würdinger*, StuW 1969 Sp. 139; *Socher*, FR 1970 S. 140; *Tipke*, StuW 1971 S. 15; *Felix*, B 1973 S. 2065; *Grube*, StuW 1974 S. 211; *R. W. Meyer*, FR 1981 S. 291; *Kirchhoff*, DStR 1983 S. 280–282; *Tebler*, B 1984 S. 791.

BVerfG und BFH bestätigten demgegenüber die Verfassungsmäßigkeit der Nutzungswertbesteuerung und der pauschalen Ermittlung immer wieder. BVerfG 1 BvR 488/57 v. 3. 12. 58 (BGBl. 1959 I S. 68) stellte fest, daß § 21 Abs. 2 nicht dadurch gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, daß nur der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus, nicht aber der Nutzungswert anderer Wirtschaftsgüter oder das Wohnen im eigenen Wohnwagen oder im Hausboot als Einkünfte behandelt wird; damit sei der Gesetzgeber innerhalb seines gesetzgeberischen Ermessens geblieben. In der gleichen Entscheidung befand das BVerfG, daß die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs auf die Höhe des Grundbetrags gemäß § 2 Abs. 2 EinfHausVO (jetzt § 21 a Abs. 3 Nr. 1) verfassungsgemäß sei. Mit Beschluß 1 BvR 587/70 v. 2. 10. 70 (HFR S. 607 = B 1971 S. 221) verwarf das BVerfG eine Verfassungsbeschwerde als offensichtlich unbegründet, die sich gegen die unterschiedliche Bemessung des Nutzungswerts der eigenen Wohnung in EinfHäusern und Mehrfamilienhäusern wandte. Die Verfassungsbeschwerde 1 BvR 1521/82 betr. Einbeziehung von ZweifHäusern und anderen Grundstücksarten in die Nutzungswertermittlung wurde durch Beschluß v. 11. 12. 84 wegen Unzulässigkeit nicht zur Entscheidung angenommen (mitgeteilt in DStR 1985 S. 1536, DStZE 1985 S. 61, NJW 1985 S. 2509). Die Verfassungsbeschwerde 1 BvR 1050/84 betr. Beschränkung des Schuldzinsenabzugs auf den Grundbetrag wurde mit Beschluß v. 8. 1. 85 (FR S. 184 = BB S. 381 = B S. 468) mangels hinreichender Erfolgsaussichten nicht zur Entscheidung angenommen (s. dazu unten).

Ebenso hat der BFH in stRspr. die Rechtsgültigkeit der beschränkten Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen bestätigt (vgl. BFH VI 23/55 S v. 25. 1. 57, BStBl. S. 131; IV 238/53 U v. 29. 10. 53, BStBl. S. 353; VI 42/64 S v. 15. 10. 65, BStBl. 1966 S. 106; VI 251/65 v. 4. 3. 66, BStBl. S. 350; VI R 159/66 v. 12. 8. 66, BStBl. S. 586;

[Anschluß S. E 29]



VI R 114/68 v. 31. 1. 69, BStBl. S. 294; VIII R 74/68 v. 18. 1. 72, BStBl. S. 342; VIII R 99/69 v. 1. 8. 72, BStBl. S. 882; VIII R 66/69 v. 29. 5. 73, BStBl. S. 659.

**Keine Verfassungswidrigkeit wegen Beschränkung des Schuldzinsenabzugs:** Mit Beschl. des Dreierausschusses 1 BvR 1050/84 v. 8. 1. 85 (FR S. 184 = BB S. 381 = B S. 468) wurde die Verfassungsmäßigkeit des § 21 a im Hinblick auf die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs auf den Grundbetrag (Abs. 3 Nr. 1) erneut bestätigt und eine Verfassungsbeschwerde gegen einen nichtveröffentl. BFH-Beschl. IX B 31/83 v. 28. 6. 84 gleichen Inhalts mangels hinreichender Aussichten auf Erfolg nicht zur Entscheidung angenommen. Zur Begründung führte das BVerfG aus:

„Der Ansatz des Nutzungswerts gemäß § 21 a EStG beruht auf dem Gedanken, daß dieser Wert auf lange Sicht gesehen unter Berücksichtigung der durchschnittlichen Bewirtschaftungskosten dem Betrag entspricht, der dem Eigenwohner noch eine angemessene Nettoverzinsung des in dem Einfamilienhaus angelegten Kapitals verschafft. Die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs auf den Betrag beruht auf der Erwägung, daß dem Eigentümer das Wohnen im eigenen Haus die ‚verlorenen‘ Schuldzinsen wert ist. Das gilt auch, wenn der Eigentümer sein Einfamilienhaus unter erheblichem Fremdkapital gebaut oder erworben hat und sich unter diesen Umständen die auf dem Gesichtspunkt angemessener Kapitalverzinsung beruhende Einfamilienhausbesteuerung nachteilig für ihn auswirkt.“

Diese Begründung überzeugt nicht: Der Gedanke einer noch angemessenen Nettoverzinsung des im Haus angelegten Kapitals stimmte 1937 bei Schaffung der EinfHausVO (vgl. Einföhrungserlaß des RdF v. 26. 1. 37, RStBl. S. 161; s. Anm. 120). Damals entsprachen einerseits die EW in etwa den realen Grundstückswerten, zum anderen war im Hinblick auf den Kapitalverzinsungsgedanken 3,5 vH als Hundertsatz für den Grundbetrag vorgeschrieben, was zu einem erheblich höheren, marktgerechten Bruttonutzungswert führte. Folglich konnten auch Schuldzinsen in einem wesentlich höheren Umfang in Abzug gebracht werden. Heute betragen die EW regelmäßig weniger als 50 vH der Verkehrswerte, häufig nicht einmal 30 vH (vgl. *Ostendorf*, B 1985 S. 199 mwN). Gleichzeitig wurde „unter Verstoß gegen den auch bei einer Pauschalierung einzuhaltenden Realitätsbezug“ (*Ostendorf* aaO) der Hundertsatz auf 1 vH gesenkt. Das BVerfG setzt sich nicht damit auseinander, daß § 21 a anders als zur Zeit der EinfHausVO einerseits den entschuldeten Eigenwohner unangemessen privilegiert und andererseits den mit Fremdkapital bauenden oder erwerbenden Eigenwohner massiv benachteiligt. Wird das private Nutzen der eigenen Wohnung als Zufluß einer Einnahme angesehen und wie eine Mieteinnahme besteuert, so verlangt das für Einkünfte geltende Nettoprinzip, daß die Aufwendungen, die bei Vermietung Werbungskosten wären, auch als Werbungskosten abgezogen werden können, ohne Rücksicht darauf, ob dem Stpfl. das Wohnen im eigenen Haus die „verlorenen“ Aufwendungen wert ist. Einschränkungen dieses Prinzips heute bedürften differenzierterer Begründungen, als sie die Rspr. mit der Verweisung auf längst überholte frühere Verhältnisse bietet.

**Verfassungswidrigkeit des § 21 a seit der Neufassung durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81:** § 21 a ist uE zumindest seit seiner Änderung durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (s. Anm. 7 u. 85) verfassungswidrig (kritisch auch *Littmann* XIV. § 21 a Anm. 3 a; *Schmidt|Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 21 a Anm. 1). Mit Wirkung ab VZ 1982 wurde § 21 a damals auf selbstgenutzte Wohnungen in Häusern aller Art ausgedehnt, insbes. in ZweifHäusern und Mietwohngrundstücken.

*Littmann* (aaO Anm. 34 a) erklärt diese Ausdehnung damit, daß der Gesetzgeber die nach bisherigem Recht günstigere Besteuerung der Stpfl. mit einem sog. unechten, weil allein genutzten ZweifHaus, als ungerecht angesehen habe. Wenn

dieser in der Gesetzesbegründung (s. dazu Anm. 86) nicht genannte Gesichtspunkt der Grund gewesen sein sollte, hätte es allerdings nähergelegen, die bereits für Einfhäuser fragwürdig gewordenen Pauschalierungsvorschrift abzuschaffen (zum geplanten Wegfall s. Anm. 8).

Die statt dessen erfolgte Ausdehnung der pauschalen Nutzungswertbesteuerung auf selbstgenutzte Wohnungen in Gebäuden aller Art mag unter wohnungspolitischen oder bauwirtschaftlichen Gesichtspunkten zu Kritik herausfordern. Verfassungsrechtlich wäre diese Ausdehnung – für sich genommen – wohl nicht zu beanstanden. Denn die Ausdehnung gemäß § 21 a Abs. 1 Satz 2 würde – für sich genommen – zu einer Gleichbehandlung aller selbstgenutzten Wohnungen in Häusern aller Art führen, was unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten zu begrüßen wäre.

Auch nach der Ausdehnung auf andere Häuser benachteiligt die Vorschrift jedoch weiterhin die von ihr erfaßten Wohnungen gegenüber solchen, die nach § 21 a Abs. 1 Satz 3 aus der Pauschalierung herausfallen, ohne daß es dafür uE die verfassungsrechtlich notwendige sachliche Rechtfertigung gäbe. Nach dem dualen System der Nutzungswertbesteuerung im Rahmen des § 21 Abs. 2 mit Pauschalermittlung und Überschubrechnung wäre es uE gesetzessystematisch zwingend gewesen, bei einer Ausdehnung der Pauschalierung auf alle Wohngebäude die selbstgenutzten Wohnungen in Häusern aller Art ohne Ausnahme durch § 21 a zu erfassen.

Wenn es für die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs auf den Grundbetrag eine sachgerechte Begründung wäre, daß dem Eigentümer das Wohnen im eigenen Haus die verlorenen Schuldzinsen wert ist (so BVerfG v. 8. 1. 85 aaO), was rechtfertigt es dann, bei selbstgenutzten Wohnungen in anderen als Einfhäusern den Abzug nicht nur von Schuldzinsen, sondern von sämtlichen Werbungskosten unbeschränkt (im Rahmen der Mietwertüberschubrechnung) zuzulassen, wie dies durch § 21 a Abs. 1 Satz 3 ermöglicht wird?

Wir sehen keinen Grund, der es rechtfertigen könnte, einen Stpfl., der im eigenen Haus wohnt und keine Wohnung vermietet, durch Anwendung des § 21 a mit Werbungskostenabzugsverbot und weitgehender Versagung des Schuldzinsenabzugs gegenüber einem Stpfl. zu benachteiligen, der im eigenen Haus wohnt und zusätzlich eine Wohnung im selben Haus vermietet. Die Tatsache, daß im letzteren Fall eine Vergleichsmiete als Maßstab vorhanden ist, im ersten Fall dagegen nicht, rechtfertigt eine möglichst den wirklichen Verhältnissen nahekommende Schätzung oder Pauschalierung, nicht aber eine Benachteiligung.

Durch die Ausnahmetatbestände des Abs. 1 Satz 3 wird die Ungleichbehandlung von Stpfl. mit selbstgenutzten Wohnungen nicht nur fortgeschrieben, sondern uE in einer verfassungsrechtlich nicht mehr vertretbaren Weise verstärkt. Abs. 1 Satz 3 ist mit dem Grundgedanken der Pauschalierungsvorschrift des § 21 a unvereinbar. Durch diese Vorschrift werden ganze Häuser aus der pauschalen Nutzungswertermittlung nach § 21 a herausgenommen, unabhängig von der Zahl der darin befindlichen selbstgenutzten Wohnungen. Es erscheint sachfremd, Ausnahmen von einer benachteiligenden Vorschrift (§ 21 a Abs. 1 Sätze 1 und 2), die sich auf eigengenutzte Wohnungen bezieht, an Voraussetzungen zu knüpfen, die auf Verhältnisse anderer Gebäudeteile (vermietete oder beruflich genutzte Wohnungen im selben Haus) abstellen, wie dies in § 21 a Abs. 1 Satz 3 geschieht. Auch unter Berücksichtigung des weiten Ermessensspielraums des Gesetzgebers erscheinen die Ausnahmetatbestände des Abs. 1 Satz 3 willkürlich, § 21 a daher zumindest ab VZ 1982 verfassungswidrig.

## D. Geltungsbereich des § 21 a

### I. Allgemeines zum persönlichen und sachlichen Geltungsbereich

18

**Persönlicher Geltungsbereich:** § 21 a gilt nur für natürliche Personen. Die Vorschrift findet keine Anwendung, wenn das Haus einer juristischen Person gehört (vgl. Abschn. 164 b Abs. 5 EStR; BFH VI R 64/68 v. 2. 10. 68, BStBl. 1969 S. 73 betr. Dienstwohnung der öffentl. Hand; I R 62/70 v. 19. 4. 72, BStBl. S. 594 betr. Überlassung eines Einfhauses an Gesellschafter einer KapGes.). Wegen der Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 ist § 21 a nur anzuwenden, wenn der Nutzungswert der Wohnung zu den Einkünften aus VuV gehört; dadurch scheidet eine Anwendung im Bereich des KStRechts auf unbeschr. stpfl. KapGes. wegen § 8 Abs. 2 KStG aus. Nach FG Berlin v. 26. 7. 77 (EFG 1978 S. 43, rkr.) kommt die Anwendung für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft schon nach dem mit § 21 Abs. 2 verfolgten Zweck einer Gleichstellung von selbstbewohnendem Eigentümer und dem Mieter nicht in Betracht (aA FG Münster v. 15. 1. 70, StLex. FG 6, 5–7, 59; unentschieden *Kläschen*, KStG 1977 § 8 Anm. 34). Über Anwendung auf Grundstücke, die ganz oder teilweise zum Betriebsvermögen des Stpfl. gehören, s. Anm. 35.

*Über beschr. Stpfl.* s. Anm. 30.

**Sachlicher Geltungsbereich:** § 21 a gilt nur für Einkünfte aus VuV, nicht also wenn die eigengenutzte Wohnung zu einem Betriebsvermögen gehört (§ 21 Abs. 3, s. dazu oben „persönl. Geltungsbereich“); daher kann der Nutzungswert der zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Wohnung (§ 13 Abs. 2 Nr. 2) nicht nach § 21 a ermittelt werden, und zwar auch dann nicht, wenn das Wohnhaus als Einfhaus bewertet ist (s. Anm. 63 Beispiel 3).

§ 21 a erfaßt aus dem Grundtatbestand des § 21 Abs. 2 nur die erste Alternative (Wohnung im eigenen Haus), nicht auch die zweite Alternative (unentgeltliche Wohnungsüberlassung; über Ausnahmen s. Anm. 1 und 79).

§ 21 a gilt (seit dem 2. HStruktG v. 22. 12. 81) für eigengenutzte Wohnungen in jeder Art von Häusern (insbes. Eigentumswohnung, Einf-, Zweif- oder Mietwohnhäuser). Ausgenommen sind Wohnungen in eigenen Häusern, in denen eine Wohnung zur dauernden Nutzung vermietet ist oder eine Raumeinheit mit mindestens  $33\frac{1}{3}$  vH der gesamten Nutzfläche des Hauses zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken selbst genutzt oder zu diesen Zwecken unentgeltlich überlassen wird (§ 21 a Abs. 1 Satz 3; dazu Anm. 105–115).

*Über Wohnungen im Ausland* s. Anm. 31.

Einstweilen frei.

19

## II. Einzelfragen zum persönlichen Geltungsbereich

### 1. Anwendung des § 21 a auf Miteigentümer

#### a) Überblick

20

Ob und in welcher Weise § 21 a zur Anwendung kommt, wenn ein Haus in Miteigentum mehrerer Stpfl. steht, war stets problematisch. Die Rspr. hat dazu in den letzten 25 Jahren unterschiedliche Rechtsansichten vertreten, die FinVerw. ihre Verwaltungsanweisungen dementsprechend mehrfach geändert (zur Rechtsent-

wicklung s. Anm. 21). Durch die neuere BFH-Rspr. kann die Problematik teilweise als geklärt angesehen werden; es verbleiben jedoch Zweifelsfragen, bei denen die FinVerw. zu Lösungen unter Praktikabilitätsgesichtspunkten neigt (s. Anm. 22 und 23). Die Vereinfachungsbemühungen der FinVerw. sind anzuerkennen; soweit sie zu einer vom Gesetz nicht gedeckten Besteuerung führen, kann den neuen Vorschriften des Abschn. 164 b Abs. 23 und 24 EStR 1984 uE jedoch nicht gefolgt werden (s. Beispiele in Anm. 23).

## 21 b) Rechtsentwicklung

Schwierige Probleme und unterschiedliche Lösungsversuche sind seit jeher mit der Frage verbunden, ob und in welcher Weise § 21 a zur Anwendung kommt, wenn ein Haus in Miteigentum mehrerer Stpfl. steht. Die höchstrichterliche Rspr. und die FinVerw. haben dazu Unterschiedliches vertreten. Für die FinVerw. gilt heute der neugefaßte Abschn. 164 b Abs. 23–25 EStR 1984 (s. dazu Anm. 23 und 24).

**Die Rspr. des BFH** machte früher die Anwendung der EinfHausVO davon abhängig, ob jeder Miteigentümer das EinfHaus in dem Umfang nutzte, der seinem Miteigentumsanteil entsprach. Deckten sich alle Nutzungsanteile und Miteigentumsanteile, so war der Nutzungswert nach der EinfHausVO zu ermitteln und auf die Miteigentümer aufzuteilen. Entsprachen die Nutzungsanteile der Miteigentümer nicht den Eigentumsverhältnissen, zB weil nur einer oder ein Teil der Miteigentümer das Haus bewohnte oder weil ein Teil des Hauses fremdvermietet war, so versagte der BFH gänzlich die Anwendung der EinfHausVO; der Nutzungswert war für alle Beteiligten aufgrund Überschubrechnung zu ermitteln.

Vgl. BFH VI 309/58 U v. 15. 1. 60 (BStBl. S. 93); VI 140/61 U v. 3. 5. 63 (BStBl. S. 364); VI 271/63 v. 13. 11. 64 (StRK EinfHausVO § 1 R. 9); vgl. auch I 21/54 v. 3. 8. 54 (StRK EinfHausVO § 1 R. 3 = B 1957 S. 56); EinfHausVO bei Erbengemeinschaft zweier Schwestern anwendbar, die das EinfHaus der verstorbenen Mutter gemeinsam bewohnen.

Von dem Erfordernis, daß der Eigentümer das EinfHaus entsprechend den Eigentumsverhältnissen als seine Wohnung nutzen muß, rückte der VIII. Senat im Urt. VIII R 99/69 v. 1. 8. 72 ausdrücklich ab (BStBl. S. 882 betr. Alleineigentümer); er knüpfte an die Rspr. des IV. Senats an (BFH IV 131/52 U v. 27. 11. 52, BStBl. 1953 S. 14), wonach bei einem EinfHaus, das teilweise vom Eigentümer selbst bewohnt wird und teilweise fremd vermietet ist, die EinfHausVO auf die eigengenutzten Wohnräume anzuwenden ist und für die fremd vermieteten Räume die Einkünfte gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 anzusetzen sind. In seinem Urt. VIII R 29/76 v. 5. 12. 78 (BStBl. 1979 S. 476) bestätigte der Senat dies für den Fall einer *Bruchteilsgemeinschaft* (§ 1008 BGB): Wird ein EinfHaus, das in Bruchteilseigentum von drei Personen steht, von zwei Personen bewohnt und ist der dritte Miteigentümer gegen Entgelt mit dieser Nutzung einverstanden, so sind die Einkünfte der das Haus bewohnenden Miteigentümer nach der EinfHausVO zu ermitteln, die Einkünfte des entgeltlich überlassenen Miteigentümers nach dem Überschub der Einnahmen über die Werbungskosten gemäß § 21 Abs. 1. Diese zur EinfHausVO entwickelten Grundsätze gelten auch für § 21 a (BFH VIII R 184/79 v. 1. 2. 83, BStBl. 1984 S. 128). Entgegen FG Hamburg v. 1. 11. 78 (EFG 1979 S. 124) entschied BFH VIII R 184/79 aaO ferner, daß dies gleichermaßen für Bruchteilseigentum wie für *Gesamthandseigentum* gelte: Nutzt ein Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, zu deren Gesellschaftsvermögen eine Eigentumswohnung gehört, die Wohnung allein und zahlt den anderen Gesellschaftern (und Gesamthandseigentümern) für die Benutzung von deren Anteilen ein Entgelt, so sind die Einkünfte des selbst bewohnenden Miteigentümers nach

§ 21 a und die Einkünfte der überlassenden Miteigentümer durch Überschubrechnung gemäß § 21 Abs. 1 zu ermitteln.

**Die FinVerw.** hat im Anschluß an die Entwicklung der höchstrichterlichen Rspr. ihre Verwaltungsanweisungen ebenfalls mehrfach geändert:

Vgl. RdF v. 27. 1. 41, RStBl. S. 97; OFD Hann. v. 6. 12. 56, B 1957 S. 56; OFD Freib. v. 14. 10. 57, EDStZ S. 537; OFD Stuttg. v. 22. 10. 57, B S. 1164; Nds. v. 15. 12. 75, B 1976 S. 23; Abschn. 162 Abs. 5 Sätze 5–6 EStR.

*EStR 1981:* Der früheren BFH-Rspr. entsprechend unterschied noch Abschn. 164 b Abs. 18 EStR 1981 nach dem Umfang der Nutzung: Überstieg der Nutzungsanteil des Miteigentumsanteil, so sollte § 21 a nur für die dem Miteigentumsanteil entsprechenden Nutzung angewendet werden; war der Nutzungsanteil geringer als der Miteigentumsanteil, so sollte § 21 a im Umfang der Nutzung anzuwenden sein. Bei unentgeltlicher Überlassung eines Miteigentumsanteils sollte der Nutzungswert entsprechend BFH VIII R 94/76 v. 5. 12. 78 (BStBl. 1979 S. 523) beim überlassenden Miteigentümer nach § 21 a zu ermitteln sein.

*EStR 1984:* Die Richtlinien zur Behandlung von Miteigentum am selbstgenutzten Haus wurden neu gefaßt (jetzt Abschn. 164 b Abs. 23–25 EStR 1984). Ob der Nutzungsanteil des Miteigentümers seinem Miteigentumsanteil entspricht, wird aus Vereinfachungsgründen bei § 21 a nicht mehr berücksichtigt (s. im einzelnen Anm. 23 u. 24). Der Änderung des § 21 a durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (Ausdehnung auf ZweifHäuser und andere Grundstücksarten) entsprechend wird zwischen EinfHäusern und anderen Häusern unterschieden; die EStR 1984 knüpfen an die Grundsätze der BFH-Entsch. VIII R 184/79 v. 1. 2. 83 aaO an.

### c) Miteigentum an Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung (Grundsätze)

22

**Nach Abschn. 164 b Abs. 23 EStR 1984** ist danach zu unterscheiden, ob alle Miteigentümer oder nur ein oder ein Teil der Miteigentümer das EinfHaus oder die Eigentumswohnung bewohnt.

- „Bewohnen alle Miteigentümer das EinfHaus oder die Eigentumswohnung gemeinsam, so sind aus Vereinfachungsgründen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 a EStG ausschließlich nach dem Miteigentumsanteil eines jeden Miteigentümers zu ermitteln“ (EStR aaO Satz 2). Ob der vom einzelnen Miteigentümer genutzte Teil des Hauses seinem Miteigentumsanteil entspricht, ist danach also unerheblich.
- „Wohnen nicht alle Miteigentümer in dem EinfHaus oder in der Eigentumswohnung, so sind die Einkünfte der Miteigentümer, die die Miteigentumsanteile entgeltlich überlassen, durch Überschub der Einnahmen über die anteiligen Werbungskosten zu ermitteln (BFH-Urteil vom 1. 2. 1983 – BStBl. 1984 II S. 128)“; so EStR aaO Satz 3.
- Überlassen die nicht in dem EinfHaus oder der Eigentumswohnung wohnenden Miteigentümer ihre Miteigentumsanteile unentgeltlich den bewohnenden Miteigentümern, so „ist Satz 2 zweiter Halbsatz anzuwenden“ (EStR aaO Satz 3 zweiter Halbs.). Das soll uE heißen, daß aus Vereinfachungsgründen auf alle Miteigentümer § 21 a anzuwenden und der pauschalierte Nutzungswert auf alle aufzuteilen ist.

**Stellungnahme:** Nach Auffassung der FinVerw. soll künftig der räumliche Umfang der Nutzung eines Miteigentümers für die Ermittlung und Zurechnung der Einkünfte nach § 21 a keine Rolle mehr spielen, wenn alle Miteigentümer das Haus bewohnen. Dem kann uE nur dann gefolgt werden, wenn unter den Miteigentümern keine Ausgleichszahlungen für die unterschiedliche Nutzung geleistet

werden. Nicht zutreffend erscheint es dagegen, „aus Vereinfachungsgründen“ tatsächlich geleistete Ausgleichszahlungen unberücksichtigt zu lassen (s. Anm. 23 Fallgruppe 1 Unterfall 1.1.). Nicht gefolgt werden kann uE den EStR ferner hinsichtlich der Behandlung unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, wenn nicht alle Miteigentümer das Haus bewohnen. Denn § 21 a ist deshalb auf Häuser anzuwenden, die im Miteigentum mehrerer Stpfl. stehen, weil der Miteigentumsanteil dem Alleineigentum iS dieser Vorschrift gleichgestellt wird (BFH VIII R 184/79 v. 1. 2. 83, BStBl. 1984 S. 128; vgl. auch EStR aaO Abs. 1 Satz 7); daraus müssen uE jedoch auch bei unentgeltlicher Überlassung eines Miteigentumsanteils die Folgerungen gezogen werden, die nach dem Grundsatzurteil des BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 (BStBl. 1984 S. 366) für die Behandlung von Alleineigentum gelten; es ist also zwischen der unentgeltlichen Überlassung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition und ohne gesicherte Rechtsposition zu unterscheiden (s. Anm. 23 Fallgruppe 1 Unterfall 1.2. und Fallgruppe 2 Unterfall 2.2.).

### 23 d) Miteigentum an Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung (Fallgruppen)

**Fallgruppe 1: Nutzung durch alle Miteigentümer, aber in (vom Miteigentumsanteil) abweichendem Umfang:**

#### ► *Unterfall 1.1.: Entgeltliche Nutzungsüberlassung an Miteigentümer*

**Beispiel 1:** A und B sind Miteigentümer eines EinfHauses zu je 50 vH. Beide bewohnen das Haus.

A bewohnt 20 vH der Nutzfläche des Hauses, B 80 vH. Der Umfang der Nutzung des EinfHauses durch B (80 vH) übersteigt seinen Miteigentumsanteil (50 vH) also um 30 vH. B zahlt A ein Nutzungsentgelt von 400 DM.

*Nach Abschn. 164b Abs. 23 EStR 1984* hat „aus Vereinfachungsgründen“ zu versteuern:

- A einen Nutzungswert nach § 21 a in Höhe seines Miteigentumsanteils (Abschn. 164b Abs. 23 Satz 2 EStR 1984), also 50 vH des Nutzungswerts nach § 21 a;
- B ebenfalls 50 vH des Nutzungswerts nach § 21 a (EStR aaO).

*Stellungnahme:* UE kann dem nur hinsichtlich der Besteuerung des B gefolgt werden.

- ▷ B nutzt zu 50 vH als Miteigentümer eine Wohnung in einem eigenen Haus; folglich Ansatz des hälftigen Nutzungswerts nach § 21 a. Hinsichtlich der Nutzung der weiteren 30 vH steht er einem Mieter gleich; folglich scheidet insoweit der Ansatz eines Nutzungswerts aus (vgl. BFH VIII R 29/76 v. 5. 12. 78, BStBl. 1979 S. 476, 478 re. Sp.).
- ▷ A nutzt nur zu 20 vH eine Wohnung in einem eigenen Haus und steht zu weiteren 30 vH einem Vermieter gleich. Da Besteuerungsgegenstand der §§ 21 Abs. 2 erste Alt., 21 a die Nutzung einer Wohnung ist, nicht das Eigentum daran (vgl. auch § 21 Abs. 2 zweite Alt.), ist der Nutzungswert vom Umfang der Nutzung zu Wohnzwecken abhängig (vgl. § 21 a Abs. 5, ferner die Behandlung von leerstehenden Wohnungen oder leerstehenden Räumen; s. Anm. 300). A ist also nur ein Nutzungswert gemäß § 21 a in Höhe von 20 vH zuzurechnen; daneben hat er das Nutzungsentgelt als Einnahme aus VuV gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 zu versteuern (ebenso EStR aaO Abs. 24 Satz 2 für MehrfHäuser). Im Rahmen der Ermittlung des Nutzungswerts nach § 21 a kann er anteilig zu 20 vH Schuldzinsen und erhöhte Absetzungen nach Maßgabe der § 21 a Abs. 3 und 4 abziehen. Im Rahmen der Überschußrechnung gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 kann er 30 vH

der auf das EinfHaus entfallenden Werbungskosten abziehen, ferner in gleicher Höhe ihm zustehende Gebäude-AfA und erhöhte Absetzungen.

► *Unterfall 1.2: Unentgeltliche Nutzungsüberlassung an Miteigentümer*

**Beispiel 2:** Wie Beispiel 1; aber für die über seinen Miteigentumsanteil von 50 vH hinausgehende Benutzung von weiteren 30 vH der Nutzfläche des Einfhauses zahlt B dem A kein Entgelt.

*Nach Abschn. 164 b Abs. 23 EStR 1984* Behandlung wie Ziff. 1, dh. A und B haben – entsprechend ihren Miteigentumsanteilen – jeweils einen Nutzungswert gemäß § 21 a in Höhe von 50 vH zu versteuern.

*Stellungnahme:* UE ist in Fällen unentgeltlicher Überlassung auch bei Miteigentum das Grundsatzur. des BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 (BStBl. 1984 S. 366) zu beachten. Danach ist zu unterscheiden, ob die unentgeltliche Überlassung mit einer gesicherten Rechtsposition verbunden ist oder ohne diese erfolgt.

- Nutzt B die Wohnung zu 30 vH ohne gesicherte Rechtsposition, so ist die Behandlung gemäß EStR aaO zutreffend, da dem A trotz Nutzungsüberlassung weiterhin der volle Nutzungswert seines Miteigentumsanteils zuzurechnen ist (BFH aaO; vgl. auch Abschn. 164 b Abs. 1 Satz 5 EStR 1984). – Die vertraglich nicht geregelte Nutzung wird in der Praxis der Regelfall sein und somit die Behandlung gem. den EStR 1984 idR mit der hier vertretenen übereinstimmen.
- Nutzt B die 30 vH der Wohnung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition (zB aufgrund eines Leihvertrags mit einer Laufzeit über einem Jahr; vgl. Abschn. 162 Abs. 1 Satz 5 EStR 1984), so ist ihm insoweit ein Nutzungswert gemäß § 21 Abs. 2 zweite Alt. zuzurechnen (BFH VIII R 184/83 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 371, 373), der im Wege der Überschußrechnung des Mietwerts über die anteiligen Werbungskosten zu ermitteln ist (s. Anm. 75). Außerdem hat B den auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden hälftigen Nutzungswert gemäß § 21 a zu versteuern. A hat also nur den Nutzungswert gemäß § 21 a entsprechend seiner Nutzung in Höhe von 20 vH zu versteuern (s. o. Unterfall 1.1.).

**Fallgruppe 2: Nur einer der Miteigentümer bewohnt das Haus:**

► *Unterfall 2.1: Entgeltliche Nutzungsüberlassung an Miteigentümer*

**Beispiel 3:** A und B sind Miteigentümer eines Einfhauses zu je 50 vH. Nur B bewohnt das Haus. A überläßt seinen Miteigentumsanteil (dh. das ihm daraus zustehende Nutzungsrecht) gegen ein Nutzungsentgelt von 500 DM an B.

*Nach Abschn. 164 b Abs. 23 EStR 1984* hat zu versteuern:

- A gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 den „Überschuß der Einnahmen über die anteiligen Werbungskosten“ (Abschn. 164 b Abs. 23 Satz 3 EStR 1984), dh. das Nutzungsentgelt von 500 DM abzüglich 50 vH der auf das Grundstück entfallenden Werbungskosten;
- B gemäß § 21 a den pauschalierten Nutzungswert in Höhe seines Miteigentumsanteils (EStR aaO Sätze 2 und 3), dh. den hälftigen Nutzungswert. Davon abziehbar sind demgemäß 50 vH seiner Schuldzinsen gemäß § 21 a Abs. 3 Nr. 1 und Abs. 4 (bis zum Höchstbetrag von 5 000 DM), ferner ihm zustehende erhöhte Absetzungen zu 50 vH (§ 21 a Abs. 3 Nr. 2), nicht aber von ihm getragene Werbungskosten (§ 21 a Abs. 3).

*Stellungnahme:* UE ist den EStR hinsichtlich der Behandlung der Einnahmenseite zuzustimmen (so auch BFH VIII R 184/79 v. 1. 2. 83, BStBl. 1984 S. 128). Auch die Behandlung der Ausgabenseite durch die EStR ist grundsätzlich zutreffend; die Beschränkung des Werbungskostenabzugs bei A auf 50 vH folgt aus §§ 2038, 743, 748 BGB. Hat A jedoch tatsächlich höhere Werbungskosten

sten als 50 vH der gesamten Werbungskosten getragen oder haben A und B eine Vereinbarung getroffen, wonach A mehr als 50 vH der Gesamtkosten zu tragen hat, so kann er die von ihm getragenen Werbungskosten voll abziehen, sofern die tatsächliche oder rechtliche Gestaltung ihren Grund im Gemeinschaftsverhältnis hat (BFH VIII R 168/73 v. 27. 6. 78, BStBl. S. 674; VIII R 74/77 v. 22. 1. 80, BStBl. S. 244).

► *Unterfall 2.2: Unentgeltliche Nutzungsüberlassung an Miteigentümer*

**Beispiel 4:** wie 3; aber A überläßt seinen Miteigentumsanteil unentgeltlich an B.

Nach Abschn. 164 b Abs. 23 EStR 1984 hat zu versteuern:

- A nach § 21 a den anteiligen pauschalierten Nutzungswert (EStR aaO Abs. 23 Satz 3 zweiter Halbsatz iVm. Satz 2), dh. 50 vH des Nutzungswerts abzüglich 50 vH seiner Schuldzinsen und 50 vH der ihm zustehenden erhöhten Absetzungen.
- B ebenso nach § 21 a den Nutzungswert zu 50 vH abzüglich Schuldzinsen und erhöhter Absetzungen zu 50 vH.

*Stellungnahme:* UE ist dieser Behandlung nur bedingt zu folgen. Gemäß dem Grundsatzurteil des BFH zur unentgeltlichen Überlassung VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 (BStBl. 1984 S. 366) ist zu unterscheiden, ob A seinen Miteigentumsanteil dem B in Form einer gesicherten Rechtsposition oder ohne eine solche unentgeltlich überlassen hat.

- Hat B keinen gesicherte Rechtsposition, so ist die oa. Behandlung gemäß den EStR zutreffend, da dem A der auf seinen Miteigentumsanteil entfallende Nutzungswert zugerechnet bleibt (vgl. BFH aaO).
- Nutzt B den Miteigentumsanteil des A jedoch aufgrund einer gesicherten Rechtsposition (zB aufgrund eines Leihvertrags mit einer Laufzeit über einem Jahr; vgl. Abschn. 162 Abs. 1 Satz 5 EStR 1984), so ist B gemäß BFH aaO auch der Nutzungswert des Miteigentumsanteils von A zuzurechnen. Das bedeutet: A erzielt keine Einkünfte aus VuV, auch nicht über §§ 21 Abs. 2, 21 a; B ist der Nutzungswert der Wohnung im EinfHaus zu 100 vH zuzurechnen, zu 50 vH gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 21 a und zu weiteren 50 vH gem. § 21 Abs. 2 zweite Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2 (Überschußrechnung).

► *Unterfall 2.3: Entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte*

**Beispiel 5:** wie Beispiel 3, aber A überläßt seinen Miteigentumsanteil gegen ein Nutzungsentgelt von 500 DM an einen fremden Dritten.

Behandlung wie oben Unterfall 2.1:

- A hat gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 den Überschuß der Mieteinnahmen über die anteiligen, ggf. die von ihm getragenen Werbungskosten zu versteuern,
- B hat den hälftigen Nutzungswert gemäß §§ 21 Abs. 2 erste Alt., 21 a zu versteuern.

► *Unterfall 2.4: Unentgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte*

**Beispiel 6:** wie Beispiel 3, aber A überläßt seinen Miteigentumsanteil unentgeltlich an einen fremden Dritten.

Behandlung wie oben Unterfall 2.2:

Nach EStR aaO haben A und B also jeweils den halben Nutzungswert gemäß §§ 21 Abs. 2 erste Alt., 21 a zu versteuern.

*Stellungnahme:* UE ist zu differenzieren:

Nutzt der Dritte den Miteigentumsanteil des A ohne gesicherte Rechtsposition, so ist diese Behandlung zutreffend.

Nutzt der Dritte den Miteigentumsanteil des A aufgrund einer gesicherten Rechtsposition, so hat

- A keine Einkünfte aus VuV zu versteuern,
- B den hälftigen Nutzungswert gemäß §§ 21 Abs. 2 erste Alt., 21 a zu versteuern,
- der Dritte einen Nutzungswert gemäß § 21 Abs. 2 zweite Alt. zu versteuern, der gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 aufgrund einer Überschubrechnung des Mietwerts des unentgeltlich überlassenen Miteigentumsanteils über die von ihm getragenen Werbungskosten zu ermitteln ist.

### e) Miteigentum an anderen Häusern

24

Für die Anwendung des § 21 a auf Miteigentümer unterscheiden die EStR danach, ob ein EinfHaus (Abschn. 164b Abs. 23 EStR 1984) oder ein anderes Haus (Abschn. 164b Abs. 24 EStR 1984) vorliegt. Dies verwundert, weil die Anwendung des § 21 a auf Miteigentümer keine Frage der Grundstücksart sein kann. Auch für Miteigentümer an anderen Häusern unterscheiden die Richtlinien danach, ob alle Miteigentümer das Haus bewohnen oder nur ein oder ein Teil der Miteigentümer (s. o. Anm. 23).

**Alle Miteigentümer bewohnen das Haus:** § 21 a ist anzuwenden, und zwar „unabhängig davon, ob der jeweils von ihnen genutzte Teil des Hauses ihrem Miteigentumsanteil entspricht“ (EStR aaO Abs. 24 Satz 1). „Weicht der von einem Miteigentümer zu Wohnzwecken genutzte Teil des Hauses von seinem Miteigentumsanteil ab, so sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei dem diesen Teil überlassenden Miteigentümern nur dann durch Überschub der Einnahmen über die anteiligen Werbungskosten zu ermitteln, wenn er diesen Anteil entgeltlich überlassen hat“ (EStR aaO Abs. 24 Satz 2). Das bedeutet:

- ▷ Weichen Miteigentumsanteile und Nutzungsanteile voneinander ab (zB weil jedem Miteigentümer das ZweifHaus zur Hälfte gehört, der eine aber die größere Wohnung bewohnt) und werden keine Ausgleichszahlungen zwischen den Miteigentümern gezahlt, so ist nach EStR aaO § 21 a auf das ganze Haus anzuwenden und der Nutzungswert entsprechend den Miteigentumsanteilen zu verteilen. UE nur zutreffend bei unentgeltlicher Überlassung ohne gesicherte Rechtsposition (s. im einzelnen Anm. 23 Fallgruppe 1.2.).
- ▷ Werden Ausgleichszahlungen an den seinen Anteil teilweise überlassenden Miteigentümer geleistet, so „sind insoweit die Einkünfte aus VuV ... durch Überschub der Einnahmen über die anteiligen Werbungskosten zu ermitteln“ (EStR aaO Abs. 24 Satz 2). Dem ist zuzustimmen, sofern damit gemeint ist, daß dem überlassenden Miteigentümer einerseits im Rahmen der Eigennutzung seines Miteigentumsanteils ein anteiliger Nutzungswert nach § 21 a zuzurechnen ist und andererseits in Höhe der Ausgleichszahlungen für die teilweise Überlassung seines Miteigentumsanteils Einkünfte aus VuV gemäß § 21 Abs. 1 (s. Anm. 23 Fallgruppe 1.1.).

**Nicht alle Miteigentümer bewohnen das Haus:** EStR aaO Abs. 24 Satz 3 sehen in diesen Fällen für andere Häuser die gleiche Regelung wie für EinfHäuser (EStR aaO Abs. 23 Satz 3) vor: Bei entgeltlicher Überlassung der Miteigentumsanteile Ermittlung der Einkünfte der überlassenden Miteigentümer durch Überschub der Einnahmen über die anteiligen Werbungskosten. Die das Haus bewohnenden Miteigentümer haben den gemäß § 21 a pauschalierten Nutzungswert grundsätzlich in Höhe ihres Miteigentumsanteils zu versteuern (s. o.). Diesen in den EStR aaO getroffenen Regelungen ist grundsätzlich zuzustimmen (s. im einzelnen Anm. 23 Fallgruppe 2.1 und 2.3.).

**Unterscheidung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Überlassung:** Ob eine entgeltliche oder unentgeltliche Überlassung vorliegt, soll sich danach

richten, ob die Miete in einem krassen Mißverhältnis zur ortsüblichen Miete steht (EStR aaO Abs. 24 Satz 4 iVm. Abs. 13). Bei einem krassen Mißverhältnis liegt nach Auffassung der FinVerw. keine Vermietung vor. Ein krasses Mißverhältnis der vereinbarten zur ortsüblichen Miete rechtfertigt uE lediglich, eine verbilligte Überlassung iSd. § 21 Abs. 2 zweite Alt. anzunehmen; liegt eine Abweichung, aber kein krasses Mißverhältnis zwischen vereinbarter und ortsüblicher Miete vor, so ist die Überlassung uE uneingeschränkt als entgeltliche Überlassung iSd. § 21 Abs. 1 zu behandeln. Denn es gibt weder eine zivilrechtliche Verpflichtung, die ortsübliche Miete zu verlangen, noch gibt es einen einkommensteuerlichen Grundsatz, daß die Erzielung von Einkünften iSd. § 21 Abs. 1 von der Ortsüblichkeit des Nutzungsentgelts abhinge (s. auch Anm. 77 und 79).

**Mitbenutzung zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken:** Wird das Haus durch einen oder mehrere Miteigentümer zu gewerbl. oder berufl. Zwecken mitbenutzt, so ist nach EStR aaO Abs. 25 § 21 a bei allen Miteigentümern anzuwenden, wenn der zu diesen Zwecken genutzte Teil des Hauses weniger als  $33\frac{1}{3}$  vH der gesamten Nutzfläche des Hauses beträgt (uE unzutreffend; s. Anm. 115).

## 25 f) Ermittlung und gesonderte Feststellung des Nutzungswerts bei Miteigentümern

Nach BFH VIII R 29/76 v. 5. 12. 78 (BStBl. 1979 S. 476) sind die Einkünfte aus VuV bei Miteigentümern eines Einfhauses einheitlich und gesondert festzustellen, wenn sie im Rahmen ein und derselben Einkunftsart nach verschiedenen Methoden ermittelt werden, nämlich einmal nach § 21 a, zum anderen nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten gemäß § 21 Abs. 1; im Urteilsfall war der Nutzungswert der das Haus bewohnenden Eheleute (Bruchteilseigentümer zu  $\frac{5}{10}$  und  $\frac{4}{10}$ ) nach § 21 a, die Einnahmen des Vaters der Ehefrau (Bruchteilseigentümer zu  $\frac{1}{10}$ ), der das Haus nicht mitbewohnte und für die Überlassung seines Anteils eine Miete erhielt, nach § 21 Abs. 1 Satz 1 zu ermitteln. Ein Absehen von der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 215 Abs. 4 RAO wegen verhältnismäßig einfacher Ermittlung und Zurechnung der Einkünfte (BFH VIII R 29/71 v. 3. 2. 76, BStBl. S. 396) lehnte der Senat in seiner Entsch. v. 5. 12. 78 wegen der Beteiligung des Vaters an den Einkünften ab. Dies gilt uE auch unter der Geltung der AO 1977 (vgl. § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO; § 180 Abs. 2 AO); auch BFH VIII R 184/79 v. 1. 2. 83 (BStBl. 1984 S. 128) geht davon aus, „daß die einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ bei dem einen Miteigentümer einer Gesamthandsgemeinschaft nach § 21 Abs. 1, bei den anderen nach § 21 a zu ermitteln waren.

Das gleiche muß uE gelten, wenn die Einkünfte beim Miteigentümer zT nach § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 21 a, zT nach § 21 Abs. 2 zweite Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2 zu ermitteln sind.

## 26 2. Anwendung des § 21 a bei Ehegatten

**Haus im Eigentum eines Ehegatten:** Ist nur einer der Ehegatten zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des von beiden Ehegatten selbstgenutzten Hauses, so ist nur ihm der Nutzungswert gemäß § 21 Abs. 2 erste Alt. zuzurechnen und nach § 21 a zu ermitteln. Die Mitbenutzung durch den anderen Ehegatten (und andere Familienmitglieder) ist Teil der Selbstnutzung des Eigentümer-Ehegatten (s. Anm. 71). Der Ansatz eines anteiligen Nutzungswerts beim anderen Ehegatten scheidet aus, weil dieser nicht in einem eigenen Haus (s. dazu Anm. 66–67) wohnt. Anders aber bei vollständiger Überlassung des Hauses an den

anderen Ehegatten: Dann gelten für die Zurechnung des Nutzungswerts die allgemeinen Grundsätze zur Überlassung (s. Anm. 75, 76 und Anm. 41); FG Stuttg. v. 21. 3. 61 (EFG S. 448, rkr.) ist überholt.

**Haus im Eigentum beider Ehegatten:** § 21 a ist nicht nur auf in Alleineigentum, sondern auch auf in Miteigentum stehende Häuser anwendbar (BFH VIII R 29/76 v. 5. 12. 78, BStBl. 1979 S. 476). Ob Miteigentum nach Bruchteilen oder zur gesamten Hand besteht, ist dafür ohne Bedeutung (BFH VIII R 184/79 v. 1. 2. 83, BStBl. 1984 S. 128; zur Zurechnung bei Gesamthandseigentum s. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Für die Ehegatten gelten die Grundsätze zur Anwendung des § 21 a bei Miteigentümern (s. Anm. 20–25), wobei aber die sich aus dem Wesen der Ehe ergebende Verpflichtung zur ehelichen Lebensgemeinschaft (§ 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB) zu berücksichtigen ist. Danach gilt:

- ▷ Wird das in Miteigentum der Ehegatten stehende Haus von beiden Ehegatten zu Wohnzwecken genutzt, so ist § 21 a anzuwenden und der pauschalierte Nutzungswert den Ehegatten anteilig in Höhe ihrer Miteigentumsanteile zuzurechnen (Abschn. 164 Abs. 23 Sätze 1 und 2, Abs. 24 Satz 1 EStR 1984). Anders als bei fremden Miteigentümern scheidet uE bei Ehegatten eine Differenzierung nach dem räumlichen Umfang der Nutzung aus; Ausgleichszahlungen wegen unterschiedlicher räumlicher Nutzungsanteile (vgl. EStR aaO Abs. 24 Satz 2) sind estl. unbeachtlich. Dies folgt aus der der Ehe immanenten Verpflichtung zur ehelichen Lebensgemeinschaft (§ 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB), die auch die vermögensrechtlichen Verhältnisse der Ehegatten zueinander umfaßt (vgl. *Palandt/Diederichsen*, 43. Aufl. § 1353 BGB Anm. 2b). Wohnung und Hausrat haben Ehegatten, soweit sich das nicht schon aus dem Güterstand ergibt, einander zum Gebrauch zu überlassen; auf die Eigentumsverhältnisse kommt es nicht an (BGH v. 26. 2. 54, BGHZ 12 S. 380; v. 7. 4. 78, NJW 1978 S. 1529; *Palandt/Diederichsen* aaO).
- ▷ Anders uE in den Fällen sog. nichtintakter Ehe: Wird das in Miteigentum stehende Haus bei dauerndem Getrenntleben nur von einem Ehegatten zu Wohnzwecken genutzt, so ist uE diesem der pauschalierte Nutzungswert gemäß § 21 a nur in Höhe seines Miteigentumsanteils zuzurechnen. Die stl. Behandlung des Miteigentumsanteils des nicht im Haus wohnenden Ehegatten richtet sich uE nach den allg. Grundsätzen zur Anwendung des § 21 a bei Miteigentümern, dh. bei entgeltlicher Überlassung sind die Ausgleichszahlungen bei ihm Einkünfte aus VuV gem. § 21 Abs. 1 (s. Anm. 23 Unterfall 2.1.), bei unentgeltlicher Überlassung richtet sich die Zurechnung des Nutzungswerts nach der (gesicherten oder nichtgesicherten) Rechtsposition des das Haus bewohnenden Ehegatten (s. Anm. 23 Unterfall 2.2.).

Zur Ermittlung des Nutzungswerts im Wege der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte s. Anm. 25.

**Bedeutung der Veranlagungsform:** Ob die Ehegatten getrennte Veranlagung (§ 26 a) oder Zusammenveranlagung (§ 26 b) gewählt haben, ist für die Besteuerung des Nutzungswerts nach dem oa. Grundsätzen und damit für die Anwendung des § 21 a ohne Bedeutung, da es um Einkunftsermittlung geht. Auch bei der Zusammenveranlagung sind die Einkünfte der Ehegatten getrennt zu ermitteln; erst nach der Zusammenrechnung der getrennt ermittelten Einkünfte werden die Ehegatten gemeinsam als ein Stpfl. behandelt (s. grüne Blätter zu § 26 b EStG).

### 3. Anwendung bei Nutzungsberechtigten

#### 27 a) Schuldrechtliche Überlassung einer Wohnung

Die Frage, wem der Nutzungswert einer Wohnung zuzurechnen ist, wenn nicht der Eigentümer, sondern ein Nutzungsberechtigter die Wohnung bewohnt, und die sich daran anschließende Frage, ob der Nutzungswert – je nach Zurechnung – beim Eigentümer oder beim Nutzungsberechtigten nach § 21 a (oder früher nach der EinfHausVO) zu ermitteln ist, hat das EStRecht seit Inkrafttreten der EStG 1925 und EStG 1934 beschäftigt. Die Rspr. der FG, aber auch die höchstrichterliche Rspr. hat dazu im Laufe der Zeit alle denkbaren Ergebnisse für Recht erklärt, ist dabei notwendig von früheren Entscheidungen und Begründungen wieder abgerückt oder hat zu früheren Rechtsansichten zurückgefunden. Für das wenig überzeugende Bild, das vor allem die höchstrichterliche Rspr. seit Jahrzehnten bietet, gibt es eine einfache Ursache: Die Rspr. hat die Vorschrift des § 21 Abs. 2 mit ihren beiden alternativen StTatbeständen nicht in den Griff bekommen, weil sie gegen den an sich klaren und eindeutigen Wortlaut dieser Vorschrift einem aus § 12 Nr. 2 angeblich abzuleitenden übergreifenden Rechtsgedanken den Vorrang einräumte, wonach eine unentgeltliche Überlassung als freiwillige Zuwendung stl. unbeachtlich bleiben müsse (zur Entwicklung der Rspr., aber auch zu den Selbstzweifeln des BFH vgl. v.a. BFH VIII R 256/72 v. 20. 11. 73, BStBl. 1974 S. 163; s. dazu auch Anm. 40).

Teilweise begründet durch die Schwierigkeiten im Umgang mit dem StTatbestand, teils unabhängig davon, schwankte die höchstrichterliche Rspr. auch bei der Frage, ob § 21 a (bzw. früher die EinfHausVO) je nach Zurechnung des Nutzungswerts auf den Eigentümer oder auf den Nutzungsberechtigten Anwendung finden könne.

**Rspr. bis 1937:** Der RFH rechnete den Nutzungswert bei unentgeltlicher oder verbilligter Überlassung dem Nutzenden zu, auch wenn dieser unterhaltsberechtigter war. Eine besondere Ermittlungsvorschrift gab es noch nicht (vgl. RFH v. 4. 9. 29, RStBl. S 568; v. 4. 6. 30, StuW Nr. 1380; v. 7. 2. 34, StuW Nr. 304; v. 19. 11. 36, StuW 1937 Nr. 19).

**Rspr. bis 1968:** Mit Entsch. v. 8. 9. 38 (RStBl. 1939 S. 4) gab der RFH seine bisherige Rspr. auf und rechnete den Nutzungswert einer dem Sohn überlassenen Wohnung weiterhin dem Vater zu, weil die gesetzliche Regelung über die Nichtabzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen § 21 Abs. 2 vorgehen müsse (ebenso RFH v. 9. 3. 39, RStBl. S. 758). Nach RFH v. 29. 1. 42 (RStBl. S. 471) galt dieser Gedanke auch bei unentgeltlicher Überlassung an eine nicht unterhaltsberechtigter Person. Der überlassende Eigentümer hatte den Nutzungswert nach der EinfHausVO zu ermitteln (so BFH VI 42/64 S v. 15. 10. 65, BStBl. 1966 S. 106).

**Rspr. bis 1978:** Gestützt auf § 12 Nr. 2 rechnete der BFH die Nutzung weiterhin dem überlassenden Eigentümer zu, lehnte aber die Anwendung der EinfHausVO bzw. des § 21 a auf ihn ab, da er die Wohnung nicht selbst zu Wohnzwecken nutze (so BFH VI R 72/68 v. 14. 11. 69, BStBl. 1970 S. 207 unter ausdrücklicher Aufgabe der Entsch. VI 42/64 S v. 15. 10. 65 aaO; BFH VIII R 256/72 v. 20. 11. 73, BStBl. 1974 S. 163; I R 16/72 v. 30. 1. 74, StRK EStG § 12 Ziff. 2 R. 90; VIII R 164/77 v. 11. 4. 78, BStBl. S. 493).

**Rspr. bis 1982:** Mit einem weiteren Urt. VIII R 119/76 v. 11. 4. 78 kehrte der BFH hinsichtlich der Anwendung der EinfHausVO zur Rspr. vor 1969 zurück (BStBl. 1979 S. 17 unter ausdrückl. Aufgabe von VI 72/68 v. 14. 11. 69 aaO); bei schuldrechtlicher Überlassung der Wohnung an eine unterhaltsberechtigter Person hatte der Eigentümer den Nutzungswert nunmehr nach der EinfHausVO zu ermitteln.

**Rspr. ab 1983:** Mit Urte. VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 gab der BFH die jahrzehntelange Überzeugung der Rspr. auf, aus § 12 sei ein übergreifender Rechtsgedanke für Fälle unentgeltlicher Nutzungsüberlassung abzuleiten, der Vorrang habe vor den StTatbeständen des § 21 Abs. 2 bzw. das Konkurrenzverhältnis zwischen den beiden Alternativen dieser Vorschrift zugunsten der ersten Alt. entscheide (BStBl. 1984 S. 366; VIII R 184/83 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 371; s. auch Anm. 40). Seither kommt es für die Abgrenzung der beiden alternativen StTatbestände des § 21 Abs. 2 allein darauf an, ob der Eigentümer die Wohnung rechtsverbindlich überlassen hat (dann § 21 Abs. 2 zweite Alt.) oder nur unverbindlich zur Nutzung zur Verfügung gestellt hat (dann bleibt die Nutzung ihm als eigene zuzurechnen, so daß § 21 Abs. 2 erste Alt. erfüllt ist). Demgemäß ist der Mietwert im ersten Fall vom Nutzungsberechtigten durch Überschubrechnung des zu schätzenden Mietwerts über die Werbungskosten, im zweiten Fall durch den Eigentümer gemäß § 21 a zu ermitteln. Der Entsch. VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 ist uE zuzustimmen (kritisch *Drensecke*, FR 1985 S. 187). Bemerkenswert erscheint es allerdings, daß der BFH mit dieser Entscheidung nach rund fünfzig Jahren wieder dort angelangt ist, wo der RFH angefangen hat, und zwar sowohl im Ergebnis, wie weitgehend auch in der Begründung.

### b) Dingliche Überlassung einer Wohnung

28

Auch die Besteuerung des Nutzungswerts bei Überlassung einer Wohnung aufgrund eines dinglichen Rechts, insbes. eines Nießbrauchs, war stets umstritten; die Rspr. hat „eine mindestens auf den ersten Blick verwirrende Entwicklung durchlaufen“ (*Littmann*, XIV. § 21 a Anm. 17). Anders als bei der schuldrechtlichen Überlassung einer Wohnung (s. Anm. 27) war bei dinglicher Überlassung die Zurechnung des Nutzungswerts auf den Nutzungsberechtigten nicht umstritten; geschwankt hat die Rspr. aber in der Frage, wie der Nutzungswert zu ermitteln ist.

BFH VI 148/65 v. 6. 7. 66 (BStBl. S. 622 betr. vorbehaltenes dingliches Wohnrecht) ließ es offen, ob der Nutzungswert beim dinglich Berechtigten nach der ersten Alt. oder der zweiten Alt. des § 21 Abs. 2 zu besteuern sei (vgl. auch BFH VI 135/65 v. 6. 7. 66, BStBl. S. 650). Dann vertrat der BFH die Auffassung, sowohl im Falle des vorbehaltenen wie des zugewendeten dinglichen Wohnrechts sei der Nutzungswert dem Wohnberechtigten nach § 21 Abs. 2 *erste* Alt. zuzurechnen (BFH VI 333/67 v. 12. 9. 69, BStBl. S. 706). Am selben Tag entschied der VI. Senat in einem weiteren Urteil, daß bei einem testamentarisch zugewendeten Nießbrauch dem Nießbrauchsberechtigten das Nutzungsrecht einerseits nach § 21 Abs. 2 *erste* Alt. zuzurechnen sei, andererseits aber mangels Wohnen im „eigenen“ EinfHaus die Anwendung der *EinfHausVO* ausscheide (BFH VI 336/67 v. 12. 9. 69, BStBl. S. 727). Der VIII. Senat gab mit Urteil v. 27. 6. 78 (VIII R 54/74, BStBl. 1979 S. 332) diese Rspr. auf: Im Falle des Zuwendungsnießbrauchs werde dem dinglich Nutzungsberechtigten die Wohnung gemäß der *zweiten* Alt. des § 21 Abs. 2 überlassen. Bei aller Unterschiedlichkeit stimmten die Urteile in einem Punkt überein: § 21 a bzw. die *EinfHausVO* fand auf dinglich Nutzungsberechtigte aller Art keine Zuwendung.

Diese Linie hat der BFH mit Urteil v. 7. 12. 82 (VIII R 153/81, BStBl. 1983 S. 627) verlassen: Dem Vorbehaltsnießbraucher ist danach der Nutzungswert der Wohnung gemäß § 21 Abs. 2 *erste* Alt. zuzurechnen; dieser Nutzungswert ist nach § 21 a zu ermitteln, und zwar auch dann, wenn dem Vorbehaltsnießbraucher mangels wirtschaftlichen Eigentums das EinfHaus im EWBescheid nicht zugerechnet worden ist (ebenso BFH VIII R 166/80 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 660 betr. dingliches Wohnrecht). Bei zugewendeten (vom früheren Eigentümer sich

nicht vorbehaltenen) dinglichen Nutzungsrechten geht die neuere Rspr. dagegen von einer Erfassung des Nutzungswerts nach § 21 Abs. 2 *zweite* Alt. mit der Folge aus, daß § 21 a als Ermittlungsvorschrift ausscheidet (vgl. BFH VIII R 153/81 v. 7. 12. 82 aaO; VIII R 200/80 v. 11. 10. 83, BStBl. 1984 S. 226 betr. Zuwendungsnießbrauch). Die FinVerw. folgt der neuen Rspr. (vgl. BdF v. 15. 11. 84, BStBl. I S. 561).

UE kann § 21 Abs. 2 erste Alt. und damit § 21 a auf dingliche Nutzungsberechtigte niemals Anwendung finden, auch nicht bei vorbehaltenen Nutzungsrechten, ausgenommen der Nutzungsberechtigte ist wirtschaftlicher Eigentümer des Hauses (s. Anm. 67). Der Vorbehaltsnießbraucher, der nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Hauses ist, wohnt nicht in einem „eigenen“ Haus; dies verlangt aber sowohl § 21 Abs. 2 erste Alt. als auch § 21 a. Dinglich Nutzungsberechtigte sind uE in allen Fällen nach § 21 Abs. 2 *zweite* Alt. und damit im Wege der *Überschußrechnung* zu erfassen (s. im einzelnen Anm. 68).

29 Einstweilen frei.

### III. Anwendung des § 21 a bei Auslandsbeziehungen

#### 30 1. Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige

§ 21 Abs. 2, § 21 a gelten auch für beschränkt Stpfl., die im Inland ein Haus oder eine Eigentumswohnung selbst nutzen (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 21 Abs. 2). Beschränkte StPfl. greift allerdings nur dann ein, wenn der Stpfl. durch die Wohnung keinen Wohnsitz im Inland begründet (wodurch er gemäß § 1 Abs. 1 unbeschränkt estpfl. würde).

Zur Anwendbarkeit des § 21 a bei beschr. Stpfl. kann es in zwei Fällen kommen:

- wenn der Stpfl. die inländ. Wohnung selbst nutzt, jedoch nur gelegentlich, für kurze Zeit und ohne eine gewisse Regelmäßigkeit und Gewohnheit, so daß dadurch kein inländ. Wohnsitz begründet wird (soll eine unbeschr. StPfl. vermieden werden, ist äußerste Vorsicht geboten, s. u.),
- wenn ein beschränkt Stpfl. die Wohnung einem Dritten ohne gesicherte Rechtsposition überläßt, dh. wenn er die Nutzung jederzeit einschränken oder überhaupt beenden kann (s. u.).

**Selbstnutzung einer inländ. Wohnung ohne Begründung unbeschränkter Steuerpflicht** ist (jedenfalls theoretisch) denkbar: Unbeschränkte StPfl. tritt ein, wenn der Stpfl. „eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“ (§ 8 AO; s. § 1 Anm. 33). „Beibehalten und benutzen“ bedeutet „nachhaltig benutzen“; dies kann auch bei einer gelegentlichen Benutzung mit einer gewissen Regelmäßigkeit und Gewohnheit anzunehmen sein; Innehabung allein oder kurzzeitige unregelmäßige Benutzung genügen nicht (s. § 1 Anm. 35, 36). Zur Anwendung des § 21 a im Rahmen beschränkter StPfl. kann es also kommen, wenn der Stpfl. seine Wohnung selten, ohne Regelmäßigkeit und jeweils nur für einen kurzen Zeitraum bewohnt.

**Bei Überlassung der Wohnung ohne gesicherte Rechtsposition** steht dem beschr. Stpfl. die Herrschaftsgewalt an der Wohnung zu; dies steht nach Auffassung des BFH einer Selbstnutzung gleich und führt zur Anwendung des § 21 a beim Eigentümer (BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 366; VIII R 184/83 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 371; s. Anm. 75). Diese Zurechnung des Nutzungswerts kann uE bei beschränkt stpfl. Eigentümer nicht zur Begründung

eines inländ. Wohnsitzes und damit zu unbeschr. StPfl., sondern nur zur Anwendung des § 21 a im Rahmen beschränkter StPfl. führen (§§ 49 Abs. 1 Nr. 6, 21 Abs. 2 erste Alt., § 21 a); bloßes Innhaben einer Wohnung (verbleibende Herrschaftsgewalt) ohne tatsächliche Selbstnutzung begründet keinen Wohnsitz iSd. § 8 AO (s. § 1 Anm. 35, 36). Für Anwendung des § 21 a auf beschr. StPfl. bei unentgeltlicher Überlassung auch OFD München v. 1. 6. 78 (StEK EStG § 21 Nr. 85, allerdings zur Rechtslage nach der früheren BFH-Rspr.). Über Anwendung des § 21 a bei unbeschr. StPfl. mit Wohnungen im Ausland s. Anm. 31.

## 2. Anwendung auf Wohnungen im Ausland

31

Der Nutzungswert einer im Ausland belegenen selbstgenutzten Wohnung eines unbeschr. StPfl. gehört gemäß § 21 Abs. 2 erste Alt. zu den Einkünften aus VuV (BFH VIII R 134/78 v. 22. 1. 80, BStBl. S. 447 betr. Spanien). Hat die Selbstnutzung der ausländ. Wohnung mit dem Einzug des StPfl. begonnen, kommt es für den Fortbestand der Selbstnutzung nur noch darauf an, daß sie ihm weiter zur Verfügung steht (s. Anm. 72). Daß sich die Nutzung der Wohnung nur im bescheidenen Rahmen hält, weil sie nur schwer oder mit einem erheblichen Aufwand an Geld oder Zeit zu erreichen ist, ist unbeachtlich (BFH aaO). Das deutsche Besteuerungsrecht kann aber durch DBA ausgeschlossen sein (s. u.).

**Keine Anwendung des § 21 a:** Auf Wohnungen im Ausland, die ein unbeschr. StPfl. zu eigenen Wohnzwecken nutzt, findet § 21 a keine Anwendung; denn für solche Grundstücke wird kein EW festgestellt, auf dem die Nutzungswertermittlung nach der Pauschalierungsvorschrift aufbaut. Über das Ermittlungsverfahren für schweizerischen Grundbesitz s. u.

GlA *Littmann*, XIII. § 21 a Anm. 14; *Hartmann|Böttcher|Bordewin*, § 21 a Anm. 6; *Blümich|Falk*, § 21 a Anm. 14; im Ergebnis glA BFH VIII R 134/78 v. 22. 1. 80, BStBl. S. 447 mit der uE nicht entscheidenden Begründung, die Anwendung der EinfHausVO müsse entfallen, wenn ein Haus nicht im Einheitswertverfahren der Art nach als EinfHaus bewertet worden sei.

**Ermittlung des Nutzungswerts:** Sie erfolgt aufgrund Überschufrechnung. Bei einer im Ausland belegenen selbstgenutzten Wohnung ist nach Abschn. 161 a Abs. 2 Satz 1 EStR 1984 „davon auszugehen, welche Miete im Falle der Vermietung an Dritte im Durchschnitt erzielbar wäre (Marktmiete)“. Zur Ermittlung der Marktmiete s. Anm. 224, 225. Von dem anhand der Marktmiete zu schätzenden Mietwert sind die glaubhaft gemachten Werbungskosten in voller Höhe abzuziehen (s. Anm. 226). Zur Kürzung der Werbungskosten wegen Liebhaberei s. Anm. 42. Nach EStR aaO Satz 2 ist „der Mietwert des Grundstücks anhand des Bauaufwands und des laufenden Unterhalts zu schätzen (Kostenmiete)“, wenn das Gebäude besonders gut ausgeführt ist; „der Nutzungswert darf idR eine angemessene Verzinsung (mindestens 3 vH) des aufgewendeten Eigenkapitals nicht unterschreiten“ (EStR aaO Satz 3). Diese Auffassung der FinVerw. steht im Widerspruch zur Rspr. des BFH, wonach eine Nutzungswertermittlung aufgrund der Kostenmiete ausnahmsweise nur dann in Betracht kommt, wenn sich eine Marktmiete nicht oder nur unverhältnismäßig schwer feststellen läßt, also nur bei Fehlen von Vergleichsmöglichkeiten (BFH VIII R 20/75 v. 11. 10. 77, BStBl. S. 860; VIII R 134/78 aaO; s. Anm. 224).

**Doppelbesteuerungsrecht:** In den DBA wird regelmäßig dem Belegenheitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht über das unbewegliche Vermögen zugewiesen (Ausnahmen s. u.). Selbstgenutzte Wohnungen im Ausland scheidet daher aus der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland aus; jedoch ist in den

DBA vorgesehen (ausgenommen im DBA-Italien), daß der Nutzungswert im Rahmen des Progressionsvorbehalts (§ 32 b) zu berücksichtigen ist (vgl. OFD Münster v. 21. 11. 77, FR 1978 S. 169; OFD Düss. v. 15. 2. 78, B S. 1859, allerdings noch ohne Berücksichtigung des DBA-Kanada 1981 und des DBA-Finnland 1979; *Vogel*, DBA-Komm. S. 1165–1176; zum Verhältnis Progressionsvorbehalt zu DBA s. auch § 32 b Anm. 8 aE).

Nur im Verhältnis zu zwei Ländern hat sowohl der Belegenheitsstaat als auch der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht, nämlich im Verhältnis zur Schweiz und zu Spanien. Dabei wird die im Belegenheitsstaat erhobene ESt. auf schweizerischen oder spanischen Grundbesitz auf die deutsche ESt. angerechnet (vgl. Art. 1 Abs. 1, 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz v. 11. 8. 71; Art. 1 Abs. 1, 23 Abs. 1 b ee DBA-Spanien v. 5. 12. 66; vgl. auch BFH VIII R 134/78-aaO). Zur Frage, ob Ferienwohnungen im Ausland wegen Liebhaberei ganz aus der Besteuerung ausschneiden, s. Anm. 42.

*Nutzungswertermittlung eines schweizerischen Einfhauses:* Der Nutzungswert eines selbstgenutzten Einfhauses (Eigentumswohnung) in der Schweiz ist nach der deutsch-schweizerischen Verständigungsvereinbarung (BdF v. 11. 6. 76, BStBl. I S. 370) gemäß einem § 21 a nachgebildeten Verfahren zu ermitteln. Danach ist als Nutzungswert 1 vH des Steuerwertes anzusetzen. Der Steuerwert beträgt 55 vH des nach den Regeln der Eidgenössischen Steuerverwaltung ermittelten Wehrsteuerwertes. Weist der Stpfl. nach, daß ein unter Anwendung deutscher Bewertungsvorschriften ermittelter Bewertungsansatz der schweizerischen Liegenschaft wesentlich niedriger wäre, so ist dieser niedrigere Wert anzusetzen. Im übrigen sind die deutschen Bestimmungen über die Ermittlung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Einfhaus entsprechend anzuwenden, insbes. also hinsichtlich der Abzugsbeschränkung von Schuldzinsen und des Verbots des Abzugs sonstiger Werbungskosten.

**Verlustausgleich und Verlustabzug:** Seit VZ 1983 ist der Ausgleich von Verlusten aus VuV von Häusern im Ausland mit deutschen Einkünften gem. § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 ausgeschlossen, ebenso der Verlustabzug nach § 10 d. Die negativen ausländischen Einkünfte können nur mit positiven ausländischen Einkünften aus VuV aus demselben Staat verrechnet werden (§ 2a Abs. 1 Satz 2; s. § 2a Anm. 45–64).

32 Einstweilen frei.

## E. Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zu anderen Vorschriften

### 33 I. Verhältnis zum Bewertungsgesetz

Die pauschale Nutzungswertermittlung nach § 21 a knüpft an den Einheitswert des Grundstücks an, der das im Haus angelegte Kapital verkörpern soll (s. Anm. 120). Welcher EW maßgebend ist, bestimmt Abs. 2: Grundsätzlich der zuletzt vor dem Ermittlungsjahr festgestellte EW (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 124), bei Neubauten der zuerst festgestellte EW (Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 127). Für die Nutzungswertermittlung ist der EW um 40 vH zu erhöhen (§ 121 a BewG; s. Anm. 124 aE). Über zeitanteilige Kürzung des Nutzungswerts gem. Abs. 1 Satz 5 s. Anm. 121; über Minderungen des EW wegen anderer Nutzung des Hauses gem. Abs. 5 s. Anm. 200.

Der EWBescheid ist Grundlagenbescheid gem. § 19 BewG, §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 1 AO und gem. § 182 Abs. 1 AO für den EStBescheid als Folgebescheid bindend (über die Folgen der Bindungswirkung s. Anm. 63). Problematisch ist der Umfang der Bindungswirkung: Unstreitig ist die Höhe des EW für die Nutzungswertbesteuerung verbindlich (Abs. 1 S. 4, Abs. 2); nach hM erstreckt sich infolge der Verweisung auf § 75 Abs. 5 BewG (Abs. 1 S. 1) die Bindungswirkung auch auf die Artfeststellung im EWBescheid als EinfHaus, ZweifHaus oder andere Grundstücksart (s. Anm. 63, 64). UE gilt dies jedenfalls dann nicht, wenn sich nach dem letzten Feststellungszeitpunkt die tatsächlichen Verhältnisse ändern; dann ist für § 21 a von den geänderten tatsächlichen Verhältnissen auszugehen (s. Anm. 65).

Über die Bedeutung der Artfeststellung bei *land- und forstwirtschaftlichen* Wohngebäuden s. Anm. 34.

## II. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten

### 1. Verhältnis zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13, 13 a) 34

**Schrifttum:** *Leingärtner*, Der Nutzungswert der Wohnung des Landwirts, Inf. 1974 S. 313; *Richter*, Praxisfragen zum Nutzungswert der Wohnung bei Land- und Forstwirten, Inf. 1974 S. 457; *Gräber*, Neue Rspr. des BFH zur Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung des Landwirts, DStZ 1975 S. 115; *Belstler*, Die bewertungsrechtliche Behandlung des Wohnhauses eines Land- und Forstwirts, Inf. 1980 S. 230; *Giere*, Zwangsentnahme des Wohngebäudes bei der Verpachtung eines luf Betriebs im ganzen?, Inf. 1983 S. 19; *ders.*, Zur Einkommenbesteuerung von Altenteilerwohnungen in der LuF, Inf. 1984 S. 126.

Gem. § 13 Abs. 2 Nr. 2 gehört zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auch „der Nutzungswert der Wohnung des Steuerpflichtigen, wenn die Wohnung die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet“; das gleiche gilt bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. 13 a (§ 13 a Abs. 3 Nr. 4). In diesen Fällen findet § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 21 a gem. § 21 Abs. 3 keine Anwendung.

Für die Frage, ob der Nutzungswert der Wohnung zu den Einkünften aus LuF gehört, ist von der bewertungsrechtlichen Zuordnung auszugehen (vgl. BFH IV R 33/76 v. 17. 1. 80, BStBl. S. 323). Allerdings ist weder die bewertungsrechtliche Zuordnung für die estl. Behandlung bindend, noch besteht umgekehrt eine Bindung, da § 13 Abs. 2 Nr. 2 eine eigenständige Sonderregelung darstellt (so BFH III R 73/80 v. 25. 11. 83, BStBl. 1984 S. 292; glA *Felsmann*, EStBesteuerung der Land- und Forstwirte, Bonn 3. Aufl. 1983 Teil A Anm. 155; *Richter*, Inf. 1974 S. 457; s. auch § 13 Anm. 144).

Die in Abschn. 1.02 BewRL aufgestellten Abgrenzungsregeln hat die höchstrichterliche Rspr. jedoch für die Bestimmung der üblichen Größe für maßgebend angesehen (vgl. BFH VI 210/61 v. 4. 4. 68, BStBl. S. 411; IV R 33/76 v. 17. 1. 80 aaO; s. auch *Felsmann* aaO Anm. 155).

**Kleinbetriebe und Nebenerwerbsstellen:** Übersteigt die Landzulage bei normaler landwirtschaftlicher Nutzung nicht 3 000 qm oder werden nicht mindestens eine VE oder bei Geflügeln zwei VE gehalten, so ist nach den insoweit maßgeblichen BewRL davon auszugehen, daß das Wohngebäude hauptsächlich dem Wohnbedürfnis des Eigentümers und nicht einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptzweck dient (vgl. BFH III R 122/71 v. 26. 1. 73, BStBl. S. 282; III R 112/76 v. 23. 6. 78, BStBl. S. 642). Über die Mindestgröße von 7 000 qm bei Weinbaubetrieben s. FG Rheinl.-Pfalz v. 30. 8. 83 (EFG 1984 S. 11, rkr.).

**Altenteilerwohnung:** Die frühere Rspr. unterschied hinsichtlich der Zurechnung des Nutzungswerts eines den Altenteilern zur selbständigen Nutzung überlassenen Wohnhauses oder einer Wohnung sowie hinsichtlich der Zurechnung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder aus LuF danach, ob den Altenteilern ein schuldrechtliches Wohnrecht eingeräumt wurde (dann Erfassung beim Altenteilsverpflichteten im Rahmen der Einkünfte aus LuF) oder ob ein dingliches Wohnrecht vorlag (dann Zurechnung des Nutzungswerts bei den Altenteilern als Einkünfte aus VuV; vgl. BFH VIII R 256/72 v. 20. 11. 73, BStBl. 1974 S. 163; VIII R 122/73 v. 22. 2. 74, BStBl. S. 457; VIII R 164/77 v. 11. 4. 78, BStBl. S. 493; VIII R 128/78 v. 13. 5. 80, BStBl. 1981 S. 299; vgl. OFD Koblenz v. 17. 12. 76, StEK § 13 EStG Nr. 267 „Altenteilsleistungen“). Für die Behandlung des Nutzungswerts in der LuF ist der BFH im Urteil v. 28. 7. 83 (IV R 174/80, BStBl. 1984 S. 97) davon ausdrücklich abgewichen: Unabhängig davon, ob ein dingliches oder ein schuldrechtliches Wohnrecht vorliegt, ist der Nutzungswert einer Altenteilerwohnung stets bei den Einkünften aus LuF des Altenteilsverpflichteten anzusetzen, dem der Hof unentgeltlich übergeben worden ist, weil die Wohnung der Altenteiler zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört (vgl. auch § 34 Abs. 3 BewG) und deshalb auch der Nutzungswert einer dinglich gesicherten Altenteilerwohnung gem. § 13 Abs. 2 Nr. 2 und § 13 a Abs. 3 Nr. 4 beim Nutzungswert der Wohnung des Inhabers des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs mitzuerfassen ist (glA *Schmidt/Drensecke*, EStG 4. Aufl. § 21 Anm. 5 d; *Stephan*, B 1984 S. 2534; aA *Paus*, Inf. 1984 S. 368; zu Übergangsregelungen der FinVerw. vgl. Nds. v. 27. 8. 84, B S. 2226).

### 35 2. Verhältnis zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15)

Gehört ein Gebäude zum Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden iSd. § 15, so scheidet der Ansatz eines Nutzungswerts gem. § 21 Abs. 2 und damit auch die Anwendung des § 21 a aus, weil der Nutzungswert (genauer: der in der Nutzung der Wohnung bzw. in der Mietersparnis liegende Wert als fiktive Einnahme; s. Anm. 13) gem. § 21 Abs. 3 zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört, sich dort die Mietersparnis ohne weiteres gewinnerhöhend auswirkt. § 21 a ist daher nicht anwendbar, wenn das Haus einer Kapitalgesellschaft gehört (Abschn. 164 b Abs. 5 EStR 1984) oder wenn das Haus zum Betriebsvermögen eines anderen Stpfl. gehört (EStR aaO Abs. 3; s. auch Anm. 18).

Bei teilweise gewerblicher Nutzung eines Einfhauses mindert sich der Einheitswert und damit der Nutzungswert gem. Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 203–208; über den Abzug von Aufwendungen s. Anm. 209). Ein Haus, das kein Einfhaus ist, scheidet bei teilweiser gewerblicher Benutzung unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 aus der pauschalen Nutzungswertermittlung aus (s. Anm. 105, 115). Zur Vermietung von Ferienwohnungen als Gewerbebetrieb vgl. BFH IV R 150/82 v. 28. 6. 84 (BStBl. 1985 S. 211).

Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Wohnung an den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann als verdeckte Gewinnausschüttung zu *Einkünften aus Kapitalvermögen* gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 führen (vgl. BFH I R 62/70 v. 19. 4. 72, BStBl. S. 594; vgl. auch § 20 Anm. 358).

### 36 3. Verhältnis zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 18)

Gehört ein Haus zum Betriebsvermögen eines selbständig Tätigen, so gilt das gleiche wie bei Gewerbetreibenden: Der Ansatz eines Nutzungswerts gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 21 a scheidet aus (§ 21 Abs. 3; s. Anm. 35).

Benutzt der selbständig Tätige in einem EinfHaus beruflich ein Arbeitszimmer, so führt dies – wie bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – zur Minderung des Einheitswerts gem. Abs. 5 Satz 1 und damit zu einer Minderung des Nutzungswerts (s. Anm. 205–208; über den Abzug von Betriebsausgaben s. Anm. 209). Das gleiche gilt bei der beruflichen Nutzung einzelner Zimmer in anderen Häusern iSd. Abs. 1 Satz 2; hier führt berufliche Mitbenutzung nur dann gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 zu einem Ausscheiden des Hauses aus der pauschalen Nutzungswertermittlung gem. § 21 a, wenn der Stpfl. eine „Einheit von Räumen“ zu beruflichen Zwecken selbst nutzt oder zu diesen Zwecken unentgeltlich überläßt (s. Anm. 115).

#### 4. Verhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19)

37

**Arbeitszimmer:** Werden Räume in einem Haus zu beruflichen Zwecken iSd. § 19 genutzt, so mindert sich der Einheitswert gem. Abs. 5 Satz 1 und damit auch der Nutzungswert im Verhältnis der beruflich genutzten Fläche zur gesamten Nutzfläche (s. Anm. 200, 203; zur Berechnung der Minderung s. Anm. 208; vgl. auch Abschn. 164 b Abs. 20 EStR 1984). Über den Abzug von Aufwendungen auf das Arbeitszimmer s. Anm. 209. Daß die Nutzfläche eines Arbeitszimmers mehr als  $33\frac{1}{3}$  vH beträgt, kann bei Häusern, die keine EinfHäuser sind, nicht zur Anwendung des § 21 a Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 führen, weil diese Vorschrift eine „Einheit von Räumen“, nicht nur einzelne Zimmer verlangt (s. Anm. 115).

**Doppelte Haushaltsführung:** Bewohnt ein Arbeitnehmer aus beruflichem Anlaß eine ihm gehörende Wohnung (so bei doppelter Haushaltsführung die Wohnung am Beschäftigungsort), so können nach Auffassung des BFH mit der Wohnung in Zusammenhang stehende Ausgaben bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten insoweit abgezogen werden, als sie nicht mit dem Grundbetrag des § 21 a abgegolten sind, insbes. die laufenden Betriebskosten und die AfA auf notwendige Einrichtungsgegenstände (BFH VI R 228/80 v. 3. 12. 82, BStBl. 1983 S. 467).

Nach Auffassung des BFH greift die Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 in diesem Fall nicht ein, weil es in § 19 an einer Zurechnungsnorm fehlt, nach der der Nutzungswert der Wohnung bei doppelter Haushaltsführung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehört (anders etwa bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, § 13 Abs. 2 Nr. 2, § 13 a Abs. 2 Nr. 5). Deshalb stünden die Aufwendungen einerseits mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, andererseits mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Zusammenhang; soweit sie nicht im Rahmen des § 21 a erfaßt bzw. durch diese Regelung nicht mit abgegolten seien, könnten sie deshalb als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden.

*Stellungnahme:* Nach Auffassung von *Schmidt/Drenseck* (EStG 4. Aufl. § 9 Anm. 9 f) ist kein Nutzungswert anzusetzen; die Aufwendungen für die Wohnung sind dem Grunde nach beruflich veranlaßt, wegen § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 aber nur beschränkt abzugsfähig (glA *Paus*, FR 1983 S. 531). Nach *Schmidt/Drenseck* aaO ist der Tatbestand des § 21 Abs. 2 und damit auch des § 21 a nicht erfüllt, wenn das Wohnen beruflich veranlaßt ist. Dem ist uE zuzustimmen: Nach § 21 Abs. 3 sind „Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Art“, dh. Einnahmen und Ausgaben (§ 2 Abs. 2 Nr. 2), „Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören“. Ob Einnahmen und Ausgaben zu einer Einkunftsart gehören, entscheidet sich danach, ob der Anlaß, der zur Erzielung der Einnahmen bzw. zur Leistung der Ausgaben geführt hat, in einem ausreichend engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Tatbestand der Einkunftserzielung iSd. betreffenden Einkunftsart steht (s. § 9 EStG Anm. 4). (Fiktive)

Einnahme ist (je nach Auffassung; s. Anm. 13) der Wert der Nutzung der Wohnung bzw. der ersparten Miete. Tatbestand der Einkunftserzielung ist einerseits die Tätigkeit im Rahmen des Arbeitsverhältnisses, andererseits die Nutzung der Wohnung durch den Stpfl. zu eigenen Wohnzwecken. UE steht der Anlaß, der zu der fiktiven Einnahme führt, nur mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in wirtschaftlichem Zusammenhang; denn Anlaß für die Nutzung der Wohnung und damit für die fiktive Einnahme des darin verkörperten Wertes ist die Entfernung zwischen dem Familienwohnsitz und Beschäftigungsort (s. grüne Blätter zu § 9 Abs. 1 Nr. 5 Anm. II 2). Sieht man aber die fiktive Einnahme mit dem BFH sowohl durch das Arbeitsverhältnis, wie auch durch den Tatbestand der Selbstnutzung der Wohnung gem. § 21 Abs. 2 erst Alt. veranlaßt, so löst § 21 Abs. 3 das Konkurrenzverhältnis. Der Nutzungswert für die Wohnung entfällt dann, weil im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eine derartige fiktive Einnahme nicht erfaßt wird, also gerade weil es an einer Zurechnungsnorm in § 19 fehlt.

**Über Nutzungsüberlassung** einer Wohnung an Arbeitnehmer als Arbeitslohn s. § 19 EStG Anm. 195–202; über Kost und Wohnung als Arbeitslohn s. § 19 EStG Anm. 175–181.

### 38 5. Verhältnis zu sonstigen Einkünften (§ 22 und § 23)

**Verhältnis zu den sonstigen Einkünften iSd. § 22:** Über die Besteuerung des Bruttomietwerts einer als Unterhaltsleistung im Rahmen des Realsplittings überlassenen Wohnung gem. § 22 Nr. 1 a s. Anm. 41 aE.

**Verhältnis zum Spekulationsgewinn (§ 23):** Die auf den Zeitraum der Selbstnutzung entfallenden, den Grundbetrag nach Abs. 3 Nr. 1 übersteigenden Schuldzinsen können nicht als Werbungskosten von einem bei der Veräußerung des Hauses erzielten Spekulationsgewinn abgezogen werden. Auch nach Beginn der Verkaufsbemühungen stehen die Schuldzinsen weiterhin mit der Selbstnutzung, nicht aber mit der Erzielung von Einkünften nach § 23 im wirtschaftlichen Zusammenhang (BFH VIII R 157/75 v. 1. 8. 78, BStBl. 1979 S. 30). Etwas anderes kann für einen aufgrund der beabsichtigten Veräußerung entstandenen Mehraufwand an Zinsen gelten (vgl. BFH aaO).

39 Einstweilen frei.

## III. Verhältnis zur Privatsphäre

### 40 1. Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zu § 12

Die RFH-Rspr. ab 1938 und die BFH-Rspr. bis 1982 haben § 12 bei der Frage der Zurechnung des Nutzungswerts und damit auch der Anwendung des § 21 a in den Fällen Bedeutung zugemessen, in denen der Eigentümer die Wohnung unentgeltlich oder verbilligt einem anderen zur Nutzung überließ. Erst mit Urt. VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 (s. u.) ist der BFH von dieser langjährigen Rspr. abgegangen und hat § 12 für nicht einschlägig erklärt. Mit dieser Entsch. ist der BFH zur Rspr. des RFH vor 1938 zurückgekehrt.

**Rspr. bis 1937:** Das EStG 1925 enthielt in § 15 Abs. 1 Nr. 1 eine § 12 Nr. 2 EStG 1934–1985 ähnliche Vorschrift. Nach Auffassung des RFH ließ sich daraus nicht ableiten, daß bei unentgeltlicher Überlassung einer Wohnung an den Sohn der Nutzungswert dem Vater als Eigentümer zuzurechnen sei (vgl. RFH v. 4. 9. 29, RStBl. S. 568; v. 7. 2. 34, StuW Nr. 304; v. 19. 11. 36, StuW 1937 Nr. 19).

„Denn wenn bei solcher Wohnungsüberlassung grundsätzlich für den Eigentümer insoweit keine Einkünfte aus Vermietung gegeben sind, kommt auch nicht die Verweigerung eines Abzugs auf § 15 Abs. 1 Nr. 3 des EinkStG. in Betracht; denn wo nichts eingenommen wird, ist nichts abzuziehen“ (RFH v. 7. 2. 34 aaO). „Denn aus § 15 Abs. 3 Nr. 3 EStG ergibt sich nur, daß der Geber solcher freiwillig gewährter wiederkehrender Bezüge dafür keine Abzüge machen darf. Im vorliegenden Fall handelt es sich aber nicht um einen Abzug vom sonstigen Einkommen, sondern darum, für wen die unentgeltlich überlassene Wohnung steuerbares Einkommen ist, für den Überlassenden oder den Wohnenden. Darüber hat sich das Gesetz im Sinne der zweiten Lösung aber im § 38 Abs. 3 EStG klar ausgesprochen“ (RFH v. 4. 9. 29 aaO).

**Rspr. bis 1982:** Mit Urtr. v. 8. 9. 38 und v. 9. 3. 39 (RStBl. 1939 S. 4 u. 758) entschied der RFH, daß der Eigentümer den Nutzungswert einer Wohnung selbst zu versteuern hat, wenn er sie unentgeltlich einer Person überläßt, die ihm gegenüber unterhaltsberechtig ist. Mit Urtr. v. 29. 1. 42 (RStBl. S. 471) ging der RFH noch weiter und vertrat die Auffassung, daß der Eigentümer den Nutzungswert einer Wohnung auch dann zu versteuern habe, wenn er sie einer nicht unterhaltsberechtigten Person unentgeltlich überläßt.

„Mit der unentgeltlichen Überlassung seiner Wohnung an einen anderen verfügt der Geber über diese Wohnung und nutzt sie dadurch gleichzeitig. Das rechtfertigt, den Nutzungswert der Wohnung dem Geber als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Nach § 12 Ziff. 2 EStG ist dieser nicht berechtigt, den Nutzungswert einer einem anderen Steuerpflichtigen unentgeltlich überlassenen Wohnung mit Rücksicht auf diese freiwillige Überlassung von seinen Einkünften abzuziehen. Die Vorschrift in § 21 Absatz 2 EStG, wonach der Nutzungswert einer dem Steuerpflichtigen unentgeltlich überlassenen Wohnung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dieses Steuerpflichtigen gehört, gerät somit vielfach in Gegensatz zu anderen grundsätzlichen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. ... Der Senat ist der Auffassung, daß die Vorschrift in § 21 Absatz 2 EStG zurücktreten muß, soweit sie mit den grundsätzlichen Vorschriften in den §§ 12 und 22 EStG nicht vereinbar ist“ (RFH v. 29. 1. 42 aaO).

Der BFH übernahm diese Rspr.

Vgl. BFH IV 149/50 U v. 2. 3. 51, BStBl. S. 87; VI 5/54 U v. 11. 1. 57, BStBl. S. 68; VI 252/63 v. 21. 8. 64, StRK EStG § 12 Ziff. 2 R. 46; VI 42/64 S v. 15. 10. 65, BStBl. 1966 S. 106; VI R 72/68 v. 14. 11. 69, BStBl. 1970 S. 207; VIII R 256/72 v. 20. 11. 73, BStBl. 1974 S. 163; I R 16/72 v. 30. 1. 74, StRK EStG § 12 Ziff. 2 R. 90; VIII R 164/77 v. 11. 4. 78, BStBl. S. 493; VIII R 119/76 v. 11. 4. 78, BStBl. 1979 S. 17.

„Der Vorrang der 1. gegenüber der 2. Alternative des § 21 Abs. 2 EStG im Falle der unentgeltlichen Überlassung an eine unterhaltsberechtigte Person ergibt sich aus der bei allen Einkunftsarten zu berücksichtigenden und als übergreifenden Rechtsgedanken zu verstehenden Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG. Diese ist eine besondere gesetzliche Ausprägung des einkommensteuerrechtlichen Grundsatzes, daß Zuwendungen, die als Einkommensverwendung anzusehen sind, einkommensteuerrechtlich das Einkommen des Zuwendenden nicht verringern und das Einkommen nicht erhöhen sollen. ... Einkommensverwendung in diesem Sinne ist deshalb auch die unentgeltliche oder teilweise unentgeltliche Überlassung der Wohnung im eigenen Haus an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten unterhaltsberechtigte Person, wenn die Überlassung nicht als Verfügung über die Einkunftsquelle anzusehen ist. Eine schuldrechtliche Überlassung an die Schwiegermutter, wie im Streitfall, ist danach, soweit dies unentgeltlich geschieht, im allgemeinen Einkommensverwendung. Dementsprechend gehört der Unterschiedsbetrag zwischen ortsüblicher und tatsächlicher Miete zu den Einkünften des Eigentümers aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 2, § 12 EStG)“, so BFH VIII R 164/77 v. 11. 4. 78 aaO. Hinsichtlich der Anwendbarkeit der EinfHausVO bzw. des § 21 a für die Ermittlung des Nutzungswerts beim Eigentümer schwankte der BFH: Zunächst hielt er die EinfHausVO für anwendbar (vgl. BFH VI 42/64 S v. 15. 10. 65 aaO), dann mangels Selbstnutzung durch den Eigentümer für nicht anwendbar (vgl. BFH VI R 72/68 v. 14. 11. 69 aaO), dann wieder für anwendbar (vgl. BFH VIII R 119/76 v. 11. 4. 78 aaO; s. auch Anm. 27).

**Rspr. ab 1983:** Mit der Grundsatzentsch. VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 (BStBl. 1984 S. 366) zur Zurechnung des Nutzungswerts bei unentgeltlicher oder verbilligter Überlassung einer Wohnung an Dritte ist der BFH im Ergebnis zur frühen RFH-Rspr. (s. o.) zurückgekehrt und zu folgenden Grundsätzen gelangt:

- Für die Entscheidung, wer Einkünfte aus VuV erzielt, greift § 12 nicht ein. „§ 12 ist eine Vorschrift der Einkommensverwendung; diese setzt Einkommenserzielung voraus.“
- „§ 12 gebietet nicht, den Nutzungswert einer Wohnung, die freiwillig, aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder an eine gegenüber dem Stpfl. oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigzte Person oder deren Ehegatten überlassen wird, dem Eigentümer zuzurechnen.“
- § 12 ist nicht erforderlich, um ein Konkurrenzverhältnis zwischen den beiden Alternativen des § 21 Abs. 2 zu lösen, da ein derartiges Konkurrenzverhältnis nicht besteht. Damit meint der BFH wohl: Die beiden Steuertatbestände stehen zueinander im Verhältnis der Alternativität (nur einer der beiden Tatbestände kann erfüllt sein), nicht im Verhältnis der Gesetzeskonkurrenz (tatbestandlich sind beide Alternativen erfüllt).

Vielmehr entscheidet sich die Zurechnung des Nutzungswerts danach, ob der Nutzende die Wohnung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition innehat (dann Zurechnung bei ihm gemäß § 21 Abs. 2 zweite Alt.; Ermittlung des Nutzungswerts durch Überschubrechnung), oder ob ihm die Wohnung ohne vertragliche Absicherung zur Verfügung steht (dann keine Überlassung iSd. § 21 Abs. 2 zweite Alt., sondern weiterhin Nutzung durch den Eigentümer selbst und damit Zurechnung des Nutzungswerts bei ihm gemäß § 21 Abs. 2 erste Alt.; Ermittlung gemäß § 21 a). S. im einzelnen Anm. 75–79.

*Stellungnahme:* Die Entsch. des BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 aaO hinsichtlich der Bedeutung des § 12 im Rahmen der Einkunftsermittlung war überfällig. Der früheren Rechtsauffassung, § 12 Nr. 2 gehe § 21 Abs. 2 vor, begegneten ua. aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (§ 38 AO) Bedenken; denn dadurch ging der Tatbestand des § 21 Abs. 2 zweite Alt. praktisch ins Leere, v.a. nach der Erweiterung des § 12 Nr. 2 um Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht (s. grüne Blätter zu § 12 Nr. 2; vgl. auch BFH VIII R 256/72 v. 20. 11. 73, BStBl. 1974 S. 163). Daß § 12 Nr. 2 im Rahmen des § 21 Abs. 2 keine Rolle spielen kann, ergab sich spätestens nach den drei Nießbrauch-Urteilen des BFH VIII R 63/79, VIII R 75/79, VIII R 128/78 v. 13. 5. 80 (BStBl. 1981 S. 295, 297, 299), in denen der BFH die Grundsätze über die Zurechnung von Einkünften neu bestimmte. Ob bei einem Nutzungsverhältnis die Einkünfte dem Nutzungsberechtigten oder weiterhin dem Eigentümer zuzurechnen sind, hängt nach der neuen Rspr. „davon ab, wer von beiden den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt“. Damit ist der Gedanke der Verfügung über die Einkunftsquelle (s. § 2 Anm. 40j [3]) für die Zurechnung von Einkünften in den Hintergrund getreten und somit auch die in diesem Zusammenhang vorgenommene Unterscheidung zwischen stl. beachtlicher Verfügung über die Einkunftsquelle und stl. unbeachtlicher Einkommensverwendung (§ 12) bedeutungslos geworden. Für die Frage, wer den Tatbestand der Einkunftserzielung iSd. § 21 Abs. 2 erste Alt. oder zweite Alt. erfüllt und wem somit diese Einkünfte aus VuV zuzurechnen sind, kann das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 nichts hergeben (glA *Schmidt|Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 12 Anm. 10a). Das gilt uE auch für die Fälle, in denen die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung an eine unterhaltsberechtigzte Person erfolgt und sich deshalb als Unterhaltsleistung darstellt (s. Anm. 41; zweifelnd *Schmidt|Drenseck* aaO § 21 Anm. 4a, 12).

## 2. Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zum Sonderausgabenabzug (§ 10)

### a) Verhältnis zum Schuldzinsenabzug in den VZ 1920–1973

40 a

Gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1934–1971 waren Schuldzinsen als Sonderausgaben abzugsfähig; mit Wirkung ab 1. 1. 1974 wurde der Abzug von Schuldzinsen als Sonderausgaben gestrichen (s. § 10 EStG Anm. 3). In wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Nutzung eines Einfhauses zu eigenen Wohnzwecken stehende Schuldzinsen konnten, soweit sie den Grundbetrag überstiegen, nicht als Sonderausgaben abgezogen werden. Die Beschränkung der Abzugsfähigkeit durch die EinfhausVO nahm den Schuldzinsen nicht die Natur als Werbungskosten; eine Berücksichtigung von Werbungskosten als Sonderausgaben war aber nach § 10 Abs. 1 seit jeher ausdrücklich ausgeschlossen.

So BFH VI 23/55 S. v. 25. 1. 57, BStBl. S. 131; VI 251/65 v. 4. 3. 66, BStBl. S. 350; VI R 159/66 v. 12. 8. 66, BStBl. S. 586; VI R 114/68 v. 31. 1. 69, BStBl. S. 294; VI R 165/67 v. 10. 3. 70, BStBl. S. 453. Im Ergebnis glA OFD Hamburg v. 10. 1. 65, B. S. 1501 = BB S. 1259; *Hartz*, Inf. 1955 S. 292; *Gollub*, Inf. 1965 S. 366; *Oswald*, Stbg. 1965 S. 278; *Labus*, BB 1966 S. 151; *Söffing*, DStZ 1966 S. 248; *Teichner*, Stbg. 1966 S. 9; *Thaddey*, Inf. 1969 S. 557. Für Abzug der den Grundbetrag übersteigenden Schuldzinsen als Sonderausgaben VerwGer. Berlin v. 19. 8. 65, EFG 1966 S. 9, aufgehoben; FG München v. 18. 3. 68, EFG S. 249, aufgehoben BStBl. 1969 S. 294; *Jaekel*, B 1956 S. 170; ferner unter Hinweis auf BFH VI 26/62 S. v. 27. 11. 64 *Germesheid*, Inf. 1965 S. 246 und 460, StuF 1965 S. 348 und FR 1967 S. 230; *Peters*, StuW 1965 Sp. 485.)

### b) Verhältnis zum Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1)

41

Bei unentgeltlicher Wohnungsüberlassung stellt die Rspr. darauf ab, ob die Überlassung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition erfolgt ist (dann Versteuerung des Nutzungswertes nach § 21 Abs. 2 zweite Alt. beim Berechtigten, § 21 a ist nicht anwendbar) oder ohne eine solche gesicherte Rechtsposition (dann Versteuerung nach § 21 Abs. 2 erste Alt. beim Überlassenden, § 21 a ist anwendbar; s. im einzelnen Anm. 75).

Bisher nicht geklärt ist, ob und inwieweit diese Grundsätze Anwendung finden, wenn die unentgeltliche Überlassung der Wohnung als Unterhaltsleistung an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten im Rahmen des begrenzten Realsplittings gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 gewährt wird. *Schmidt|Drenseck* (EStG 4. Aufl. § 21 Anm. 12a) bezweifeln, ob die Fälle der Wohnungsüberlassung als Unterhalt überhaupt vom Normgehalt des § 21 Abs. 2 erfaßt werden; uE ist dies zu bejahen.

#### Besteuerung beim Unterhaltsleistenden:

► *Nutzungswertbesteuerung*: Ob dem unterhaltsleistenden Eigentümer der Nutzungswert der Wohnung zuzurechnen ist, entscheidet sich nach den oa. allgemeinen Grundsätzen. Regelmäßig wird die Unterhaltsleistung auf Gesetz oder Vereinbarung (zB gerichtlicher Vergleich, vertragliche Verpflichtung usw.) beruhen, somit für den Unterhaltsberechtigten eine gesicherte Rechtsposition begründen und damit den Ansatz eines Nutzungswerts beim unterhaltsleistenden Ehegatten als Einnahme aus VuV gemäß § 21 Abs. 2 erste Alt. ausschließen. Zur Behandlung beim Empfänger s. u.

Erfolgt die Wohnungsüberlassung ausnahmsweise ohne rechtliche Verpflichtung, so hat allerdings der unterhaltsleistende Ehegatte nach den allgemeinen Grundsätzen den Nutzungswert der Wohnung gemäß § 21 Abs. 1 erste Alt. weiterhin zu versteuern. Daran vermag die Behandlung der unentgeltlichen Wohnungsüberlassung als Sonderausgabe im Rahmen des Realsplittings gemäß § 10

Abs. 1 Nr. 1 nichts zu ändern, ebensowenig wie die Anwendung des Realsplittings auf Geldleistungen etwas an den Einkünften ändert, aus denen die Leistungen aufgebracht werden, oder überhaupt davon abhängt, welcher Besteuerung das Vermögen unterliegt, aus dem die Unterhaltsleistungen erbracht werden. Der dem unterhaltsleistenden Eigentümer gemäß § 21 Abs. 1 erste Alt. zuzurechnende Nutzungswert ist uE – wie stets – nach § 21 a zu ermitteln. Dies kann durch schriftlichen Vertrag mit mindestens einjähriger Nutzungsdauer (s. Anm. 75) leicht vermieden werden.

► *Abzug der Nutzungsüberlassung als Sonderausgabe:* Nach hM kann die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung eine gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 als Sonderausgabe abzugsfähige Unterhaltsleistung bilden (Abschn. 86 b Abs. 2 Satz 3 EStR 1981/84; glA *Richter*, DStR 1979 S. 156; *Henninger*, StLex. 3, 10 S. 68; *Littmann*, XIII. § 10 RdNr. 13 a; aA *Diebold*, StR 1980 S. 528). Dies gilt nach EStR aaO aber nur dann, wenn die Wohnung stl. nach den oa. BFH-Grundsätzen weiterhin dem Unterhaltsverpflichteten zuzurechnen ist, also nur, wenn dem unterhaltsberechtigten Ehegatten keine gesicherte Rechtsposition eingeräumt wird.

*Stellungnahme:* Der Sonderausgabenabzug kann entgegen EStR aaO uE nicht davon abhängen, ob dem Unterhaltsberechtigten die Wohnung mit oder ohne gesicherte Rechtsposition überlassen wird. Denn die vom Unterhaltsleistenden erbrachte Sachzuwendung liegt im Vorteil der Unentgeltlichkeit der Überlassung, hat also mit der Einräumung einer Rechtsposition nichts zu tun. Bejaht man mit der hM, daß als Gegenstand von Unterhaltsleistungen auch die Nutzungsüberlassung einer Wohnung in Betracht kommt, so ist damit unabhängig von der Zurechnung des Nutzungswerts die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung als Sonderausgabe gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 abzugsfähig (zum Konkurrenzproblem s. u.; glA *Stadie*, FR 1985 S. 173).

► *Höhe des Sonderausgabenabzugs:* Obwohl nach bisheriger Rspr. der Nutzungswert der einer unterhaltsberechtigten Person unentgeltlich überlassenen Wohnung stets dem Eigentümer gem. § 21 Abs. 1 erste Alt. zuzurechnen war (s. o.), wurde für die Ermittlung des Nutzungswerts die Anwendung des § 21 a überwiegend abgelehnt (vgl. *Littmann* aaO; *Hartz/Meeßen/Wolf*, „Unterhaltsleistung“, B II 2 aE mwN). Dem ist zuzustimmen, soweit es um die Bewertung der Sonderausgabe geht (ein vom unterhaltsleistenden Eigentümer zu versteuernder Nutzungswert ist jedoch nach § 21 a zu ermitteln; s. o.). Nicht gefolgt werden kann der Auffassung, der Unterhaltsleistende könne im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 nicht den Mietwert, sondern seine Aufwendungen (AfA, sonstige Aufwendungen) abziehen (so *Schmidt/Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 21 Anm. 12). Als Sonderausgabe zu bewerten ist die Sachzuwendung, die im Vorteil der Unentgeltlichkeit der Wohnungsüberlassung besteht, also – wie in den Fällen des § 21 Abs. 2 zweite Alt. – der in entsprechender Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 1 zu schätzende Mietwert (s. Anm. 224, 225). Da der zugewendete geldwerte Vorteil im Bruttomietwert besteht, findet keine Kürzung um AfA oder sonstige Werbungskosten statt. Der Bruttomietwert ist gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 bis zur Höhe von 9 000 DM als Sonderausgabe abziehbar.

**Besteuerung beim Empfänger:** Der unterhaltsberechtigte Ehegatte hat gem. § 22 Nr. 1 a den Bruttomietwert in der Höhe als Einkünfte aus Unterhaltsleistungen zu versteuern, in dem der Unterhaltsverpflichtete ihn als Sonderausgabe gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 abgezogen hat.

Das gilt auch dann, wenn die Wohnung dem unterhaltsberechtigten Ehegatten aufgrund einer gesicherten Rechtsposition überlassen ist, also ihm außerhalb des Realsplittings der Nutzungswert der Wohnung gem. § 21 Abs. 2 zweite Alt. zuzurechnen wäre (s. Anm. 75). Entgegen *Stadie* aaO kommt es in diesem Fall

nicht zu einer doppelten stl. Erfassung der Wohnungsüberlassung beim Empfänger, weil § 21 Abs. 2 gegenüber Einkünften aus anderen Einkunftsarten subsidiär (§ 21 Abs. 3) ist, während § 22 Nr. 1 a eine *lex specialis* für Einkünfte aus Unterhaltsleistungen darstellt, die ihrerseits – anders als zB § 22 Nr. 1 oder Nr. 3 – keine Subsidiaritätsklausel enthält. Entgegen *Stadie* besteht also keine Notwendigkeit und uE auch keine Berechtigung, in diesem Fall den Nutzungswert dem unterhaltsverpflichteten Ehegatten nach § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 21 a zuzurechnen; dazu kann es nach den allgemeinen Grundsätzen nur kommen, wenn die Wohnung zwar als Unterhaltsleistung, aber ohne jede Rechtsverpflichtung überlassen wird (s. o.).

### 3. Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zur Liebhaberei

42

**Schrifttum:** *Job*, Die steuerrechtliche Liebhaberei, Diss., Bochum 1977 S. 53; *Leingärtner*, Zur Liebhaberei im ESt-Recht, FR 1979 S. 110; *Streck|Rainer*, Liebhaberei, KÖSDI 1980 S. 3658; *Kruse*, Grundfragen der Liebhaberei, StuW 1980 S. 234; *ders.*, Liebhaberei, JbFStR 1980/81 S. 184; *Bayer*, Die Liebhaberei im Steuerrecht, Tübingen 1981 S. 72 *Eggestecker|Eisenach|Schurner*, Keine Liebhaberei bei Wohnungsvermietung, FR 1981 S. 297; *Lehwald*, Die Eigennutzung aufwendiger Einfhäuser als estl. unbeachtliche Liebhaberei, FR 1981 S. 607; *Matheja*, Zu den Fragen des Mietwerts der eigenen Wohnung, DStZ 1981, S. 211; *Zimmermann*, Inf. 1982 S. 760; *Bluschke*, Zur steuerlichen Problematik der Wochenendhäuser bzw. Ferienwohnung, B 1984 S. 370.

Unter dem Gesichtspunkt der Liebhaberei kann es nach der Rspr. des BFH zu zwei Rechtsfolgen kommen: Einen (negativen) Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung bei den Einkünften aus VuV ganz außer acht zu lassen oder bei der Ermittlung des Nutzungswerts bestimmte Aufwendungen als nicht Wohnzwecken dienend vom Abzug als Werbungskosten auszuschließen.

**Kein Ansatz eines Nutzungswerts wegen Liebhaberei:** Zum Begriff der Liebhaberei allgemein s. § 2 Anm. 39 c. Nach der Rspr. ist der Nutzungswert einer Wohnung im eigenen Haus „nicht unter allen Umständen dem Einkommensbereich zuzurechnen“, sondern auch insoweit kann sich – bezogen auf das Wohnobjekt – die Frage der Liebhaberei stellen.

So BFH VIII R 99/72 v. 14. 12. 76, BStBl. 1977 S. 305 unter Hinweis auf RFH v. 8. 2. 28, Bd. 23 S. 35; v. 21. 6. 39, RStBl. S. 938; FG Düss. v. 13. 11. 74, EFG 1975 S. 194, rkr. „Eine derartige Liebhaberei kommt vor allem in Betracht, wenn nach den Umständen des Einzelfalles auf die Dauer gesehen die Möglichkeit der Erzielung einer, wenn auch bescheidenen, Rendite objektiv ausgeschlossen werden kann bzw. wenn der den Einnahmезwecken dienende Gesamtaufwand den nach § 21 Abs. 2 EStG anzusetzenden Mietwert auf lange Sicht übersteigt. Daß der Gesetzgeber dauernde Verluste aus der Nutzung einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nicht steuerlich berücksichtigt wissen wollte, ergibt sich zum einen aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG (Gleichstellung des Eigentümers mit einem Vermieter bzw. einem Mieter, der seine Mietaufwendungen nach § 12 Nr. 1 EStG nicht absetzen kann ...), zum anderen aus der Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Nutzung eines eigenen Einfamilienhauses: Auch die Berechnung nach der EinfHausVO beruht auf der Erwägung, daß dem Eigentümer unter Berücksichtigung des regelmäßigen Aufwandes auf längere Sicht gesehen noch eine angemessene Verzinsung des im Haus angelegten Kapitals verbleibt“ (so BFH VIII R 99/72 aaO).

Insbesondere für Ferienwohnungen in Spanien wurde der Ansatz eines (negativen) Nutzungswerts wegen Liebhaberei abgelehnt (vgl. FG Bremen v. 23. 6. 78, EFG S. 430; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 28. 9. 78, EFG 1979 S. 123; FG Nürnberg v. 7. 9. 79, EFG 1980 S. 182). Der BFH folgte dem nicht; mit Urte. VIII R 134/78

v. 22. 1. 80 (BStBl. S. 447) hob er FG Bremen auf. Ferner schränkte er mit Ur. VIII R 81/79 v. 21. 10. 80 (BStBl. 1981 S. 452) die Möglichkeit, im Bereich der Einkunftsart VuV Liebhaberei anzunehmen, für selbstgenutzte Wohnungen weiter erheblich ein. Danach kann es „im allgemeinen nicht als Liebhaberei angesehen werden, wenn jemand in seinem eigenen Haus wohnt und die Werbungskosten den Mietwert der Wohnung im eigenen Haus übersteigen. Die Frage der Liebhaberei wird sich im Falle der Eigennutzung nur bei Zweitwohnungen stellen, deren Nutzung durch den Eigentümer nicht – wie die Erstwohnung – der Befriedigung eines unabweisbaren Lebensbedürfnisses dient“.

*Stellungnahme:* UE ist hier zwischen der Nutzungswertermittlung aufgrund § 21 a und aufgrund des Überschusses des Mietwerts über die Werbungskosten zu unterscheiden.

Bei der Nutzungswertermittlung nach § 21 a kommt die Annahme von Liebhaberei uE nicht in Betracht, auch nicht bei Ferienhäusern, Zweit- oder Drittwohnungen. Denn vom Grundbetrag des Nutzungswerts können – abgesehen von dem objekt- und zeitbegrenzten erweiterten Schuldzinsenabzug gemäß Abs. 4 (s. Anm. 150–175) – nur Schuldzinsen bis zur Höhe des Grundbetrags abgezogen werden; ein Verlust kann sich nur durch erhöhte Absetzungen gemäß Abs. 3 Nr. 2 (s. Anm. 243–247) ergeben. Derartige Buchverluste scheidet aber nach höchstgerichtlicher Rspr. bei der Beurteilung der Frage der Liebhaberei aus (vgl. BFH IV R 57/68 v. 18. 12. 69, BStBl. 1970 S. 377). Die Besonderheiten der Einkunftsermittlungsvorschrift des § 21 a lassen es uE nicht zu, den Abzug erhöhter Absetzungen unter dem Gesichtspunkt der Liebhaberei einzuschränken; das gleiche gilt uE für den besonderen Schuldzinsenabzug nach Abs. 4 (glA *Lein-gärtner*, FR 1979 S. 110; *Bluschke*, B 1984 S. 371; aA *Lehwald*, FR 1981 S. 608).

Ist dagegen der Nutzungswert nach dem Überschuss des zu schätzenden Mietwerts über die Werbungskosten zu ermitteln (s. dazu Anm. 224–226), so kann uE nach den vom BFH im Ur. VIII R 81/79 v. 21. 10. 80 aaO entwickelten Grundsätzen Liebhaberei in den Fällen in Betracht kommen, bei denen die Selbstnutzung der Wohnung durch den Eigentümer „nicht – wie die Erstwohnung – der Befriedigung eines unabweisbaren Lebensbedürfnisses dient“. Ist auf lange Sicht kein Überschuss des Mietwerts einer selbstgenutzten Zweitwohnung über die Werbungskosten zu erwarten, zB bei mit großem Aufwand errichteten Wochenendhäusern oder Ferienwohnungen, so kann uE ein Ansatz des negativen Nutzungswerts wegen Liebhaberei ausscheiden (glA Nds. FG v. 1. 12. 80, EFG 1981 S. 454, rkr.). Vorab ist in diesen Fällen jedoch zu prüfen, ob lediglich einzelne Werbungskosten aus der Nutzungswertermittlung auszuschneiden sind (s. u.).

**Ausscheiden einzelner Werbungskosten wegen Liebhaberei:** Bei der Nutzungswertermittlung nach § 21 a kann diese Frage uE auch hier nicht auftreten, weil der Werbungskostenabzug grundsätzlich ausgeschlossen ist, Schuldzinsen nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 nicht zu einem Verlust führen können und der objekt- und zeitbegrenzte erweiterte Schuldzinsenabzug nach Abs. 4 einen negativen Nutzungswert nach dem Gesetzeszweck gerade ermöglichen soll bzw. in Kauf nimmt (s. Anm. 180).

Anders bei der Nutzungswertermittlung gemäß § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2 durch Überschuss des zu schätzenden Mietwerts über die Werbungskosten: In diesen Fällen können einzelne Aufwendungen als der Liebhaberei dienend nicht als Werbungskosten anzuerkennen sein. Nach BFH VIII R 80/69 v. 10. 8. 72 (BStBl. 1973 S. 10) sind Aufwendungen für das Anwesen insoweit auszuschneiden, als sie „auch über das Wohnbedürfnis der in Betracht kommenden Kreise hinausgehen, nämlich ganz oder teilweise ausschließlich persönlichem Geschmack oder Repräsentationswünschen oder dergleichen entsprechen“. Fer-

ner stellt der BFH darauf ab, „daß die Aufwendungen, die mit der Ferienwohnung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht durch das Streben nach Erzielung von Einnahmen (§ 9 EStG), sondern durch persönliche Motive (§ 12 EStG) veranlaßt sind“ (BFH VIII R 134/78 v. 22. 1. 80, BStBl. S. 447; VIII R 81/79 v. 21. 10. 80, BStBl. 1981 S. 452).

*Stellungnahme:* Der Stpfl. schließt durch die Selbstnutzung seiner Wohnung die Erzielung von Einnahmen willentlich aus; für den Ansatz von Einkünften aus VuV bedarf es der Fiktion des § 21 Abs. 2. Unter diesen Umständen das mangelnde „Streben nach Erzielung von Einnahmen“ zum Maßstab zu erheben, erscheint verfehlt. Denn die Nutzung der eigenen Wohnung fällt – wie die Liebhaberei – in den Bereich privater Einkommensverwendung, die sog. Vermögenssphäre; § 21 Abs. 2 macht „gleichsam einen Teil dessen steuerpflichtig, was sonst, wie zB die private Unterhaltung eines Pkw., als Liebhaberei gewürdigt werden könnte“ (*Grube*, StuW 1974 S. 217).

UE kann auch nicht darauf abgestellt werden, ob mit der Zweitwohnung oder Ferienwohnung usw. in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwendungen „durch persönliche Motive (§ 12 EStG)“ veranlaßt sind. Derartiges Wohnen wird stets durch persönliche Motive bestimmt. Vielmehr können dem Gesetzeszweck des § 21 Abs. 2 entsprechend nur solche Aufwendungen wegen Liebhaberei vom Abzug ausgeschlossen werden, die nicht durch die Nutzung der Wohnung zu Wohnzwecken veranlaßt sind (glA *Grube* aaO), zB Einrichtungen zur Unterbringung einer Gemäldesammlung (Bauweise, Beleuchtungsanlage, Klimaanlage usw.) oder Einrichtung einer privaten Sternwarte, außergewöhnlich umfangreicher Privatbibliotheken, Tierzuchtanlagen usw. (vgl. RFH v. 8. 2. 28, Bd. 23 S. 35), ferner Aufwendungen, die Grundstücksflächen betreffen, die nicht zur Wohnung gerechnet werden können (vgl. RFH v. 24. 10. 34, StuW 1935 Nr. 83; nur Einbeziehung von Wohngärten, nicht von Obstplantagen; BFH VIII R 80/69 v. 10. 8. 72, BStBl. 1973 S. 10 betr. parkartige Erschließung eines Grundstücks; vgl. auch BFH VIII R 99/72 v. 14. 12. 76, BStBl. 1977 S. 305; fraglich, ob die Aufwendungen für den Zaun der Liebhaberei dienen oder für die Erhaltung der Wohnzwecke gemacht worden sind). Als nicht Wohnzwecken dienend werden auch sog. Luxusaufwendungen wie Wandfresken und Damasttapeten angesehen (RFH v. 8. 2. 28, Bd. 23 S. 35; Liebhaberei; kritisch *Grube* aaO; *Brunk*, FR 1973 S. 156).

Die Entscheidung, ob einzelne Aufwendungen als der Liebhaberei dienend auszuscheiden sind oder nicht, richtet sich also danach, ob sie noch mit dem fiktiven Tatbestand der Einkommenserzielung, nämlich die Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken, als in wirtschaftlichem Zusammenhang stehend angesehen werden können oder nicht. Zweifelhaft erscheint, ob darüber hinaus Werbungskosten vom Abzug ausgeschlossen werden können, „wenn und soweit die Aufwendungen für das Anwesen auch über das Wohnbedürfnis der in Betracht kommenden Kreise hinausgehen, nämlich ganz oder teilweise ausschließlich persönlichem Geschmack oder Repräsentationswünschen und dergleichen entsprechen“ (BFH VIII R 80/69 aaO). UE ist dies kein geeigneter Maßstab (ablehnend auch *Brunk*, FR 1973 S. 156). Ob nicht notwendige, objektiv nicht zweckmäßige oder unüblich hohe Werbungskosten bei der Ermittlung des Nutzungswerts unter dem Gesichtspunkt der Liebhaberei vom Abzug auszuschließen sind, bestimmt sich uE allein nach den dafür allgemein bei Werbungskosten geltenden Grundsätzen (glA *Grube* aaO S. 218; s. § 9 Anm. 3c; BFH VI R 66/78 v. 15. 5. 81, BStBl. S. 735; VI R 64/81 v. 20. 12. 82, BStBl. 1983 S. 306).

43 **4. Verhältnis der Nutzungswertbesteuerung zu außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33ff.)**

Werbungskosten können als außergewöhnliche Belastungen nicht abgezogen werden (§ 33 Abs. 2 S. 2; s. § 33 Anm. 8). Eine Ausnahme läßt die FinVerw. für Aufwendungen zur Erhaltung schutzwürdiger Kulturwerte, insbes. für unter Denkmalschutz stehende Wohngebäude zu (zur Anwendung des § 33 auf Aufwendungen zur Erhaltung schutzwürdiger Kulturwerte s. Bayern v. 20. 8. 60, BStBl. II S. 173). Nach OFD Köln v. 12. 7. 76 (StEK EStG § 33 Nr. 50) bestehen „für Fälle, in denen die Einkünfte aus VuV aus einem unter Denkmalschutz stehenden Gebäude nach der EinfHausVO bzw. VZ 1974 nach § 21a EStG zu ermitteln sind, ... keine Bedenken, zur Erhaltung des Gebäudes notwendige Aufwendungen aus Vereinfachungsgründen ohne Berücksichtigung etwaiger anteiliger AfA-Beträge als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen“.

44

**IV. Verlustausgleich und Verlustabzug  
(Verhältnis zu § 2 Abs. 1 und § 10 d)**

Ein *negativer Nutzungswert* ergibt sich, wenn Werbungskosten einschließlich Gebäudeabsetzungen den Bruttomietwert übersteigen. Dieses Ergebnis kann sich nicht nur bei Mietwertüberschußrechnung (gem. § 21 Abs. 2 erste oder zweite Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2) ergeben, sondern auch bei der pauschalen Nutzungswertermittlung nach § 21 a. Denn der aus dem EW abzuleitende Grundbetrag (Abs. 1 Satz 4) kann durch den Abzug von Schuldzinsen gem. Abs. 3 Nr. 1 aufgezehrt und sodann durch Abzug erhöhter Absetzungen gem. Abs. 3 Nr. 2 und durch den erweiterten Schuldzinsenabzug gem. Abs. 4 negativ werden. Entgegen Nds. FG v. 21. 9. 79 (EFG 1980 S. 74) ist deshalb ein negativer Nutzungswert kein „Widerspruch in sich“, schon gar nicht bei Mietwertüberschußrechnung; ein negativer Nutzungswert wird deshalb seit jeher anerkannt (vgl. RFH v. 25. 6. 30 und v. 24. 9. 30, StuW 1930 II Nr. 1379 und 1378; Nds. FG v. 1. 12. 80, EFG 1981 S. 454, rkr.; *Grube*, StuW 1974 S. 219; *Ehmcke*, Inf. 1978 S. 204; *Littmann*, XIV. § 21 Anm. 50).

Negative Einkünfte gem. § 21 Abs. 2, ob durch Überschußrechnung oder gem. § 21 a ermittelt, sind uneingeschränkt mit anderen Einkunftsarten ausgleichsfähig und, wenn im VZ keine Möglichkeit eines Verlustausgleichs besteht, gem. § 10 d rücktrags- und vortragsfähig. Über Verluste bei ausländischen Grundstücken s. aber Anm. 31.

## Erläuterungen zu Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts einer Wohnung

### A. Überblick zu Abs. 1

45

Zum gesetzessystematischen Aufbau des Abs. 1 s. Anm. 2.

**Besteuerungsgegenstand des § 21 a** war ursprünglich nur die Wohnung im *EinfHaus* (bzw. die als *EinfHaus* bewertete Eigentumswohnung). Für den Begriff des *EinfHauses* verweist § 21 a Abs. 1 Satz 1 auf § 75 Abs. 5 BewG; danach ist ein *EinfHaus* „ein Wohngrundstück, das nur eine Wohnung enthält“ (über Wohngrundstück s. Anm. 60; zu den Begriffsmerkmalen der Wohnung s. Anm. 52–58). Ob ein Haus ein *EinfHaus* iSd. § 21 a Abs. 1 Satz 1 ist, wird also im Bewertungsverfahren (EWBescheid) entschieden. Zur Bindungswirkung s. Anm. 63.

Ab 1982 wurde durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (s. Anm. 7) die pauschalierte Nutzungswertermittlung auf *ZweifHäuser und andere Grundstücksarten* ausgedehnt (s. Anm. 85). Über § 21 a Abs. 1 Satz 2 können seither auch Wohnungen in Häusern erfaßt werden, die im Bewertungsverfahren als *ZweifHaus*, Mietwohngrundstück, gemischt genutztes Grundstück oder Geschäftsgrundstück bewertet werden (s. Anm. 94–100). Gleichwohl kommt es weiterhin auf die Unterscheidung zwischen *EinfHaus* und anderen Häusern an: die selbstgenutzte Wohnung im eigenen *EinfHaus* fällt ausnahmslos unter § 21 a (s. aber Anm. 220). Die selbstgenutzte Wohnung in anderen eigenen Häusern fällt nur dann unter § 21 a, wenn keiner der Privilegierungstatbestände des Abs. 1 Satz 3 vorliegt (Teilvermietung oder Teilnutzung zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken; s. Anm. 105–115); greift Abs. 1 Satz 3 ein, so bleibt es bei der Nutzungswertermittlung nach dem Überschuß der zu schätzenden Rohmiete über die Werbungskosten (s. Anm. 224–226).

**Voraussetzungen** für die pauschalierte Ermittlung des Nutzungswerts einer Wohnung sind nach § 21 a Abs. 1:

- Es muß sich um eine *Wohnung* (s. Anm. 49, 52–58) handeln;
- die Wohnung muß sich in einem *EinfHaus* befinden (s. Anm. 59–62) oder in einem *zu eigenen Wohnzwecken genutzten anderen Haus* (s. Anm. 87–100), für das die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 nicht eingreifen (s. Anm. 105–115);
- es muß ein *eigenes* (s. Anm. 66–69, 101–102) Haus des Stpfl. sein.

Eine weitere (negative) Voraussetzung enthält Abs. 6: Keine Anwendung findet § 21 a auf sog. übergroße Grundstücke (s. Anm. 220).

**Rechtsfolgen:** Liegen die genannten Voraussetzungen vor, so „wird der Nutzungswert (§ 21 Abs. 2) auf Grund des Einheitswerts des Grundstücks ermittelt“ (Abs. 1 Satz 1); anzusetzen ist als Grundbetrag 1 vH des maßgebenden EW (das ist der um 40 vH erhöhte EW) des Grundstücks (Abs. 1 Satz 4, s. Anm. 120). Es besteht also kein Wahlrecht zwischen der Anwendung des § 21 a und der Ermittlung nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten. § 21 a gilt aber nur bei Ermittlung der Einkünfte aus VuV (§ 21 Abs. 2 iVm. Abs. 3; s. Anm. 18); das Haus muß also zum Privatvermögen des Stpfl. gehören. Bei Häusern, für die kein EW festgestellt wird, kommt § 21 a nicht zur Anwendung, insbes. also bei Häusern im Ausland (s. Anm. 31).

Einstweilen frei.

46

## B. Nutzungswert einer Wohnung im eigenen Einfamilienhaus (Abs. 1 Satz 1)

### I. Wohnung

#### 1. Allgemeines zum Wohnungsbegriff des § 21 a

##### 47 a) Bedeutung der Wohnung als Tatbestandsmerkmal

Nicht der Nutzungswert des Einfhauses (oder anderer Häuser; s. Anm. 87) wird als fiktive Einnahme aus VuV erfaßt, sondern der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung darin. „Wohnung“ ist selbständiges Tatbestandsmerkmal des § 21 Abs. 2 und des § 21 a. Der Wohnungsbegriff beider Vorschriften ist der gleiche (BFH VIII R 29/76 v. 5. 12. 78, BStBl. 1979 S. 476; VIII R 166/80 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 660; zu den Merkmalen des Wohnungsbegriffs s. Anm. 52–58). Der Nutzungswert selbstgenutzter Räume, die keine Wohnung bilden, wird stl. nicht erfaßt (BFH VIII R 166/80 aaO; s. auch Anm. 300 „*Einzelne Räume*“).

Ob und unter welchen Voraussetzungen eine Wohnung vorliegt, war seit 1937, als die EinfhausVO als Vorgänger des § 21 a in Kraft trat (s. Anm. 6), Gegenstand unzähliger Streitigkeiten zwischen Stpfl. und FinVerw., hat deshalb als Ärgernis und Dauerthema Rspr. und Schrifttum ständig beschäftigt und wird auch noch nach dem geplanten Außerkräfttreten der Vorschrift (s. Anm. 8) die Beteiligten bis zum Überdruß beschäftigen. Dabei geht es weniger um den Wohnungsbegriff als eigenständiges Tatbestandsmerkmal von § 21 Abs. 2 und § 21 a; in der Praxis hat der Wohnungsbegriff vielmehr als das maßgebliche Merkmal für die Abgrenzung der Begriffe „Einfhaus“ und „Zweifhaus“ Bedeutung, die sich allein durch die Anzahl der vorhandenen Wohnungen unterscheiden (s. Anm. 61, 95). Denn bis 1982 galt § 21 a ausschließlich bei Einfhäusern (s. Anm. 85). Aber auch nach der Ausdehnung auf Zweifhäuser und andere Grundstücksarten durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 ist diese Unterscheidung bedeutsam geblieben (s. Anm. 86).

##### 48 b) Wohnung als Typus-Begriff; Bedeutung der Verkehrsauffassung

**Wohnung als Typus-Begriff:** EStG und BewG verwenden den Begriff der Wohnung, enthalten aber keine Legaldefinition. Es handelt sich um einen sog. Typus-Begriff, der nur umschrieben, nicht definiert werden kann (BFH III R 192/83 v. 5. 10. 84, BStBl. 1985 S. 151). „Das Charakteristische am Typus ist, daß einzelne Merkmale nicht unbedingt logisch konstitutive Bedeutung haben, sondern daß sie in geringerem oder größerem Umfang erfüllt sein und sich unter Umständen sogar substituieren können“ (BFH aaO). Als Typus-Begriff ist der Wohnungsbegriff einerseits für die Berücksichtigung besonderer Umstände wie der Wohnungssituation in der Kriegs- und Nachkriegszeit offen, andererseits einer Anpassung bei Änderung der Wohngepflogenheiten und des Wohnverständnisses zugänglich. Dies hat den BFH im Ur. III R 192/83 v. 5. 10. 84 aaO zu einer grundlegenden Änderung des Wohnungsbegriffs veranlaßt: Für Feststellungszeitpunkte ab 1. 1. 74 erkennt der BFH nur noch baulich getrennte und in sich abgeschlossene Raumeinheiten mit eigenem Zugang als Wohnung an (zur Entwicklung des Wohnungsbegriffs s. Anm. 49).

**Bedeutung der Verkehrsauffassung:** Auch insoweit hat sich die Rspr. des BFH mit dem Ur. III R 192/83 v. 5. 10. 84 aaO geändert. Bisher vertrat der BFH die Auffassung, es entscheide sich nach der Verkehrsauffassung, ob im Einzelfall eine Mehrheit von Räumen als Wohnung anzusehen sei.

BFH III R 81/76 v. 24. 11. 78, BStBl. 1979 S. 255; III R 41/78 v. 25. 5. 79, BStBl. S. 543; III R 17/77 v. 22. 6. 79, BStBl. 1980 S. 175; glA *Rössler/Troll*, § 75 BewG Anm. 35; *Gürsching/Stenger*, § 75 BewG Anm. 13.1.

Mit Urt. III R 192/83 v. 5. 10. 84 aaO lehnt der BFH nunmehr die Anwendung der Verkehrsauffassung auf den Begriff selbst wegen der damit verbundenen Unsicherheiten in der Beurteilung ab und mißt der Verkehrsauffassung nur noch Bedeutung für die Entscheidung bei, ob einzelne Merkmale des Wohnungsbegriffs erfüllt sind, „wie zB die Möglichkeit, einen selbständigen Haushalt zu führen, oder die Mindestgröße“ (so BFH aaO).

Zur Kritik s. Anm. 50.

### c) Entwicklung des Wohnungsbegriffs; Übergangsregelung

49

Der bewertungsrechtliche und damit für § 21 a maßgebende Wohnungsbegriff wurde 1984/85 durch mehrere BFH-Entscheidungen modifiziert. Die wichtigste Änderung ist die Erhebung der baulichen Abgeschlossenheit und des eigenen Zugangs zu einem unbedingbaren Begriffsmerkmal, und zwar rückwirkend für noch nicht bestandskräftige Einheitswertbescheide ab Feststellungszeitpunkt 1. 1. 74 (zur Kritik s. Anm. 50). Durch gemeinsamen Ländererlaß v. 15. 5. 85 (BStBl. I S. 201) hat die FinVerw. die negativen Auswirkungen dieser Entscheidung für Zweifelhäusermittler mittels einer Übergangsregelung gemildert (s. u.).

**Früherer Wohnungsbegriff:** Nach früherer höchstrichterlicher Rspr. und Verwaltungsauffassung konnte eine Raumeinheit aufgrund ihrer baulichen Gestaltung (insbes. Abgeschlossenheit) oder aber aufgrund eines funktionalen Zusammenhangs und tatsächlicher Nutzung als Wohnung anzuerkennen sein. Rspr. und FinVerw. unterschieden demnach zwischen zwei Arten von Wohnungen:

▷ *Die baulich abgeschlossene Wohnung mit eigenem Zugang (Wohnung kraft baulicher Gestaltung):* Die Anerkennung als Wohnung setzt hier nicht voraus, daß die Küche als solche eingerichtet und die Wohnung zur Haushaltsführung genutzt wird.

„Liegt nach der baulichen Gestaltung eindeutig eine selbständige, abgeschlossene Wohnung vor, dh. weisen die Räume eine gewisse Mindestgröße auf, sind die notwendigen sanitären Einrichtungen sowie ein Küchenraum vorhanden und sind die Räume gegenüber anderen Wohnungen abgeschlossen und haben sie einen selbständigen Zugang, so kommt es nach der Verkehrsauffassung für die Annahme einer Wohnung nicht darauf an, ob in diesen Räumen tatsächlich ein selbständiger Haushalt geführt wird und ob der mit den notwendigen Anschlüssen für Spüle und Herd ausgestattete Küchenraum als Küche eingerichtet ist und als solche benutzt wird“ (BFH III R 46/78 v. 25. 7. 80, BStBl. 1981 S. 152).

▷ *Die baulich nicht abgeschlossene Wohnung (Wohnung kraft Funktion und Nutzung):* In Fällen zweifelhafter baulicher Gestaltung, insbes. bei gegeneinander baulich nicht abgeschlossenen Wohnungen ließen es Rspr. und FinVerw. genügen, daß sich die Zusammenfassung mehrerer Räume zu einer Wohnung aus der Lage der Räume zueinander, aus ihrer Zweckbestimmung und aus der dieser Zweckbestimmung entsprechenden tatsächlichen Nutzung ergibt (BFH III R 17/77 v. 22. 6. 79, BStBl. 1980 S. 175; III R 46/78 v. 25. 7. 80 aaO; III R 3/69 v. 9. 12. 70, BStBl. 1971 S. 230; Ländererlaß v. 5. 10. 79, BStBl. S. 2110 Ziff. 3). Zusätzlich wurde in diesen Fällen aber als erforderlich angesehen, daß die Küche nicht nur mit Anschlüssen versehen, sondern tatsächlich eingerichtet war und die Wohnung tatsächlich zur Haushaltsführung genutzt wurde (BFH III R 81/76 v. 24. 11. 78, BStBl. 1979 S. 255; III R 46/78 v. 25. 7. 80 aaO; III R 192/83 v. 5. 10. 84, BStBl. 1985 S. 151).

**Neuer Wohnungsbegriff:** Mit Entsch. III R 192/83 v. 5. 10. 84 (BStBl. 1985 S. 151) engte der BFH den Wohnungsbegriff auf die Wohnung kraft baulicher Gestaltung ein und erhob damit bauliche Abgeschlossenheit und eigenen Zugang (s. Anm. 53) zu unabdingbaren Begriffsmerkmalen. Funktion und Nutzung sind nunmehr bedeutungslos.

„An dieser (gemeint: der oa. bisherigen) Rechtsprechung zur bewertungsrechtlichen Beurteilung des Wohnungsbegriffs in den Fällen zweifelhafter baulicher Gestaltung hält der erkennende Senat, jedenfalls für Feststellungszeitpunkte ab dem 1. Januar 1974, nicht mehr fest. Für die Entscheidung der Frage, ob die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen den bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff erfüllt, hält der Senat nunmehr für wesentlich, daß diese Zusammenfassung von Räumen eine, von anderen Wohnungen oder Räumen, insbes. Wohnräumen, baulich getrennte und in sich abgeschlossene Wohneinheit bildet. Es muß ein eigener Zugang bestehen. Darüber hinaus müssen die Räume eine bestimmte Mindestfläche aufweisen. Außerdem müssen grundsätzlich die notwendigen Nebenräume wie Küche, zumindest ein Raum mit Kochgelegenheit, ein Bad oder eine Dusche und eine Toilette vorhanden sein. Dagegen ist nicht erforderlich, daß in den Räumen tatsächlich ein selbständiger Haushalt geführt wird, der Küchenraum als Küche eingerichtet ist und als solche benutzt wird. Es genügt, wenn darin die Anschlüsse für solche Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände vorhanden sind, die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendig sind (vgl. BFH-Urteil III R 46/78 v. 25. 7. 80, BFHE 132, 99, BStBl. II 1981, 152). Grundsätzlich ist jedoch erforderlich, daß die Räume Wohnzwecken dienen oder zu dienen bestimmt sind.“

Zum neuen bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff gehört auch, „daß eine Wohnung stets auch tatsächlich Wohnzwecken dient oder Wohnzwecken zu dienen bestimmt ist“ (BFH III R 78/81 v. 22. 2. 85, BStBl. S. 284; III R 192/83 v. 5. 10. 84 aaO). Das bedeutet, daß ein Haus mit zwei abgeschlossenen Wohnungen nicht als ZweifHaus zu bewerten ist, wenn der Stpfl. die eine zu Wohnzwecken, die andere voll zu gewerblichen oder beruflichen (zB als Steuerberatungsbüro) Zwecken nutzt (s. dazu Anm. 54, 95, 99).

**Übergangsregelung der FinVerw.:** Durch gemeinsamen Ländererlaß v. 15. 5. 85 (BStBl. I S. 201) hat die FinVerw. eine Übergangsregelung für die Fälle getroffen, in denen ein Stpfl. unter Beachtung der Verwaltungsvorschriften und der früheren Rspr. sein Wohngrundstück als ZweifHaus mit baulich nicht gegeneinander abgeschlossenen Wohnungen (Wohnung kraft Funktion; s.o.) ausgestattet hat. Nach dem Ländererlaß gilt folgendes:

„Für die Bestimmung der Grundstücksart ist die neue Rechtsprechung bei Errichtung, Umbau und Erweiterung von Gebäuden anzuwenden, wenn der Antrag auf Baugenehmigung oder die Bauanzeige nach dem 31. Dezember 1985 erfolgt. Kommt es auf eine Baugenehmigung oder auf eine Bauanzeige nicht an, ist die neue Rechtsprechung anzuwenden, wenn die Baumaßnahme oder die sonstige tatsächliche Umgestaltung erst nach diesem Zeitpunkt abgeschlossen ist. Im übrigen verbleibt es im laufenden Hauptfeststellungszeitraum bei der bisherigen Verwaltungsübung; es sei denn, der Stpfl. begehrt die Anwendung der neuen Rechtsprechung.“

Danach gilt folgendes:

- ▶ *Die neue Rechtsprechung ist anzuwenden* (bauliche Abgeschlossenheit ist also Voraussetzung):
  - wenn nach dem 31. 12. 85 der Antrag auf Baugenehmigung oder die Bauanzeige bei Errichtung, Umbau und Erweiterung von Gebäuden gestellt wird,
  - wenn nach dem 31. 12. 85 Bau- und Umgestaltungsmaßnahmen fertiggestellt werden, die keine Baugenehmigung oder Bauanzeige erfordern und
  - wenn der Stpfl. in anderen Fällen die Anwendung begehrt (Wahlrecht, das ausdrücklich ausgeübt werden muß, da sonst die Verwaltung an ihren Erlaß und damit die Anwendung des bisherigen Rechts gebunden ist; sog. Selbstbindung der Verwaltung).

- *Die neue Rechtsprechung ist nicht anzuwenden*, bauliche Abgeschlossenheit kann also fehlen (es sei denn, der Stpfl. beantragt die Anwendung der neuen Rspr.):
- ▷ *stets für Feststellungszeitpunkte bis einschließlich 1. 1. 86*, denn die zugrundeliegenden Baumaßnahmen fallen stets unter die Übergangsregelung (Bauantrag oder Bauanzeige bzw. Fertigstellung liegen nicht nach dem 31. 12. 85). Das gilt auch dann, wenn die Artfeststellung (infolge Einlegung eines Rechtsmittels) noch nicht bestandskräftig war. Sind die Voraussetzungen der früheren Rspr. erfüllt, fehlt es aber an der (nach neuer Rspr. erforderlichen) Abgeschlossenheit, so gilt verfahrensrechtlich für Feststellungszeitpunkt bis einschließlich 1. 1. 86 folgendes:
- Liegt noch kein StBescheid vor, so hat die Verwaltung nach bisherigem Recht zu verfahren, es sei denn, der Stpfl. beantragt ausdrücklich die Anwendung der neuen Rspr. (Wahlrecht, s. o.).
  - Liegt ein angefochtener StBescheid vor und befindet sich die Sache im Einspruchsverfahren, so ist dieses zugunsten des Stpfl. abzuschließen; das FA ändert den Bescheid gem. § 172 Abs. 1 Nr. 1a AO, durch die Änderung erledigt sich der Einspruch des Stpfl. (in der Praxis regelmäßig Rücknahme des Einspruchs zur Klarstellung; vgl. dazu *Tipke/Kruse*, AO § 172 Tz. 22). Eine Einspruchsentscheidung ist nicht erforderlich (§ 367 Abs. 2 Satz 3 AO; *Tipke/Kruse* aaO Tz. 1).
  - Befindet sich die Sache im Klage- oder Revisionsverfahren, so ist der Bescheid durch die FinVerw. ebenfalls gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO zu ändern; gemäß § 68 FGO wird dieser geänderte StBescheid auf Antrag des Klägers zum Gegenstand des Verfahrens; der Rechtsstreit ist in der Hauptsache erledigt mit der Kostenfolge des § 138 Abs. 2 Satz 1 FGO (Kostenpflicht der Behörde).
  - Hat der Stpfl. den Feststellungsbescheid (Bewertung als EinfH) bestandskräftig werden lassen (durch Nichtanfechtung des StBescheids, durch bestandskräftige Einspruchsentscheidung oder durch rkr. Urteil), sehen die Vorschriften der AO über die Aufhebung und Änderung von bestandskräftigen StBescheiden (§§ 172 ff. AO) keine Änderungsmöglichkeit mehr vor. Nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO können unanfechtbar gewordene Bescheide nur zuungunsten des Stpfl. geändert werden, § 110 Abs. 1 FGO ordnet die Bindungswirkung für rkr. Urteile an. In diesen Fällen kann allenfalls ein Erlaß der Steuern nach § 227 AO in Betracht kommen, für den aber die Voraussetzungen im Einzelfall (sachliche oder persönliche Unbilligkeit) erfüllt sein müssen. § 163 AO ist gem. § 20 Satz 2 BewG nicht anwendbar, dh. keine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen.
- Auch der Ländererlaß v. 15. 5. 85 will für die bestandskräftigen Bescheide keine Änderung zulassen, da dort ausdrücklich auf den „laufenden Hauptfeststellungszeitraum“ Bezug genommen wird.
- ▷ *für Feststellungszeitpunkt ab 1. 1. 87*, wenn
- der Bauantrag vor dem 1. 1. 86 gestellt wurde oder
  - die Bauanzeige vor dem 1. 1. 86 erstattet wurde und ein Bauantrag nicht erforderlich war oder
  - die Fertigstellung vor dem 1. 1. 86 erfolgt und weder Bauantrag noch Bauanzeige erforderlich waren.

**Beispiele** für die Anwendung der Übergangsregelung:

1. Im Jahr 1984 wird ein Gebäude mit zwei baulich voneinander nicht abgeschlossenen Wohnungen fertiggestellt: Bewertung als ZweifHaus.
2. Im Jahr 1984 wird ein EinfHaus zu einem ZweifHaus mit baulich voneinander nicht abgeschlossenen Wohnungen iSd. früheren Rspr. umgebaut oder erweitert: Bewertung als ZweifHaus.

## § 21 a Anm. 49–50 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

3. Im Jahr 1985 oder später wird ein ZweifHaus mit zwei baulich voneinander nicht abgeschlossenen Wohnungen iSd. früheren Rspr. fertiggestellt: Bewertung als ZweifHaus, wenn der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 1. 1. 86 gestellt worden ist.
4. Umbau oder Erweiterung eines EinfHauses zu einem ZweifHaus mit zwei baulich nicht gegeneinander abgeschlossenen Wohnungen: Bewertung als ZweifHaus, wenn das durch den Umbau oder die Erweiterung entstehende ZweifHaus erst 1986 oder später fertiggestellt wird, der Antrag auf Baugenehmigung oder die Bauanzeige für den Umbau oder die Erweiterung jedoch vor dem 1. 1. 86 erfolgt sind.
5. Kommt es für den Umbau eines EinfHauses zu einem ZweifHaus (mit zwei baulich nicht gegeneinander abgeschlossenen Wohnungen) nicht auf eine Baugenehmigung oder Bauanzeige an (zB weil es nur an der Einrichtung der Küche und/oder eines Bades gefehlt hat, um nach der bisherigen Rspr. zwei Wohnungen annehmen zu können), so ist das Gebäude auf den 1. 1. 86 als ZweifHaus zu bewerten, wenn die Baumaßnahme oder die sonstige tatsächliche Umgestaltung vor dem 1. 1. 86 abgeschlossen ist.
6. Ein bisher als ZweifHaus bewertetes Grundstück mit zwei baulich nicht gegeneinander abgeschlossenen Wohnungen ist auf Antrag des Stpfl. im Wege der Artfortschreibung als EinfHaus zu bewerten (Satz 3 der Übergangsregelung des BdF aaO). Geht man mit der hM davon aus, daß die Artfeststellung im EWBescheid für die Anwendung des § 21 a bindend ist (s. Anm. 63), so kann die Artfortschreibung im Wege der Fehlerberichtigung erstmals zum 1. 1. 86 erfolgen (§ 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 BewG). UE besteht eine solche Bindungswirkung nicht (s. Anm. 65); deshalb kann der Stpfl. unabhängig von der bewertungsrechtlichen Artfeststellung als ZweifHaus die Anwendung der neuen Rspr. für alle EStVeranlagungen beantragen, die noch nicht durch bestandskräftigen EStBescheid abgeschlossen sind.

### 50 d) Stellungnahme zur Rechtsprechungsänderung (neuer Wohnungsbegriff)

Den bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff dahingehend einzuschränken, daß er eine baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit mit eigenem Zugang voraussetzt, erscheint als ein vertretbares Mittel, um einer unterschiedlichen stl. Behandlung von EinfHäusern und sog. unechten ZweifHäusern (die funktional ein EinfHaus darstellen) entgegenzuwirken (s. Anm. 86). Insofern kann die BFH-Entsch. III R 192/83 v. 5. 10. 84 (s. Anm. 49) als ein Beitrag zur allgemeinen Steuergerechtigkeit und Rechtssicherheit angesehen werden.

Es fragt sich allerdings, ob das Merkmal der Abgeschlossenheit – wie BFH aaO selbst verlangt – tatsächlich „mit Hilfe der anerkannten Auslegungsregeln“ aus dem unbestimmten Rechtsbegriff Wohnung abgeleitet werden kann. Sicherlich läßt dieser Typus-Begriff (s. Anm. 48) „Raum für eine den tatsächlichen Gegebenheiten im Wohnbereich entsprechende Auslegung“ (BFH aaO). Daß aber im Oktober 1984 aus den „tatsächlichen Gegebenheiten im Wohnbereich“ und „dem modernen Wohnverständnis“ plötzlich abgeleitet werden konnte, daß jedenfalls ab dem 1. 1. 74 als Wohnung begrifflich nur noch eine baulich abgeschlossene Raumeinheit mit eigenem Zugang angesehen werden kann, erscheint uE als Auslegung höchst fragwürdig. Dazu hätte es uE einer Entscheidung des Gesetzgebers bedurft.

**Beispiel:** In einem Gebäude wohnt im Erdgeschoß der Eigentümer mit seiner Familie. Im Obergeschoß mit gleicher qm-Zahl wohnt ein Mieter mit seiner Familie. Die Wohnung des Mieters ist durch eine Wohnungstür im ersten Obergeschoß abgeschlossen. Der Zugang dorthin führt über die Treppe, die unten vom Flur der Eigentümerwohnung abgeht. Der Flur der Eigentümerwohnung hat außer der Hauseingangstür zwei Türen: die Tür zur Küche und die Tür zu einer Diele, von der alle Wohn- und Schlafräume des Eigentümers abgehen (die Diele kann von der Küche aus auch direkt durch eine zweite Küchentür erreicht werden). Nach BFH aaO wohnen die Familien des Eigentümers und des Mieters gemeinsam in einem EinfHaus; der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung ist nach § 21 a zu ermitteln (zur vermieteten Wohnung s. Abs. 5 Satz 2).

Würde der Stpfl. die Küchentür im Hausflur zumauern, läge ein ZweifHaus vor. § 21 a würde auf die selbstgenutzte Wohnung keine Anwendung finden (§ 21 a Abs. 1 Satz 3 Nr. 1); der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung wäre durch Überschubrechnung gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 (s. Anm. 224–226) zu ermitteln.

Es ist schon ein eigenartiges Wohnverständnis, das den BFH leitet: Jegliche Verbindung zwischen den Wohnbereichen von zwei Wohnungen (s. auch Anm. 53) machen – unabhängig von der tatsächlichen Nutzung – aus zwei Wohnungen eine. Eine Küche braucht eine Wohnung aber nicht zu haben; hier genügen die Anschlußmöglichkeiten in der Wand (s. Anm. 56). Bei Bad und Toilette genügen Anschlußmöglichkeiten dagegen nicht, sie müssen eingerichtet sein (s. Anm. 57).

UE ist der neue Wohnungsbegriff der Rspr. nicht durch Gesetzesauslegung zu gewinnen und unter dem Gesichtspunkt der Rechtsfortbildung nicht überzeugend, soweit der BFH bestreitet, daß sich eine „Wohnung“ auch aus einem funktionalen und räumlichen Zusammenhang essentiell zu einer Wohnung gehörender Räume und der tatsächlichen Nutzung dieser Räume ergeben kann, was bislang auch die Rspr. und die FinVerw. anerkannten.

Das Gebot der Gleichbehandlung stl. gleichgelagerter Sachverhalte (insbes. die Bekämpfung sog. unechter ZweifHäuser) gibt hier nichts her: Wird ein Gebäude von zwei Familien in je einer funktional selbständigen und abgegrenzten Raumeinheit bewohnt, so ist das Merkmal, ob die Wohneinheiten baulich völlig gegeneinander abgeschlossen sind und jeweils einen eigenen Zugang von außen haben, untauglich, um daran unterschiedliche StFolgen bewertungsrechtlicher wie einkommensteuerrechtl. Art zu knüpfen und zu rechtfertigen. Es ist uE auch nicht die Aufgabe des Bewertungssenats des BFH, rechtspolitische Fehler zu korrigieren, die in der estl. Nutzungswertbesteuerung als solcher liegen (s. dazu Anm. 13–16).

Nicht der neue, sondern der frühere Wohnungsbegriff (s. Anm. 49) entspricht der Verkehrsauffassung, dh. der Anschauung urteilsfähiger und unvoreingenommener Bürger. In seiner Entsch. III R 192/83 v. 5. 10. 84 aaO hat der BFH die Anwendung der Verkehrsauffassung auf den Gesamtbegriff Wohnung allerdings ausdrücklich abgelehnt und als Auslegungsmaßstäbe an ihrer Stelle die Wohnungssituation, die Gepflogenheiten iSd. tatsächlichen Gegebenheiten im Wohnbereich sowie das moderne Wohnverständnis gesetzt. Es stellt sich aber die Frage, ob bei einem Rechtsbegriff, dessen Merkmale so stark im Tatsächlichen liegen wie beim Begriff Wohnung, der Verkehrsauffassung wirklich nur die geringe Bedeutung zugemessen werden sollte, auf die sie der BFH im Ur. III R 192/83 v. 5. 10. 84 aaO zurückgedrängt hat (s. Anm. 48). Einen Begriff, dessen Inhalt als allgemeiner Begriff jeder urteilsfähige und unvoreingenommene Bürger erfassen und beschreiben kann, als Rechtsbegriff im Gegensatz zur allgemeinen Verkehrsauffassung zu definieren und dies letztlich doch mit dem Verständnis der Allgemeinheit zu begründen („dem modernen Wohnverständnis“, BFH aaO S. 153 li. Sp.), ist uE methodisch nicht überzeugend und im Ergebnis nicht haltbar.

Schließlich ist es uE lediglich eine Behauptung ohne empirisch-wissenschaftlichen Nachweis, daß nach den heutigen Wohngepflogenheiten, den tatsächlichen Gegebenheiten im Wohnbereich und dem modernen Wohnverständnis eine zur Haushaltsführung geeignete und benutzte Raumeinheit nur als Wohnung angesehen werden kann, wenn sie in sich völlig abgeschlossen ist und einen eigenen Zugang hat. Es ist auch zu bezweifeln, ob sich ein „modernes Wohnverständnis“ iSd. Entscheidung des BFH allgemein, dh. ohne regionale Unterschiede zwischen Stadt und Land, herausgebildet hat (vgl. Anm. 57 betr. Toilette). Daß der BFH entsprechende Untersuchungen angestellt hätte, ist nicht bekannt. Schon gar nicht läßt sich begründen, daß dieser Wohnungsbegriff seit dem 1. 1. 74 gelten

## § 21 a Anm. 50–52 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

und mithin in offenen StFällen rückwirkend zu einer begrifflich Neubeurteilung zwingen soll. Vor der Urteilsfindung v. 5. 10. 84 blieben die angeblich seit dem 1. 1. 74 bestehenden „tatsächlichen Gegebenheiten im Wohnbereich“, die ein funktionales Verständnis des Wohnungsbegriffs verbieten, auch den Richtern des Bewertungssenats verborgen. Andernfalls lassen sich seine Entscheidungen aus den Jahren 1974 bis 1981 nicht erklären, die Gebäude wie im Beispielsfall stets als ZweifHaus bewerteten (s. Anm. 49). Es müßte sich denn um krasse Fehlurteile gehandelt haben, die in Verkennung der „tatsächlichen Gegebenheiten im Wohnbereich“ und unter Mißachtung des seit 1974 bestehenden modernen Wohnverständnisses getroffen wurden.

### 51 e) Verhältnis zu anderen Wohnungsbegriffen

Der Wohnungsbegriff iSd. Bewertungsrechts und damit des § 21 a ist nicht identisch mit gleichlautenden Begriffen in anderen Gesetzen; daher sind gesetzliche Begriffsbestimmungen und Rspr. auf anderen Rechtsgebieten nicht für die Bestimmung des bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriffs maßgebend und nur berücksichtigungsfähig, soweit sie als Ausdruck der Verkehrsauffassung angesehen werden können; dies gilt insbes. zum Wohnungsbegriff des Bauordnungsrechts, des II. WoBauG und der Rspr. des BVerwG dazu, ferner für den Wohnungsbegriff der §§ 7 b, 54 und der BFH-Rspr. dazu (BFH III R 41/78 v. 25. 5. 79, BStBl. S. 543; glA *Rössler/Troll*, § 75 BewG Anm. 34; *Gürsching/Stenger*, § 75 BewG Anm. 13). S. auch Anm. 300 „Ferienhaus“.

## 2. Die einzelnen Merkmale des Wohnungsbegriffs des § 21 a

### 52 a) Vorbemerkung

Wohnung iS des BewG ist nach ständ. Rspr. die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen (sog. Raum- oder Wohneinheit), die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein müssen, daß darin die Führung eines selbständigen Haushalts möglich ist.

BFH III R 3/69 v. 9. 12. 70, BStBl. 1971 S. 230; III R 11/73 v. 15. 3. 74, BStBl. S. 403; III R 81/76 v. 24. 11. 78, BStBl. 1979 S. 255; III R 101/77 v. 25. 5. 79, BStBl. S. 542; III R 41/78 v. 25. 5. 79, BStBl. S. 543; III R 17/77 v. 22. 6. 79, BStBl. 1980 S. 175; III R 33/80 v. 30. 4. 82, BStBl. S. 671; III R 192/83 v. 5. 10. 84, BStBl. 1985 S. 151.

**Raum- oder Wohneinheit:** Für die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen zu einer Wohnung kommt es nach der neuen BFH-Rspr. ausschließlich auf die innere bauliche Gestaltung an. Es gehört zum unabdingbaren Merkmal des Wohnungsbegriffs, „daß sie gegen andere Wohnungen und Wohnräume abgeschlossen ist und einen selbständigen Zugang aufweist“ (BFH III R 192/83 v. 5. 10. 84 aaO; s. dazu Anm. 53). Entgegen der bisherigen Rspr. und Verwaltungsauffassung kann eine baulich nicht abgeschlossene Raumeinheit nicht mehr kraft funktionalen Zusammenhangs und tatsächlicher Nutzung als Wohnung anerkannt werden (s. Anm. 49; dort auch zur Übergangsregelung der FinVerw.; zur Kritik s. Anm. 50). Auch bei baulicher Abgeschlossenheit setzt der bewertungsrechtliche Wohnungsbegriff stets voraus, daß die Raumeinheit auch tatsächlich Wohnzwecken dient oder zu dienen bestimmt ist (BFH III R 78/81 v. 22. 2. 85, BStBl. S. 284; s. dazu Anm. 54).

**Möglichkeit der Führung eines selbständigen Haushalts:** Die Wohneinheit muß so beschaffen sein, daß darin ein selbständiger Haushalt geführt werden kann (st. Rspr.; s. o.). Dazu ist es erforderlich, daß die Räume in ihrer Gesamtheit eine bestimmte *Mindestfläche* aufweisen (s. Anm. 55) und daß die zur Führung eines

Haushaltes erforderlichen Nebenräume vorhanden sind, insbes. eine *Küche* oder eine *Kochgelegenheit* (s. Anm. 56), ferner ein *Bad* oder eine *Waschgelegenheit* sowie eine *Toilette* (s. Anm. 57). *Sonstige Indizmerkmale* (zB eigene Klingel, eigener Zähler für Strom oder Gas) spielen infolge der neuen BFH-Rspr. kaum noch eine Rolle (s. Anm. 58).

### b) Abgeschlossene Wohneinheit mit eigenem Zugang

53

Für Feststellungszeitpunkte ab 1. 1. 74 fordert der BFH als unabdingbares Merkmal für die Annahme einer Wohnung die bauliche Abgeschlossenheit und einen eigenen Zugang (zu beachten ist jedoch die Übergangsregelung der FinVerw., s. Anm. 49). UE zweifelhaft s. Anm. 50.

So BFH III R 192/83 v. 5. 10. 84, BStBl. 1985 S. 151; III R 2/82 v. 22. 10. 84, BStBl. 1985 S. 318; III R 62/84 v. 8. 2. 85, BStBl. S. 319; zur Entwicklung des Wohnungsbegriffs s. Anm. 49.

Die frühere Rspr. und ihr folgend die FinVerw. hatte es in Fällen zweifelhafter baulicher Gestaltung, insbes. bei nicht gegeneinander baulich abgeschlossenen Raumeinheiten, genügen lassen, daß sich die Zusammenfassung mehrerer Räume zu einer Wohnung zumindest aus der Lage der Räume zueinander, aus ihrer Zweckbestimmung und aus der dieser Zweckbestimmung entsprechenden tatsächlichen Nutzung ergibt (vgl. BFH III R 3/69 v. 9. 12. 70, BStBl. 1971 S. 230; III R 81/76 v. 24. 11. 78, BStBl. 1979 S. 255; III R 17/77 v. 22. 6. 79, BStBl. 1980 S. 175; III R 46/78 v. 25. 7. 80, BStBl. 1981 S. 152; Ländererlaß v. 5. 10. 79, B S. 2110 Ziff. 3). Zusätzlich wurde es in diesen Fällen als erforderlich angesehen, daß die Küche entsprechend eingerichtet war und auch tatsächlich als solche genutzt wurde (BFH III R 81/76 v. 24. 11. 78 aaO; III R 46/78 v. 25. 7. 80 aaO; vgl. auch Ländererlaß v. 15. 5. 85, BStBl. I S. 201).

**Bauliche Abgeschlossenheit:** Eine Zusammenfassung von Räumen ist bewertungsrechtlich nur dann eine Wohnung, wenn sie eine in sich abgeschlossene, von anderen Wohnungen oder Räumen baulich getrennte Wohneinheit bildet (BFH III R 192/83 v. 5. 10. 84 aaO; III R 62/84 v. 8. 2. 85 aaO; vgl. auch Ländererlaß v. 15. 5. 85 aaO). Maßgebend ist allein die bauliche Gestaltung, nicht die architektonische Zielsetzung oder das äußere Erscheinungsbild. Das gilt sowohl für die Zuordnung von Räumen zu einer Wohnung, als auch für die Frage, wie viele Wohnungen ein Gebäude enthält (BFH III R 192/83 5. 10. 84 aaO). Die Zuordnung eines Raumes zu einer bestimmten Wohnung entscheidet sich danach, ob er durch seine Lage Teil dieser bestimmten räumlichen Einheit ist (BFH aaO).

Der bauliche Abschluß zweier Wohnungen gegeneinander muß von einer gewissen Dauerhaftigkeit sein; daran fehlt es, wenn die Trennung ohne besonderen Aufwand wieder aufgehoben und wieder vorgenommen werden kann (BFH III R 192/83 v. 5. 10. 84 aaO; vgl. auch III R 17/77 v. 22. 6. 79, BStBl. 1980 S. 175). Eine bewegliche Trennwand genügt demnach nicht. Eine Verbindungstür zwischen den Wohneinheiten ist schädlich, auch wenn sie ständig verschlossen gehalten wird (vgl. BFH III R 2/82 v. 22. 10. 84 aaO). Wohneinheiten kann uE jedoch dann nicht der Wohnungscharakter abgesprochen werden, wenn sie aus baurechtlichen Gründen, zB als Feuerfluchtweg, eine Verbindungstür haben müssen.

**Eigener Zugang:** Aus dem Erfordernis des baulichen Abschlusses ergibt sich zwingend das des eigenen Zugangs. Es muß ein eigener Zugang bestehen, der nicht durch einen anderen Wohnbereich führt (Ländererlaß v. 15. 5. 85 aaO); sonst ist der *andere* Wohnbereich bewertungsrechtlich keine Wohnung (s. Beispiel in Anm. 50). Ob der Zugang zu dem anderen Wohnbereich unmittelbar oder über Nebenräume besteht, ist nach BFH III R 62/84 v. 8. 2. 85 aaO unerheblich.

Im Urteilsfall hat der BFH es abgelehnt, ein Haus in Hanglage als ZweifHaus anzuerkennen, das im Souterrain eine Wohnung von 49 qm (mit Wohn- und Schlafräum, voll eingerichteter Küche, Bad mit WC und Abstellraum, eigenem Zugang vom Garten her sowie eigener

## § 21 a Anm. 53–54 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

Klingelanlage) und im Erd- bzw. Obergeschoß die Hauptwohnung aufwies, weil sich im Souterrain noch zusätzlich eine Diele befand, zu der man vom Erdgeschoß aus mit einer Treppe gelangen konnte und von der aus man Zugang zu den weiteren Kellerräumen im Souterrain hatte, andererseits aber durch eine verschließbare Tür auch in die Souterrainwohnung gelangen konnte; nach BFH aaO fehlt es an einer dauerhaften baulichen Trennung der beiden Wohnbereiche (uE weder in der Begründung, noch im Ergebnis überzeugend; s. Anm. 50).

### 54 c) Dienen zu Wohnzwecken

Mit Urt. III R 78/81 v. 22. 2. 85 hat der BFH entschieden, „daß der bewertungsrechtliche Wohnungsbegriff voraussetzt, daß eine Wohnung stets auch tatsächlich Wohnzwecken dient oder zu dienen bestimmt ist“ (BStBl. S. 284; vgl. auch III R 192/83 v. 5. 10. 84, BStBl. 1985 S. 151; glA Ländereerlaß v. 15. 5. 85, BStBl. I S. 201).

**Einzelne Räume** innerhalb einer Wohnung, die nicht Wohnzwecken dienen, sondern gewerblichen oder beruflichen Zwecken (zB häusliches Arbeitszimmer, Verwendung als Notarztpraxis), stehen einer Anerkennung als Wohnung und damit einer Bewertung als EinfHaus oder ZweifHaus nicht entgegen. Nur wenn dadurch die Eigenart als EinfHaus oder als ZweifHaus ausnahmsweise wesentlich beeinträchtigt wird, ist das Gebäude als gemischtgenutztes Grundstück zu bewerten (s. Anm. 99).

**Wohnung:** Die Wohnung muß tatsächlich Wohnzwecken dienen oder zu dienen bestimmt sein (BFH III R 78/81 v. 22. 2. 85 aaO). Damit ist die Streitfrage entschieden, ob ein Gebäude mit zwei baulich abgeschlossenen Raumeinheiten, von denen der Stpfl. die eine als Wohnung, die andere zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken (zB StBeratungspraxis) benutzt, ein EinfHaus oder ein ZweifHaus ist; nach BFH aaO enthält ein solches Gebäude nur eine Wohnung und ist daher ein EinfHaus, sofern die Eigenart als EinfHaus nicht durch die berufliche oder gewerbliche Mitbenutzung beeinträchtigt wird. Die Rspr. der FG dazu war nicht einheitlich:

GLA wie BFH: FG Ba.-Württ. v. 18. 11. 80 (EFG 1981 S. 273) und v. 26. 11. 81 (EFG 1982 S. 397); Hess. FG v. 27. 1. 82 (EFG S. 455); FG München v. 17. 2. 83 (EFG S. 539); FG Düss. v. 24. 11. 83 (EFG 1984 S. 183).

AA FG Saarl. v. 27. 2. 81 (EFG S. 611, aufgehoben durch BFH aaO); FG Rh.-Pf. v. 16. 2. 84 (EFG S. 486).

Im Urteilsfall hat der BFH die Entsch. des FG Saarl. v. 27. 2. 81 (EFG S. 611) aufgehoben, das bei einem Gebäude von einem ZweifHaus ausgegangen war, das im Erdgeschoß eine 139 qm große Wohnung und im Untergeschoß von insgesamt 89 qm eine 72 qm große StBeraterpraxis enthielt; der verbleibende Raum im Untergeschoß von ca. 17 qm diente ebenfalls Wohnzwecken. Das FG Saarl. war von einem ZweifHaus ausgegangen, da durch die berufliche Mitbenutzung die Eigenart als ZweifHaus nicht wesentlich beeinträchtigt sei (dann gemischtgenutztes Grundstück).

*Stellungnahme:* Dem BFH kann darin gefolgt werden, daß nicht nur der Begriff des Wohngrundstücks (s. Anm. 60), sondern auch der Wohnungsbegriff von dem Merkmal bestimmt wird, daß die Raumeinheit Wohnzwecken dient. Gegen das Ergebnis der BFH-Entsch. III R 78/81 v. 22. 2. 85 aaO, es handle sich um ein EinfHaus, bestehen jedoch Bedenken. UE hätte sich der BFH für die Abgrenzung zum gemischtgenutzten Grundstück nicht damit begnügen dürfen, die tatsächlichen Feststellungen des FG Saarl. zu übernehmen, das – bei der Bewertung als ZweifHaus – davon ausging, es lägen keine Umstände vor, aus denen sich eine wesentliche Beeinträchtigung des Charakters eines Zweifhauses ergäben. UE

wird ein beruflich oder gewerblich im großem Umfang genutztes EinfHaus in seiner Eigenart als Wohnhaus einer Familie wesentlich stärker berührt als ein gewerblich oder beruflich mitbenutztes ZweifHaus. Bewertet man mit dem BFH ein Gebäude mit zwei Raumeinheiten gerade deswegen nicht als ZweifHaus, weil eine Raumeinheit gewerblich oder beruflich genutzt wird, so ist uE damit bewertungsrechtlich indiziert, daß – bezogen auf ein EinfHaus – die gewerbliche oder berufliche Mitbenutzung grundsätzlich auch eine Beeinträchtigung des Wohncharakters des Hauses mit sich bringt. Das bedeutet aber, daß derartige Gebäude grundsätzlich nicht als EinfHäuser, sondern als gemischtgenutztes Grundstück zu behandeln sind. Dabei ist folgendes zu berücksichtigen: Bei einer grundsätzlichen Bewertung derartiger Gebäude als EinfHaus liefe die Nichtanwendungsvorschrift des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 leer (vgl. auch *Troll*, B 1984 S. 1065, der dies für „ein absolut sinnwidriges Ergebnis“ hält und deshalb die bewertungsrechtliche Artfeststellung als EinfHaus nicht für bindend hält). UE kann bei einer gewerblichen oder beruflichen Nutzung einer ganzen „Wohnung“ grundsätzlich von einer wesentlichen Beeinträchtigung des Charakters als EinfHaus ausgegangen werden, wenn der gewerblich oder beruflich genutzte Teil mehr als  $33\frac{1}{3}$  vH der gesamten Nutzfläche des Hauses (zum Begriff s. Anm. 208) beträgt, so daß das Haus als gemischt genutztes Grundstück wegen Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 nicht unter § 21 a fällt. Im BFH-Fall machten die Praxisräume allerdings nur 31,58 vH (72 qm : 228 qm) aus.

#### d) Mindestfläche

55

Die Wohnung muß groß genug sein, um darin einen selbständigen Haushalt führen zu können (s. Anm. 52). Maßgebend für die zu fordernde Mindestfläche ist die Verkehrsauffassung unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse (BFH III R 81/76 v. 24. 11. 78, BStBl. 1979 S. 255; III R 101/77 v. 25. 5. 79, BStBl. S. 542). Die Mindestgrenzen des § 39 Abs. 5 II. WoBauG können nicht starr auf das Bewertungsrecht übertragen werden (BFH III R 101/77 v. 25. 5. 79 aaO). Nach heutiger Verkehrsauffassung beträgt die untere Wohnflächengrenze einer Wohnung jedenfalls mehr als 23 qm (BFH III R 81/76 v. 24. 11. 78 aaO). An die Größe von Wohnungen in Wochenendhäusern, Altenheimen und Wohnheimen stellen Rspr. und FinVerw. geringere Anforderungen als an Wohnungen in sonstigen Wohngebäuden.

Vgl. BFH III R 101/77 v. 25. 5. 79 aaO: bei *Wochenendhäusern* 30 qm noch ausreichend; BFH III R 33/80 v. 30. 4. 82, BStBl. S. 671: bei *abgeschlossenem Appartement* in einem Altenheim bzw. Altenwohnheim Gesamtwohnfläche von mehr als 20 qm ausreichend; Ländererlaß v. 5. 10. 79, B S. 2110: Bei *Wohnheimen*, zB für Studenten, 25 qm ausreichend, ggf. nach den Verhältnissen am örtlichen Wohnungsmarkt weniger; Zahlenangabe jeweils ohne Berücksichtigung von Zu- und Abrechnungen nach § 44 II. BVO.

Einliegerwohnungen müssen nach Auffassung der FinVerw. aaO eine Mindestwohnfläche von 25 qm haben; bei Grundstücken mit mehr als zwei Wohnungen und bei Eigentumswohnungen kann auch unter einer Wohnfläche von 25 qm nach der Verkehrsauffassung noch eine Wohnung vorliegen (Ländererlaß aaO). Für die Zuordnung eines Raumes zu einer bestimmten Wohnung ist allein seine durch die bauliche Gestaltung bestimmte Lage maßgebend; dafür ist die Nutzung durch den Stpfl. grundsätzlich unerheblich (BFH III R 192/83 v. 5. 10. 84, BStBl. 1985 S. 151; s. auch Anm. 53).

#### e) Küche

56

Auch insoweit haben sich die Anforderungen der Rspr. mehrfach geändert. Frühere Unterscheidungen (s. u.) sind mit der Einengung des Wohnungsbegriffs auf

§ 21 a Anm. 56–57 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

abgeschlossene Wohnungen (s. Anm. 49, 53) wieder überholt. Der Küchenraum muß nicht als Küche eingerichtet und als solche genutzt werden; es genügt, wenn darin die Anschlüsse für solche Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände vorhanden sind, die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendig sind (BFH III R 192/83 v. 5. 10. 84, BStBl. 1985 S. 151; zweifelhaft).

Die frühere Rspr. ließ es nicht genügen, daß lediglich Installationsmöglichkeiten (Anschlüsse für Herd, Wasser, Ausguß) vorhanden waren, sondern verlangte entsprechende Einrichtungen (BFH III R 11/73 v. 15. 3. 74, BStBl. S. 403; III R 81/76 v. 24. 11. 78, BStBl. 1979 S. 255; III R 14/78 v. 23. 3. 79, BStBl. S. 433; glA Ländererlaß v. 5. 10. 79, B S. 2110 Ziff. 1). Dann unterschied der BFH im Ur. III R 46/78 v. 25. 7. 80 (BStBl. 1981 S. 152) zwischen abgeschlossenen Wohnungen (hier Installationsmöglichkeiten ausreichend; Einrichtung und Benutzung nicht erforderlich) und nicht abgeschlossenen Wohnungen (hier eingerichtet und als solche benutzte Küche erforderlich). Den Vorzug verdient uE die frühere Rspr.; Räume ohne benutzbare Küche sind keine Wohnung, zumindest unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gegebenheiten im Wohnbereich und des modernen Wohnverständnisses, auf den der BFH seinen Wohnungsbegriff stützt (s. Anm. 50). Andererseits ist der Wohnungsbegriff des BFH in sich widersprüchlich, wenn er für Bad und Toilette Anschlußmöglichkeiten nicht ausreichen läßt, sondern insoweit Einrichtung verlangt (s. Anm. 57). Warum muß die Dusche installiert sein, der Küchenherd dagegen nicht?

Ein eigener Küchenraum ist uE nicht zu fordern. In Einzimmer-Wohnungen genügt uE eine sog. Kochnische oder eine Schrankküche mit Kochgelegenheit und Spüle, nicht dagegen eine mobile Kochplatte (str.; glA *Hartmann/Böttcher*, § 21 a Anm. 13). Nach FinVerw. ist als Küche „zumindest ein Raum mit Kochgelegenheit“ als notwendiger Nebenraum zu fordern (Ländererlaß v. 15. 5. 85, BStBl. I S. 201). Die Spüle kann nicht durch das Waschbecken im Bad ersetzt werden (Ländererlaß aaO; vgl. auch BFH III R 11/73 v. 15. 3. 74, BStBl. S. 403; FG Münster v. 17. 12. 76, EFG 1977 S. 355, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 10. 3. 77, EFG 1978, 9, rkr.).

57 f) **Bad und Toilette**

**Bad, Waschgelegenheit:** BFH III R 192/83 v. 5. 10. 84 (BStBl. 1985 S. 151) verlangt für die Annahme einer Wohnung „ein Bad oder eine Dusche“. UE kann auch nach den heutigen Gegebenheiten im Wohnbereich jedenfalls eine Badewanne oder eine Dusche nicht generell verlangt werden; uE genügt ein Waschbecken, das nicht zugleich zur Ausstattung der Küche gehört (ebenso Ländererlaß v. 5. 10. 79, B S. 2110 Ziff. 2). Im Ländererlaß v. 15. 5. 85 (BStBl. I S. 201) wird ausgeführt: „Das Vorhandensein nur eines Waschbeckens reicht nicht mehr aus.“ Dies bezieht sich uE nicht auf die an das Bad zu stellenden Anforderungen, sondern besagt zutreffend, daß das Waschbecken nicht zugleich zur Ausstattung der Küche gehören darf.

Folgt man dem neuen Wohnungsbegriff des BFH (s. Anm. 49), so kann es nicht mehr darauf ankommen, ob Bad und Toilette tatsächlich eingerichtet sind; vielmehr muß es genügen, wenn die Anschlüsse für Waschbecken, Dusche usw. und Toilette vorhanden sind. Denn auch für die Küche kommt es nicht darauf an, daß diese als solche eingerichtet oder benutzbar ist; entsprechende Installationsmöglichkeiten sind nach Auffassung des BFH ausreichend (s. Anm. 56).

**Toilette:** Neubauwohnungen müssen eine eigene Toilette haben (vgl. BFH III R 164/66 v. 20. 2. 70, BStBl. S. 525; III R 11/73 v. 15. 3. 74, BStBl. S. 403; III R 101/77 v. 25. 5. 79, BStBl. S. 542; III R 192/83 v. 5. 10. 84 aaO; Ländererlaß v. 15. 5. 85 aaO). Bei Altbauten und auf dem Land kann uE weiterhin nach den örtlichen Wohnverhältnissen Mitbenutzung als ausreichend anzusehen sein (vgl. BFH III 244/57 U v. 26. 9. 58, BStBl. 1959 S. 157; glA *Rössler/Troll*, § 75 BewG Anm. 38).

**g) Sonstige Indizmerkmale**

In seiner grundlegenden Entsch. zum Wohnungsbegriff III R 192/83 v. 5. 10. 84 (BStBl. 1985 S. 151) betont der BFH zwar, daß es sich beim Wohnungsbegriff in methodologischer Hinsicht um einen Typus, dh. um einen offenen Begriff handele, bei dem einzelne Merkmale nicht unbedingt logisch konstitutive Bedeutung haben, sondern in geringerem oder größerem Umfang erfüllt sein und sich uU sogar ersetzen können (s. Anm. 48). Tatsächlich legt der BFH den Wohnungsbegriff in dieser Entscheidung aber starr darauf fest, daß es ausschließlich auf folgende Merkmale ankommt: bauliche Abgeschlossenheit und folglich eigener Zugang; Bad; Toilette; Küche oder Nebenraum mit den notwendigen Anschlüssen. Der Ländererlaß v. 10. 5. 79 (B S. 2110 Ziff. 5) nannte als weitere Merkmale für die Annahme einer zweiten Wohnung „zB ein eigener Zähler für Strom und Gas und eine eigene Klingelanlage“. Ferner war nach dem Ländererlaß (aaO Ziff. 6) bei zweifelhafter räumlicher Gestaltung und Ausstattung „hilfsweise darauf abzustellen, ob die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen auf dem örtlichen Wohnungsmarkt als Wohnung vermietbar wäre“. UE läge es nahe, für den Typusbegriff Wohnung v.a. auch auf die tatsächliche Funktion und Nutzung abzustellen. Wohnen in einem Gebäude zwei Familien (in jeweils eigenen Wohnräumen mit eigener Küche, Toilette und eigenem Bad), so handelt es sich uE auch dann um ein ZweifHaus, wenn es irgendwo zwischen den beiden Wohnungen eine Verbindungstür gibt oder wenn man von der einen Wohnung über den Keller in die andere Wohnung gelangen kann (aA BFH: EinfHaus mangels baulicher Abgeschlossenheit; zur Kritik s. Anm. 50). Nach der neueren BFH-Rspr. scheint sonstigen Begriffsmerkmalen keine Bedeutung mehr zuzukommen.

**II. Einfamilienhaus iSd. § 75 Abs. 5 BewG****1. Legaldefinition des § 75 Abs. 5 BewG**

59

§ 21 a Abs. 1 Satz 1 knüpft mit der Verweisung auf § 75 Abs. 5 BewG an den bewertungsrechtlichen Begriff des Einf Hauses an. Die im Bewertungsverfahren (EWBescheid) getroffene Artfeststellung des Grundstücks als EinfHaus, ZweifHaus oder als andere Grundstücksart ist für die Nutzungswertbesteuerung nach § 21 a bindend (s. Anm. 63; str., s. Anm. 65).

**Wortlaut des § 75 Abs. 5 BewG:**

„<sup>1</sup>Einfamilienhäuser sind Wohngrundstücke, die nur eine Wohnung enthalten. <sup>2</sup>Wohnungen des Hauspersonals (Pfortner, Heizer, Gärtner, Kraftwagenführer, Wächter usw.) sind nicht mitzurechnen. <sup>3</sup>Eine zweite Wohnung steht, abgesehen von Satz 2, dem Begriff ‚Einfamilienhaus‘ entgegen, auch wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist. <sup>4</sup>Ein Grundstück gilt auch dann als Einfamilienhaus, wenn es zu gewerblichen oder öffentlichen Zwecken mitbenutzt wird und dadurch die Eigenart als Einfamilienhaus nicht wesentlich beeinträchtigt wird.“

Eine Bewertung als EinfHaus setzt also voraus,

- daß es sich um ein Wohngrundstück handelt; eine Mitbenutzung zu anderen als Wohnzwecken steht dem nicht entgegen, wenn dadurch die Eigenart als EinfHaus nicht wesentlich beeinträchtigt wird (s. Anm. 60);
- daß das Wohngrundstück nur eine Wohnung enthält; dem steht auch eine zweite Wohnung von untergeordneter Bedeutung entgegen, ausgenommen Wohnungen des Hauspersonals (s. Anm. 61).

Über die Bewertung einer Eigentumswohnung als EinfHaus s. Anm. 62.

## 2. Begriffsmerkmale des Einfamilienhauses

### 60 a) Wohngrundstück (§ 75 Abs. 5 Sätze 1 und 4 BewG)

Nach § 75 Abs. 5 Satz 1 BewG (Wortlaut s. Anm. 59) sind EinfHäuser „Wohngrundstücke“, die nur eine Wohnung (s. Anm. 61) enthalten.

**Wohngrundstücke** sind Grundstücke, die objektiv geeignet und bestimmt sind, Wohnzwecken zu dienen. Wohnzwecken dient uE ein Grundstück, wenn das Gebäude auf ihm Menschen nicht nur Aufenthalt und Unterbringung, sondern auch Lebens- und Haushaltsführung ermöglicht (vgl. auch *Gürsching/Stenger*, § 75 BewG Anm. 4). Über die Bewertung von Wohngrundstücken als EinfHäuser, wenn das Gebäude zwei abgeschlossene „Wohnungen“ enthält, von denen nur eine Wohnzwecken dient, s. Anm. 95. Wohnzwecken dient auch ein Grundstück, das nur zeitweise bewohnt wird oder aus rechtlichen Gründen nicht dauernd bewohnt werden darf, so zB ein Wochenendhaus, das baurechtlich nicht ständig bewohnt werden darf (BFH III R 41/78 v. 25. 5. 79, BStBl. S. 543; s. auch Anm. 300 „Ferienhaus“).

**Unschädliche Mitbenutzung zu anderen Zwecken:** Nach § 75 Abs. 5 Satz 4 gilt ein Wohngrundstück „auch dann als Einfamilienhaus, wenn es zu gewerblichen oder öffentlichen Zwecken mitbenutzt wird und dadurch die Eigenart als Einfamilienhaus nicht wesentlich beeinträchtigt wird“.

► *Mitbenutzung zu gewerblichen oder öffentlichen Zwecken:* Die Verwendung für *gewerbliche Zwecke* setzt eine gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 2 EStG 1983 voraus (vgl. Abschn. 15 Abs. 2 Satz 7 BewRGr.; grüne Blätter zu § 15 Abs. 2 Anm. A I). Nach BewRGr. aaO Satz 5 dienen gewerblichen Zwecken „Grundstücke oder Grundstücksteile, wenn sie zu eigenen oder fremden gewerblichen Zwecken oder für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet werden (zB Werkstätten, Verkaufsläden, Büroräume)“.

Einzelne Räume innerhalb einer Wohnung dienen gewerblichen Zwecken, wenn sie ausschließlich gewerblich genutzt werden; Wohnräume, die gewerblich oder beruflich nur mitbenutzt werden, sind nicht als gewerblichen Zwecken dienende Räume zu behandeln (BewRGr. aaO Sätze 5 und 9).

Gemäß § 96 Abs. 1 BewG stehen dem Betrieb eines Gewerbes iSd. BewG die Ausübung eines *freien Berufes* iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gleich, ausgenommen eine selbständig ausgeübte künstlerische oder wissenschaftliche Tätigkeit, die sich auf schöpferische oder forschende Tätigkeit, Lehr-, Vortrags-, Prüfungstätigkeit oder auf schriftstellerische Tätigkeit beschränkt.

*Öffentlichen Zwecken* dienen v.a. Grundstücke, die für den öffentlichen Dienst oder Gebrauch benutzt werden, zB als Poststelle der Bundespost, Polizeirevier, Dienststelle der Gemeindeverwaltung usw.

► *Keine wesentliche Beeinträchtigung der Eigenart als EinfHaus:* Nach st. Rspr. wird die Eigenart als EinfHaus durch seine Mitbenutzung zu gewerblichen oder öffentlichen Zwecken nicht wesentlich beeinträchtigt, wenn der Wohncharakter dem Grundstück aufgrund seiner Bebauung und Nutzung das Gepräge gibt. Dies ist unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung nach dem äußeren Erscheinungsbild des Grundstücks und der inneren Gestaltung des Gebäudes zu entscheiden (st. Rspr.; s. Anm. 99). Dabei stellt die Rspr. insbes. auf die 50-vH-Grenze ab: Beträgt die gewerblich genutzte Fläche mehr als 50 vH der Gesamtzweckfläche des Hauses, steht dies regelmäßig einer Bewertung als EinfHaus oder ZweifHaus entgegen; wird das Grundstück zu weniger als 50 vH gewerblich genutzt, so kommt es entscheidend auf die Intensität der gewerblichen Mitbenutzung an, ob der Wohncharakter dem Grundstück trotz der Mitbenutzung noch das Gepräge gibt (s. im einzelnen Anm. 99). Das gleiche gilt für die freiberufliche

Mitbenutzung (§ 96 BewG); diese beeinträchtigt den Wohncharakter jedoch grundsätzlich weniger stark als die gewerbliche (s. Anm. 99).

### b) Nur eine Wohnung

61

EinfHäuser sind nach § 75 Abs. 5 Satz 1 Wohngrundstücke, „die nur eine Wohnung enthalten“.

**Bedeutung des Merkmals:** Die drei Grundstücksarten Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke unterscheiden sich untereinander und gegenüber den Grundstücksarten EinfHäuser und ZweifHäuser durch die Art und den Umfang der tatsächlichen Nutzung (Wohnzwecke – andere Zwecke; s. auch Anm. 94). Die Grundstücksarten EinfHäuser und ZweifHäuser unterscheiden sich voneinander nicht durch Art und Umfang der Nutzung, sondern allein durch die Zahl der vorhandenen Wohnungen. Ein Wohngrundstück mit zwei Wohnungen, die beide vom Eigentümer genutzt werden, ist kein EinfHaus, sondern ein ZweifHaus (s. Anm. 95).

**Nur eine Wohnung** hat ein Wohngrundstück, wenn es nur eine abgeschlossene Raumeinheit enthält, die die Führung eines selbständigen Haushalts ermöglicht (zu den Begriffsmerkmalen einer Wohnung s. Anm. 52; über Eigentumswohnung s. Anm. 62, 96). Kein EinfHaus liegt also vor, wenn sich in dem Gebäude eine zweite Raumeinheit befindet, die die Merkmale des Wohnungsbegriffs erfüllt (insbes. bauliche Abgeschlossenheit, eigener Zugang; Möglichkeit der Führung eines selbständigen Haushalts; s. Anm. 53–58). Auch eine zweite Wohnung von untergeordneter Bedeutung schließt gem. § 75 Abs. 5 Satz 3 BewG die Bewertung als EinfHaus aus. Es ist daher gleichgültig, ob es sich um eine gleichwertige zweite Wohnung handelt oder eine Einliegerwohnung oder eine Not- oder Behelfswohnung (die den Wohnungsbegriff erfüllt; aA *Fella*, StWa. 1977 S. 143): ausgenommen sind nur Wohnungen des Hauspersonals (s. u.). Ob es sich bei der zweiten Wohnung um einen vorübergehenden oder einen Dauerzustand handelt, ist ohne Bedeutung (glA *Gürsching/Stenger*, § 75 BewG Anm. 12; anders früher § 32 Abs. 4 Nr. 4 BewDV aF); zur Dauerhaftigkeit des baulichen Abschlusses s. aber Anm. 53.

**Wohnungen des Hauspersonals** (Pförtner, Heizer, Gärtner, Kraftwagenführer, Wächter usw.) sind nicht mitzurechnen (§ 75 Abs. 5 Satz 2 BewG); solche Wohnungen stehen also bewertungsrechtlich einer Feststellung als EinfHaus nicht entgegen. Ob dem auch estl. zu folgen ist, erscheint zweifelhaft (s. Anm. 95).

### c) Eigentumswohnung als Einfamilienhaus

62

Eigentumswohnungen werden bewertungsrechtlich wie bebaute Grundstücke behandelt und können daher der pauschalen Nutzungswertermittlung als EinfHäuser nach § 21 a Abs. 1 Satz 1 oder als andere Grundstücksart nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 unterliegen. Die Grundstücksart ZweifHaus ist allerdings infolge des durch die neuere BFH-Rspr. geänderten Wohnungsbegriffs bei Eigentumswohnungen nunmehr ausgeschlossen (s. Anm. 96).

Nach § 93 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 68 Abs. 1 Nr. 3 BewG bildet jedes Wohnungseigentum eine wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens und damit ein Grundstück iSd. BewG (§ 70 Abs. 1 BewG). Als wirtschaftliche Einheit ist jede Eigentumswohnung für sich zu bewerten, also ohne Berücksichtigung der in räumlichem Zusammenhang liegenden anderen Wohnungen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 BewG). Für die Bestimmung der Grundstücksart (§ 75 BewG) ist gemäß § 93 Abs. 1 Satz 2 BewG die Nutzung des Gebäudeteils maßgebend, der auf das Wohnungseigentum entfällt. Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an ei-

ner Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Abs. 2 WEG; vgl. auch Abschn. 49 Abs. 1 und 2 BewRGr.). Zum Begriff Eigentumswohnung und zur Begründung von Wohnungseigentum s. auch § 7 b Anm. 67.

Gehört zu der wirtschaftlichen Einheit des Wohnungseigentums nur eine Wohnung, so ist es ein EinfHaus iSd. § 75 Abs. 5 BewG (BewRGr. aaO Abs. 2 Satz 2). Über Wohnungseigentum als ZweifHaus s. Anm. 96. Die Mitbenutzung der Eigentumswohnung zu gewerblichen oder öffentlichen Zwecken steht der Einordnung in die Grundstücksart „Einfamilienhäuser“ nicht notwendig entgegen (BewRGr. aaO Abs. 2 Satz 3); vielmehr gelten gemäß § 93 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 75 BewG für die Artbestimmung von Eigentumswohnungen die gleichen Grundsätze wie für EinfHäuser (BFH III R 60/76 v. 16. 11. 78, BStBl. 1979 S. 130). Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 BewG sind die Kriterien für die Artbestimmung nur aus der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit Wohnungseigentum, also Sondereigentum und gemeinschaftliches Eigentum, zu entnehmen, die Verhältnisse des Gesamtbauwerks bleiben außer Betracht (BFH aaO):

**Mitbenutzung von Sondereigentum zu anderen Zwecken:** Werden Räume der im Sondereigentum stehenden Wohnung für gewerbliche (freiberufliche) oder öffentliche Zwecke genutzt (zB als Agenturbüro oder als Schneiderwerkstätte), so gilt für die Bestimmung der Grundstücksart das gleiche wie bei EinfHäusern: Beträgt die Mitbenutzung zu anderen als Wohnzwecken weniger als 50 vH, so ist die Eigentumswohnung idR als EinfHaus zu behandeln. Wird die 50-vH-Grenze überschritten oder ist trotz Nichtüberschreitung die Mitbenutzung zu anderen Zwecken so intensiv, daß sie der Eigentumswohnung das Gepräge gibt, so liegt ein gemischt genutztes Grundstück (§ 75 Abs. 4 BewG) vor, bei einer Nutzung zu gewerblichen (freiberuflichen) oder zu öffentlichen Zwecken über 80 vH ein Geschäftsgrundstück (§ 75 Abs. 3 BewG). S. auch Anm. 77.

**Mitbenutzung von Gemeinschaftseigentum zu anderen Zwecken:** Werden zur wirtschaftlichen Einheit des Wohnungseigentums gehörende Nutzflächen des Gemeinschaftseigentums für gewerbliche (freiberufliche) oder öffentliche Zwecke genutzt, so ist dies „im Gegensatz zum Einfamilienhaus im natürlichen Sinn dann ohne Bedeutung, wenn die Wohnung und die im Miteigentum stehenden Flächen räumlich getrennt liegen“ (BFH aaO). Etwas anderes gilt nur, „wenn die im Sondereigentum stehende Wohnung und die im Miteigentum stehenden gemeinschaftlichen Flächen in räumlichem Zusammenhang stehen und zwischen der Wohnung und den gemeinschaftlichen Flächen ein sachlicher Nutzungszusammenhang gegeben ist (zB der Ladeninhaber ist Sondereigentümer der daran anschließenden Wohnung)“. Dann wird die Eigenart der Eigentumswohnung als EinfHaus wesentlich beeinträchtigt, wenn die sich aus dem Sondereigentum und dem Anteil am Miteigentum zusammensetzende (reale und ideelle) Gesamtfläche der wirtschaftlichen Einheit wenigstens zur Hälfte anderen als Wohnzwecken dient (BFH aaO); dann kann es sich also um ein gemischt genutztes Grundstück, ggf. auch um ein Geschäftsgrundstück handeln.

**Anteil an einer Eigentumswohnung:** Über die Behandlung von Miteigentum s. allgemein Anm. 21–25. Gehört zum Wohnungseigentum ein Anteil an einer oder mehreren im gemeinschaftlichen Eigentum stehenden sonstigen Wohnungen, so ist es nach Abschn. 49 Abs. 2 Satz 5 BewRGr. in die Grundstücksart Mietwohngrundstücke (§ 75 Abs. 2 BewG) einzuordnen. Gehört zum Wohnungseigentum ein Anteil an einer im gemeinschaftlichen Eigentum stehenden Hausmeisterwohnung, so bleibt der Charakter des Wohnungseigentums als EinfHaus gewahrt (§ 93 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 75 Abs. 5 Satz 2 BewG; BewRGr. aaO Abs. 2 Satz 4).

### 3. Bewertungsrechtliche Feststellung als Einfamilienhaus im Einheitswertbescheid

#### a) Maßgeblichkeit der Feststellungen im Einheitswertbescheid

63

Die Feststellung, daß ein Gebäude der Grundstücksart „EinfHaus“ angehört (Artfeststellung), wird im EWVerfahren getroffen. Der EWBescheid ist gemäß § 19 BewG, §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 1 AO ein Feststellungsbescheid, in dem bei Grundstücken „auch über die Grundstücksart (§§ 72, 74 und 75)“ Feststellungen getroffen werden (§ 19 Abs. 3 Nr. 1 a BewG). Nach hM ist der EWBescheid insoweit für den EStBescheid als Folgebescheid gemäß § 182 Abs. 1 AO bindend, die Bindungswirkung ergibt sich aus der Bezugnahme auf § 75 Abs. 5 BewG in § 21 a Abs. 1 Satz 1 (EinfHaus iSd. § 75 Abs. 5 Abs. 5 BewG; uE zweifelhaft, s. Anm. 63–65).

*Für die EinfHausVO:* BFH VI 302/57 U v. 10. 7. 59, BStBl. S. 330; VI 140/61 U v. 3. 5. 63, BStBl. S. 364; VI 216/62 U v. 30. 8. 63, BStBl. 1964 S. 59; VI 271/63 v. 13. 11. 64, StRK EinfHausVO § 1 R. 9; VI 42/64 S v. 15. 10. 65, BStBl. 1966 S. 106; VI R 336/67 v. 12. 9. 69, BStBl. S. 727.

*Für § 21 a:* BFH VIII R 153/81 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 627; FG München v. 24. 8. 82, EFG 1983 S. 294, rkr.: glA Klein|Flockermann|Kübr, 4. Aufl. § 21 a Anm. 4; Lademann|Lensk|Bordenwin, § 21 a Anm. 16; Schmidt|Drenseck, 4. Aufl. § 21 a EStG Anm. 2a.

**Umfang der Bindungswirkung:** Die Feststellung im EWBescheid bindet hinsichtlich der Grundstücksart und gem. § 21 a Abs. 2 bezüglich der Höhe des EW (BFH VIII R 153/81 v. 7. 12. 82 aaO). Nach der früher herrschenden (und auch hier vertretenen) Auffassung bezog sich die Bindungswirkung der Feststellungen im EWBescheid darüber hinaus auch auf die Zurechnung des Grundstücks (dagegen zu Recht BFH VIII R 153/81 v. 7. 12. 82 aaO unter Aufgabe der früheren Rspr.). UE kann entgegen der hM auch der Artfeststellung im EWBescheid jedenfalls dann keine Bindungswirkung beigemessen werden, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse nach dem maßgebenden Feststellungszeitpunkt ändern (s. Anm. 65).

**Keine Bindungswirkung** an den EWBescheid besteht, wenn das zutreffend oder fehlerhaft als EinfHaus bewertete Grundstück zu einem Betriebsvermögen (zB zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb) gehört, so daß wegen der Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 der Nutzungswert nicht zu den Einkünften aus VuV gehört und demzufolge § 21 a gar nicht anwendbar ist.

#### Beispiele:

1. Ein Gewerbetreibender errichtet Eigentumswohnungen, die er an ArbN vermietet.
2. Eine KapGes. überläßt ein EinfHaus einem Gesellschafter als Wohnung (BFH I R 62/70 v. 19. 4. 72, BStBl. S. 594).
3. Das Wohnhaus eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs wurde nach Einstellung der LuF als EinfHaus bewertet. Nach Wiederbeginn der LuF gehört der Nutzungswert der Wohnung zu den Einkünften aus LuF (§ 13 Abs. 2 Nr. 2, s. auch Anm. 34), unabhängig von der Bewertung als EinfHaus.

**Folgen der Bindungswirkung:** Die Artfeststellung im EWBescheid als EinfHaus, ZweifHaus oder andere Grundstücksart ist für die Anwendung des § 21 a im EStVeranlagungsverfahren verbindlich, und zwar auch dann, wenn sie objektiv unrichtig ist; dann ist es nach hM Sache des Stpfl., auf eine Änderung der Feststellung im EWBescheid hinzuwirken.

St. Rspr.: vgl. BFH VI 140/61 U v. 3. 5. 63, BStBl. S. 364; VI 42/64 S v. 15. 10. 65, BStBl. 1966 S. 106; VIII R 99/69 v. 1. 8. 72, BStBl. S. 882.

UE gilt dies nur, wenn die Artfeststellung nach den Verhältnissen im maßgeblichen Feststellungszeitpunkt objektiv unrichtig war, nicht dagegen, wenn sich die

## § 21 a Anm. 63–64 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

tatsächlichen Verhältnisse später ändern, zB durch Umbau eines Einfhauses in ein Zweifhaus (str., s. dazu Anm. 65).

► *Einwendungen nur gegen den EWBescheid*: Einwendungen gegen die Feststellung der Grundstücksart können nur im Rechtsmittelverfahren gegen den EWBescheid (Grundlagenbescheid, §§ 171 Abs. 10, 180 Abs. 1 Nr. 1, 182 Abs. 1, 351 Abs. 2 AO) geltend gemacht werden. Bei der EStVeranlagung oder bei der gesonderten Feststellung der Einkünfte aus einem Gebäude in Miteigentum sind nur die übrigen Voraussetzungen des § 21 a durch das FA zu prüfen und ggf. mit Rechtsmitteln gegen den EStBescheid anfechtbar, so insbes. die Selbstnutzung (vgl. BFH VI 140/61 U v. 3. 5. 63 aaO) oder bei anderen Häusern als Einfhäusern die Voraussetzungen des § 21 a Abs. 1 Satz 3.

► *Fortschreibung bei fehlerhaftem EWBescheid*: Ist ein fehlerhafter EWBescheid bestandskräftig geworden, so findet zur Beseitigung eines Fehlers der letzten Feststellung gemäß § 22 Abs. 3 BewG auf den nächsten Feststellungszeitpunkt eine Fortschreibung statt. Die Fortschreibung ist vorzunehmen, wenn dem FA bekannt wird, daß die Voraussetzungen für sie vorliegen (§ 22 Abs. 4 Satz 1 BewG). Über Fortschreibungszeitpunkt und die maßgeblichen Verhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt s. Anm. 64.

► *Änderung des EStBescheides als Folgebescheid*: Die EStVeranlagung ist hinsichtlich der nach § 21 a ermittelten Einkünfte rückwirkend gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern, wenn in dem nach Bestandskraft der Veranlagung ergangenen EWBescheid Feststellungen enthalten sind, die von den zuvor im EStBescheid als Folgebescheid getroffenen abweichen (FG München v. 24. 8. 82, EFG 1983 S. 294, rkr.).

### 64 b) Maßgeblichkeit der Verhältnisse im Feststellungszeitpunkt

Für die Einordnung eines Grundstücks in eine der Grundstücksarten des § 75 BewG (Artfeststellung) sind die Verhältnisse im jeweiligen Feststellungszeitpunkt maßgebend, also bei vor dem 1. 1. 74 fertiggestellten Gebäuden grundsätzlich die Verhältnisse auf den 1. 1. 64 (letzte Hauptfeststellung; § 21 Abs. 2 Satz 1 BewG; s. Anm. 124). Bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse kommt es auf die Verhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt an (§ 22 Abs. 4 Satz 2 BewG) und bei Neuentstehung oder erstmaliger stl. Erfassung eines Gebäudes auf die Verhältnisse im Nachfeststellungszeitpunkt (§ 23 Abs. 2 Satz 1 BewG; s. Anm. 124).

Die für die Artfeststellung im jeweiligen Feststellungszeitpunkt entscheidenden Kriterien sind die Anzahl der im Gebäude befindlichen Wohnungen sowie die tatsächliche Nutzung des Grundstücks. Über die Einordnung von Gebäuden in die verschiedenen Grundstücksarten s. tabellarische Übersicht in Anm. 94.

**Anzahl der Wohnungen**: Innerhalb der Gruppe der Wohngrundstücke unterscheiden sich Einfhaus und Zweifhaus als Grundstücksarten allein durch die Anzahl der Wohnungen. Für die Bewertung ist entscheidend, ob das Gebäude im Feststellungszeitpunkt nur eine Wohnung (s. Anm. 61) oder nur zwei Wohnungen (s. Anm. 95) enthält. Das gilt auch bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen; § 27 BewG, wonach die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen sind, ist nicht einschlägig, weil die die Grundstücksart begründenden Merkmale keine Wertverhältnisse iSd. § 27 BewG sind (BFH III R 192/83 v. 5. 10. 84, BStBl. 1985 S. 151). Über Errichtung eines Gebäudes in Bauabschnitten s. u.

**Tatsächliche Nutzung**: Die tatsächliche Nutzung im jeweiligen Feststellungszeitpunkt ist entscheidend

- bei der Bewertung eines Grundstücks als EinfHaus oder als ZweifHaus für die Frage, ob eine Mitbenutzung für gewerbliche (freiberufliche) oder öffentliche Zwecke die Eigenart als EinfHaus oder als ZweifHaus wesentlich beeinträchtigt (s. Anm. 60),
- für die Einordnung eines Grundstücks in eine der drei Grundstücksarten Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke (BFH III 141/53 U v. 12. 3. 54, BStBl. S. 146; III R 67/78 v. 26. 9. 80, BStBl. 1981 S. 208).

*Mitbenutzung für andere als Wohnzwecke* setzt grundsätzlich voraus, daß im Feststellungszeitpunkt Teile des Grundstücks bzw. Gebäudes einer anderen als wohnlichen Nutzung tatsächlich zugeführt sind (BFH III R 14/78 v. 23. 3. 79, BStBl. S. 433). Eine gewerbliche (freiberufliche) Mitbenutzung liegt nach BFH aaO aber auch schon dann vor, „wenn am Bewertungsstichtag alle wesentlichen objektiven Vorkehrungen, insbesondere die bauliche Gestaltung, für die nachfolgende tatsächliche gewerbliche (freiberufliche) Mitbenutzung getroffen sind. Bereits durch das Vorliegen dieser Voraussetzungen wird die Nutzung des Grundstücks (Gebäudes) nachhaltig bestimmt“.

*Bei verschiedenartiger Nutzung* wird im Ertragswertverfahren für den für die Aufteilung maßgebenden Hundertsatz auf die Höhe der anteiligen Jahresmiete abgestellt (§ 76 Abs. 1 BewG). Bei der Bewertung im Sachwertverfahren (§ 76 Abs. 2 und 3 BewG) kann für das Verhältnis der verschiedenartigen Nutzungen eines Grundstücks das Verhältnis der Wohn- und Nutzflächen oder des umbauten Raumes oder der Gebäudewerte heranzuziehen sein (vgl. *Gürsching/Stenger*, § 85 BewG Anm. 3; *Rössler/Troll*, § 75 Anm. 11–13; BFH III R 67/78 v. 26. 9. 80 aaO). Über Zuordnung des Grundstücks einer Erwerbsgemeinschaft s. BFH III 141/53 U v. 12. 3. 54, BStBl. S. 146). Über Nutzungsänderungen wegen Zwangsmaßnahmen s. BFH III 194/52 U v. 2. 10. 53, BStBl. S. 350 betr. Beschlagnahme durch Besatzungsmacht.

*Bei Errichtung eines Gebäudes in Bauabschnitten* kommt es auf die Verhältnisse des in einem beendeten Bauabschnitt fertiggestellten Gebäudes an (§ 74 Abs. 1 Satz 2 BewG; Abschn. 6 Abs. 2, 47 Abs. 2 BewRGr.; *Rössler/Troll*, § 75 BewG Anm. 9; aA *Uhlich*, DStZ 1973 S. 98). S. im einzelnen Anm. 65 und 127.

### c) Einkommensteuerliche Abweichungen von der Artfeststellung bei Änderung der tatsächlichen Verhältnisse 65

Fraglich ist, ob die von der hM bejahte Bindungswirkung für § 21 a an die Feststellung der Grundstücksart im EWBescheid (s. Anm. 63) auch gilt, wenn sich nach dem letzten maßgebenden Feststellungszeitpunkt (s. Anm. 64) die tatsächlichen Verhältnisse eines Grundstücks oder eines Gebäudes geändert haben. Von Bedeutung ist dies v. a. in Fällen der Umwandlung eines EinfHauses in ein ZweifHaus (durch Einbau einer zweiten Wohnung; s. Anm. 95) oder eines ZweifHauses in ein EinfHaus (durch Zusammenfassung von zwei Wohnungen zu einer Wohnung), ferner bei Aufteilung eines Gebäudes in Eigentumswohnungen und schließlich bei der Änderung des Nutzungszwecks bzw. des Verhältnisses verschiedener Nutzungszwecke zueinander (Wohnzwecke – gewerbliche, freiberufliche oder öffentliche Nutzung).

#### Die Problematik:

► *Bewertungsrechtlich* wird über die Grundstücksart eine neue Feststellung getroffen, wenn diese von der zuletzt getroffenen Feststellung abweicht und es für die Besteuerung von Bedeutung ist (sog. Artfortschreibung; § 22 Abs. 2 BewG). Eine Artfortschreibung ist vorzunehmen, wenn dem FA bekannt wird, daß die Vor-

aussetzungen für sie vorliegen (§ 22 Abs. 4 Satz 1 BewG). Bewertungsrechtlich kann einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse für das laufende KJ, jedoch nicht Rechnung getragen werden. Denn Fortschreibungszeitpunkt ist gemäß § 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 BewG „bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse der Beginn des Kalenderjahres, das auf die Änderung folgt“.

► *Einkommensteuerrechtlich* gilt für Überschuß Einkünfte kein Stichtagsprinzip, vielmehr kommt es auf die Verhältnisse während des VZ an (vgl. § 21 a Abs. 1 Satz 5). Gleichwohl bleibt es nach hM so lange bei der bisherigen stl. Behandlung, wie eine Artfortschreibung des Grundstücks nicht durchgeführt ist.

Abschn. 164 b Abs. 21 Satz 2 EStR 1984; vgl. FG Köln v. 22. 2. 84, NWB-Eiln. F. 1 S. 118, rkr.: Ermittlung nach § 21 a, auch wenn das Grundstück tatsächlich als ZweifHaus genutzt worden und Antrag auf Artfortschreibung bereits gestellt ist.

*Ausnahme:* Fertigstellung eines Hauses während des Kalenderjahres (§ 21 a Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 127).

*Stellungnahme:* Der hM kann nicht gefolgt werden. Die Bindungswirkung des EWBescheids für § 21 a kann sich hinsichtlich der Artfeststellung nur auf den Zeitraum erstrecken, in dem die ihm zugrunde liegenden und für die Entscheidung erheblichen tatsächlichen Gegebenheiten unverändert fortbestehen; ändern sich nach der letzten Feststellung die für die Bewertung maßgeblichen tatsächlichen Verhältnisse, so sind bei der Ermittlung der Einkünfte aus VuV die geänderten tatsächlichen Verhältnisse zugrunde zulegen (glA FG Berlin v. 6. 8. 84, EFG 1985 S. 179, rkr.; glA Roemer, Inf. 1984 H. 5 S. III; aA früher hier). Aus der Bezugnahme in § 21 a Abs. 1 Satz 1 auf § 75 Abs. 5 BewG läßt sich eine uneingeschränkte Bindungswirkung an die Artfeststellung im EWBescheid nicht ableiten, denn § 21 a Abs. 1 Satz 1 erwähnt nicht den EWBescheid (so ausdrücklich BFH VIII R 153/81 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 627).

§ 21 Abs. 1 Satz 1 verlangt ein „EinfHaus iSd. § 75 Abs. 5 BewG“, nicht einen EWBescheid mit der Grundstücksart EinfHaus. Diese Bezugnahme auf § 75 Abs. 5 BewG fordert als Rechtsgrundverweisung eher dazu auf, im Rahmen der ESt-Veranlagung zu überprüfen, welcher Grundstücksart das Gebäude zuzurechnen ist (glA FG Berlin aaO). Bezeichnenderweise fehlt es auch für die anderen Grundstücksarten in § 21 a Abs. 1 Satz 2 an der Bezugnahme auf § 75 Abs. 2–4, 6–7 BewG; für diese Grundstücksarten mangelt es der hM für die angenommene Bindungswirkung also an jeglicher gesetzlichen Verknüpfung. Im übrigen wurden in der Praxis schon bisher Durchbrechungen anerkannt, so insbes. beim Umbau (s. u.).

„Will man dennoch die Eigenschaft des EWBescheides als Grundlagenbescheid auch hinsichtlich der Artfeststellung bejahen, muß die Bindungswirkung aber jedenfalls dort ihre Grenze finden, wo sich aufgrund nachträglich erfolgender Umbaumaßnahmen der Charakter des betreffenden Grundstückes seit der letzten Feststellung geändert hat. In diesem Fall kollidieren nämlich verschiedene Verfahrensprinzipien im ESt.- und im BewRecht: hier gilt das Prinzip der Abschnittsbesteuerung, dort das Stichtagsprinzip. Die Feststellung des EW auf einen bestimmten Stichtag hat zwangsläufig zur Folge, daß Änderungen zwischen zwei Feststellungszeitpunkten für einen vorübergehenden Zeitraum im BewRecht unberücksichtigt bleiben müssen. Diese Unbeweglichkeit des BewRechts wird dem EStRecht insoweit nicht gerecht, als dort der Besteuerung die tatsächlichen, häufig sich wandelnden Verhältnisse während eines längeren Zeitraums, nämlich des gesamten Besteuerungszeitraums, zugrunde zulegen sind. Der EW-Bescheid kann sich deshalb bindend für das EStRecht allenfalls auf den Zeitraum erstrecken, in dem die ihm zugrundeliegenden und für die Entscheidung erheblichen tatsächlichen Gegebenheiten unverändert fortbestehen“ (so zutreffend FG Berlin aaO).

**Problemfälle:** Die Frage, ob bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse die bewertungsrechtliche Artfeststellung für die Nutzungswertermittlung verbindlich ist, hat insbes. in den nachfolgend aufgeführten Fällen Bedeutung.

► *Gebäude von untergeordneter Bedeutung:* Nach § 72 Abs. 2 BewG gilt ein Grundstück als unbebaut, wenn sich auf ihm Gebäude befinden, „deren Zweckbestimmung und Wert gegenüber der Zweckbestimmung und dem Wert des Grund und Bodens von untergeordneter Bedeutung sind“. Dem kann für § 21 a nicht gefolgt werden; uE muß zB ein selbstgenutztes EinfHaus auch dann nach § 21 a Abs. 1 Satz 1 besteuert werden, wenn es gegenüber der Zweckbestimmung und dem Wert des Grund und Bodens von untergeordneter Bedeutung ist. Die Wertverhältnisse können nur im Rahmen der gesetzlichen Regelung des Abs. 6 (keine Anwendung bei sog. übergroßen Grundstücken) Anwendung finden (s. Anm. 200–227).

► *Errichtung eines ZweifHauses oder anderen Hauses in Bauabschnitten:* Von einer Errichtung in Bauabschnitten kann regelmäßig ausgegangen werden, wenn die zweite Wohnung erst nach Ablauf von zwei Jahren seit Fertigstellung der ersten Wohnung bewohnbar wird (Abschn. 57 Satz 8 EStR 1984). Bewertungsrechtlich gilt jeder in einem beendeten Bauabschnitt errichtete Teil des Gebäudes als ein bezugsfertiges Gebäude; dies gilt sowohl für die Bestimmung der Grundstücksart als auch für die Ermittlung des EW (Abschn. 7 Abs. 2 Satz 5, Abschn. 47 Abs. 2 Satz 4 BewRGr.). Wird im ersten Bauabschnitt eine einzige Wohnung fertiggestellt und vom Stpfl. bezogen, so ist der Nutzungswert uE gemäß § 21 a Abs. 1 Satz 1 zu versteuern, und zwar auch dann, wenn entgegen den oa. bewertungsrechtlichen Grundsätzen eine Artfeststellung als EinfHaus unterbleibt. Dagegen ist bei der Errichtung eines ZweifHauses oder eines anderen Hauses „in einem Zuge“ (Fertigstellung der ersten Wohnung vor dem Feststellungszeitpunkt, des übrigen Gebäudes nach dem Feststellungszeitpunkt; s. Anm. 127) die Besteuerung des Nutzungswerts der ab Fertigstellung selbstgenutzten ersten Wohnung so lange durch Überschubrechnung des Mietwerts über die vollen Werbungskosten vorzunehmen, bis die zweite Wohnung bzw. das restliche Gebäude fertiggestellt ist (glA *Horlemann*, StWa. 1985 S. 19; s. auch Anm. 127).

► *Umbau des Gebäudes zu einer anderen Grundstücksart:* Für diesen Fall hat es schon immer der wohl überwiegenden Auffassung entsprochen, daß für die Behandlung nach § 21 a keine Bindung an die bisherige Artfeststellung im EWBescheid besteht. Ändert sich durch bauliche Veränderungen die Grundstücksart, so ist dies estl. nicht erst ab dem Zeitpunkt der Artfortschreibung zu berücksichtigen, sondern bereits im Kj. des Umbaus (glA FG Berlin aaO; *Roemer* aaO; *Troll*, B 1984 S. 1067; *Heisel*, NWB F. 3 S. 5999). Ebenso bisher die Verwaltungspraxis: Nach Abschn. 164 b Abs. 3 Satz 3 EStR 1981 war der Grundbetrag gemäß Abs. 1 Satz 4 nur anteilig anzusetzen, „wenn während des Kalenderjahres ein Einfamilienhaus zu einem Zweifamilienhaus oder ein Zweifamilienhaus zu einem Einfamilienhaus umgestaltet wird“; diese Bestimmung wurde allerdings nicht in die EStR 1984 übernommen (s. dort Abschn. 164 c Abs. 2). Ob der Grund dafür in der Verkomplizierung einer entsprechenden Regelung nach Ausdehnung des § 21 a auf ZweifHäuser zu suchen ist oder ob dem eine Änderung der Verwaltungsauffassung zugrundeliegt, ist offen. Die neue Grundstücksart ist uE ab dem Monat estl. zugrundezulegen, in dem der Umbau fertiggestellt ist (aA *Heisel* aaO; Maßgebend ist der Monat des Umbaubeginns; anders noch *ders.*, NWB F. 3 S. 5060 [16. 3. 81]; Monat nach Beendigung der Umbauarbeiten; *Troll* aaO: Der Monat, in dem der Umbau abgeschlossen wird, sollte jeweils dem Teil der vollen Monate zugerechnet werden, der für den Stpfl. zum günstigeren Nutzungswert führt).

► *Änderung der Nutzungsart:* Die Änderung der tatsächlichen Nutzung bzw. des Verhältnisses der Nutzungsarten kann bewertungsrechtlich aus einem EinfHaus oder einem ZweifHaus ein gemischt genutztes Grundstück machen, wenn die Mitbenutzung zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken die Eigenart als Einf-

## § 21 a Anm. 65–67 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

Haus oder ZweifHaus wesentlich beeinträchtigt; umgekehrt kann bei Wegfall der Mitbenutzung zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken aus einem bisher als gemischt genutztes Grundstück bewerteten Gebäude bewertungsrechtlich ein EinfHaus oder ein ZweifHaus werden (s. Anm. 99). Für diese Fälle sieht § 21 a Abs. 5 eine Kürzung des maßgebenden Einheitswerts nach dem Verhältnis der Nutzflächen vor (s. Anm. 200–216). Nach Auffassung von *Troll* (B 1984 S. 1065) ist insoweit die Artfeststellung im EWBescheid für die Anwendung des § 21 a nicht brauchbar. Ebenso wie die Prüfung der 33 1/3-vH-Grenze gemäß § 21 a Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 muß nach *Troll* aaO die Frage der wesentlichen Beeinträchtigung selbständig bei der EStVeranlagung geprüft werden. UE ist *Troll* zuzustimmen: Für Zwecke des § 21 a ist das Grundstück nicht erst ab dem Zeitpunkt der Artfortschreibung als andere Grundstücksart zu behandeln, sondern ab dem Zeitpunkt, in dem sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben.

### III. „Eigenes“ Haus des Steuerpflichtigen

#### 66 1. Vorbemerkung

Nach § 21 Abs. 2 erste Alt. gehört zu den Einkünften aus VuV auch der Nutzungswert der Wohnung im „eigenen“ Haus. Vom „eigenen“ Haus geht auch die Ermittlungsvorschrift des § 21 a Abs. 1 Sätze 1 und 2 aus. Daß es sich dabei um ein eigenständiges gesetzliches Tatbestandsmerkmal handelt, ist von der Rspr. und im Schrifttum nicht immer ausreichend beachtet worden, insbes. bei der Problematik, ob und unter welchen Voraussetzungen § 21 a in den Fällen der Nutzungsüberlassung Anwendung findet.

Die Begriffe „im eigenen Haus“ (§ 21 Abs. 2 erste Alt.) und „im eigenen EinfHaus“ (§ 21 a Abs. 1 Satz 1) haben hinsichtlich des Wortes „eigenen“ den gleichen Inhalt (BFH VIII R 153/81 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 627). Mit der Formulierung „eigenes Haus“ knüpft das Gesetz erkennbar an das Eigentum am Haus an, dh. estl. an das bürgerlich-rechtliche oder das wirtschaftliche Eigentum. § 21 a ist deshalb nur anwendbar,

- auf den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer des Hauses: das ist der Fall, wenn dieser die Wohnung(en) selbst nutzt (s. Anm. 67);
- auf den wirtschaftlichen Eigentümer des Hauses: das ist der Fall, wenn der bürgerlich-rechtliche Eigentümer des Hauses die Wohnung im Rahmen eines Nutzungsverhältnisses einem anderen überläßt und der Nutzungsberechtigte wirtschaftlicher Eigentümer des Hauses ist und die Wohnung(en) selbst nutzt (s. Anm. 65);
- nach BFH ausnahmsweise auf den Nichteigentümer: Das ist nach BFH-Rspr. der Fall, wenn der Eigentümer das bürgerlich-rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum übertragen, sich aber den Nießbrauch oder ein dingliches Nutzungsrecht vorbehalten hat (s. Anm. 68).

#### 67 2. Eigentum des Stpfl. am Haus

Der StTatbestand des § 21 Abs. 2 erste Alt. und die Ermittlungsvorschrift des § 21 a erfassen den Nutzungswert einer Wohnung im „eigenen“ Haus. Nach Wortlaut und Sinn der Vorschriften steht „eigen“ in Gegensatz zu „fremd“. Es geht also um die Zuordnung eines Rechtsguts (Haus) zu einem Rechtsträger (Stpfl.) und damit begrifflich um Eigentum iSd. bürgerlichen Rechtsordnung (vgl. BVerfG 1 BvL 77/78 v. 15. 7. 81, NJW 1982 S. 745). Der StGesetzgeber wollte offensichtlich an das Eigentum anknüpfen (glA BFH VIII R 54/74 v. 27. 6.

78, BStBl. 1979 S. 332). Dem entspricht auch das der pauschalierten Bemessung des Nutzungswerts zugrundeliegende Prinzip der Kapitalnutzung; „danach wird als Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus ein Betrag angesetzt, bei dem unter Berücksichtigung des regelmäßigen Aufwands für den Inhaber, auf längere Sicht gesehen, auch eine angemessene Verzinsung des in dem Haus angelegten Kapitals bleibt“ (BVerfG 1 BvR 488/57 v. 3. 12. 58, BStBl. 1959 I S. 68; vgl. auch RdF v. 26. 1. 37, RStBl. S. 161).

**Bürgerlich-rechtliches Eigentum am Gebäude:** Unproblematisch ist die Anwendbarkeit des § 21 a, wenn der bürgerlich-rechtliche Eigentümer die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt (über die Selbstnutzung des Eigentümers s. Anm. 70–72). „Eigen“ iSd. § 21 Abs. 2 erste Alt., § 21 a ist jede Form von bürgerlich-rechtlichem Eigentum, das Tatbestandsmerkmal „im eigenen Haus“ also gleichermaßen bei Alleineigentum, Bruchteilsigentum oder Gesamthandseigentum erfüllt (BFH VIII R 184/79 v. 1. 2. 83, BStBl. 1984 S. 128 unter Hinweis auf VIII R 29/76 v. 5. 12. 78, BStBl. 1979 S. 476; über Anwendung des § 21 a bei Miteigentümern s. Anm. 21–25).

**Erbbaurecht:** Der Erbbauberechtigte ist bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des aufgrund des Erbbaurechts errichteten Bauwerks (§ 12 Abs. 1 ErbBRVO). Mit der Übertragung des Erbbaurechts wird der Erwerber Eigentümer des Erbbaurechts, der Grundstückseigentümer erst bei Heimfall (§ 3 ErbBRVO; vgl. *Palandt/Bassenge*, 44. Aufl. 1985, ErbBRVO § 12 Anm. 1). Der Erbbauberechtigte bewohnt also ein eigenes Haus. Über den Abzug von Erbbauzinsen als Schuldzinsen gemäß § 21 a Abs. 3 Nr. 1 s. Anm. 150 „Erbbauzinsen“.

**Wirtschaftliches Eigentum am Gebäude:** Soweit es für die Zurechnung von Einkünften auf das Eigentum an Wirtschaftsgütern ankommt, ist stl. das wirtschaftliche Eigentum maßgebend, sofern es mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentum auseinanderfällt (vgl. § 2 Anm. 40 d–40 e und Erg. dazu auf roten Blättern). § 21 a findet daher Anwendung, wenn nicht der bürgerlich-rechtliche Eigentümer, sondern ein Nutzungsberechtigter die Wohnung selbst nutzt und wirtschaftlicher Eigentümer des Hauses ist (vgl. FG Münster v. 3. 11. 77, EFG 1978 S. 269, rkr.).

► *Nutzungsberechtigter grundsätzlich kein wirtschaftlicher Eigentümer:* Die Nutzungsüberlassung für sich allein begründet noch kein wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten (s. § 2 Anm. 40 d und Erg. auf roten Blättern). Daher findet § 21 a auf Nutzungsberechtigte grundsätzlich keine Anwendung (zur höchstrichterlichen Ausnahme bei *vorbehaltenen dingl. Nutzungsrechten* s. Anm. 68).

Insbes. keine Anwendung des § 21 a bei *Leibe* (BFH VIII R 184/83 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 371), bei dinglichen Nutzungsverhältnissen wie Nießbrauch oder dingl. Wohnrecht (vgl. BFH VI R 336/67 v. 12. 9. 69, BStBl. S. 727; keine Anwendung der EinfHausVO auf *testamentarischen Nießbraucher* mangels Eigentums am Haus); VIII R 54/74 v. 27. 6. 78 (BStBl. 1979 S. 332) betr. *Zwungsnießbrauch* und *dingl. Wohnrecht*; BFH VIII R 153/81 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 627; VIII R 200/80 v. 11. 10. 83, BStBl. 1984 S. 266 betr. *Zwungsnießbrauch*.

Vielmehr führt die Nutzungsüberlassung zu folgender Behandlung:

- *die entgeltl. Überlassung* zu Einkünften gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1,
- *die unentgeltl. Überlassung* zur Erfassung des Nutzungswerts nach § 21 Abs. 2 zweite Alt.

Diese im Ur. VIII R 54/74 v. 27. 6. 78 aaO entwickelten Grundsätze (mit denen der BFH von seiner früheren Rspr. ausdrücklich abwich) haben weiterhin Gültigkeit (so ausdrücklich BFH VIII R 153/81 v. 7. 12. 82 aaO; VIII R 200/80 v. 11. 10. 83 aaO).

► *Nutzungsberechtigter als wirtschaftlicher Eigentümer:* Ist das Nutzungsverhältnis jedoch so ausgestaltet, daß der Nutzungsberechtigte als wirtschaftlicher Eigentümer des Hauses anzusehen ist, so gilt folgendes:

## § 21 a Anm. 67–68 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

- ▷ *Bei unentgeltl. Überlassung* findet § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 21 a auf den Nutzungsberechtigten als wirtschaftlichem Eigentümer des Hauses Anwendung: das kann insbes. der Fall sein, wenn der Nutzungsberechtigte das Haus in Ausübung seines Nutzungsrechts errichtet hat und zu eigenen Wohnzwecken nutzt (vgl. BFH VI 269/63 v. 11. 9. 64, StRK EinfHausVO § 1 R. 10 betr. Grundstücks-pacht; VIII R 42/68 v. 9. 5. 74, BStBl. 1975 S. 8 betr. Nießbrauch). Über wirtschaftliches Eigentum bei Nießbrauch s. auch § 2 Anm. 40 e „Nießbrauch“, über Mieter oder Pächter als wirtschaftlichen Eigentümer s. § 2 Anm. 40 d.
- ▷ *Bei entgeltl. Überlassung* scheidet § 21 a auch bei wirtschaftlichem Eigentum des Nutzungsberechtigten am Gebäude aus: dann
  - Versteuerung des Entgelts als Einkünfte gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 beim Nutzungsüberlassenden;
  - keine Erfassung eines Nutzungswerts beim Nutzungsberechtigten.
- ▷ *Bei verbilligter Überlassung*:
  - Versteuerung des gezahlten Entgelts beim Vermieter gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1;
  - Versteuerung des in der verbilligten Überlassung liegenden Nutzungswerts beim Nutzungsberechtigten gemäß § 21 Abs. 2 zweite Alt., dh. auf der Grundlage des Mietwerts. Vgl. BFH VIII R 184/83 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 371, 373 aE; zur Berechnung des Mietwerts s. Anm. 224–225.

### 3. Dem Steuerpflichtigen vorbehaltenene Nutzungsrechte am Haus

#### 68 a) Vorbehalt eines dinglichen Nutzungsrechts

**Rechtssprechung des BFH:** Vom Grundsatz, daß § 21 a bei Nutzungsverhältnissen nur dann Anwendung finden kann, wenn der Nutzungsberechtigte aufgrund wirtschaftlichen Eigentums „ein eigenes“ Haus zu Wohnzwecken selbst nutzt (s. Anm. 67), macht der BFH und ihm folgend die FinVerw. für die Fälle des Vorbehalts dinglicher Nutzungsrechte (anders wohl bei schuldrechtl. Nutzungsrechten, s. Anm. 69) eine Ausnahme: Bewohnt jemand, der sein EinfHaus unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs veräußert hat, dieses EinfHaus weiterhin selbst, so ist ihm der Nutzungswert der Wohnung gemäß § 21 Abs. 1 erste Alt. zuzurechnen und nach § 21 a zu ermitteln, und zwar auch dann, wenn er nicht wirtschaftlicher Eigentümer geblieben und ihm das EinfHaus im EWBescheid nicht zugerechnet worden ist.

BFH VIII R 153/81 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 627; VIII R 200/80 v. 11. 10. 83, BStBl. 1984 S. 266; Nds. FG v. 1. 11. 82, EFG 1983 S. 448, nrkr.; ebenso BdF v. 15. 11. 84, BStBl. I S. 561 Rz. 39.

► *Vorbehaltsnießbrauch:* Nach BFH aaO leitet der Vorbehaltsnießbraucher sein Nießbrauchsrecht nicht vom neuen Eigentümer ab, das Nießbrauchsrecht stammt vielmehr unmittelbar aus seinem früheren Eigentum (vgl. auch BFH VIII R 124/76 v. 28. 7. 81, BStBl. 1982 S. 378). „Insofern gleicht der Vorbehaltsnießbraucher dem Eigentümer, daher erscheint es gerechtfertigt, auch bei ihm von einem ‚Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus‘ (§ 21 Abs. 2 EStG) zu sprechen“ (BFH VIII R 153/81 v. 7. 12. 82 aaO).

► *Vorbehaltenes dingliches Wohnrecht:* Nach Auffassung des BFH und der FinVerw. gelten für das dingliche Wohnrecht die gleichen Grundsätze wie für den Nießbrauch. Hat sich der frühere Eigentümer das dingliche Wohnrecht bei der Übertragung des Grundstücks vorbehalten, so ist ihm weiterhin der Nutzungswert der Wohnung gemäß § 21 Abs. 2 erste Alt. zuzurechnen und nach § 21 a zu ermit-

teln; wurde das dingliche Wohnrecht zugewendet, greift § 21 Abs. 2 zweite Alt. ein.

BFH VIII R 166/80 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 660; BdF v. 15. 11. 84, BStBl. I S. 561 Rz. 52; vgl. auch OFD Münster v. 24. 4. 84, B S. 1276; *B. Meyer*, FR 1984 S. 437.

**Stellungnahme:** Der neuen These des BFH, § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 21 a könne bei Nutzungsverhältnissen auch dann Anwendung finden, wenn der Nutzungsberechtigte mangels wirtschaftlichen Eigentums kein „eigenes“ Haus bewohnt, kann uE nicht gefolgt werden. Grundsätzlich lehnt auch der BFH die Anwendung dieser Vorschriften auf unentgeltliche (schuldrechtliche wie dingliche) Nutzungsverhältnisse ab (vgl. BFH VIII R 184/83 v. 29. 11. 83 aaO: Fall des § 21 Abs. 2 *zweite* Alt.; also Überschubrechnung des zu schätzenden Mietwerts über die Werbungskosten), weil es – außer in den Ausnahmefällen des wirtschaftlichen Eigentums des Nutzungsberechtigten – eben am Tatbestandsmerkmal des „eigenen“ Hauses fehlt. Warum der VIII. Senat so folgerichtig auch den Zuwendungsnießbraucher behandelt (vgl. VIII R 200/80 v. 11. 10. 83 aaO), davon aber für den Vorhaltsnießbraucher abgewichen ist und die Frage für den Vorbehalt eines schuldrechtlichen Nutzungsrechts (s. u.) offengelassen hat, ist schwer verständlich (glA *Söffing*, Anm. zu BFH VIII R 153/81, StRK-Anm. EStG § 21 Abs. 2 R. 55).

Im Schrifttum wird dazu die Auffassung vertreten, die Anwendung des § 21 a auf den Vorhaltsnießbraucher sei eine Folge der Entsch. VIII R 35/79 v. 28. 7. 81 (BStBl. 1982 S. 378), wonach dem Vorhaltsnießbraucher unbeschadet des Verlustes seines wirtschaftlichen Eigentums die Gebäudeabschreibungen wie zuvor als Eigentümer erhalten bleiben (vgl. *L. Schmidt*, FR 1983 S. 354, Anm. zu BFH VIII R 153/81; *R. W. Meyer*, FR 1983 S. 604; *B. Meyer*, FR 1984 S. 433). Eine dem Vorhaltsnießbraucher zustehende Abschreibungsberechtigung würde aber auch nicht im Rahmen einer Überschubrechnung nach § 21 Abs. 2 *zweite* Alt. verlorengelassen.

Der VIII. Senat selbst gibt in seiner Entsch. VIII R 166/80 v. 7. 12. 82 aaO als einzige Begründung an, das Nießbrauchsrecht des Vorhaltsnießbrauchers stamme unmittelbar aus seinem früheren Eigentum, der Vorhaltsnießbraucher gleiche daher einem Eigentümer. Andererseits gibt er ausdrücklich seine frühere Rspr. auf, die den Vorhaltsnießbraucher in vergleichbaren Fällen ohne weiteres als wirtschaftlichen Eigentümer ansah (vgl. BFH VIII R 180/74 v. 8. 3. 77, BStBl. S. 629; VIII R 18/75 v. 21. 6. 77, BStBl. 1978 S. 303), freilich ohne Auseinandersetzung. Der Vorhaltsnießbraucher ist in den Augen des BFH also „ein einem Eigentümer gleichender Nichteigentümer“; diese Rechtsfigur war dem Steuerrecht bisher fremd. Allein die Notwendigkeit, sie schaffen zu müssen, läßt große Zweifel an der Richtigkeit der daraus abgeleiteten Ergebnisse aufkommen.

Unabhängig von der merkwürdigen Begründung des BFH ist es uE nicht überzeugend, für die Frage, ob ein Nießbraucher in einem eigenen oder in einem fremden Haus wohnt, darauf abzustellen, wer vor der Nießbrauchsbestellung Eigentümer war. Für den Tatbestand des § 21 Abs. 2 erste Alt. und die Anwendung des § 21 a kann nur ausschlaggebend sein, ob nach der Begründung eines Nutzungsverhältnisses der Nutzungsberechtigte in einem eigenen oder einem fremden Haus wohnt; insoweit ist aber zwischen Zuwendungsnießbraucher und Vorhaltsnießbraucher weder dogmatisch (beide nutzen aufgrund eines vom Eigentum abgespaltenen eigenen Rechts), noch tatsächlich (bei im übrigen gleichen Vertragsbedingungen) ein Unterschied erkennbar, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte. Vorhaltsnießbraucher und Zuwendungsnießbraucher sind uE daher gleichzubehandeln (insoweit glA *L. Schmidt*, Anm. zu BFH VIII R 166/80 v. 7. 12. 82, FR 1983 S. 354; *Söffing* aaO). *L. Schmidt* aaO

## § 21 a Anm. 68–70 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

billigt „das jedenfalls durch sein Ergebnis überzeugende Urteil“ des VIII. Senats v. 7. 12. 82 und tritt für eine Gleichbehandlung des Zuwendungsnißbrauchers aufgrund einer analogen Anwendung des § 11 d EStDV (Eintritt in die Rechtsstellung des Eigentümers) ein (ebenso *Schmidt/Drenseck*, EStG, 4. Aufl. 1985 § 21 a Anm. 2c; im Ergebnis glA *Söffing* aaO). UE erfüllt weder der Vorbehaltsnißbraucher noch der Zuwendungsnißbraucher noch ein sonstiger dinglicher oder schuldrechtlicher Nutzungsberechtigte den Tatbestand des § 21 Abs. 2 erste Alt., sofern er nicht als wirtschaftlicher Eigentümer in einem eigenen Haus wohnt (vgl. BFH VIII R 54/74 v. 27. 6. 78, BStBl. 1979 S. 332). Es gilt vielmehr § 21 Abs. 2 zweite Alt.; dieses Ergebnis hindert es nicht, dem Vorbehaltsnißbraucher nach Maßgabe der BFH-Entsch. VIII R 35/79 v. 28. 7. 81 aaO oder in analoger Anwendung des § 11 d EStDV weiterhin die Abschreibungsbefugnis für das Gebäude zu belassen (kritisch dazu *R. W. Meyer* aaO).

### 69 b) Vorbehalt eines schuldrechtlichen Nutzungsrechts

Ob §§ 21 Abs. 2 erste Alt., 21 a auch auf den Stpfl. Anwendung finden, der sich bei der Übertragung des Grundstücks ein schuldrechtliches Nutzungsrecht vorbehält und aufgrund dessen die Wohnung weiterhin selbst nutzt, hat der BFH im Urte. VIII R 166/80 v. 7. 12. 82 aaO offengelassen, aber auf das ablehnende Urte. des FG München v. 26. 5. 82 (EFG 1983 S. 24, rkr.) sowie auf das Urte. des BGH V ZR 222/80 v. 11. 12. 81 (NJW 1982 S. 2381) hinsichtlich des Unterschieds zwischen Vorbehalt schuldrechtlicher und Vorbehalt dinglicher Rechte hingewiesen; der BFH scheint also der Auffassung des FG München aaO zuzuneigen.

**Stellungnahme:** UE wäre es allein konsequent, schuldrechtliches Nutzungsrecht und dingliches Nutzungsrecht bezüglich der Nutzungswertbesteuerung gleich zu behandeln (in beiden Fällen keine Anwendung des § 21 a, außer bei wirtschaftl. Eigentum des Nutzungsberechtigten, s. Anm. 68). Denn maßgeblich ist für den BFH, daß sich der Stpfl. die Nutzungsmöglichkeit zurückbehält, die ihm zuvor aufgrund seines Eigentums zustand (vgl. BFH VIII R 124/76 v. 28. 7. 81, BStBl. 1982 S. 378). Ob sich der frühere Eigentümer die Nutzungsmöglichkeit schuldrechtlich oder dinglich zurückbehalten hat, kann uE keine Rolle für die Frage spielen, ob er anschließend noch „in einem eigenen Haus“ wohnt oder nicht: Das Haus ist in beiden Fällen ein fremdes; die verbliebene Nutzung ist dieselbe; der Vorbehalt der Nutzung beruht in beiden Fällen auf dem früheren Eigentum. Dem einzigen Unterschied, der dinglichen Absicherung der Nutzung, kann uE steuerlich keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden, zumal der BFH gerade für die Zurechnung des Nutzungswerts der unentgeltlich überlassenen Wohnung die Unterscheidung zwischen obligatorischen und dinglichen Nutzungsrechten nunmehr ausdrücklich aufgegeben hat (BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 366).

## IV. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken des Steuerpflichtigen (Selbstnutzung)

### 70 1. Selbstnutzung als Tatbestandsmerkmal

Von der „selbstgenutzten Wohnung“ ist ausdrücklich nur in der Überschrift zu § 21 a die Rede; ferner spricht der durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 eingefügte Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 von „der Selbstnutzung“. Ansonsten ist weder im StTatbestand des § 21 Abs. 2 erste Alt., noch in den Ermittlungsvorschriften des § 21 a ausdrücklich davon die Rede, daß der Stpfl. die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzen muß. Das Erfordernis der Selbstnutzung ergibt sich aber für § 21

Abs. 2 erste Alt. aus dem Sinn und Zweck sowie der systematischen Stellung der Vorschrift, für § 21 a insbes. aus § 21 a Abs. 5 (Aufteilung bei Nutzung zu anderen Zwecken oder fremden Wohnzwecken). Daß die Selbstnutzung der Wohnung durch den Stpfl. (ungeschriebenes) Tatbestandsmerkmal der § 21 Abs. 2 erste Alt., § 21 a ist, wird seit jeher als so selbstverständlich und unstreitig unterstellt, daß auf eine Begründung dafür regelmäßig verzichtet wird.

*Rechtsprechung:* Ausdrücklich zB BFH VI R 173/67 v. 24. 1. 69, BStBl. S. 312 betr. EinfVO: „von der Benutzung des EinfHauses als Wohnung für den Eigentümer abhängig“; BFH VIII R 194/73 v. 26. 7. 77, BStBl. S. 723: „Voraussetzung für die Anwendung der EinfHaus-VO ist nach der Rspr. des BFH, daß der Eigentümer das EinfHaus selbst nutzt“; vgl. ferner RFH v. 8. 2. 28, Slg. Bd. 23 S. 46; v. 22. 9. 38, RStBl. S. 1182; BFH IV 238/53 U v. 29. 10. 53, BStBl. S. 353; IV 622/53 U v. 25. 11. 54, BStBl. 1955 S. 26; IV 575/55 U v. 18. 10. 56, BStBl. S. 385; VI 140/61 U v. 3. 5. 63, BStBl. S. 364; VI 251/65 v. 4. 3. 66, BStBl. S. 350; VI R 173/67 v. 24. 1. 69, BStBl. S. 312; VIII R 99/69 v. 1. 8. 72, BStBl. S. 882; VIII R 82/71 v. 10. 8. 72, BStBl. S. 883; VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 366.

*FinVerw.:* Vgl. BdF v. 20. 12. 74, BStBl. I S. 1042; Abschn. 164 b Abs. 2 Satz 1 EStR 1981; Abschn. 164 b Abs. 1 Satz 1–3, 5 EStR 1984.

**Bedeutung der „Selbstnutzung“:** Der Ansatz eines Nutzungswerts nach § 21 Abs. 2 erste Alt. und seine Ermittlung nach § 21 a setzen voraus, daß der Stpfl. die Wohnung im eigenen Haus auch tatsächlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt. StRspr.; BFH IV 131/52 U v. 27. 11. 52, BStBl. 1953 S. 14; IV 238/53 U v. 29. 10. 53 aaO; VI R 173/67 v. 24. 1. 69 aaO; VIII R 99/69 v. 1. 8. 72 aaO.

Das bedeutet: Erst wenn der Stpfl. die Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken (nachfolgend: Selbstnutzung) aufgenommen hat, nur soweit die Selbstnutzung umfangmäßig reicht und nur solange die Selbstnutzung andauert, ist der Nutzungswert nach § 21 a zu ermitteln.

Zum Inhalt des Begriffs „Selbstnutzung“ s. Anm. 71; zu Umfang, Beginn und Beendigung der Selbstnutzung s. Anm. 72.

**Frühere Kontroverse zur Selbstnutzung durch unentgeltliche Nutzungsüberlassung:** So unbestritten im Grundsatz das Erfordernis der Selbstnutzung durch den Stpfl. stets war (s. o.), so kontrovers waren andererseits die Auffassungen zu der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen von einer Selbstnutzung durch den Stpfl. gesprochen werden konnte, wenn er die Wohnung unentgeltlich oder verbilligt anderen überließ. In dieser Frage hat die höchstrichterliche Rspr. geschwankt, Meinungen und Begründungen mehrfach gewechselt (s. Anm. 27–28). Die heute dazu geltende (uE zutreffende) Rechtsansicht hat der BFH im Urte. VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 (BStBl. 1984 S. 366) grundlegend neu bestimmt; die FinVerw. hat sich den Grundsätzen dieses Urteils angeschlossen (Abschn. 162, 164 Abs. 1 EStR 1984; s. Anm. 75–79).

## 2. Voraussetzungen der Selbstnutzung

### a) Inhalt des Begriffs „Selbstnutzung“

„Selbstnutzung“ meint Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken (s. Anm. 70). Erforderlich ist die *tatsächliche Nutzung*, nicht nur objektive Nutzbarkeit (s. Anm. 72 „Beginn der Selbstnutzung“).

Selbstnutzung zu anderen als *Wohnzwecken* führt nicht zum Ansatz eines Nutzungswerts; § 21 Abs. 2 zweite Alt. erfaßt mit beiden Alternativen nur die Nutzung zu Wohnzwecken (*Blümich*|*Falk*, § 21 EStG Anm. 211; *Schmidt*|*Drenseck*, 4. Aufl. § 21 Anm. 12 a). Über anderen Zweck und *leerstehende Räume* s. Anm. 72 „Umfang der Selbstnutzung“. Erbt zB jemand ein Haus und übernachtet dort gelegentlich für Zwecke der Nachlaßregelung, so liegt darin keine Benutzung, die den Ansatz eines Nutzungswerts rechtfertigt (RFH v. 8. 2. 28, Bd. 23 S. 46).

Ob Selbstnutzung vorliegt, ist problematisch bei

- Mitbenutzung,
- unentgeltlicher Nutzungsüberlassung,
- Unmöglichkeit und
- Verbot der Selbstnutzung (s. u.).

„Die Wohnung im eigenen Haus wird in erster Linie durch eigenes Wohnen mit den Familienmitgliedern genutzt. Die Wohnung kann aber ... auch dadurch genutzt werden, daß sie einem anderen unentgeltlich überlassen wird“ (BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 366).

**Mitbenutzung:** Zur Selbstnutzung des Stpfl. gehört auch die Mitbenutzung der Wohnung durch Familienangehörige, insbes. durch Überlassung *einzelner Räume* (s. Anm. 200; ebenso BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 aaO; FG Ba.-Württ. v. 25. 10. 79, EFG 1980 S. 75, rkr.; *Blümich/Falk*, § 21 a Anm. 18; *Littmann*, XIII. § 21 a Anm. 16: „Eingeschlossen sind natürlich die mit ihm in Haushaltsgemeinschaft lebenden Angehörigen“). Auch bei Mitbenutzung der Wohnung durch in das Haus aufgenommene Freunde oder Bekannte wird die Selbstnutzung nicht eingeschränkt (FG Berlin v. 14. 4. 82, EFG 1983 S. 124, rkr.; Nds. FG v. 14. 12. 83, EFG 1984 S. 348, rkr.; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 21 a Anm. 30). Zahlen in die Wohnung aufgenommene Familienangehörige oder Dritte für die Mitbenutzung ein Entgelt, so erfolgt die Einkunftsermittlung nach Maßgabe des § 21 a Abs. 5 (s. Anm. 68 u. 200; vgl. auch FG Ba.-Württ. aaO; Nds. FG aaO).

**Unentgeltliche Überlassung:** Von der Mitbenutzung der Wohnung durch Familienangehörige oder Dritte ist die unentgeltliche Überlassung der *ganzen* Wohnung an Familienangehörige oder Dritte zu unterscheiden. Obwohl in den Überlassungsfällen der Eigentümer gerade nicht selbst die Wohnung bewohnt, kann ihm die unentgeltliche Überlassung als Selbstnutzung iSd. § 21 a zugerechnet werden, nämlich wenn dem unentgeltlich Nutzenden keine gesicherte Rechtsposition auf den Gebrauch der Wohnung eingeräumt wird oder wenn es sich bei dem Nutzenden um ein minderjähriges Kind handelt (s. im einzelnen Anm. 75). Die gleichen Grundsätze gelten bei teilweise unentgeltlicher (verbilligter) Überlassung (s. Anm. 79).

**Unmöglichkeit der Selbstnutzung:** Ist dem Stpfl. die Nutzung des Hauses zu eigenen Wohnzwecken objektiv (zB wegen Unbewohnbarkeit infolge Überschwemmung oder während eines Umbaus, wegen Zerstörung durch Brand usw.) oder subjektiv (zB wegen ständigen Auslandsaufenthalts oder ständigen stationären Krankenhausaufenthalts) unmöglich, so erscheint es uE nicht mehr gerechtfertigt, eine tatsächliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken anzunehmen. In Fällen langfristiger Unmöglichkeit der Selbstnutzung erscheint es uE vielmehr sachgerecht, die Wohnung wie eine leerstehende Wohnung zu behandeln (s. Stichwort in Anm. 150). – Über Auszug während des Umbaus s. Anm. 72.

**Verbot der Selbstnutzung:** Wird dem Stpfl. in einem Scheidungsverfahren durch einstweilige Anordnung des Familiengerichts verboten, das ihm oder beiden Eheleuten gehörende EinfHaus bzw. die Eigentumswohnung zu betreten und sie dem anderen Ehegatten zur alleinigen Nutzung zugewiesen, so endet uE die Selbstnutzung für den Stpfl.; dem durch das Verbot Betroffenen kann für die Dauer seiner Geltung kein Nutzungswert zugerechnet werden, so daß Werbungskosten uneingeschränkt abzugsfähig sind (glA *Littmann*, XIV. § 21 a EStG Anm. 31 a).

**b) Umfang, Beginn und Beendigung der Selbstnutzung**

**Umfang der Selbstnutzung:** Nur was als Wohnung tatsächlich benutzt wird, ist für die Ermittlung des Nutzungswerts nach § 21 a zu berücksichtigen.

Bei der Ermittlung des Grundbetrags sind daher die Räume auszuscheiden, die völlig unbenutzt in ausreichender Abtrennung leergestellt sind (RFH v. 10. 3. 38, RStBl. S. 528; BFH VI R 173/67 v. 24. 1. 69, BStBl. S. 312; glA *Blümich|Falk*, § 21 a Anm. 23). Da der Begriff der Nutzung weit zu fassen ist (s. o.), wird sich die Nichterfassung einzelner *leerstehender* Räume auf Ausnahmefälle beschränken, insbes. bei Häusern mit sehr vielen Räumen, zB bei einem als EinfHaus bewerteten Schloß. Keine leerstehenden Räume sind zB Vorratsräume, Abstellräume aller Art, Räume, die zu Sport- oder Gesellschaftszwecken leergehalten werden usw.

Aus der Ermittlung des Nutzungswerts scheidet gemäß § 21 a Abs. 5 ferner die Räume aus, die zu eigenen oder fremden *gewerblichen, beruflichen* oder *öffentlichen Zwecken* benutzt werden oder die vermietet werden (zur Aufteilung des EW s. Anm. 208, 215).

Wird die Wohnung während des Kj. *zeitweise ganz fremdvermietet*, so sind die Einkünfte aus VuV für die Zeit der Fremdvermietung nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 und für den Zeitraum der Eigennutzung nach § 21 a zu ermitteln (BFH VIII R 194/73 v. 26. 7. 77, BStBl. S. 723; Abschn. 164 b Abs. 22 Satz 2 EStR 1984; s. auch Anm. 300 „*Ferienhäuser*“).

**Beginn der Selbstnutzung:** Die Selbstnutzung beginnt mit dem tatsächlichen Einzug des Stpfl. (vgl. BFH VIII R 120/72 v. 26. 8. 75, BStBl. 1976 S. 9; FG Düss. v. 24. 8. 77, EFG S. 582, rkr.; Abschn. 164 c Abs. 3 Satz 2 EStR 1984).

§ 21 a ist nicht schon dann anwendbar, wenn der Stpfl. eine Wohnung zu Eigenwohnzwecken objektiv nutzen kann, sie aber aus subjektiven Gründen zu diesem Zeitpunkt tatsächlich noch nicht nutzt, sondern sie einige Monate lang oder länger leerstehen läßt (BFH VIII R 120/72 v. 26. 8. 75 aaO; IV 622/53 U v. 25. 11. 54, BStBl. 1955 S. 26; VI 251/65 v. 4. 3. 66, BStBl. S. 350; VI R 173/67 v. 24. 1. 69, BStBl. S. 312; s. auch Anm. 300 „*Leerstehende Wohnung*“). Der Ansatz eines Nutzungswerts für leerstehende Wohnungen würde dem Wortlaut, dem Sinn und dem Zweck des § 21 Abs. 2 widersprechen, insbes. dann, wenn der Zweck dieser Vorschrift darin gesehen wird, daß der Eigenwohner dem Vermieter gleichgestellt werden soll (BFH VIII R 120/72 v. 26. 8. 75 aaO; s. auch Anm. 13). Neben der objektiven Nutzbarkeit bzw. Bezugsfertigkeit, die sich als Voraussetzung aus dem Wohnungsbegriff ableitet (Möglichkeit der Führung eines Haushalts; s. Anm. 52 und 90–91), setzt § 21 a also die tatsächliche Nutzung durch den Stpfl. voraus, die allein vom Verhalten des Stpfl. abhängt. Aus welchen subjektiven Gründen der Eigentümer die Selbstnutzung nicht aufnimmt, spielt keine Rolle (vgl. BFH VI 157/65 U v. 20. 10. 65, BStBl. 1966 S. 15 betr. § 7 b EStG 1961; FG Düss. v. 13. 3. 74, EFG S. 470, rkr., betr. § 54: Absicht genügt nicht, tatsächliche Nutzung erforderlich; s. auch Anm. 102).

Einzug iS des Beginns der Selbstnutzung liegt erst ab dem Zeitpunkt vor, in dem der Stpfl. in der Wohnung die Haushaltsführung aufnimmt, nicht bereits in einer vorausgehenden Einrichtungsphase.

Über Selbstnutzung bei Überlassung an Dritte s. Anm. 75–79.

**Fortbestand der Selbstnutzung:** Hat die Selbstnutzung begonnen, sind für ihren Fortbestand keine hohen Anforderungen zu stellen; der Begriff der Nutzung ist weit zu fassen (BFH VIII R 82/71 v. 10. 8. 72, BStBl. S. 883). Es kommt dann nicht darauf an, wie lange und wie oft der Stpfl. die Wohnung tatsächlich benutzt; dann genügt es, daß sie ihm zur jederzeitigen Benutzung zur Verfügung steht.

## § 21 a Anm. 72–75 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

BFH IV 575/55 U v. 18. 10. 56, BStBl. S. 385; VI 140/61 U v. 3. 5. 63, BStBl. S. 364; VIII R 82/71 v. 10. 8. 72 aaO; VIII R 194/73 v. 26. 7. 77, BStBl. S. 723; glA *Blümich|Falk*, § 21 a EStG Anm. 19; *Schmidt|Drenseck*, 4. Aufl., § 21 a Anm. 2b.

Daß die Wohnung nur in geringem Umfang genutzt wird, weil sie nur schwer und mit einem erheblichen Aufwand an Geld und Zeit zu erreichen ist, steht nicht entgegen (BFH VIII R 134/78 v. 22. 1. 80, BStBl. S. 447; *Schmidt|Drenseck* aaO; ggf. aber kein Ansatz eines Nutzungswerts wegen Liebhaberei; s. dazu Anm. 43). S. auch Anm. 300 „*Ferienhäuser*“.

Ist der Stpfl. geschäftlich viel auf Reisen, ggf. auch längerfristig im Ausland und dient ihm die Wohnung nur gelegentlich als Unterkunft, so ist gleichwohl der Nutzungswert für das ganze Jahr anzusetzen (OVGSt. Bd. 18 S. 35; vgl. auch RFH v. 8. 1. 36, RStBl. S. 416). Zur Unterbrechung der Selbstnutzung bei Umzug ins Ausland s. u.

**Beendigung der Selbstnutzung:** Die Selbstnutzung endet in dem Zeitpunkt, in dem der Stpfl. die Wohnung nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken nutzt, dh. mit dem tatsächlichen Auszug des Stpfl. (Abschn. 164 c Abs. 3 Satz 2 EStR 1984 unter Hinweis auf BFH VIII R 120/72 v. 26. 8. 75, BStBl. 1976 S. 9). Ein zur Beendigung der Selbstnutzung führender Auszug liegt uE nur vor, wenn der Stpfl. seinen Haushalt in der Wohnung auflöst. Auf diese Weise kann die Anwendung des § 21 a auch für einen bestimmten Zeitraum innerhalb des Kj. oder für einzelne Kj. entfallen, zB wenn der Stpfl. für die Zeit eines Umbaus oder einer Renovierung aus dem Haus auszieht (BFH VIII R 130/74 v. 30. 1. 79, BStBl. S. 431). Wird das Haus allerdings während des Umbaus, wenn auch nur behelfsmäßig und in beschränktem Umfang, vom Stpfl. weiterhin zu Wohnzwecken benutzt, so bleibt § 21 a ohne Einschränkung anwendbar (BFH IX R 45/81 v. 23. 10. 84, BStBl. 1985 S. 53 in Bestät. von FG Hamb. v. 16. 3. 81, EFG S. 455; FG Düss. v. 14. 10. 81, EFG 1982 S. 296, rkr., betr. Stpfl., der je nach dem Stand der Bauarbeiten von Raum zu Raum umzog). Andererseits ist FG Rhl.-Pf. v. 10. 6. 81 (EFG 1982 S. 132, rkr.) zuzustimmen, wonach die Selbstnutzung unterbrochen wird, wenn der Stpfl. ins Ausland umgezogen ist, das Haus jedoch in Eigentum behält, weil es ihm künftig wieder als Wohnung dienen soll, und dort für die Dauer des Auslandsaufenthaltes Möbel unterstellt (aA FG Düss./Köln v. 24. 8. 77, EFG S. 582, rkr.). Dies gilt uE nicht, wenn der Stpfl. sich das Haus möbliert vorhält; vielmehr muß das Haus nach dem Umzug zur Führung des Haushalts des Stpfl. nicht mehr eingerichtet und deshalb – trotz untergestellter Möbel – als leerstehendes Haus anzusehen sein. Denn nach Beginn der Selbstnutzung kommt es auf die Art und Weise der Nutzung sowie den Umfang der Nutzung nicht mehr an (s. o.). Auch daß der Stpfl. an der tatsächlichen Nutzung subjektiv gehindert ist (zB wegen ständigen Krankenhausaufenthalts oder wegen Auslandsaufenthalts), beendet allein nicht eine einmal begonnene Selbstnutzung.

73, 74 Einstweilen frei.

### 3. Selbstnutzung bei Überlassung an Dritte

#### 75 a) Selbstnutzung bei unentgeltlicher Überlassung

Für die Anwendbarkeit des § 21 a bei unentgeltlicher Überlassung einer Wohnung an Dritte kommt es nach der neuen BFH-Rspr. allein darauf an, ob der unentgeltlich Nutzende die Wohnung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition (zum Begriff s. u.) oder ohne eine solche Rechtsposition innehat.

Diesen Grundsatz wendet die Rspr. auch bei Wohnungsüberlassung als *Unterhaltsleistung* an (s. Anm. 76). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz macht die

BFH-Rspr. für den *Vorbehalt von Nutzungsrechten* (s. u.). Zur *Vermietung einer unentgeltlich überlassenen Wohnung* s. Anm. 78.

**„Gesicherte Rechtsposition“ als Zurechnungskriterium:**

► *Rechtsprechung des BFH*: Maßgebendes Zurechnungskriterium ist die „gesicherte Rechtsposition“. Dies gilt unabhängig davon, ob die unentgeltliche Überlassung an einen Fremden oder einen (unterhaltsberechtigten) Angehörigen erfolgt, ausgenommen an minderjährige Kinder; § 12 ist nicht anwendbar (BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 366; s. auch Anm. 40).

▷ *Überlassung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition*: Überläßt der Eigentümer die Wohnung in der Weise, daß der Nutzende die Wohnung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition (s. u.) innehat, so ist die Anwendung des § 21 a ausgeschlossen (BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 aaO; Abschn. 162 Abs. 1 Satz 1 EStR 1984), weil der Eigentümer die Wohnung nicht selbst nutzt (s. Anm. 70) und der Nutzende nicht in einem eigenen Haus (s. Anm. 66, 67) wohnt. Der Nutzende hat den Nutzungswert gemäß § 21 Abs. 2 zweite Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2 zu versteuern (BFH VIII 184/83 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 371, 373), also den Überschuß des zu schätzenden Mietwerts über die Werbungskosten (s. dazu Anm. 224–226). Über vorbehaltene Nutzungsrechte s. u.

▷ *Überlassung ohne gesicherte Rechtsposition*: Überläßt der Eigentümer die Wohnung dem Nutzenden ohne Einräumung einer gesicherten Rechtsposition (s. u.) oder ist der Nutzende ein minderjähriges Kind, so liegt darin keine unentgeltliche Überlassung iSd. § 21 Abs. 2 zweite Alt. (so zutreffend BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 aaO). Eine Überlassung ohne gesicherte Rechtsposition, bei der dem Eigentümer weiterhin die Herrschaftsgewalt an der Wohnung zusteht, ist vielmehr als Selbstnutzung durch den Eigentümer zu behandeln; es bleibt also für ihn bei der pauschalen Nutzungswertermittlung gemäß § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 21 a. Für dieses Ergebnis bedarf es nicht der Anwendung des § 12; es ergibt sich unmittelbar aus dem Verhältnis der beiden Alternativen des § 21 Abs. 1 und einer dem Wortlaut und dem Sinn dieser Vorschrift Rechnung tragenden Auslegung (vgl. BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 aaO).

► *Kritik an der Rspr.*: Nach Auffassung von *Drenseck* (FR 1985 S. 187; *Schmidt/Drenseck* aaO) zeigt die Entsch. IX R 71/84 v. 16. 10. 84 (BStBl. 1985 S. 154; s. dazu unten „Begriff der gesicherten Rechtsposition“), daß die Gefahr bestehe, sich in einem Tatbestandsmerkmal zu verfangen, das nur mit großer Mühe aus dem Gesetz abgeleitet werden könne. Das Erfordernis einer gesicherten Rechtsposition solle aufgegeben werden und stattdessen an den Tatbestand der Einkunftserzielung des § 21 Abs. 2 angeknüpft werden. Auch nach Auffassung von *Stadie* (FR 1985 S. 172, Fußn. 28) ist das Kriterium der gesicherten Rechtsposition nicht mit dem Gesetz vereinbar. Solange der Nutzende die Wohnung nutze, erspare er Aufwendungen für eine Mietwohnung, sei also leistungsfähiger gegenüber einem vergleichbaren Mieter und habe diesen Vorteil zu versteuern. Da Leistungsfähigkeit etwas Tatsächliches sei, könne die Besteuerung des Nutzungswerts nicht davon abhängig sein, ob die Nutzungsdauer vor Beginn festgelegt worden und ob die Vereinbarung wirksam sei.

► *Stellungnahme*: Entgegen der Auffassung von *Drenseck* aaO besteht uE kein Widerspruch zwischen dem vom BFH entwickelten Kriterium einer gesicherten Rechtsposition für das Tatbestandsmerkmal der Überlassung iSd. § 21 Abs. 2 zweite Alt. und den Grundsätzen der Einkunftszurechnung iSd. neuen Rspr. (s. Anm. 40). Nach *Drenseck* aaO wird der Tatbestand der Einkunftserzielung des § 21 Abs. 2 zweite Alt. „durch eigenes Wohnen (= Führen eines eigenen Hausstandes) aufgrund einer vom Eigentümer abgeleiteten Befugnis erfüllt“; die Führung eines eigenen Hausstandes sei aber von einer gesicherten Rechtsposition

nicht abhängig. UE unterscheiden sich hinsichtlich des Tatbestands der Einkunftserzielung die beiden Alternativen des § 21 Abs. 2 nach Wortlaut und systematischem Zusammenhang nicht hinsichtlich der Nutzung zu Wohnzwecken iS der Führung eines eigenen Hausstandes, sondern danach, ob diese Nutzung zu Wohnzwecken eine solche des Eigentümers ist oder ob diese Nutzung unentgeltlich oder verbilligt einem Dritten überlassen worden ist. Das für die Abgrenzung der beiden Tatbestände des § 21 Abs. 2 maßgebliche Merkmal ist demnach das „Überlassen“ der Wohnung. Diesem „Überlassen“ der zweiten Alt. mißt der BFH – in Abgrenzung zur Selbstnutzung der ersten Alt. – uE zu Recht ein Dauerelement bei, indem er verlangt, daß der Eigentümer dem Nutzenden den Gebrauch der Wohnung für eine bestimmte Zeit nicht entziehen können dürfe. Da „Überlassen“ kein Rechtsbegriff ist, ist es uE entgegen *Drenseck* aaO und *Stadie* aaO durchaus gerechtfertigt, wenn der BFH an die Rechtsqualität und den rechtlichen Inhalt des Überlassungsaktes anknüpft und dabei zu dem Ergebnis kommt: „Die Überlassung einer Wohnung ohne gesicherte Rechtsposition und das Mitbewohnen als Familienangehöriger des Eigentümers in einer Wohnung sind keine unentgeltliche oder teilweise unentgeltliche Überlassung iS von § 21 Abs. 2 Alternative 2 EStG.“ Nicht nur hinsichtlich des für die Einkunftszurechnung maßgeblichen Tatbestands der Einkunftserzielung, sondern auch in diesem Ergebnis kann uE dem BFH gefolgt werden, zumal er, um eine Wohnung als überlassen anzuerkennen, keine hohen Anforderungen an das Rechtsverhältnis stellt, das eine gesicherte Rechtsposition des Nutzenden beinhalten kann. Mit diesem Kriterium wird der BFH uE dem der Überlassung immanenten Dauerelement stärker gerecht als mit dem Kriterium „einer vom Eigentümer abgeleiteten Befugnis“, wie es *Drenseck* aaO vorschlägt.

#### **Begriff der gesicherten Rechtsposition:**

► *Eine gesicherte Rechtsposition* ist gegeben, wenn der Eigentümer dem Nutzenden den Gebrauch der Wohnung für eine festgelegte Zeit nicht entziehen kann. Diese Rechtsposition kann der Nutzende durch Einräumung eines sachenrechtlichen oder schuldrechtlichen Nutzungsrechts erlangen (BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 aaO; Abschn. 162 Abs. 1 Sätze 2 u. 3 EStR 1984), also durch unentgeltlichen Zuwendungsnißbrauch oder ein unentgeltlich eingeräumtes dingliches Wohnrecht, aber auch durch einen Leihvertrag iSd. § 598 BGB. EStR aaO Satz 5 verlangt für den Leihvertrag, daß die Leihe für einen bestimmten Zeitraum, mindestens für ein KJ. vereinbart worden ist (uE grundsätzlich zutreffend).

► *Keine gesicherte Rechtsposition* liegt vor, wenn der Eigentümer die Nutzung jederzeit einschränken oder überhaupt beenden kann, also nach wie vor die Herrschaftsgewalt an der Wohnung ausübt und die Wohnbedingungen in der Wohnung bestimmt, zB die Art und Weise der Raumnutzung. BFH IX R 71/84 v. 16. 10. 84 aaO verneint eine gesicherte Rechtsposition bei Eltern, die aufgrund der ihnen obliegenden Sorge für das Vermögen des Kindes (§ 1626 Abs. 1 BGB) das in ihrem Besitz befindliche und ihrem minderjährigen Kind gehörende EinfHaus bewohnen. Das BGB räume den Eltern hinsichtlich des Vermögens des Kindes kein Nutzungsrecht, sondern lediglich ein Besitzrecht ein; dies allein genüge nicht für die Begründung einer gesicherten Rechtsposition (zweifelhaft, s. o. „*Kritik*“ und „*Stellungnahme*“).

**Sonderfall vorbehaltene Nutzungsrechte:** Überträgt der Stpfl. das Eigentum am Haus und behält sich den Nießbrauch oder ein dingliches Wohnrecht vor, so ist ihm auch nach der neueren Rspr. des BFH gleichwohl weiterhin der Nutzungswert der Wohnung gemäß § 21 Abs. 1 erste Alt. zuzurechnen und der Nutzungswert nach § 21 a zu ermitteln, und zwar auch dann, wenn der Nutzungsberechtigte nicht wirtschaftlicher Eigentümer geblieben und das EinfHaus ihm im EWBe-

scheid nicht zugerechnet worden ist (BFH VIII R 153/81 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 627; ebenso BdF v. 15. 11. 84, BStBl. I S. 561 Rz. 39; s. dazu Anm. 68); die Anwendung der §§ 21 Abs. 2 erste Alt., 21 a ist nach BFH-Ansicht gerechtfertigt, weil der Vorbehaltsnießbraucher sein Nießbrauchsrecht nicht von dem neuen Eigentümer, sondern unmittelbar aus seinem früheren Eigentum ableite und daher einem Eigentümer gleiche.

*Stellungnahme:* UE hätte es nahegelegen, den Vorbehaltsnießbraucher wie jeden anderen Nutzenden zu behandeln, der die Wohnung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition innehat, ihm also den Nutzungswert gemäß § 21 Abs. 2 zweite Alt. zuzurechnen. Bei Vorbehalt eines schuldrechtlichen Nutzungsrechts scheint auch BFH VIII R 153/81 v. 7. 12. 82 aaO dieser Lösung zuzuneigen, wie sich aus den Hinweisen auf FG München v. 26. 5. 82 (EFG 1983 S. 24, rkr.) sowie das Ur. des BGH V ZR 222/80 v. 11. 12. 81 (NJW 1982 S. 2381) ergibt; dies verstärkt uE die Zweifel an Ergebnis und Begründung der Entscheidung (s. Anm. 69).

### b) Selbstnutzung bei Überlassung einer Wohnung als Unterhaltsleistung 76

Ob der Nutzungswert einer unentgeltlich überlassenen Wohnung dem Nutzenden oder weiterhin dem Eigentümer zuzurechnen ist, entscheidet sich allein danach, ob der Nutzende eine gesicherte Rechtsposition auf Überlassung der Wohnung innehat oder nicht (so BFH VIII R 215/79, VIII R 184/83 v. 29. 11. 83, BStBl. S. 366 und 371; mit diesen beiden Urteilen gab der BFH seine frühere Rspr. auf). Dieser Grundsatz gilt unabhängig davon, ob die Wohnung einem unterhaltsberechtigten Angehörigen, einem nicht unterhaltsberechtigten Angehörigen oder einem Fremden überlassen wird (BFH VIII R 184/83 v. 29. 11. 83 aaO; dem folgend Abschn. 162 Abs. 1, 164 b Abs. 1 Satz 5 EStR 1984). Streitig ist die Überlassung im Rahmen eines sog. *Realsplittings*, s. Anm. 41.

*Nach der früheren Rspr. des BFH* lag eine Selbstnutzung durch den Eigentümer vor, wenn er die Wohnung unentgeltlich einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person überläßt (vgl. BFH VIII R 164/77 v. 11. 4. 78, BStBl. S. 493 mwN: Vorrang des § 12 Nr. 2 gegenüber § 21 Abs. 2). Der Nutzungswert war nach der EinfHausVO bzw. nach § 21 a zu ermitteln (BFH VIII R 119/76 v. 11. 4. 78, BStBl. 1979 S. 17; ebenso Abschn. 164 b Abs. 2 Satz 2 EStR 1981; s. auch Anm. 40).

Demnach ist mit der neueren Rspr. zu unterscheiden: Überläßt der Eigentümer einem Unterhaltsberechtigten eine Wohnung

▷ ohne Einräumung einer gesicherten Rechtsposition, so liegt weiterhin Selbstnutzung iSd. § 21 Abs. 1 erste Alt. durch den Eigentümer vor; infolgedessen ist der Nutzungswert nach § 21 a zu ermitteln (s. Anm. 75);

▷ aufgrund einer gesicherten Rechtsposition (Leihvertrag, unentgeltlicher Nießbrauch, unentgeltliches Wohnrecht), so ist der Nutzungswert dem Nutzenden zuzurechnen und durch Überschußrechnung gemäß § 21 Abs. 2 zweite Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2 zu ermitteln (BFH VIII R 184/83 v. 29. 11. 83 aaO; s. Anm. 75).

### c) Selbstnutzung bei entgeltlicher Überlassung

77

Die entgeltliche Überlassung einer Wohnung an Dritte schließt die Annahme der Selbstnutzung durch den Eigentümer iSd. § 21 a grundsätzlich aus. Denn wer einem anderen den Gebrauch einer Sache (Wohnung) auf Zeit gegen Entgelt gewährt, erbringt eine Vermieterleistung und erfüllt damit den Tatbestand des § 21 Abs. 1 Nr. 1 (so BFH VIII R 63/79 v. 13. 5. 80, BStBl. 1981 S. 295). Zur Abgrenzung der entgeltlichen Überlassung von der verbilligten (teilweise entgeltlichen) Überlassung und der unentgeltlichen Überlassung s. Anm. 79.

**Nicht als Vermieterleistung** anerkennt die FinVerw. die Vermietung einer Wohnung im eigenen Haus an den Ehegatten des Grundstückseigentümers, die

§ 21 a Anm. 77–78 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

wechselseitige Vermietung von Wohnungen in einem in Miteigentum mehrerer Personen stehenden Haus sowie die Vermietung einer Wohnung an den Ehegatten eines anderen Miteigentümers an, sofern es sich um eine Vermietung zu Wohnzwecken handelt (Abschn. 164 b Abs. 10 EStR 1984; anders für gewerbliche oder berufliche Zwecke, EStR aaO Abs. 11). UE zu pauschal: Entscheidend ist, ob im Einzelfall die Voraussetzungen des § 42 AO erfüllt sind, also ein „Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts“ vorliegt. Davon kann zB bei Vermietung an den dauernd getrennt lebenden Ehegatten nicht die Rede sein, es sei denn, daß die Miete im krassen Mißverhältnis zur ortsüblichen Miete steht (dann aber keine Selbstnutzung, sondern Fall des § 21 Abs. 2 zweite Alt.; vgl. Abschn. 162 Abs. 2 EStR 1984). Nicht anzuerkennen ist die Vermietung an Dritte und die Rückmieteung durch den Eigentümer, auch wenn diese Gestaltung zur Umgehung wohnungsrechtlicher Vorschriften erfolgte (FG Berlin v. 14. 4. 82, EFG 1983 S. 124, rkr.; zustimmend *Schmidt/Drenseck*, 4. Aufl. § 21 a Anm. 2 b). Über Anerkennung von Mietverhältnissen s. im einzelnen Anm. 79, 107–109.

**Die Vermietung einzelner Räume** einer Wohnung führt grundsätzlich zur Aufteilung: Die Einkünfte aus den vermieteten Räumen sind gemäß § 21 Abs. 1 zu ermitteln, der Nutzungswert der selbstgenutzten Räume ist nach § 21 a festzustellen (BFH VIII R 99/69 v. 1. 8. 72, BStBl. S. 882). Dies gilt nach der Vereinfachungsregelung des § 21 a Abs. 5 Satz 2 jedoch nur, wenn die Einnahmen aus VuV das Dreifache des anteilig auf den vermieteten Teil des Hauses entfallenden Grundbetrags übersteigen (s. im einzelnen Anm. 211–215); andernfalls gilt das ganze Haus als selbstgenutzt.

78 d) **Entgeltliche Weiterüberlassung einer unentgeltlich überlassenen Wohnung**

Überläßt der Eigentümer unentgeltlich die Nutzung einer Wohnung und überläßt der Nutzungsberechtigte seinerseits entgeltlich die Wohnung einem Dritten, so scheidet uE sowohl die Anwendung des § 21 Abs. 2 erste Alt., § 21 a als auch des § 21 Abs. 2 zweite Alt. in allen Fällen aus.

**Beispiel:** Der Eigentümer E überläßt die Wohnung unentgeltlich an den Nutzungsberechtigten N, der sie in eigenem Namen und auf eigene Rechnung an den Mieter M vermietet.

**Weiterüberlassung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition:** Überläßt der Wohnungseigentümer die Wohnung aufgrund eines unentgeltlichen schuldrechtlichen oder dinglichen Nutzungsrechts, das dem Berechtigten eine gesicherte Rechtsposition gewährt (zB langfristiger Leihvertrag oder Nießbrauch), so gilt folgendes:

- ▷ *Der Eigentümer* nutzt die Wohnung nicht zu eigenen Wohnzwecken. Ihm ist auch nicht der Nutzungswert wegen unentgeltlicher Überlassung an N zuzurechnen, da N die Wohnung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition innehat (s. Anm. 75; glA *Hutter*, DStR 1983 S. 411).
- ▷ *Der Nutzungsberechtigte (N)* hat die Mieteinnahmen nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 zu versteuern. Das gilt auch dann, wenn N ein minderjähriges Kind des Wohnungseigentümers ist, wie der BFH zum Nießbrauch entschieden hat (vgl. die drei Urte. VIII R 63/79, VIII R 75/79, VIII R 128/78 v. 13. 5. 80, BStBl. 1981 S. 295, 297, 299). Das gleiche muß uE bei einem obligatorischen Nutzungsrecht zugunsten eines minderjährigen Kindes gelten.

**Weiterüberlassung ohne gesicherte Rechtsposition:** Überläßt der Wohnungseigentümer dem Nutzungsberechtigten die Wohnung ohne gesicherte Rechtsposition, zB aufgrund eines bürgerlich-rechtlich unwirksamen Nießbrauchs, so scheidet der Ansatz eines Nutzungswerts beim Eigentümer uE ebenfalls aus, weil er die Wohnung nicht nutzt.

- Ist Nutzungsberechtigter (N) ein minderjähriges Kind, so sind nach der Rspr. des BFH aaO die Einkünfte aus VuV gemäß § 21 Abs. 1 weiterhin dem E zuzurechnen, da der minderjährige N nicht den Tatbestand der Einkunftserzielung iSd. § 21 Abs. 1 erfüllt, und zwar auch dann nicht, wenn der Mietvertrag in seinem Namen geschlossen und die Mieteinnahmen in der nach § 1642 BGB iVm. § 1807 BGB erforderlichen Form zu seinen Gunsten angelegt sind (BFH VIII R 75/79 v. 13. 5. 80 aaO). Den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt er nach der Rspr. deshalb nicht, weil er rechtlich nicht in der Lage ist, die Pflichten eines Vermieters zu erfüllen, wenn er seinerseits seine Berechtigung vom Eigentümer nicht aufgrund eines bürgerlich-rechtlich wirksamen Nutzungsrechts ableitet (BFH VIII R 63/79 v. 13. 5. 80 aaO).
- Aus dieser Begründung des BFH könnte gefolgert werden, daß der Eigentümer auch dann weiterhin die Mieteinnahmen gemäß § 21 Abs. 1 zuzurechnen sind, wenn N volljährig und kein Angehöriger des Eigentümers ist, auch wenn tatsächlich N den Mietvertrag mit M in eigenem Namen (ohne Vertretung durch den Eigentümer) abgeschlossen hat, die Mieteinnahmen auf eigene Rechnung vereinnahmt und den Beteiligten die bürgerlich-rechtliche Unwirksamkeit der Nutzungsrechtsbestellung nicht bekannt ist. Dieses Ergebnis wäre uE aber nicht nur unbefriedigend, sondern mit § 41 Abs. 1 AO nicht vereinbar, wonach ein unwirksames Rechtsgeschäft für die Besteuerung unerheblich ist, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Daß die Verwirklichung des Tatbestands der Einkunftserzielung davon abhängt, daß der Stpfl. die zivilrechtliche Rechtsbefugnis dazu hat, ist uE kein allgemeiner Grundsatz, sondern beschränkt sich auf die Tatbestandsverwirklichung durch minderjährige Kinder als Folge der dort erhöhten Anforderungen an Ernsthaftigkeit, tatsächliche Durchführung und klare Trennung der Vermögen. Daher sind uE einem volljährigen Nutzungsberechtigten, auch wenn er keine gesicherte Rechtsposition gegenüber dem Eigentümer hat, die Mieten als Einkünfte aus VuV gemäß § 21 Abs. 1 zuzurechnen, soweit und solange er im wirtschaftlichen Ergebnis der Vermieter ist. Dies gilt nicht bei Scheingeschäften (§ 41 Abs. 2 AO).

### e) Selbstnutzung bei teilweise unentgeltlicher (verbilligter) Überlassung 79

Liegt eine teilweise unentgeltliche, dh. eine verbilligte, Wohnungsüberlassung vor (zu den Abgrenzungskriterien s. u.), dann erfolgt eine aufgespaltene Besteuerung:

- *Beim Überlassenden* handelt es sich nicht um Selbstnutzung iSd. § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 21 a; er hat die gezahlte Miete als Einnahmen aus VuV gemäß § 21 Abs. 1 zu versteuern (Überschubrechnung mit vollem Werbungskostenabzug).
- *Beim Nutzenden* ist gem. § 21 Abs. 2 zweite Alt. ein Nutzungswert in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen der ortsüblichen und der gezahlten Miete zu versteuern.

GLA Abschn. 163 a Abs. 3 Satz 2, 162 Abs. 1 Satz 1 EStR 1984; FG Düss. v. 11. 3. 70, EFG S. 388, rkr.; Littmann, XIII. § 21 Anm. 34–36. *Offengelassen* durch BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 366; vgl. auch BFH VI R 64/68 v. 2. 10. 68, BStBl. 1969 S. 73 betr. Gewährung einer verbilligten Wohnung an Beamte; VIII R 164/77 v. 11. 4. 78, BStBl. S. 493, allerdings hinsichtlich der Zurechnung des Unterschiedsbetrags beim Eigentümer überholt durch BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83 aaO.

AA Blimich|Falk, § 21 a EStG Anm. 42; Stubermann, DStR 1980 S. 34; Schmidt|Drenseck aaO Anm. 2b: anteilige Einkunftsermittlung nach § 21 Abs. 1 und nach § 21 a; vgl. auch Anm. in HFR 1979 S. 100.

„**Krasses Mißverhältnis**“ als **Abgrenzungskriterium**: Problematisch ist, wann eine teilweise unentgeltliche Überlassung iSd. § 21 Abs. 2 zweite Alt. vorliegt; die teilweise entgeltliche Überlassung muß einerseits gegenüber der voll entgeltlichen Überlassung iSd. § 21 Abs. 1, andererseits gegenüber der voll unentgeltlichen Überlassung iSd. § 21 Abs. 2 erste Alt. abgegrenzt werden.

Eine teilweise unentgeltliche Überlassung iSd. § 21 Abs. 2 zweite Alt. liegt uE vor,

- wenn die gezahlte Miete im krassen Mißverhältnis (s. u.) zur ortsüblichen Miete steht (wenn kein krasses Mißverhältnis: voll entgeltliche Vermietung; ebenso Abschn. 162 Abs. 2 EStR 1984 für Vermietung an Fremde; glA *Schmidt/Drenseck*, 4. Aufl. § 21 Anm. 12) und
- wenn andererseits die gezahlte Miete nicht so geringfügig ist, daß die Vermietung stl. wegen § 42 AO nicht anerkannt werden kann (bei Gestaltungsmissbrauch: Behandlung als voll unentgeltliche Überlassung).

► *Die FinVerw.* folgt der Unterscheidung zwischen voll entgeltlicher und verbilligter Überlassung anhand des Kriteriums „krasses Mißverhältnis“ nur bei Überlassung an einen Mieter, mit dem der Eigentümer nicht durch verwandtschaftliche oder sonstige enge Beziehungen verbunden ist (EStR aaO). Bei verwandtschaftlichen oder sonstigen engen Beziehungen soll ein krasses Mißverhältnis zwischen gezahlter und ortsüblicher Miete nach Auffassung der FinVerw. zur Nichtanerkennung des Mietverhältnisses und zur Behandlung als voll unentgeltliche Überlassung führen. So ausdrücklich Abschn. 164 b Abs. 13 EStR 1984: Die verbilligte Überlassung einer Wohnung an eine unterhaltsberechtigte Person zu einer Miete, die in einem krassen Mißverhältnis zur ortsüblichen Miete steht, stellt keine Vermietung dar (vgl. auch BdF v. 16. 11. 82, BStBl. I S. 857 Ziff. 11: Behandlung als unentgeltliche Nutzungsüberlassung). Die Vermietung an den Ehegatten soll (selbst bei Zahlung einer ortsüblichen Miete) im Hinblick auf § 21 a Abs. 1 Satz 3 niemals eine Vermietung darstellen.

► *Stellungnahme*: Abschn. 162 Abs. 2 EStR 1984 ist dahin zu folgen, daß sich nach dem Kriterium des krassen Mißverhältnisses zwischen bezahlter und ortsüblicher Miete unterscheidet, ob eine voll entgeltliche (dann § 21 Abs. 1) oder eine teilweise entgeltliche, also verbilligte (dann § 21 Abs. 2 zweite Alt.) Überlassung vorliegt. Abzulehnen ist dagegen die Einschränkung der EStR aaO, daß dies nur bei Mietverhältnissen mit Personen gelte, mit denen der Eigentümer nicht durch verwandtschaftliche oder sonstige enge Beziehungen verbunden ist. Damit stellt sich die FinVerw. in Widerspruch zur neueren BFH-Rspr., nach der bei der Zurechnung des Nutzungswerts für die verbilligte Überlassung die gleichen Grundsätze wie für die unentgeltliche Überlassung gelten, und zwar unabhängig davon, ob die Wohnung einem Fremden oder einem Angehörigen überlassen wird (so ausdrücklich BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 366). Danach liegt keine Selbstnutzung des Eigentümers vor, wenn er die Wohnung einem Fremden oder einem Angehörigen aufgrund einer gesicherten Rechtsposition überläßt. Da dazu bereits ein Leihvertrag ausreicht (so auch Abschn. 162 Abs. 1 Satz 5 EStR 1984), wird eine gesicherte Rechtsposition erst recht durch eine verbilligte vertragliche Überlassung begründet, wie auch BFH aaO betont: „Wird die Wohnung zu einem verbilligten Mietzins überlassen, ist ein Mietvertrag i.S. des § 535 BGB gegeben. Das gilt auch dann, wenn es sich um eine Gefälligkeitsmiete mit einem niedrigen Mietentgelt handelt (Urteil in BGHZ 82, 354).“

Die verbilligte Überlassung der Wohnung schließt daher regelmäßig die Annahme einer Selbstnutzung durch den Eigentümer und damit die Anwendung des § 21 a aus (ausgenommen Fälle der §§ 41 Abs. 2, 42 AO).

**Begriff des „krassen Mißverhältnisses“** zwischen der gezahlten und der ortsüblichen Miete: Wann ein krasses Mißverhältnis vorliegt, ist bislang nicht geklärt. Die FinVerw. hat sich noch nicht geäußert. *Seithel* (FR 1983 S. 212; glA wohl auch *Schmidt/Drenseck* aaO) nimmt unter Hinweis auf § 79 Abs. 2 Nr. 2 BewG ein krasses Mißverhältnis an, wenn die gezahlte Miete weniger als 80 vH der ortsüblichen Miete beträgt. Nach *Jakobsen* (B 1982 S. 1240; B 1984 S. 429) liegt ein krasses Mißverhältnis erst vor, wenn die gezahlte Miete weniger als 50 vH der ortsüblichen Miete beträgt. UE ist *Jakobsen* zuzustimmen; Abweichungen bis 20 vH sind nicht krass; Abweichungen bis 50 vH sind vornehmlich in Großstädten nicht ungewöhnlich und daher ungeeignet, um daran Rechtsfolgen für die Besteuerung zu knüpfen. Ein krasses Mißverhältnis kann auch durch Verzicht auf Mieterhöhung entstehen, soll durch nachträgliche Mieterhöhung jedoch rückwirkend zu beseitigen sein, wenn sich die Beteiligten des Mißverhältnisses nicht bewußt waren (*Schmidt/Drenseck* aaO).

Einstweilen frei.

80, 81

### V. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1: Ermittlung des Nutzungswerts auf der Basis des Einheitswerts

82

Erfüllt der Stpfl. die Voraussetzungen des § 21 a Abs. 1 Satz 1, dh. nutzt er ein eigenes EinfHaus zu eigenen Wohnzwecken, so „wird der Nutzungswert (§ 21 Abs. 2) aufgrund des Einheitswerts des Grundstücks ermittelt“. Ein Wahlrecht besteht nicht. Die Ermittlung erfolgt in drei Schritten:

- Feststellung des maßgebenden Einheitswerts,
- Ableitung des Grundbetrags als fiktive Einnahme aus Vermietung und Verpachtung,
- Abzug von Schuldzinsen und erhöhten Absetzungen vom Grundbetrag als begrenzter Werbungskostenabzug.

**Maßgebender Einheitswert:** Maßgebend ist gemäß Abs. 2 der bis zum Beginn des Kj., für das der Nutzungswert zu ermitteln ist, zuletzt festgestellte Einheitswert (s. Anm. 124–127). Dieser EW ist gemäß Abs. 5 anteilig zu kürzen, wenn das Grundstück teilweise anderen als eigenen Wohnzwecken dient (s. Anm. 200–216). Anzusetzen ist der um 40 vH erhöhte Einheitswert (§ 121 a BewG).

**Grundbetrag:** Gemäß Abs. 1 Satz 4 ist als Grundbetrag für den Nutzungswert 1 vH des maßgebenden EW des Grundstücks (1 vH von 140 vH des EW, s. Anm. 120) anzusetzen. Der Grundbetrag ist nach Abs. 1 Satz 5 anteilig zu kürzen, wenn die Voraussetzungen der Nutzungswertermittlung nach § 21 a nicht während des ganzen Kj. vorliegen (s. Anm. 121).

**Nutzungswert:** Er ergibt sich durch Abzüge vom Grundbetrag: Der Abzug von Werbungskosten und AfA vom Grundbetrag ist gemäß Abs. 3 begrenzt. Abgesetzt werden dürfen nur

- Schuldzinsen bis zur Höhe des Grundbetrags (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1; s. Anm. 140–175),
- erhöhte Absetzungen unbegrenzt (s. Anm. 176–179),
- bei bestimmten Objekten Schuldzinsen über die Höhe des Grundbetrages hinaus in den ersten drei Jahren bis zur Höhe von jeweils 10 000 DM (s. Anm. 180–197).

Das Ergebnis dieser dreistufigen Entwicklung ist der pauschalierte Nutzungswert, der gemäß § 21 Abs. 2 erste Alt. als fiktive Einkunft zu den Einkünften aus

§ 21 a Anm. 82–86 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

VuV gehört. Der Nutzungswert kann negativ werden und berechtigt dann zum Verlustausgleich (§ 2 Abs. 1) und -abzug (§ 10 d); s. dazu Anm. 44.

Über den Ansatz von Einnahmen und Ausgaben bei selbstgenutzten Häusern außerhalb und zusätzlich zur Nutzungswertbesteuerung nach § 21 a s. Anm. 136.

83, 84 Einstweilen frei.

**C. Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus, das kein Einfamilienhaus ist (Abs. 1 Satz 2)**

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 2**

**85 1. Rechtsentwicklung des Satzes 2**

**Durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81** (BGBl. I S. 1523; BStBl. I S. 235) wurde der bis dahin auf EinfHäuser beschränkte § 21 a durch Einfügung eines neuen Satz 2 auf ZweifHäuser und andere Grundstücksarten iSd. § 75 BewG ausgedehnt. Ein neuer Satz 3 führte Ausnahmen zu Satz 2 ein. Die bisherigen Sätze 2 u. 3 wurden Sätze 4 u. 5.

**Erstmalige Anwendung:** Satz 2 ist erstmals ab VZ 1982 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 EStG 1981 idF des 2. HStruktG v. 22. 12. 81). Die Anwendung ist jedoch zusätzlich objektmäßig beschränkt: Sie gilt nur für Neubauten oder neu erworbene Objekte, die nicht unter die Stichtagsregelung (30. 7. 81) des Abs. 7 fallen (s. im einzelnen Anm. 230–250).

**86 2. Bedeutung des Satzes 2**

Satz 2 erfaßt v. a. sog. unechte ZweifHäuser, dh. Eigenheime mit einer nicht vermieteten, sondern von der Familie des Eigentümers selbstgenutzten Einliegerwohnung. Allein das Vorhandensein einer solchen Wohnung, an deren Merkmale häufig keine allzu hohen Anforderungen gestellt wurden, reichte in der Vergangenheit aus, um sich der Nutzungswertermittlung nach § 21 a zu entziehen und sich damit den Vorteil des uneingeschränkten Werbungskostenabzugs, insbes. von Schuldzinsen und degressiver Gebäude-AfA im Rahmen der Mietwertüberschußrechnung zu verschaffen. Außer ZweifHäusern können jedoch über Satz 2 auch andere Grundstücksarten unter § 21 a fallen. Ausgenommen werden durch Abs. 1 Satz 3 Gebäude, die teilweise vermietet oder zu mehr als  $33\frac{1}{3}$  vH zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken genutzt werden (s. im einzelnen Anm. 105–115).

**Begründung zum RegE:** Welche Ziele der Gesetzgeber mit der Erweiterung der Pauschalbesteuerung auf alle selbstgenutzten Häuser verfolgt hat, läßt sich der Gesetzesbegründung nur vage entnehmen. In der Begr. zum „Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Investitionstätigkeit im Baubereich und zum Abbau ungleichmäßiger Besteuerung in der Wohnungswirtschaft“ (BTD Drucks. 9/843) heißt es speziell zu § 21 a nur, aus Gründen der gleichmäßigen Besteuerung könne die Ausdehnung der Nutzungswertbesteuerung nicht auf ZweifHäuser beschränkt werden und durch die Nichtanwendung im Falle der Vermietung einer Wohnung solle ein Anreiz zur Teilvermietung von Gebäuden geschaffen werden, der dem Wohnungsmarkt zusätzlichen Wohnraum zuführt (S. 10). In der allgemeinen Begr. zum Gesetzesentwurf werden als Ziele hervorgehoben,

- die Bautätigkeit zu stärken und die Baunachfrage zu beleben,
- stl. Vergünstigungen für den Wohnungsbau in solchen Fällen abzubauen, in denen sie wegen hoher Mitnehmereffekte und ungleichmäßiger Besteuerung nicht in ausreichendem Maße wohnungspolitische Zielsetzungen unterstützen.

**Stellungnahme:** Wie eine offenkundige stl. Schlechterstellung privater Bauwilliger die Bautätigkeit stärken und die Baunachfrage beleben soll, bleibt das Geheimnis der Gesetzesinitiatoren. Selbst wenn durch die Gesetzesänderung eine Verschiebung von Einfhäusern auf teilweise vermietete ZweifHäuser eintreten würde, bedeutete dies keine Stärkung der Bautätigkeit und Belebung der Baunachfrage (glA *Selbert*, BB 1982 S. 609). Da der „Traum von einem Eigenheim“, dh. der Wunsch, mit der Familie *allein* ein Haus zu bewohnen, in vielen Fällen eines der Hauptmotive des Stpfl. darstellt, kann die Ausdehnung des § 21 a auf alle eigengenutzten Gebäude nur als Hemmnis für den Baumarkt bewertet werden. Deshalb muß auch die wohnungspolitische Zielsetzung fragwürdig erscheinen, dem Wohnungsmarkt durch die Gesetzesänderung zusätzlichen Wohnraum zu führen zu können (vgl. auch *Selbert* aaO S. 611). Gänzlich ungeeignet erscheint die Gesetzesänderung hinsichtlich ihrer Zielsetzung, hohen Mitnehmereffekten begegnen zu wollen. Das Ausweichen auf ZweifHäuser mit selbstgenutzter Einliegerwohnung war die verständliche und in jeder Hinsicht gerechtfertigte Ausweichreaktion der Stpfl. auf ihre estl. Benachteiligung durch die Einfamilienhausbesteuerung durch eine unsinnig gewordene, zumindest an der Grenze zur Verfassungswidrigkeit stehende (s. Anm. 16) starre Pauschalierungsvorschrift. Im übrigen werden „Mitnehmereffekte“ durch die Ausdehnung des § 21 a auf alle eigengenutzten Gebäude gar nicht vermieden, weil es weiterhin zur Disposition des Stpfl. steht, die Nutzung des Gebäudes (vollständige Eigennutzung/teilweise Vermietung oder gewerbliche Nutzung) oder die Grundstücksart (insbes. Wechsel des Haustyps in ein ZweifHaus oder in ein EinfHaus) und damit die Gewinnermittlung nach Überschußrechnung oder pauschaler Nutzungswertbesteuerung unter dem Gesichtspunkt von StErsparnissen zu bestimmen (zur EStErsparnis durch Gebäudetypwechsel s. im einzelnen *Selbert*, B 1983 S. 1223 betr. Gebäudeerwerb; vgl. auch *ders.*, B 1983 S. 2161). Zu bedenken ist schließlich, daß die erheblichen Besteuerungsunterschiede der Wohnung im eigengenutzten und im teilvermieteten ZweifHaus die Stpfl. zu Umgehungen geradezu herausfordern, da zwar eine „Vermietung zur dauernden Nutzung“ (Satz 3 Nr. 1) verlangt, nicht aber, daß die Wohnung vom Mieter auch tatsächlich genutzt wird (s. Anm. 107–108; glA *Dedner*, FR 1982 S. 35; *Selbert*, BB 1982 S. 611).

**Verfassungsmäßigkeit der Ausdehnung auf andere Häuser:** UE ist die pauschale Nutzungswertermittlung nach § 21 a mit der Folge der Begrenzung des Schuldzinsenabzugs und des Abzugsverbots für andere Werbungskosten zumindestens seit der Neufassung durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig. Einerseits privilegiert nunmehr Abs. 1 Satz 2 grundlos entschuldete Eigenbewohner in ZweifHäusern (und anderen Häusern) durch Ansatz eines weit unterhalb der Marktmiete liegenden Nutzungswerts gegenüber einem mit Kredit finanzierenden Stpfl., der sein Haus vollständig selbst nutzt. Andererseits wird dieser mit Kredit finanzierende Stpfl. auch gegenüber solchen ZweifHaus-Eigentümern benachteiligt, die einen Ausnahmetatbestand des Abs. 1 Satz 3 erfüllen, zB eine Wohnung vermieten oder (bei Bewertung als gemischtgenutztes Grundstück) eine Raumeinheit beruflich oder gewerblich nutzen. Die Ausnahmetatbestände des Abs. 1 Satz 3 sind insoweit jedoch sachfremd und auch im Rahmen des weiten Ermessenspielraums des Gesetzgebers uE willkürlich. Denn die Nutzung einer zweiten oder dritten Wohnung in einem Haus ändert weder etwas am fiktiven Tatbestand der Einkom-

## § 21 a Anm. 86–89 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

menserzielung des § 21 Abs. 2, noch kann die Nutzung einer zweiten oder dritten Wohnung dafür ausschlaggebend sein, ob der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung pauschal oder im Rahmen der Mietwertüberschußrechnung zu ermitteln ist, und dies schon gar nicht, wenn die beiden Ermittlungsmethoden in ihren Wirkungen und Rechtsfolgen derart krass auseinanderfallen (s. auch Anm. 16).

### II. Voraussetzungen der Anwendung des § 21 a auf andere Häuser

#### 87 1. Überblick

Abs. 1 Satz 2 betrifft die selbstgenutzte Wohnung in anderen Häusern als Einfhäusern; zur Maßgeblichkeit des Einheitswertbescheides für die Grundstücksart s. Anm. 63–65.

#### Voraussetzungen des Satz 2 sind,

- daß es sich um ein „Haus“ handelt; „unbebaute Grundstücke“ (s. Anm. 89) scheiden damit aus; problematisch ist die Behandlung von „Grundstücken im Zustand der Bebauung“ (s. Anm. 90) und von Gebäuden, die in Bauabschnitten errichtet werden (s. Anm. 91),
- daß das Haus *kein EinfHaus* (s. Anm. 59–62), sondern einer anderen Grundstücksart des § 75 BewG zuzuordnen ist (s. Anm. 78–84) und
- daß die Wohnungen im eigenen Haus selbst genutzt werden (s. Anm. 102).

**Rechtsfolge des Satz 2** ist (vorbehaltlich der Ausnahme des Satz 3), daß der Nutzungswert wie der von selbstgenutzten Einfhäusern auf der Basis des Einheitswertes (1 vH von 140 vH des EW) ermittelt wird (s. Anm. 103).

#### 88 2. Maßgeblichkeit der Einheitswertfeststellung

Die Feststellung, welcher Grundstücksart ein Gebäude angehört (Artfeststellung), wird im EWVerfahren getroffen. Nach hM ist die im EWBescheid getroffene Feststellung über die Grundstücksart für die Anwendung des § 21 a verbindlich; der EWBescheid wird insoweit als Grundlagenbescheid für den EStBescheid angesehen (§ 182 Abs. 1 AO). S. dazu im einzelnen Anm. 63; dort auch zu den Folgen der Bindungswirkung.

**UE** mangelt es der hM an Begründung. Estrechtlich kann es nur auf die tatsächlichen Verhältnisse im VZ ankommen. Eine Bindung an die Artfeststellung im EWBescheid ordnet § 21 a nicht an, wie sich insbes. bei Abs. 1 Satz 2 zeigt. Nur nach der hier vertretenen Auffassung läßt sich estrechtlich den Fällen Rechnung tragen, in denen durch bauliche Veränderungen oder Änderungen der Nutzung innerhalb eines VZ eine Änderung der Grundstücksart gem. § 75 eintritt. Das Stichtagsprinzip und die damit verbundene Unbeweglichkeit des Bewertungsrechts sind in diesem Punkt mit einer zutreffenden Einkommensbesteuerung, die die tatsächlichen Verhältnisse des jeweiligen VZ zu berücksichtigen hat, unvereinbar (so zutr. FG Berlin v. 6. 8. 84, EFG 1985 S. 179, rkr.; s. im einzelnen Anm. 65).

### 3. Abgrenzung zwischen „Haus“ und unbebautem Grundstück

#### 89 a) Unbebaute Grundstücke (§ 72 BewG)

Gemäß Abs. 1 Satz 2 gilt die pauschale Nutzungswernermittlung nach § 21 a auch bei einer Wohnung „in einem eigenen Haus, das kein Einfamilienhaus ist“. Zum Begriff des Einfhauses s. Anm. 59–62.

Abs. 1 Satz 2 erfaßt nur ein „Haus“, das kein EinfHaus ist. Bewertungsrechtlich muß es sich also um ein bebautes Grundstück handeln; das ist nach § 74 Satz 1 BewG ein Grundstück, auf dem sich ein benutzbares Gebäude befindet. Die Benutzbarkeit beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit (§ 72 Abs. 1 Satz 2 BewG; zur estl. Bedeutung der Bezugsfertigkeit s. Anm. 72). Als unbebautes Grundstück gilt nach § 72 Abs. 3 BewG auch ein Grundstück, „auf dem infolge der Zerstörung oder des Verfalls der Gebäude auf die Dauer benutzbarer Raum nicht mehr vorhanden ist“.

Bewertungsrechtlich gilt ein Grundstück ferner dann als unbebaut, wenn sich auf ihm Gebäude befinden, „deren Zweckbestimmung und Wert gegenüber der Zweckbestimmung und dem Wert des Grund und Bodens von untergeordneter Bedeutung sind“ (§ 72 Abs. 2 BewG). Insoweit kann uE der bewertungsrechtl. Artfeststellung im Rahmen der Nutzungswertermittlung nach § 21 a nicht gefolgt werden. Ein selbstgenutztes Haus ist auch dann nach § 21 a zu erfassen, wenn es gegenüber der Zweckbestimmung und dem Wert des Grund und Bodens von untergeordneter Bedeutung ist und das Grundstück daher im EWVerfahren als untergeordnetes Grundstück eingeordnet wird (zur Bindungswirkung der Artfeststellung s. auch Anm. 63). Bei der Nutzungswertermittlung nach § 21 a finden die Wertverhältnisse nur im Rahmen der ausdrücklichen Regelung in § 21 a Abs. 6 (keine Anwendung bei übergroßen Grundstücken) Anwendung (s. Anm. 220–227).

#### b) Grundstücke im Zustand der Bebauung (§ 91 BewG)

90

Bei der Ermittlung des EW bleiben bei Grundstücken, die sich zum Feststellungszeitpunkt im Zustand der Bebauung befinden, die nicht bezugsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile außer Betracht (§ 91 Abs. 1 BewG). Für VStZwecke wird ein besonderer EW festgestellt (§ 91 Abs. 2 BewG).

Grundstücke im Zustand der Bebauung werden von der Nutzungswertermittlung nach § 21 a so lange nicht erfaßt, wie sie bewertungsrechtlich *gem. § 91 Abs. 1 BewG* unbebaute Grundstücke sind, dh. „Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden“ (§ 72 Abs. 1 Satz 1 BewG). Die Benutzbarkeit beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit (§ 72 Abs. 1 Satz 2 BewG). Nach § 72 Abs. 1 Satz 3 BewG sind Gebäude als bezugsfertig anzusehen, wenn den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zugemutet werden kann, sie zu benutzen; die Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde ist nicht entscheidend. Daß noch geringfügige Bauarbeiten ausstehen, insbes. Restarbeiten, die auch ein Mieter übernehmen kann (zB Einbau der Küche, Teppichboden in einzelnen Zimmern), steht der Annahme der Bezugsfertigkeit nicht entgegen.

Vgl. § 7b Anm. 126; BFH III R 46/78 v. 25. 7. 80, BStBl. 1981 S. 152; FG Ba.-Württ. v. 30. 9. 81, EFG 1982 S. 116, rkr.; FG Hamb. v. 16. 4. 82, EFG S. 550, rkr.; *Neufang*, B 1985 S. 1503.

Keine Bezugsfertigkeit liegt vor, wenn zB das WC noch nicht installiert oder das Bad noch nicht gekachelte ist, nur ein Estrichboden vorhanden, der für die ganze Wohnung vorgesehene Teppichboden noch nicht verlegt ist, die Türen noch fehlen usw. (vgl. *Neufang aaO*).

Der besondere EW *gem. § 91 Abs. 2 BewG* gilt nach dem in der Vorschrift selbst bestimmten Anwendungsbereich (VSt.), nicht für § 21 a EStG (s. aber *Troll*, B 1984 S. 1066 und dazu Anm. 91 und 127).

Für die Anwendung des § 21 a (Ansatz des Grundbetrags *gem. Abs. 1 Sätze 4 und 5*) ist neben der Bezugsfertigkeit der Beginn der tatsächlichen Selbstnutzung erforderlich (s. Anm. 70, 72).

*Über fertiggestellte* und vom Stpfl. bezogene Bauabschnitte s. Anm. 91.

## 91 c) Errichtung eines Gebäudes in einem Zuge und in Bauabschnitten (§ 74 Satz 2 BewG)

Wird ein Gebäude in einem Zuge errichtet, so ist das Grundstück bis zur Fertigstellung weiterhin als unbebautes Grundstück zu bewerten, und erst zu dem darauffolgenden Feststellungszeitpunkt als bezugsfertig zu behandeln; erst dann kommt es also zu einer Art- und ggf. Wertfortschreibung als ZweifHaus, Mietwohngrundstück usw. (Abschn. 6 Abs. 2 Sätze 2 u. 3 BewRGr.; Anm. 124). Wird dagegen ein Gebäude in Bauabschnitten errichtet, so ist der fertiggestellte und bezugsfertige Teil als benutzbares Gebäude anzusehen (§ 74 Satz 2 BewG; Abschn. 6 Abs. 2 Satz 4 BewRGr.). Für die Bestimmung der Grundstücksart kommt es auf die Verhältnisse und die Nutzung des fertiggestellten Bauabschnitts an.

Abschn. 47 Abs. 2 BewRGr.; OFD Freib./Karlsru./Stuttg. v. 15. 3. 81, NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 21–21 a EStG Rz. 7/81; Rössler/Troll, § 75 Anm. 9; *Neufang*, B 1985 S. 1502; aA *Uhlich*, DSz 1973 S. 98.

**Abgrenzung zwischen Bau in einem Zuge und Bau in Bauabschnitten:** Von einer Errichtung eines Gebäudes in einem Zuge ist auszugehen, wenn bei einem zB als ZweifHaus geplanten und baurechtlich genehmigten Gebäude die zweite Wohnung innerhalb von zwei Jahren seit Bezugsfertigkeit der ersten Wohnung fertig wird (FG München v. 8. 7. 82, EFG 1983 S. 106, rkr.). Entsprechendes gilt für die Fertigstellung von Gebäudeteilen in anderen Häusern. Wird die zweite Wohnung außerhalb des Zweijahreszeitraums fertiggestellt, so gilt nicht mehr die widerlegbare Vermutung des Baus in einem Zuge (glA *Neufang* aaO). Vielmehr ist nach Abschn. 57 Satz 8 EStR 1984 regelmäßig von einer Errichtung in Bauabschnitten auszugehen (vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 29. 9. 83, EFG 1984 S. 333, rkr.: Bau in Bauabschnitten, wenn Innenausbau der Einliegerwohnung erst drei Jahre nach Fertigstellung der ersten Wohnung beendet wird und die Verzögerung keine bautechnischen Gründe hat). Andererseits kann uE auch bei Überschreiten der Zweijahresgrenze noch ein Bau in einem Zuge vorliegen, insbes. wenn die Überschreitung bautechnisch bedingt ist (zB wegen Frostperiode, Verzögerung der Anlieferung von Baumaterial, vom Stpfl. nicht zu vertretende Verzögerungen einzelner Bauhandwerkerleistungen wie Installation, Heizungsanlage, Verlegung des Fußbodens). Die Unterbrechung der Bauarbeiten zur Überwindung eines finanziellen Engpasses kann auch bei Überschreiten der Zweijahresgrenze im Einzelfall noch dazu führen, einen Bau in einem Zuge anzunehmen (glA *Neufang* aaO).

**Folgen für die Nutzungswertbesteuerung:**

► *Bau in einem Zuge:* Nach Abschn. 164 b Abs. 1 Satz 3 EStR 1984 gilt § 21 a auch für Häuser im Zustand der Bebauung, wenn der Grundstückseigentümer die fertiggestellten Wohnungen selbst bewohnt. Das soll aber nicht gelten, wenn das Haus in einem Zuge errichtet und innerhalb von sechs Monaten nach Fertigstellung des Hauses mindestens eine Wohnung zur dauernden Nutzung vermietet wird (EStR aaO Satz 4). Die FinVerw. führt in diesen Fällen zT eine vorläufige Veranlagung gemäß § 165 AO aufgrund des § 21 a durch (vgl. *Neufang* aaO). Folgt man der hM, die bisher auch von der FinVerw. vertreten wurde, daß es für die Nutzungswertbesteuerung so lange bei der bisherigen stl. Behandlung bleibt, wie eine Artfortschreibung des Grundstücks nicht durchgeführt worden ist (s. dazu Anm. 63), so ist die Anwendung des § 21 a auf eine bereits bezogene Wohnung bei der Gebäudeerrichtung in einem Zuge ausgeschlossen, da es sich bewertungsrechtlich weiterhin um ein unbebautes Grundstück handelt; die Nutzungswertbesteuerung ist deshalb durch Überschubrechnung unter Ansatz der vollen

Werbungskosten so lange vorzunehmen, bis die zweite Wohnung bzw. das restliche Gebäude fertiggestellt ist (glA OFD Freib./Karlsru./Stuttg. v. 15. 3. 81 aaO; *Horlemann*, StWa. 1985 S. 19). Dem ist zuzustimmen. Zwar besteht uE bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse keine Bindungswirkung hinsichtlich der Artfeststellung des EWBescheids (s. Anm. 65); der Tatbestand des § 21 a Abs. 1 Satz 1 setzt aber zwingend ein (fertiges) EinfHaus iSd. § 75 Abs. 5 BewG voraus, und der Tatbestand des § 21 a Abs. 1 Satz 2 zwingend ein Haus, das kein EinfHaus iSd. § 75 Abs. 5 BewG ist, folglich ein Haus mit mindestens zwei bezugsfertigen Wohnungen. Solange nicht ein bezugsfertiges EinfHaus, bezugsfertiges ZweifHaus, bezugsfertiges Mietwohngrundstück usw. tatsächlich vorliegt, ist – uE unabhängig von der Artfeststellung – der Tatbestand des § 21 a Abs. 1 Sätze 1 oder 2 nicht erfüllt (s. auch Anm. 89–90). Folglich kann der Nutzungswert einer bereits selbstgenutzten Wohnung, in einem Gebäude, das in einem Zuge zu einem ZweifHaus usw. fertiggestellt wird, nur im Rahmen einer Mietwertüberschubrechnung besteuert werden, bei der es mindestens so lange bleibt, bis das Gebäude fertiggestellt ist (s. auch Anm. 127).

Die Auffassung der FinVerw. ist uE auch nicht praktikabel; denn es fehlt an einem EW, der der Nutzungswertermittlung der fertiggestellten und bezogenen Wohnung zugrunde gelegt werden könnte. Den Nutzungswert dieser Wohnung mit dem EW des un bebauten Grundstücks (§ 78 BewG) zu bewerten, wäre ebenso abwegig wie den später für das fertiggestellte Gebäude festzustellenden EW zugrunde zulegen. Denn der Nutzungswert einer Wohnung kann sich nicht nach dem fiktiven EW eines noch gar nicht existierenden Gebäudes richten, in dem sich die Wohnung einmal befinden wird. Nach Auffassung von *Troll* (B 1984 S. 1066) kann in diesem Fall von dem besonderen EW nach § 91 Abs. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 3 BewG Gebrauch gemacht werden, „weil es sonst an jeder Besteuerungsgrundlage fehlen würde“. Dieser EW gilt nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 91 Abs. 2 BewG nur für vermögensteuerl. Zwecke, ist daher uE im Rahmen des § 21 a nicht anwendbar.

**Beispiel:** Der Stpfl. errichtet ein ZweifHaus. Die erste Wohnung wird am 15. 4. 84 fertiggestellt und am 2. 5. 84 vom Stpfl. bezogen. Die zweite Wohnung wird am 15. 4. 85 fertiggestellt und am 15. 11. 85 fremdvermietet.

*Besteuerung der eigengenutzten Wohnung 1984:* Werbungskosten (insbes. Schuldzinsen bis zur Bezugsfertigkeit) sind als vorweggenommene Werbungskosten unbeschränkt abziehbar. Nach Abschn. 164 Abs. 1 Satz 3 EStR 1984 ist der Nutzungswert der eigengenutzten Wohnung ab 1. 6. 84 nach § 21 a, uE nach dem Überschuß des Mietwerts über die tatsächlichen Werbungskosten zu ermitteln (glA *Horlemann* aaO). Denn es handelt sich bewertungsrechtlich und tatsächlich der Art nach weder um ein EinfHaus noch um ein bezugsfertiges ZweifHaus. Der EWBescheid auf den 1. 1. 86 wirkt zwar gemäß Abs. 2 Satz 2 hinsichtlich der Höhe des maßgebenden EW zurück, vermag aber nicht rückwirkend und fiktiv die Gebäudeart für das Jahr 1984 zu bestimmen.

*Besteuerung der eigengenutzten Wohnung 1985:*

- Für die Monate Januar bis April 1985 Behandlung wie 1984, nach FinVerw. also gemäß § 21 a, uE nach Mietwertüberschubrechnung.
- Für Mai bis Oktober 1985 Ermittlung des Nutzungswerts der eigengenutzten Wohnung nach § 21 a, weil die zweite Wohnung und damit das ZweifHaus fertiggestellt, aber nicht binnen der 6-Monats-Frist des Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 vermietet ist (s. u.); es gilt § 21 a Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 5. Für den Grundbetrag ist der auf den 1. 1. 86 festzustellende EW des ZweifHauses maßgebend (Abs. 2 Satz 2). Da die zweite Wohnung leersteht, nämlich weder fremdvermietet, noch eigengenutzt ist, muß die Nutzfläche dieser Wohnung außer Ansatz bleiben, dh. der EW ist nur anteilig anzusetzen. Das ist keine Folge des Abs. 5, sondern des Abs. 1 Satz 2, wonach nur vom Stpfl. selbstgenutzte Wohnungen nach § 21 a besteuert werden (s. Anm. 102). Der anteilige EW für die selbstgenutzte Wohnung bildet also in Höhe von 1 vH den Grundbetrag

## § 21 a Anm. 91–94 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

für den Nutzungswert (Abs. 1 Satz 4); dieser Grundbetrag ist nur zu  $\frac{1}{12}$  auf die Monate Mai bis Oktober anzusetzen (Abs. 1 Satz 5).

- Ab November 1985 ist der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung nach dem Überschuß des zu schätzenden Mietwerts über die tatsächlichen Werbungskosten zu ermitteln; wegen Vermietung der zweiten Wohnung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1) findet § 21 a keine Anwendung mehr auf die selbstgenutzte Wohnung.

*Besteuerung der zweiten Wohnung:* Die Mieteinnahmen ab November 1985 sind Einkünfte aus VuV gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1. Für den Zeitraum ab Fertigstellung dieser Wohnung im April 1985 bis Oktober 1985, in dem diese Wohnung leerstand, ist ein Nutzungswert nicht anzusetzen (s. o.). Die anteilig auf die zweite Wohnung entfallenden Werbungskosten (insbes. Schuldzinsen) sind im Rahmen der Einkunftsermittlung des § 21 Abs. 1 Nr. 1 unbegrenzt abziehbar, und zwar auch, soweit sie auf die Zeit vor Fertigstellung der zweiten Wohnung entfallen (vorweggenommene WK), ebenso die Gebäudeabsetzungen ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung des Zweiflhauses im April 1982.

► *Bau in Bauabschnitten:* Wird ein Gebäude in Bauabschnitten errichtet, so ist nach Fertigstellung jedes Bauabschnittes eine Artfortschreibung durchzuführen und – soweit die Wertgrenzen des § 22 Abs. 1 Nr. 1 BewG erreicht sind – zugleich auch eine Wertfortschreibung. Wird also bei einem geplanten Zweiflhaus die erste Wohnung in einem selbständigen Bauabschnitt fertiggestellt und bezogen, so ist das Gebäude bewertungsrechtlich als EinfHaus festzustellen. Die Nutzungswertermittlung erfolgt nach § 21 a Abs. 1 Satz 1. Für die Berechnung des Nutzungswerts ist der EW für das zu bewertende EinfHaus maßgeblich (s. Anm. 127).

Wird die zweite Wohnung fertiggestellt, ist auf den 1. 1. des auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres eine Artfortschreibung zu einem Zweiflhaus vorzunehmen (ggf. Wertfortschreibung gemäß § 22 Abs. 1 Nr. 1 BewG). Sowohl die Besteuerung der selbstgenutzten Wohnung wie auch die Besteuerung der zweiten Wohnung richtet sich ab Bezugsfertigkeit der zweiten Wohnung danach, wie diese genutzt wird:

- ▷ Wird auch die zweite Wohnung vom Stpfl. zu eigenen Wohnzwecken genutzt, so sind beide Wohnungen nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 zu versteuern.
- ▷ Wird die zweite Wohnung innerhalb des 6-Monats-Zeitraums des Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 vermietet, so ist § 21 a auch auf die selbstgenutzte Wohnung ab dem Monat der Bezugsfertigkeit der zweiten Wohnung nicht mehr anzuwenden. Der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung ist dann nach dem Überschuß des zu schätzenden Mietwerts über die tatsächlichen anteiligen Werbungskosten zu ermitteln, die vermietete Wohnung fällt unter § 21 Abs. 1 Satz 1.
- ▷ Wird die zweite Wohnung erst nach Ablauf des 6-Monats-Zeitraums iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 vermietet, so bleibt es für die selbstgenutzte Wohnung zunächst bei der pauschalen Nutzungswertermittlung gemäß § 21 a Abs. 1 Satz 2. Die zunächst leerstehende Mietwohnung bleibt außer Ansatz. Die selbstgenutzte Wohnung scheidet erst ab dem Monat der Vermietung der zweiten Wohnung aus der pauschalen Nutzungswertermittlung nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 aufgrund Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 aus (vgl. Abschn. 164 b Abs. 18 EStR 1984).

92, 93 Einstweilen frei.

### 4. „Haus, das kein Einfamilienhaus ist“

#### 94 a) Die in Betracht kommenden Grundstücksarten

Abs. 1 Satz 2 verlangt ein „Haus, das kein Einfamilienhaus“ ist, dh. bewertungsrechtlich ein bebautes Grundstück, also ein Grundstück, auf dem sich benutzbare

Gebäude befinden (§ 74 Satz 1 BewG; s. Anm. 89, 90). Bei bebauten Grundstücken sind nach § 75 Abs. 1 BewG folgende Grundstücksarten zu unterscheiden:

- Nr. 1: Mietwohngrundstücke,
- Nr. 2: Geschäftsgrundstücke,
- Nr. 3: gemischte Grundstücke,
- Nr. 4: EinfHäuser,
- Nr. 5: ZweifHäuser,
- Nr. 6: sonstige bebaute Grundstücke.

In § 75 Abs. 2–7 BewG sind diese Begriffe im einzelnen definiert (s. dazu Anm. 59–62 betr. EinfHaus, 94–100 betr. sonstige Grundstücksarten).

**Bedeutung der Unterscheidung für § 21 a:** Auch nach der Ausdehnung der pauschalierten Nutzungswertermittlung auf ZweifHäuser und andere Grundstücksarten (s. Anm. 85) hat die Unterscheidung zwischen EinfHaus und anderen Häusern noch Bedeutung. Denn die selbstgenutzte Wohnung im eigenen EinfHaus fällt immer unter § 21 a, die selbstgenutzte Wohnung in anderen Häusern nur dann, wenn das gesamte Gebäude zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (Abs. 1 Satz 2 iVm. Satz 3; s. Anm. 105–115).

**Bestimmung der Grundstücksart:** Maßgebend für die Bestimmung der Grundstücksart gemäß § 75 BewG sind zum einen die Anzahl der Wohnungen im Gebäude, zum anderen das Verhältnis der Wohnnutzung zu anderen Nutzungszwecken. S. die tabellarische Übersicht unten.

**Prüfungsreihenfolge:** § 75 Abs. 5 und 6 gehen § 75 Abs. 2 und 4 BewG vor, § 75 Abs. 2 geht § 75 Abs. 4 BewG vor. Allen anderen Grundstücksarten nachrangig sind § 75 Abs. 3 und schließlich § 75 Abs. 7 BewG. Dh.:

- Zunächst muß geprüft werden, ob das Grundstück als EinfHaus oder als ZweifHaus zu bewerten ist (vgl. BFH III R 158/72 v. 7. 12. 73, BStBl. 1974 S. 195).
- Ist dies zu verneinen, ist nach dem Ausmaß der Nutzung für Wohnzwecke zu entscheiden, ob es sich um ein Mietwohngrundstück oder um ein gemischtes Grundstück handelt (vgl. BFH aaO).
- Ggf. kann auch ein Geschäftsgrundstück oder ein sonstiges bebautes Grundstück vorliegen.

**Beurteilungsmaßstäbe:** Zu unterscheiden ist zwischen den Grundstücksarten EinfHäuser und ZweifHäuser einerseits und den Grundstücksarten Mietwohngrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und Geschäftsgrundstücke andererseits.

- ▷ *EinfHaus, ZweifHaus:* Maßgebend ist allein die Anzahl der Wohnungen (s. Anm. 61 betr. EinfHaus; Anm. 95 betr. ZweifHaus). Allerdings kann eine Mitbenutzung eines Wohngrundstücks mit nur einer Wohnung oder mit nur zwei Wohnungen zu anderen als Wohnzwecken dazu führen, das Grundstück als gemischtes Grundstück zu behandeln, wenn nämlich durch diese Mitbenutzung die Eigenart als EinfHaus bzw. als ZweifHaus wesentlich beeinträchtigt wird, also nicht mehr der Wohncharakter dem Grundstück das Gepräge gibt (s. Anm. 60).
- ▷ *Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke:* Nach § 75 Abs. 2 und Abs. 4 BewG ist der Umfang der Nutzung zu Wohnzwecken bzw. zu gewerblichen oder öffentlichen Zwecken maßgebend (mehr als 80 vH Wohnzwecke: Mietwohngrundstück; 20 bis 80 vH Wohnzwecke: gemischt genutztes Grundstück; mehr als 80 vH gewerbliche oder öffentliche Zwecke: Geschäftsgrundstück). Der Hundertsatz berechnet sich gemäß § 75 Abs. 2 und 3 BewG „nach der Jahresrohmiete (§ 79)“. Für die Feststellung des Boden-

§ 21a Anm. 94–95 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

werts nach dem Ertragswertverfahren ist die Jahresrohmiete gemäß §§ 78, 79 BewG ohnehin festzustellen. Für die Feststellung der Grundstücksart ist die gesamte Jahresrohmiete in die Miete für die Wohnräume einerseits und die Miete für die gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienenden Grundstücksteile andererseits aufzuteilen (vgl. *Rössler/Troll*, § 75 BewG Anm. 11). Kann die Jahresrohmiete weder ermittelt noch als „übliche Miete“ gemäß § 79 Abs. 2 BewG geschätzt werden, so erfolgt die Ermittlung des Werts des Grundstücks gemäß § 76 Abs. 3 Nr. 2 BewG im Sachwertverfahren. Für das Verhältnis der Nutzungsarten ist in diesem Fall auf das Verhältnis der Wohnfläche zur Nutzfläche abzustellen (glA *Rössler/Troll aaO* Anm. 13; *Gürsching/Stenger*, § 75 BewG Anm. 3, die als weiteren Aufteilungsmaßstab den umbauten Raum nennen).

**Tabellarische Übersicht über die Bestimmung der Grundstücksarten:** s. die nachfolgende Tabelle.

Bestimmung der Grundstücksart gemäß § 75 BewG				
Haus		mit einer Wohnung	mit zwei Wohnungen	mit mehr als zwei Wohnungen
dient Wohnzwecken	dient anderen Zwecken			
über 80 vH	unter 20 vH	EinfHaus	ZweifHaus <sup>1)</sup>	Mietwohngrundstück
zu 50–80 vH	zu 20–50 vH	EinfHaus <sup>2)</sup> oder gemischt genutztes Grundstück <sup>3)</sup>	ZweifHaus <sup>1)2)</sup> oder gemischt genutztes Grundstück <sup>3)</sup>	gemischt genutztes Grundstück
zu unter 50 vH	zu über 50 vH	gemischt genutztes Grundstück	gemischt genutztes Grundstück	gemischt genutztes Grundstück
zu unter 20 vH	zu über 80 vH	Geschäftsgrundstück	Geschäftsgrundstück	Geschäftsgrundstück

- 1) Falls eine der beiden Wohnungen ganz zu gewerblichen usw. Zwecken genutzt wird: Bewertung als EinfHaus oder gemischt genutztes Grundstück (s. Anm. 54).
- 2) Wenn keine wesentliche Beeinträchtigung seiner Eigenart als EinfHaus (s. Anm. 60) bzw. ZweifHaus (s. Anm. 95).
- 3) Bei wesentlicher Beeinträchtigung seiner Eigenart als EinfHaus (s. Anm. 60) bzw. ZweifHaus (s. Anm. 95)

95 **b) Zweifamilienhaus (§ 75 Abs. 6 BewG)**

Gemäß § 75 Abs. 6 BewG sind ZweifHäuser „Wohngrundstücke, die nur zwei Wohnungen enthalten“. Auf ZweifHäuser sind die für EinfHäuser geltenden Regelungen des § 75 Abs. 5 Sätze 2–4 BewG entsprechend anzuwenden (§ 75 Abs. 2 Satz 2 BewG).

**Wohngrundstück mit nur zwei Wohnungen:**

► *Wohngrundstücke* sind Grundstücke, die objektiv geeignet und bestimmt sind, Wohnzwecken zu dienen (s. Anm. 60). Ein Wohngrundstück gilt auch dann als ZweifHaus, wenn es zu gewerblichen, beruflichen oder öffentlichen Zwecken

mitbenutzt und dadurch die Eigenart als *ZweifHaus* nicht wesentlich beeinträchtigt wird (§ 75 Abs. 6 Satz 2 iVm. Abs. 5 Satz 4 BewG; s. u. und Anm. 60). Liegt eine wesentliche Beeinträchtigung der Eigenart als *ZweifHaus* durch die gewerbliche usw. Mitbenutzung vor, so ist das Haus als gemischt genutztes Grundstück iSd. § 75 Abs. 4 BewG zu bewerten (s. Anm. 99).

► „*Nur zwei Wohnungen*“ bedeutet, daß das Haus zwei Raumeinheiten enthalten muß, die jede für sich voll dem bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff genügen muß (über Wohnungen des Hauspersonals s. u.). Andererseits darf das Haus über die beiden Wohnungen hinaus weder eine weitere Wohnung (dann Mietwohngrundstück iSd. § 75 Abs. 2 BewG; s. Anm. 97), noch eine weitere gewerblichen oder beruflichen Zwecken dienende Raumeinheit (dann gemischt genutztes Grundstück oder Geschäftsgrundstück, § 75 Abs. 4 oder 3 BewG; s. Anm. 99 und 98) enthalten. Über gewerblich oder beruflich. Mitbenutzung einer der beiden Wohnungen s. o. „Wohngrundstück“.

#### **Auswirkungen der neueren Rspr. des BFH zum Wohnungsbegriff:**

► *Mindestanforderungen an ein ZweifHaus*: Der Wohnungsbegriff der höchstrichterlichen Rspr. hat sich durch die BFH-Entsch. III R 192/83 v. 5. 10. 84 (BStBl. 1985 S. 151) und III R 78/81 v. 22. 2. 85 (BStBl. S. 284) geändert; die FinVerw. hat sich dem neuen Wohnungsbegriff angeschlossen (s. Anm. 49; dort auch zur Übergangsregelung).

Infolgedessen muß *jede* der beiden Wohnungen folgende Mindestanforderungen erfüllen, damit das Gebäude bewertungsrechtlich als *ZweifHaus* anerkannt wird:

- Jede Wohnung muß eine baulich abgeschlossene Raumeinheit sein, also insbes. gegenüber der anderen Wohnung baulich so abgeschlossen sein, daß man von der einen Wohnung durch das Gebäudeinnere nicht in die andere Wohnung gelangen kann. Folglich muß jede Wohnung einen eigenen Zugang haben (s. im einzelnen Anm. 53).
- Jede Wohnung muß Wohnzwecken dienen. Eine gewerblichen oder beruflichen Zwecken dienende Raumeinheit ist keine Wohnung (s. Anm. 54). Die gewerbliche oder berufliche Nutzung einzelner Räume einer im übrigen Wohnzwecken dienenden Wohnung ist dagegen grundsätzlich nicht schädlich (s. o. „Wohngrundstück“).
- Auch die kleinere Wohnung muß eine gewisse Mindestfläche aufweisen, nach der Rspr. derzeit mindestens 25 qm (s. Anm. 55).
- Jede Wohnung muß einen Küchenraum und die für die Kücheneinrichtung erforderlichen Anschlüsse aufweisen; daß in der zweiten Wohnung die Küche tatsächlich eingerichtet ist, soll nach BFH keine Rolle spielen (s. Anm. 56).
- Jede der Wohnungen muß über eine Toilette und über ein Bad oder eine Dusche verfügen. Die Waschgelegenheit darf nicht identisch mit der Küchenspüle sein (s. Anm. 57).
- Sonstige Indizmerkmale (zB eigene Klingel, eigener Zähler für Strom, Gas oder Wasser, eigener Gartenteil oder Balkon, eigener Keller- oder Speicheranteil, tatsächliche Vermietung, funktional klare Abgegrenztheit) sind nach der neueren Rspr. des BFH bedeutungslos geworden (s. Anm. 58).

► *Kein ZweifHaus* stellen auf der Grundlage der neueren BFH-Rspr. folgende Gebäude dar:

- Gebäude mit einer Einliegerwohnung oder sonstigen zweiten Wohnung (gleich welcher Größe), die über das gegenüber der Hauptwohnung nicht vollständig abgeschlossene Treppenhaus erreichbar ist (s. im einzelnen Anm. 53),
- Eigentumswohnungen, auch wenn grundbuchrechtlich der Miteigentumsanteil am Grundstück mit dem Sondereigentum an zwei abgeschlossenen Wohnungen verbunden ist (s. Anm. 96),

## § 21 a Anm. 95–96 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

- Gebäude, in denen der Stpfl. eine Wohnung zu Wohnzwecken, die andere zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken, zB als Büro oder Praxis, benutzt (s. im einzelnen Anm. 54). Die gewerbliche oder berufliche Nutzung einzelner Räume steht der Beurteilung als ZweifHaus nicht entgegen (s. o.).

**Wohnungen des Hauspersonals** (Pförtner, Heizer, Gärtner, Kraftwagenführer, Wächter usw.) sind bewertungsrechtlich nicht als selbständige Wohnungen anzusehen (§ 75 Abs. 5 Satz 2 BewG), führen also nicht zur Bewertung als ZweifHaus.

Seit 1965 ist nicht mehr maßgebend, ob die Wohnungen für das Hauspersonal „bestimmt“ sind (so § 32 Abs. 1 Nr. 4 BewDV aF; vgl. dazu BFH III 88/57 U v. 7. 11. 58, BStBl. 1959 S. 4; III R 47/69 v. 9. 12. 70, BStBl. 1971 S. 232), sondern ob Hauspersonal die betr. Wohnung im Feststellungszeitpunkt tatsächlich innehat und nutzt (glA *Gürsching/Stenger* aaO Anm. 14; *Rössler/Troll*, § 75 BewG Anm. 46). *Hauspersonal* sind uE Personen, die in einem stl. anerkennenden Dienstverhältnis zum Inhaber der Hauptwohnung stehen, Dienste im Rahmen der privaten Haushaltsführung als Fahrer, Gärtner usw. leisten, und bei denen der Dienstvertrag mit der Wohnungsüberlassung gekoppelt ist (vgl. FG Münster v. 27. 6. 78, EFG 1979 S. 68, rkr.; *Neufang*, B 1985 S. 1504). Bewertungsrechtlich ist es gleichgültig, ob die zweite Wohnung dem Hauspersonal unentgeltlich, verbilligt oder entgeltlich überlassen wird (glA *Troll*, B 1984 S. 1065).

Problematisch ist, ob der bewertungsrechtlichen Nichtberücksichtigung einer Hauspersonal-Wohnung für die Nutzungswertbesteuerung nach § 21 a gefolgt werden kann. *Troll* aaO befürwortet bei Vermietung eine Abweichung von der bewertungsrechtl. Artfeststellung als EinfHaus, also eine estl. Behandlung als ZweifHaus (mit der Folge einer Nutzungswertermittlung nach dem Mietwertüberschuß wegen Abs. 1 Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 224–226). Dem ist zuzustimmen: Die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung an Hauspersonal steht uE einer Selbstnutzung durch den Eigentümer gleich; dagegen ist bei einer entgeltlichen Überlassung kein Grund ersichtlich, den Eigentümer anders zu behandeln als sonst bei Vermietung (zur Bindungswirkung s. auch Anm. 63–65).

### 96 c) Eigentumswohnung als „Zweifamilienhaus“

**Frühere Auffassung:** Unter Berufung auf die BFH-Rspr., wonach jedes Reihenhause eine eigene wirtschaftliche Einheit bildet (BFH III R 163/66 v. 2. 10. 70, BStBl. S. 822), vertrat die FinVerw. die Auffassung, daß in den Fällen, in denen der Miteigentumsanteil am Grundstück mit dem Sondereigentum an mehreren abgeschlossenen Wohnungen oder Gewerberäumen verbunden ist, jede *sondereigentumsfähige* Raumeinheit, die nach Verbindung mit einem eigenen Miteigentumsanteil selbständig veräußert werden könnte, jeweils eine wirtschaftliche Einheit iSd. § 2 BewG bildet (gem. LänderErl. v. 20. 10. 81, BStBl. I S. 640 Ziff. 2 b). Das bedeutet, daß ein Miteigentumsanteil mit Sondereigentum an mehreren (abgeschlossenen) Wohnungen hinsichtlich der Bestimmung der Grundstücksart stets auch dann als eine Mehrheit von EinfHäusern anzusehen ist, wenn der Eigentümer den Miteigentumsanteil und das Sondereigentum noch nicht auf die einzelnen Wohnungseinheiten aufgeteilt hat. Ausnahmsweise konnte nach FinVerw. aber auch die Grundstücksart „ZweifHaus“ in Betracht kommen:

„Dies wäre der Fall, wenn eine das Sondereigentum bildende abgeschlossene große Wohnung zwei nicht abgeschlossene Teile enthält, die jedoch beide bewertungsrechtlich den Begriff ‚Wohnung‘ erfüllen. Bei der Prüfung der Frage, wann hier zwei Wohnungen vorliegen, ist nach denselben Grundsätzen wie bei der Abgrenzung eines Einfamilienhauses vom Zweifamilienhaus zu verfahren. Dabei kommt dem Merkmal der wahrnehmbaren räumlichen Abgrenzung der Einliegerwohnung gegenüber der Hauptwohnung besondere Bedeutung zu. Ein Wohnungseigentum kann danach beispielsweise dann als ‚Zweifamilienhaus‘ behandelt werden,

- wenn es sich dabei um Maisonette-Wohnungen handelt, bei denen die Räume der Einliegerwohnung in einem eigenen Geschloß liegen,
- oder wenn die Räume der Einliegerwohnung zwar auf einer Ebene mit der Hauptwohnung, jedoch an einem eigenen Flur zusammengefaßt liegen, der zur gemeinsamen Eingangsdele beider Wohnungen führt.

Es genügt jedoch nicht, zwei abgeschlossene Wohnungen durch einen Mauerdurchbruch oder eine Treppe zu verbinden und für beide Wohnungen den eigenen Zugang vom Hausflur (Treppenhaus) bestehen zu lassen.“

Auch im Schrifttum wurde die Auffassung vertreten, das Wohnungseigentum werde nach § 61 WEG und § 68 Abs. 1 BewG als selbständiges Grundstück behandelt und könne daher als ZweifHaus bewertet werden, wenn ein Miteigentumsanteil mit dem Sondereigentum an zwei Wohnungen verbunden sei.

Vgl. *Dedner*, DStR 1981 S. 252; *ders.*, BB 1984 S. 1485; *Troll*, B 1984 S. 1066; vgl. auch *Zimmermann/Neufang*, Inf. 1982 S. 682.

**Nach der neueren BFH-Rspr.** ist eine Bewertung einer Eigentumswohnung als ZweifHaus ausgeschlossen. Dies ergibt sich daraus, daß der BFH den Wohnungsbegriff auf die abgeschlossene Wohnung mit eigenem Zugang eingeengt hat (BFH III R 192/83 v. 5. 10. 84, BStBl. 1985 S. 151; s. Anm. 53), also eine baulich nicht abgeschlossene Wohnung bewertungsrechtlich nicht mehr als Wohnung anerkennt; gerade diese setzte der oa. Erlaß aber als Einliegerwohnung innerhalb einer Eigentumswohnung voraus. Demgemäß ist die Bewertung einer Eigentumswohnung als ZweifHaus nur noch im Rahmen der Übergangsregelung der FinVerw. möglich (gem. LänderErl. v. 15. 5. 85, BStBl. I S. 201), also nur noch bei Gebäuden mit Bauantrag oder Bauanzeige oder Fertigstellung vor dem 1. 1. 86 (s. Anm. 49).

#### d) Mietwohngrundstück (§ 75 Abs. 2 BewG)

97

Nach der Legaldefinition des § 75 Abs. 2 BewG sind Mietwohngrundstücke „Grundstücke, die zu mehr als achtzig vom Hundert, berechnet nach der Jahresrohmiete (§ 79), Wohnzwecken dienen mit Ausnahme der Einfamilienhäuser und Zweifamilienhäuser (Absätze 5 und 6)“. Zur Berechnung des 80-vH-Satzes nach der Jahresrohmiete s. Anm. 77; über „Dienen zu Wohnzwecken“ s. Anm. 54, 60 und 95.

Die Einordnung als EinfHaus oder als ZweifHaus geht der Bestimmung als Mietwohngrundstück stets vor, dh. Wohngrundstücke mit nur einer Wohnung (§ 75 Abs. 5 Satz 1 BewG) oder mit nur zwei Wohnungen (§ 75 Abs. 6 Satz 1 BewG) können nicht als Mietwohngrundstücke bewertet werden. Wird ein Wohngrundstück mit einer oder mit zwei Wohnungen zu gewerblichen oder öffentlichen Zwecken mitbenutzt und dadurch die Eigenart als EinfHaus bzw. als ZweifHaus wesentlich beeinträchtigt (§ 75 Abs. 5 Satz 4, Abs. 6 Satz 2 BewG), so kann das Grundstück dadurch als gemischt genutztes Grundstück (§ 75 Abs. 4 BewG; s. Anm. 99) einzuordnen sein, nicht aber als Mietwohngrundstück. Auch durch Vermietung kann ein EinfHaus oder ein ZweifHaus nicht zu einem Mietwohngrundstück werden (glA *Rössler/Troll*, § 75 BewG Anm. 32; *Gürsching/Stenger*, § 75 BewG Anm. 12.1).

Grundstücke mit nur drei oder mehr Wohnungen sind stets Mietwohngrundstücke.

#### e) Geschäftsgrundstücke (§ 75 Abs. 3 BewG)

98

Geschäftsgrundstücke sind nach § 75 Abs. 3 BewG „Grundstücke, die zu mehr als achtzig vom Hundert, berechnet nach der Jahresrohmiete (§ 79), eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen“. Enthält ein Ge-

schäftsgrundstück iSd. § 75 Abs. 3 BewG Wohnungen und sind die weiteren Voraussetzungen des § 21 a Abs. 1 Satz 2 (Selbstnutzung einer eigenen Wohnung, s. Anm. 101, 102) erfüllt, so greift Satz 2 ein; in diesen Fällen sind aber grundsätzlich die Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 erfüllt, so daß eine pauschale Nutzungswertermittlung nach § 21 a ausscheidet.

**Zu mehr als 80 vH gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen:** Bei Grundstücken, die zu mehr als 80 vH eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen, ist die Zuordnung zu einer anderen Grundstücksart ausgeschlossen. Zur Ermittlung des 80-vH-Werts nach der Jahresrohmiete s. Anm. 94.

► *Gewerblichen Zwecken dienen* nach Abschn. 15 Abs. 2 Satz 5 BewRGr. „Grundstücke oder Grundstücksteile, wenn sie zu eigenen oder fremden gewerblichen Zwecken oder für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet werden (zB Werkstätten, Verkaufsläden, Büroräume)“. Einzelne Räume innerhalb einer Wohnung dienen gewerblichen Zwecken, wenn sie ausschließlich gewerblich genutzt werden; Wohnräume, die gewerblich oder beruflich nur mitbenutzt werden, sind als nicht diesen Zwecken dienende Räume zu behandeln (BewRGr. aaO Sätze 5 u. 9). Die Verwendung für gewerbl. Zwecke setzt uE eine gewerbl. Tätigkeit des Stpfl. iSd. § 15 Abs. 2 EStG 1983–85 voraus (vgl. grüne Blätter zu § 15 Abs. 2 Anm. A I; s. auch BewRGr. aaO Satz 7). Die Nutzung der Räume, der Grundstücksteile oder des Grundstücks muß im Rahmen dieser gewerblichen Tätigkeit erfolgen.

Gemäß § 96 Abs. 1 BewG stehen dem Betrieb eines Gewerbes iSd. BewG die Ausübung eines freien Berufes iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gleich, ausgenommen eine selbständig ausgeübte künstlerische oder wissenschaftliche Tätigkeit, die sich auf schöpferische oder forschende Tätigkeit, Lehr-, Vortrags-, Prüfungstätigkeit oder auf schriftstellerische Tätigkeit beschränkt. Diese künstlerische oder wissenschaftliche Tätigkeit gilt also nicht als gewerbliche oder berufliche Nutzung des Grundstücks, sondern fällt bewertungsrechtlich unter die Nutzung zu privaten Wohnzwecken.

► *Öffentlichen Zwecken dienen* v. a. Grundstücke, „auf denen sich Dienstgebäude der öffentlichen Verwaltung befinden“ (BewRGr. aaO Satz 10), ferner Grundstücke, die für den öffentl. Dienst oder Gebrauch benutzt werden, zB als Poststelle der Bundespost, Polizeirevier, Dienststelle der Gemeindeverwaltung usw. Ist ein solches Grundstück von der GrSt. und von anderen einheitswertabhängigen Steuern ganz oder teilweise befreit, so bleibt der stbefreite Teil bei der Entscheidung, welcher Grundstücksart das Grundstück zuzurechnen ist, außer Betracht (BewRGr. aaO Satz 11). Ist dagegen das ganze Grundstück stpfl., so ist bei seiner Einordnung in eine Grundstücksart auch der öffentl. Zwecken dienende Teil zu erfassen, so daß ein solches Grundstück entsprechend dem Verhältnis der Jahresrohmieten ein Geschäftsgrundstück (Wohnzwecke unter 20 vH), ein gemischt genutztes Grundstück oder ein Mietwohngrundstück (Wohnzwecke über 80 vH) sein kann (BewRGr. aaO Sätze 12 u. 13).

**Verhältnis zum Begriff „Betriebsgrundstück“:** Der Begriff Geschäftsgrundstück ist nicht mit dem Begriff Betriebsgrundstück gleichzusetzen. Betriebsgrundstück iSd. BewG ist „der zu einem gewerblichen Betrieb gehörende Grundbesitz“ (vgl. § 99 Abs. 1 BewG), drückt also die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen iSd. § 95 BewG aus und ist für die Feststellung der Grundstücksart ohne Bedeutung. So ist ein Wohngrundstück mit nur einer Wohnung, das einer GmbH oder AG gehört, einerseits Betriebsgrundstück (§ 97 Abs. 1 BewG), andererseits der Art nach aber als EinfHaus iSd. § 75 Abs. 5 BewG zu bewerten. § 21 a kann auf Wohnungen in Betriebsgrundstücken keine Anwendung finden, da es sich nicht um Einkünfte aus VuV handelt (s. Anm. 35).

**f) Gemischt genutzte Grundstücke (§ 75 Abs. 4 BewG)**

Gemischt genutzte Grundstücke sind nach § 75 Abs. 4 „Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, Einfamilienhäuser oder Zweifamilienhäuser sind“.

Über das „*Dienen zu Wohnzwecken*“ s. Anm. 54, 60 und 78; über das „*Dienen zu gewerblichen oder öffentlichen Zwecken*“ s. Anm. 98.

**Abgrenzung zu EinfHaus und ZweifHaus:** Wohngrundstücke mit nur einer oder mit nur zwei Wohnungen sind EinfHäuser (§ 75 Abs. 5 Satz 1 BewG) oder ZweifHäuser (§ 75 Abs. 6 Satz 1 BewG). Sie sind jedoch als gemischt genutzte Grundstücke zu bewerten, wenn sie zu gewerbl. oder öffentl. Zwecken mitbenutzt und dadurch die Eigenart als EinfHaus oder ZweifHaus wesentlich beeinträchtigt wird (§ 75 Abs. 5 Satz 4, Abs. 6 Satz 2 BewG). Entscheidend ist, ob noch der Wohncharakter dem Grundstück aufgrund seiner Bebauung und Nutzung das Gepräge gibt, oder ob das Grundstück durch die gewerbliche, freiberufliche (vgl. § 96 Abs. 1 BewG) oder öffentliche Mitbenutzung geprägt wird. Dies ist unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung zu entscheiden; dabei ist auf das äußere Erscheinungsbild des Grundstücks und die innere Gestaltung des Gebäudes abzustellen.

Vgl. BFH III R 158/72 v. 7. 12. 73, BStBl. 1974 S. 195; III R 54/75 v. 2. 7. 76, BStBl. S. 640; III R 18/77 v. 23. 9. 77, BStBl. 1978 S. 188; III R 77/77 v. 6. 7. 79, BStBl. S. 726.

► **Maßgebliche Kriterien** sind dabei der räumliche Umfang sowie die Intensität der Mitbenutzung.

„Nach der Rechtsprechung des Senats wird durch die Mitbenutzung eines EinfHauses für gewerbliche (freiberufliche) oder öffentliche Zwecke die Eigenart des EinfHauses dann wesentlich beeinträchtigt, wenn die hierfür genutzte Fläche wenigstens die Hälfte der gesamten Wohn- und Nutzfläche erreicht oder, sofern diese Fläche geringer ist, wenn die Intensität der Mitbenutzung dem Einfamilienhaus abträglich ist“ (BFH III R 60/76 v. 16. 11. 78, BStBl. 1979 S. 130; III R 18/77 v. 23. 9. 77 aaO; III R 77/77 v. 6. 7. 79 aaO; vgl. Abschn. 15 Abs. 3 Sätze 10 u. 11 BewRGr.).

Beträgt die gewerblich usw. genutzte Fläche also mehr als 50 vH der Gesamtnutzfläche des Hauses, so steht dies regelmäßig der Bewertung als EinfHaus entgegen (bei mehr als 80 vH gewerblicher oder öffentlicher Nutzung handelt es sich um ein „*Geschäftsgrundstück*“, s. Anm. 98). Wird das Grundstück in nahezu gleichem räumlichem Umfang zu Wohnzwecken wie zu anderen Zwecken benutzt, so kommt es entscheidend darauf an, ob der Wohncharakter trotz der Mitbenutzung dem Grundstück noch das Gepräge gibt; maßgeblich sind v. a. das äußere Erscheinungsbild und die innere Gestaltung des Gebäudes (BFH III R 77/77 v. 6. 7. 79 aaO). Bleibt die gewerbliche usw. Mitbenutzung unter der 50-vH-Grenze, so kann nur in Ausnahmefällen eine besonders hohe Intensität der gewerblichen usw. Mitbenutzung der Bewertung als EinfHaus entgegenstehen (vgl. BFH III R 54/75 v. 2. 7. 76 aaO); auch insoweit sind uE v. a. äußeres Erscheinungsbild und innere Gestaltung des Gebäudes maßgebend (vgl. BFH III R 18/77 v. 23. 9. 77 aaO). Freiberufliche Mitbenutzung (§ 96 Abs. 1 BewG) beeinträchtigt die Eigenart als EinfHaus nach der Rspr. grundsätzlich weniger als gewerbliche Mitbenutzung (BFH III R 65/68 v. 27. 5. 70, BStBl. S. 678; III R 18/77 v. 23. 9. 77 aaO; III R 77/77 v. 6. 7. 79 aaO). Daß unterhalb der 50-vH-Grenze die Intensität der Mitbenutzung dem Wohncharakter abträglich sein kann, bezieht sich in erster Linie auf die Fälle gewerblicher Mitbenutzung (zB Ladengeschäft, Werkstätte, Maschineneinsatz, Zahl der Beschäftigten, Umfang des Kundenverkehrs, Fasadengestaltung; bauliche Ausgliederung des gewerblich genutzten Teils gegen-

## § 21 a Anm. 99–101 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

über dem Wohnteil innerhalb des einheitlichen Baukörpers; vgl. BFH III R 54/75 v. 2. 7. 76 aaO; III R 18/77 v. 23. 9. 77 aaO).

Eine selbständig ausgeübte künstlerische oder wissenschaftliche Tätigkeit, die sich auf schöpferische oder forschende Tätigkeit, Lehr-, Vortrags- und Prüfungstätigkeit oder auf schriftstellerische Tätigkeit beschränkt, hat gem. § 96 Abs. 1 Satz 2 BewG unabhängig vom Umfang und der Intensität der Nutzung keinen Einfluß auf die Bewertung als EinfHaus.

► *Maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt*: Eine wesentliche Beeinträchtigung des EinfHaus-Charakters kann nicht nur vorliegen, wenn Teile eines Grundstücks (Gebäudes) einer anderen als wohnlichen Nutzung tatsächlich zugeführt sind. Eine gewerbliche oder freiberufliche Mitbenutzung liegt bereits dann vor, wenn am Bewertungsstichtag alle wesentlichen objektiven Vorkehrungen, insbes. die bauliche Gestaltung, für die nachfolgende tatsächliche gewerbliche oder freiberufliche Mitbenutzung getroffen sind und die unmittelbar und in angemessener Zeit nachfolgende tatsächliche Mitbenutzung zu einer wesentlichen Beeinträchtigung des EinfHaus-Charakters führt (BFH III R 14/78 v. 23. 3. 79, BStBl. S. 433).

**Abgrenzung gegenüber Mietwohngrundstücken und Geschäftsgrundstücken**: Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils eigenen oder fremden gewerbl. oder öffentl. Zwecken dienen, sind keine gemischt genutzten Grundstücke, sondern Mietwohngrundstücke, wenn sie zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dienen, und Geschäftsgrundstücke, wenn sie zu mehr als 80 vH eigenen oder fremden gewerbl. oder öffentl. Zwecken dienen (§ 75 Abs. 2 und 3 BewG). Die Einordnung als gemischt genutztes Grundstück setzt also voraus, daß sie Wohnzwecken und anderen Zwecken nur jeweils bis höchstens 80 vH dienen (s. auch tabellarische Übersicht in Anm. 94).

### 100 g) Sonstige bebaute Grundstücke (§ 75 Abs. 7 BewG)

Sonstige bebaute Grundstücke sind nach § 75 Abs. 7 BewG „solche Grundstücke, die nicht unter die Absätze 2 bis 6 fallen“.

Es handelt sich also um Grundstücke, die überwiegend zu anderen als Wohnzwecken oder gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken benutzt werden, zB Clubhäuser, Vereinshäuser, Bootshäuser, studentische Verbindungshäuser, Turnhallen, Schützenhallen, Jagdhütten, Kindererholungsheime (vgl. *Gürsching/Stenger*, § 75 BewG Anm. 21). Im Rahmen der Nutzungswertermittlung des § 21 a können sonstige bebaute Grundstücke nur dann eine Rolle spielen, wenn sie entgegen der bewertungsrechtlichen Artfeststellung tatsächlich als Wohnhaus selbst genutzt werden, so zB wenn ein ehemaliges Kindererholungsheim nach Aufgabe des Geschäftsbetriebs nur noch von der Familie des Heimleiters bewohnt wird oder wenn eine Jagdhütte als Wohnhaus zweckentfremdet wird. Für die Nutzungswertermittlung kommt es in diesen Fällen nach der hier vertretenen Auffassung nicht auf die bewertungsrechtliche Artfeststellung an (s. Anm. 65). Deshalb ist uE eine als Familienheim zweckentfremdete Jagdhütte unabhängig von der Artfeststellung im EWBescheid als EinfHaus nach § 21 a Abs. 1 Satz 1 zu besteuern, nicht als anderes Haus nach Abs. 1 Sätze 2 und 3.

## 5. Selbstnutzung der Wohnung im eigenen Haus des Steuerpflichtigen

### 101 a) „Eigenes Haus“ des Steuerpflichtigen

Der Stpfl., der das Haus, das kein EinfHaus ist, zu eigenen Wohnzwecken nutzt, muß bürgerlich-rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Hauses sein (s. Anm. 66, 67).

Davon machen freilich der BFH und ihm folgend die FinVerw. für die Fälle des Vorbehalts dinglicher Nutzungsrechte eine Ausnahme: Der Vorbehaltsnießbraucher gleiche – auch wenn er nicht wirtschaftlicher Eigentümer sei – dem Eigentümer und es erscheine daher gerechtfertigt, auch bei ihm von einem „Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus“ (§ 21 Abs. 2) zu sprechen (BFH VIII R 153/81 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 627; BdF v. 15. 11. 84, BStBl. I S. 561 Rz. 39; s. Anm. 68). Ob das gleiche auch für vorbehaltene schuldrechtliche Nutzungsrechte gelten soll, ist noch offen (s. Anm. 69). Auf andere Nutzungsberechtigte findet § 21 a nach höchstrichterlicher Rspr. keine Anwendung, auch nicht bei dinglichen Nutzungsverhältnissen wie Zuwendungsnießbrauch oder zugewendetem dinglichem Wohnrecht (s. Anm. 67).

UE ist die Rspr. des BFH zu den vorbehaltenen dinglichen Nutzungsrechten abzulehnen. Auch der Vorbehaltsnießbraucher wohnt nicht in einem eigenen Haus; dies ist aber die Voraussetzung des StTatbestandes des § 21 Abs. 2 erste Alt. Um wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen und nicht starr an den Eigentumsbegriff des Zivilrechts gebunden zu sein, haben Schrifttum und Rspr. den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums geschaffen; § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO hat ihn gesetzlich sanktioniert. UE besteht kein Bedürfnis, zwischen dem wirtschaftlichen Eigentümer und dem Nichteigentümer eine neue Kategorie des „einem Eigentümer gleichenden Nichteigentümers“ einzuführen (s. Anm. 68).

#### b) „Selbstnutzung der Wohnung“ im eigenen Haus

102

Der Ansatz eines Nutzungswerts nach § 21 Abs. 2 erste Alt. und seine Ermittlung nach § 21 a setzen voraus, daß der Stpfl. die Wohnung im eigenen Haus auch tatsächlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt (sog. Selbstnutzung; s. Anm. 71). Da die Selbstnutzung (ungeschriebenes) Tatbestandsmerkmal des StTatbestandes (§ 21 Abs. 2 erste Alt.) ist, kommt auch „bei einer Wohnung in einem eigenen Haus, das kein Einfamilienhaus ist“ (Abs. 1 Satz 2), die pauschale Nutzungswertermittlung nur bei Selbstnutzung der Wohnung in Betracht.

**Wohnung:** § 21 a ist nicht anwendbar, wenn das Haus, das kein EinfHaus ist, keine Wohnung enthält; der Nutzungswert selbstgenutzter Räume, die keine Wohnung bilden, wird nicht besteuert (BFH VIII R 166/80 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 660). Andererseits erfaßt § 21 a nicht den Nutzungswert des Hauses, sondern den Nutzungswert „einer Wohnung“ in einem eigenen Haus. Infolgedessen kommt es nicht auf die Selbstnutzung des Hauses an, vielmehr ist bei jeder einzelnen Wohnung im Haus zu prüfen, ob sie vom Stpfl. zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Nur eine selbstgenutzte Wohnung in einem Haus, das kein EinfHaus ist, kann der pauschalen Nutzungswertermittlung nach § 21 a unterliegen; dies ist von Bedeutung für leerstehende Wohnungen im Haus (s. u.) und für die Fälle, in denen eine der Wohnungen unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen wird und dem Nutzungsberechtigten gem. § 21 Abs. 2 zweite Alt. der Nutzungswert der überlassenen Wohnung zuzurechnen ist (s. u.).

**Leerstehende Wohnung:** „Für die leerstehende Wohnung ist ein Nutzungswert nicht anzusetzen“ (Abschn. 164 b Abs. 17 EStR 1984). Das gilt auch bei leerstehenden Wohnungen in Häusern iSd. Abs. 1 Satz 2.

**Beispiel:** Der Stpfl. baut ein ZweifHaus und zieht nach Fertigstellung im Februar 1984 in eine Wohnung ein. Es gelingt ihm nicht, die zweite Wohnung zu vermieten; sie bleibt deshalb leer. Die Wohnfläche der selbstgenutzten Wohnung beträgt 120 qm, die der zweiten Wohnung 80 qm. Der Stpfl. hat den Nutzungswert der *selbstgenutzten* Wohnung nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 zu versteuern. Denn die Ausnahmeregelungen des Satzes 3 Nr. 1 und 2 sind im VZ 1984 nicht erfüllt. Für die leerstehende Wohnung ist mangels Selbstnutzung ein Nutzungswert nicht anzusetzen.

Für die Nutzungswertbesteuerung der *selbstgenutzten* Wohnung ist uE in analoger Anwendung des Abs. 5 der EW anteilig zu kürzen (im Beispielfall im Verhältnis 80 zu 200, also um 40 vH; nur zu 60 vH sind dementsprechend auch Schuldzinsen gem. Abs. 3 Nr. 1, Abs. 4 und erhöhte Absetzungen gem. Abs. 3 Nr. 2 abzugsfähig). Für die leerstehende Wohnung ist ein Nutzungswert nicht anzusetzen. Werbungskosten und Absetzungen sind, soweit sie allein auf diese Wohnung entfallen, jedoch im Rahmen der Überschußrechnung gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 als sog. vorweggezogene Werbungskosten voll abzugsfähig, soweit sie das gesamte Gebäude betreffen, anteilig abzugsfähig (im Beispielfall nur zu 40 vH); anders bei absichtlichem Leerstehenlassen (s. Anm. 300 „Leerstehende Wohnung“). Nicht gefolgt werden kann uE der Auffassung von *Schmidt/Drenseck* (EStG, 4. Aufl. § 21 a Anm. 3 b), im Umkehrschluß aus Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 ergebe sich, daß eine Selbstnutzung auch vorliege, wenn der Eigentümer eine Wohnung leerstehen läßt. Für die Anwendung des § 21 a kann auf Selbstnutzung nicht geschlossen werden, sie muß tatsächlich vorliegen (s. Anm. 67). Eine andere Frage ist es, ob und in welchem zeitlichen Umfang trotz Nichterzielung tatsächlicher Mietentnahmen auf eine leerstehende Wohnung entfallende Absetzungen und Werbungskosten abzugsfähig sind (s. Anm. 110).

**Unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassene Wohnung:** Überläßt der Eigentümer in einem Haus, das kein Einfamilienhaus ist, eine ganze Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken an einen Dritten (über die unbeachtliche Überlassung einzelner Räume s. Anm. 71), so ist nach der neueren BFH-Rspr. anhand der dem Dritten eingeräumten Rechtsposition zu entscheiden, ob der Nutzungswert der überlassenen Wohnung weiterhin dem Eigentümer oder gem. § 21 Abs. 2 zweite Alt. dem Nutzungsberechtigten zuzurechnen ist (s. Anm. 75).

**Beispiel:** In einem Haus mit drei Wohnungen bewohnt der Stpfl. zwei Wohnungen selbst. Die dritte Wohnung hat er der Familie seiner Tochter mit Schwiegersohn unentgeltlich überlassen.

*Fall 1:* Eine Vereinbarung über die Wohnungsüberlassung ist nicht getroffen worden.

*Fall 2:* Die Wohnung ist dem Schwiegersohn vertraglich für eine feste Zeit von fünf Jahren unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden.

Bleibt mangels vertraglich festgelegter Überlassung (im Beispiel Fall 1) der Nutzungswert der überlassenen Wohnung dem Eigentümer zuzurechnen, so hat dieser den Nutzungswert aller Wohnungen des Gebäudes nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 pauschal zu versteuern. Ist der Nutzungswert dagegen dem unentgeltlich Nutzungsberechtigten zuzurechnen (wegen Überlassung aufgrund gesicherter Rechtsposition; im Beispiel Fall 2), so hat dieser ihn gemäß § 21 Abs. 2 zweite Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2 (Überschuß des zu schätzenden Mietwerts über die von ihm getragenen Werbungskosten) zu versteuern. Der Eigentümer hat dann nur den Nutzungswert der von ihm selbst bewohnten Wohnung (im Beispielfall: zwei Wohnungen) nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 pauschal zu ermitteln und als Einkünfte aus VuV anzusetzen. Dazu muß wiederum in analoger Anwendung des Abs. 5 Satz 1 der EW im Verhältnis der Wohnfläche der überlassenen Wohnung zur Gesamtwohnfläche des Hauses gekürzt werden (glA Abschn. 164 b Abs. 14 Satz 2 EStR 1984; s. auch Anm. 211).

Nach *Stadie* (FR 1985 S. 174) muß in diesem Fall die unentgeltliche Überlassung der Wohnung in analoger Anwendung von § 21 a Abs. 1 Satz 3 zum Ausschluß der Pauschalierung des Nutzungswerts für die Wohnung des Eigentümers führen, da bei wortgetreuer Anwendung des Gesetzes die unentgeltlich überlassene Wohnung einmal beim Nutzungsberechtigten nach § 21 Abs. 2 zweite Alt. und ein zweites Mal im Rahmen der Nutzungswertbesteuerung nach § 21 a erfaßt würde. *Stadie* berücksichtigt dabei uE nicht hinreichend, daß gerade nach dem

Wortlaut des Gesetzes nicht der Nutzungswert eines selbstgenutzten „Hauses“, sondern der Nutzungswert einer selbstgenutzten „Wohnung“ entweder gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 21 a (bei Selbstnutzung) oder alternativ (s. Anm. 40) gem. § 21 Abs. 2 zweite Alt. (bei unentgeltlicher Überlassung) estl. erfaßt wird. Infolgedessen kann eine gem. § 21 Abs. 2 zweite Alt. überlassene Wohnung, deren Nutzung dem Nutzungsberechtigten zuzurechnen ist, niemals zu Einkünften des Eigentümers und damit zu einer Kollision der StTatbestände führen. Die doppelte Erfassung im Rahmen der pauschalen Nutzungswertermittlung beim Eigentümer wird sachgerecht durch die Kürzung des EW in analoger Anwendung des Abs. 5 vermieden.

### III. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2: Pauschalierte Nutzungswertermittlung nach Satz 1

103

Wird ein Haus, das kein EinfHaus ist, also insbes. ein ZweifHaus oder ein Mietwohngrundstück, vom Stpfl. zu eigenen Wohnzwecken genutzt und liegt kein Ausnahmetatbestand nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–3 vor, so „wird der Nutzungswert (§ 21 Abs. 2) aufgrund des Einheitswerts des Grundstücks ermittelt“ (Abs. 1 Satz 2 iVm. Satz 1). Die Ermittlung des Nutzungswerts erfolgt also in gleicher Weise wie beim selbstgenutzten EinfHaus (s. Anm. 82).

Besonderheiten gegenüber dem EinfHaus ergeben sich nur in den Fällen, in denen ein Teil des Hauses nicht vom Stpfl. zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, es gleichwohl aber bei der pauschalen Nutzungswertermittlung nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 bleibt, weil ein Ausnahmetatbestand nach Abs. 1 Satz 3 nicht vorliegt. Das ist der Fall, wenn eine Wohnung überhaupt nicht benutzt wird, sondern leersteht, und wenn eine Wohnung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition unentgeltlich einem Dritten zu Wohnzwecken überlassen wird (vgl. Abschn. 164 b Abs. 14 Satz 2 EStR 1984). Für diese Fälle fehlt es für die Nutzungswertermittlung der vom Stpfl. selbstgenutzten Wohnung(en) nach § 21 a an einer gesetzl. Regelung. Deshalb ist uE in entspr. Anwendung des § 21 a Abs. 5 der EW anteilig zu kürzen (s. Anm. 102 u. 211).

Einstweilen frei.

104

### D. Keine Anwendung des § 21 a auf andere Häuser als Einfamilienhäuser bei Vermietung oder gewerblicher bzw. beruflicher Nutzung einer Wohnung oder Raumeinheit (Abs. 1 Satz 3)

#### I. Bedeutung des Satzes 3

105

Ab VZ 1982 ist § 21 a auch auf Wohnungen in Häusern, die keine EinfHäuser sind, anwendbar (Abs. 1 Satz 2; s. Anm. 85). Man sollte meinen, daß dazu die Selbstnutzung einer Wohnung in einem Haus gleich welcher Art ausreichen müßte, dh. also die Nutzung einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken des Stpfl. (s. Anm. 71). Dann würden alle selbstgenutzten Wohnungen in eigenen Häusern, ob im EinfHaus, im Mietwohnhaus oder auf dem Geschäftsgrundstück, gleich behandelt, nämlich ihr Nutzungswert nach § 21 a erfaßt. Tatsächlich hängt aber die Anwendung des § 21 a auf andere Häuser als EinfHäuser nicht nur von der Selbstnutzung einer Wohnung, sondern von der Nutzung des ganzen Hauses ab. Denn gem. Abs. 1 Satz 3 scheidet das ganze Haus einschließlich aller darin selbstgenutzten Wohnungen des Stpfl. aus der Nutzungswertermittlung nach § 21 a aus,

- wenn mindestens eine andere Wohnung im Haus zur dauernden Nutzung vermietet ist (Satz 3 Nr. 1; s. Anm. 107–109),
- oder wenn eine Wohnung innerhalb von sechs Monaten nach Anschaffung oder Fertigstellung, Beendigung einer Vermietung oder Beendigung der Selbstnutzung vermietet wird (Satz 3 Nr. 2; s. Anm. 110),
- oder wenn eine Raumeinheit zu eigenen oder fremden beruflichen Zwecken genutzt wird und der gewerblich oder beruflich genutzte Teil des Hauses mindestens  $33\frac{1}{3}$  vH der gesamten Nutzfläche des Hauses beträgt (Satz 3 Nr. 3; s. Anm. 115).

Warum die Vermietung bzw. die gewerbliche oder berufliche Nutzung einer anderen Wohnung im Hause zur Nichtanwendung des § 21 a auf die selbstgenutzte, dh. zu eigenen Wohnzwecken genutzte, Wohnung des Stpfl. führen soll, ist unerklärlich. Die ohnehin dürftige Gesetzesbegründung gibt lediglich an, durch Satz 3 Nr. 1 solle „ein Anreiz zur Teilvermietung von Gebäuden geschaffen werden, der dem Wohnungsmarkt zusätzlichen Wohnraum zuführt“ (BTDrucks. 9/843 S. 10). Andere Gründe werden nicht genannt, insbes. keine für die Ausnahme bei gewerblicher oder beruflicher Nutzung einer Raumeinheit. Dies muß verwundern, da die Ausdehnung der Nutzungsteuerung auf Wohnungen in allen Häusern angeblich „aus Gründen der gleichmäßigen Besteuerung“ erfolgte (BTDrucks. 9/843 S. 8 und 9).

In Wahrheit wird die Ungleichbehandlung von Stpfl. mit selbstgenutzten Wohnungen infolge der Ausnahmetatbestände des Abs. 1 Satz 3 nicht nur fortgeschrieben, sondern uE verfassungswidrig, weil willkürlich verstärkt. Dadurch stellt sich die Ausdehnung der Nutzungswertbesteuerung auf andere Häuser gem. Abs. 1 Satz 2 „als verkappte gesetzliche Verlustbegrenzung dar, die rechtsstaatlich fragwürdig erscheint, solange nicht Verluste für alle eigenbewohnten Objekte begrenzt werden“ (so zutreffend *Littmann*, XIV. § 21 a Anm. 34 a). Daß in einem Haus eine andere Wohnung vermietet ist oder zu beruflichen oder gewerblichen Zwecken genutzt wird, kann doch nicht dafür maßgeblich sein, wie die selbstgenutzte Wohnung besteuert wird, ob sie also unter die Werbungskosten- und AfA-Abzugsbeschränkungen des § 21 a fällt oder ob im Rahmen einer Mietwertüberschubrechnung sämtliche Werbungskosten abzugsfähig sind und zB auch die degr. Gebäudeabschreibung zulässig ist (zur Verfassungswidrigkeit des § 21 a zumindestens ab VZ 1982 s. Anm. 16).

Der eigentliche Grund für die uE gesetzssystematisch sinnlosen Ausnahmetatbestände des Abs. 1 Satz 3 könnte darin liegen, daß im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum 2. HStruktG der Grundgedanke der Pauschalierungsvorschrift des § 21 a mißverstanden wurde. Durch Abs. 1 Satz 3 werden nämlich ganze Häuser aus der pauschalen Nutzungswertermittlung nach § 21 a herausgenommen. Es geht aber beim StTatbestand des § 21 Abs. 2 gar nicht um Häuser; erfaßt werden soll als fiktive Einnahme aus VuV der Nutzungswert einer selbstgenutzten Wohnung. Solange man sich nicht entschließen konnte, den StTatbestand des § 21 Abs. 2 zu streichen (s. dazu Anm. 8), wäre es also unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten zwingend gewesen, § 21 a über EinfHäuser hinaus auf alle selbstgenutzten Wohnungen in Häusern aller Art auszudehnen.

**Auf EinfHäuser** finden die Ausnahmetatbestände des Abs. 1 Satz 3 keine Anwendung („Satz 2 ist nicht anzuwenden, wenn ...“). Die gewerbliche oder berufliche Mitbenutzung eines EinfHauses ändert also auch dann nichts an der Nutzungswertbesteuerung nach § 21 a, wenn die gewerblich oder beruflich genutzte Fläche mehr als  $33\frac{1}{3}$  vH der Nutzfläche des Hauses beträgt; hier kommt es nur zu einer anteiligen Minderung des EW gem. Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 203–209). Auch für diese stl. Schlechterstellung eines teilweise gewerblich oder beruflich

genutzten Einfhauses gegenüber einem teilweise gewerblich oder beruflich genutzten Zweifhaus gibt es uE keinen sachlichen Rechtfertigungsgrund (vgl. dazu *Stuhrmann*, BB 1982 S. 109; *Rainer*, KÖSDI 1982 S. 4589).

## II. Gemeinsame Voraussetzungen für die Nichtanwendung des § 21 a auf andere Häuser als Einfamilienhäuser (Wohnung oder anderen Zwecken dienende Raumeinheit) 106

Auf andere Häuser als Einfhäuser ist § 21 a nicht anwendbar, wenn der Stpfl. in dem eigenen Haus „mindestens eine Wohnung oder eine anderen als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen“ vermietet (zur Vermietung s. Anm. 107–109) oder gewerblich oder beruflich nutzt (s. Anm. 115).

**Eine Wohnung:** Ob der vermietete Teil des Hauses als eine Wohnung anzusehen ist, richtet sich nach dem auch sonst für § 21 a maßgebenden bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff (s. im einzelnen Anm. 52–58; vgl. auch BdF v. 16. 11. 82, BStBl. I S. 857 Ziff. 5). Es muß sich also um eine Mehrheit von Räumen handeln, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen ist, daß darin die Führung eines selbst. Haushalts möglich ist; ferner muß diese Raumeinheit eine gewisse Mindestgröße aufweisen und baulich gegen andere Wohnungen und Wohnräume abgeschlossen sein und einen eigenen Zugang haben (s. Anm. 53). Die Vermietung einzelner Räume genügt nicht (zB Vermietung von Zimmern an Studenten; dann Minderung des EW wegen Teilvermietung, Abs. 5 Satz 2; s. Anm. 211). „Mindestens eine Wohnung“ ist aber auch dann vermietet, wenn der Eigentümer einzelne Räume dieser Wohnung, die für sich gesehen keine Wohnung darstellen, nicht mitvermietet, sondern sich zur eigenen Wohnnutzung vorbehält (vgl. BFH VIII R 166/80 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 660); es genügt, ist aber auch erforderlich, daß die vermieteten Räume einer solchen Wohnung die Führung eines selbst. Haushalts ermöglichen (BFH aaO); vermietet müssen also insbes. Küche, Bad und Toilette sein.

### **Eine andere als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen:**

► *Einheit von Räumen:* Auch insoweit reicht die Vermietung einzelner Räume, einer Garage oder eines Kellers, zB als Lagerraum, nicht aus (Abschn. 164 b Abs. 8 Satz 3 EStR 1984); denn es muß sich um eine Einheit von Räumen handeln. Darunter „ist ein gleich einer Wohnung abgegrenzter, aus mehreren Räumen bestehender Teil eines Hauses zu verstehen“ (so zutreffend EStR aaO Satz 1). Das kann nach EStR aaO zB angenommen werden bei einem Ladenlokal mit einem dahinter befindlichen Büro- oder Lagerraum oder bei einer aus Behandlungs- und Wartezimmer bestehenden ärztlichen Praxis. UE dürfen aber an die Abgeschlossenheit der Raumeinheit nicht die gleichen strengen Anforderungen gestellt werden, wie sie die neuere BFH-Rspr. an den Begriff der Wohnung stellt (s. Anm. 49). Die Raumeinheit muß zwar gegenüber der Wohnung und den anderen Gebäudeteilen abgegrenzt sein; anders als bei einer Wohnung ist uE jedoch weder eine feste Mindestfläche, noch eine völlige bauliche Abgeschlossenheit, noch zwingend ein eigener Zugang (s. Anm. 53) zu fordern. Um eine Einheit von Räumen anzunehmen, genügt es vielmehr, daß sich die Zusammenfassung dieser Räume zu einer Einheit aus der Lage zueinander, aus ihrer Zweckbestimmung und aus der tatsächlichen Nutzung ergibt (ebenso die frühere Rspr. zum Wohnungsbegriff, s. Anm. 49).

► *Anderen als Wohnzwecken dienend:* Während eine Wohnung begrifflich voraussetzt, daß sie Wohnzwecken dient (s. Anm. 54), ist der Nutzungszweck der Einheit von Räumen in den Fällen der Vermietung (Satz 3 Nr. 1 u. 2) gleichgültig.

Dagegen setzt Satz 3 Nr. 3 die Nutzung zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken voraus (s. Anm. 115).

**Mindestens** eine Wohnung oder eine anderen als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen muß vermietet oder gewerblich oder beruflich genutzt werden, um die Anwendung des § 21 a auf die selbstgenutzte Wohnung in einem solchen Haus auszuschließen.

**Beispiel:** Die vier Wohnungen eines Hauses (Mietwohngrundstück iSd. § 75 Abs. 2 BewG; s. Anm. 97) werden wie folgt genutzt: Die erste Wohnung wird vom Stpfl. und seiner Familie bewohnt. In der zweiten Wohnung wohnt die volljährige Tochter, ohne daß dem ein besonderer Überlassungsvertrag zugrundeläge. Die dritte Wohnung hat der Stpfl. unentgeltlich für die Dauer eines dreijährigen Stipendiums dem Sohn einer befreundeten amerikanischen Familie zur Verfügung gestellt. Die vierte Wohnung ist an Fremde vermietet.

Der Nutzungswert der vom Stpfl. selbstgenutzten Wohnungen ist wegen Vermietung der vierten Wohnung gemäß Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 nicht nach § 21 a, sondern nach dem Mietwertüberschuß über die anteiligen Werbungskosten zu ermitteln (s. Anm. 224–226). Es genügt, daß von einer Vielzahl von Wohnungen in einem Haus eine bzw. eine anderen als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen vermietet (oder gewerblich oder beruflich genutzt, s. Anm. 115) ist. Von wie vielen weiteren Wohnungen des Hauses dem Stpfl. gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. der Nutzungswert zuzurechnen ist, spielt keine Rolle. Im Beispielsfall ist dem Stpfl. der Nutzungswert der ersten und der zweiten Wohnung zuzurechnen; der Nutzungswert der dritten Wohnung ist wegen Überlassung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition vom amerikanischen Studenten zu versteuern (s. Anm. 75).

### III. Die einzelnen Privilegierungstatbestände des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–3

#### 1. Vermietung zur dauernden Nutzung (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1)

##### 107 a) Begriff der Vermietung

Satz 3 Nr. 1 verlangt, daß der Stpfl. eine Wohnung oder eine anderen Zwecken dienende Einheit von Räumen „zur dauernden Nutzung vermietet hat“. Über dauernde Nutzung s. Anm. 108.

**Vermietung** ist die Gewährung des Gebrauchs einer Wohnung auf Zeit gegen Entgelt (vgl. BFH VIII R 63/79 v. 13. 5. 80, BStBl. 1981 S. 295). Die Begriffe Vermietung und Verpachtung im estl. Sinne sind umfassender als die vergleichbaren bürgerlich-rechtlichen Begriffe gem. § 535 und § 581 BGB (BFH VIII R 78/70 v. 5. 10. 73, BStBl. 1974 S. 130). Das Entgelt muß nach dem wirtschaftl. Gehalt der vertraglichen Regelung sich als die Gegenleistung für die Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung des überlassenen Gegenstandes darstellen (vgl. BFH aaO; VIII R 7/74 v. 18. 8. 77, BStBl. S. 796; IV R 19/79 v. 14. 10. 82, BStBl. 1983 S. 203). Problematisch ist die Behandlung einer verbilligten (teilweise unentgeltlichen) Überlassung und die Behandlung von Mietverträgen mit nahestehenden Personen (s. Anm. 109). Die wechselseitige Vermietung von Wohnungen in einem im Miteigentum mehrerer Personen stehenden Haus oder die Vermietung einer Wohnung an den Ehegatten des anderen Miteigentümers wird von der FinVerw. nicht als Vermietung iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 anerkannt (Abschn. 164 b Abs. 10 EStR 1984; uE zutreffend).

Der Mietvertrag muß tatsächlich vollzogen sein, dh. der Vermieter muß dem Mieter die Räume zur Nutzung überlassen, der Mieter muß die vereinbarte Miete zahlen (vgl. *Rainer*, KÖSDI 1982, S. 4588). Hat das Mietverhältnis tatsächlich begonnen, so ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 so lange tatbestandlich erfüllt, wie das

Mietverhältnis nicht tatsächlich mit dem Auszug des Mieters und der Rückgabe der Wohnung an den Vermieter beendet ist. Störungen des Mietverhältnisses haben für Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 keine Bedeutung, zB wenn der Mieter mit dem Mietzins rückständig bleibt (glA *Lademann/Söffing/Bordewin*, § 21 a Anm. 76; vgl. auch *Henninger*, StLex. 3, 21–21 a, 158).

**Verbilligte Überlassung als Vermietung:** Eine Vermietung iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 liegt uE grundsätzlich auch dann vor, wenn die Miete die ortsübliche Miete nicht erreicht; Vermietung ist grundsätzlich jede entgeltliche Überlassung von Gebrauch oder Nutzung einer Wohnung. Andererseits kann ein Entgelt so geringfügig sein, daß es wirtschaftlich nicht mehr als Gegenleistung für die Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung anerkannt werden kann. Im einzelnen:

► Wird ein *geringeres Entgelt als die ortsübliche Miete* gezahlt, steht dieses Entgelt jedoch nicht in einem krassen Mißverhältnis (zum Begriff s. Anm. 79) zur ortsüblichen Miete, so liegt (voll) entgeltliche Vermietung vor (glA Abschn. 162 Abs. 2 für Vermietung an Fremde; keine Zurechnung des Unterschiedsbetrags zwischen ortsüblicher und gezahlter Miete nach § 21 Abs. 2 zweite Alt. auf einen Mieter, mit dem der Eigentümer nicht durch verwandtschaftliche oder sonstige enge Beziehungen verbunden ist). Steht die gezahlte Miete im krassen Mißverhältnis (uE weniger als 50 vH; s. Anm. 79) zur ortsüblichen Miete, so liegt eine verbilligte Überlassung iSd. § 21 Abs. 2 zweite Alt. vor (ebenso EStR aaO für Vermietung an Fremde; glA *Schmidt/Drenseck*, EStG, 4. Aufl. § 21 Anm. 12; über Besonderheiten bei nahestehenden Personen s. Anm. 109); die estl. Zurechnung des Vorteils der Verbilligung beim Mieter gem. § 21 Abs. 2 zweite Alt. ändert jedoch nichts an der Tatsache, daß die Wohnung vermietet (§ 21 Abs. 1 Nr. 1) und § 21 a Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 erfüllt ist.

► Ist die gezahlte Miete so geringfügig, daß sie *estl.* nach § 42 AO *nicht als Entgelt für die Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung* anerkannt werden kann, so liegt eine (voll) unentgeltliche Überlassung der Wohnung oder Raumeinheit vor. Eine feste Grenze iS eines vH-Satzes läßt sich hier nicht festlegen; bei einer gezahlten Miete von weniger als 20 vH der ortsüblichen Miete dürfte aber eine Anerkennung als entgeltliches Mietverhältnis regelmäßig ausgeschlossen sein.

### b) Vermietung zur dauernden Nutzung

108

Zur dauernden Nutzung ist eine Wohnung oder eine anderen Zwecken dienende Einheit von Räumen vermietet, wenn die Vermietung auf Dauer angelegt ist; dafür reicht ein *auf unbestimmte Zeit*, aber jederzeit kündbar abgeschlossener Mietvertrag aus (Abschn. 164 b Abs. 9 Satz 3 EStR 1984). Ein auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Mietvertrag, dessen Kündigungsfristen sich nach dem BGB richten, stellt immer eine Vermietung iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 dar, auch wenn die Nutzung unvorhergesehen alsbald endet (glA *Schmidt/Drenseck*, EStG, 4. Aufl. § 21 a Anm. 3 c). Daß die Vermietung auf dauernde Nutzung angelegt sein muß, bedeutet nicht, daß die vermietete Wohnung vom Mieter tatsächlich dauernd zu Wohnzwecken genutzt werden muß (glA *Seithel*, FR 1982 S. 233 und FR 1983 S. 211; *S. Becke*, NWB F. 3 S. 5428; *o. V.*, B 1982 S. 1196). Die Ausnahmeregelung knüpft an die Vermietung an, nicht an die Dauernutzung durch den Mieter; auf Art und Umfang der Nutzung durch den Mieter kommt es daher nicht an (vgl. *Seithel*, FR 1982 S. 239). Es kann sich daher um die *Zweitwohnung* des Mieters handeln (glA *Lademann/Söffing/Bordewin*, § 21 a Anm. 77; *Littmann*, XIV. § 21 a Anm. 34 c; *o. V.*, B 1982 S. 1194; *Seithel* aaO).

Nach EStR aaO Satz 2 liegt eine dauernde Nutzung nicht vor, wenn der Eigentümer als Vermieter die Wohnung oder die Raumeinheit *ständig wechselnden Mietern* zur Verfügung stellt. Das ist nicht der Fall, wenn die Wohnung fest an einen Mieter vermietet ist, dieser aber die Wohnung wechselnden Benutzern zur Ver-

§ 21 a Anm. 108–109 Abs. 1: Pauschale Ermittlung des Nutzungswerts

fügung stellt, zB bei Vermietung an ein Unternehmen zur Unterbringung von ständig wechselnden Geschäftsfreunden oder Arbeitnehmern oder Vermietung an die Gemeinde-Kurverwaltung zur Unterbringung von Feriengästen (so zutreffend *Seithel* aaO; glA *Littmann* aaO).

Eine Vermietung zur dauernden Nutzung liegt auch bei *zeitlich befristeten*, nicht aber bei kurzfristigen *Mietverträgen* vor (glA *Lademann/Söffing/Bordewin* aaO); eine Dauer von sechs Monaten kann nach den Umständen uE als ausreichend anzusehen sein.

Daß die Vermietung als Zweitwohnung oder Wochenendwohnung nur anzuerkennen sei, wenn die Wohnung vom Mieter auch nachhaltig genutzt wird (so *Schmidt/Drenseck*, EStG, 4. Aufl. § 21 a Anm. 3 c), läßt sich dem Gesetz uE nicht entnehmen.

109 c) Vermietung an nahestehende Personen

**Vermietung an Ehegatten:** Die Vermietung einer Wohnung an den Ehegatten des Grundstückseigentümers zu Wohnzwecken erkennt die FinVerw. nicht als Vermietung iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 an (Abschn. 164 b Abs. 10 EStR 1984); anders bei Überlassung für gewerbliche oder berufliche Zwecke des Ehegatten (s. Anm. 115). UE zu pauschal: Entscheidend ist, ob im Einzelfall die Voraussetzungen des § 42 AO für eine Nichtanerkennung des Mietverhältnisses zum Ehegatten erfüllt sind, also ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts vorliegt. Davon kann zB bei Vermietung an den dauernd getrennt lebenden Ehegatten regelmäßig nicht die Rede sein, es sei denn, daß die Miete in einem krassen Mißverhältnis zur ortsüblichen Miete steht; uE kann die Entscheidung nach denselben Grundsätzen erfolgen wie beim anderen Unterhaltsberechtigten (s. u.).

**Vermietung an andere unterhaltsberechtigte Personen:** Die Vermietung einer Wohnung zu Wohnzwecken an eine dem Eigentümer gegenüber unterhaltsberechtigte Person (mit Ausnahme des Ehegatten) stellt nach Auffassung der FinVerw. eine Vermietung iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 dar, wenn das Mietverhältnis nach Inhalt und Durchführung einer zwischen Fremden üblichen Gestaltung gleichkommt, der Unterhaltsberechtigte in der vermieteten Wohnung einen eigenen Haushalt führt und den Mietzins aus eigenen Mitteln entrichten kann.

EStR aaO Abs. 12; glA *Blümich/Falk*, § 21 a Anm. 30; für Vermietung an das eigene minderjährige Kind zustimmend *Schmidt/Drenseck*, EStG, 4. Aufl. § 21 a Anm. 3 c; vgl. auch *Seithel*, FR 1982 S. 239; o. V., B 1982 S. 1095 und S. 1437; *Seithel*, FR 1983 S. 212; *Jacobsen*, B 1984 S. 428.

Die Anforderung, das Mietverhältnis müsse nach Inhalt und Durchführung einer zwischen Fremden üblichen Gestaltung gleichkommen, ist grundsätzlich zutreffend; dabei ist aber zu bedenken, daß auch zwischen Fremden keineswegs stets die ortsübliche Miete vereinbart wird. Auch bei Mietverhältnissen zwischen Familienangehörigen muß daher für die als Entgelt anzuerkennende Miete eine erhebliche Bandbreite zugestanden werden.

UE ist der FinVerw. darin zu folgen, daß regelmäßig von einer unentgeltlichen Überlassung auszugehen ist, wenn der Mieter den vereinbarten Mietzins aus Mitteln erbringt, die er zu diesem Zweck vom Eigentümer erhalten hat (glA FG Berlin v. 26. 8. 81, EFG 1982 S. 242, nrkr.). Die Mieten müssen aus eigenem Vermögen (nicht unbedingt aus Einkünften) erbracht werden; unerheblich ist uE allerdings, woher dieses Vermögen stammt (zB Schenkung).

**Vermietung an andere nahestehende Personen** (Bindung durch verwandtschaftliche oder sonstige enge Beziehungen): Abschn. 164 b Abs. 10–13 EStR 1984 bezieht sich nur auf die Beurteilung von Mietverhältnissen zwischen Eigentümer und Ehegatten und Eigentümer und unterhaltsberechtigten Personen. Wie

Mietverhältnisse mit Personen zu beurteilen sind, mit denen der Eigentümer durch verwandtschaftliche oder sonstige enge Beziehungen (Freundschaft; eheähnliches Verhältnis) verbunden ist, läßt sich nur aus Abschn. 162 Abs. 2 EStR 1984 schließen. UE liegt in diesen Fällen, solange das Entgelt nicht wegen Geringfügigkeit estl. keine Anerkennung finden kann (s. o.), grundsätzlich eine verbilligte Überlassung iSd. § 21 Abs. 2 zweite Alt. und somit Vermietung (s. Anm. 107) vor. Für eine andere Behandlung besteht uE kein Anlaß.

## 2. Vermietung einer leerstehenden Wohnung innerhalb von sechs Monaten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2) 110

Bei einem anderen Haus als einem EinfHaus findet § 21 a auf die vom Stpfl. selbstgenutzte Wohnung dann keine Anwendung, wenn der Stpfl. im Haus eine Wohnung oder eine Raumeinheit (s. dazu Anm. 106) „innerhalb von sechs Monaten nach Fertigstellung oder Anschaffung des Hauses, nach Beendigung einer Vermietung oder nach Beendigung der Selbstnutzung zur dauernden Nutzung vermietet“ (Abs. 1 Satz 3 Nr. 2). Das Gesetz hat dem Eigentümer damit eine Karenzzeit von sechs Monaten (zur Fristberechnung s. u.) zugestanden, sich nach den maßgeblichen Zeitpunkten um einen Mieter zu bemühen; der Vermieter steht damit unter einem Zwang:

- Wird eine Wohnung oder eine andere Raumeinheit innerhalb der 6-Monats-Frist vermietet, so ist der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung(en) von Anfang an nach dem Mietwertüberschuß zu ermitteln (s. Anm. 224–226).
- Kann die Wohnung oder Raumeinheit nicht innerhalb der 6-Monats-Frist vermietet werden, so ist der Nutzungswert der *eigengenutzten* Wohnung ab Beginn der 6-Monats-Frist bis zum Zeitpunkt einer späteren Vermietung nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 zu ermitteln.

Vgl. Abschn. 164 b Abs. 18 EStR 1984; *Stubrmann*, BB 1982 S. 109; *Kieschke ua.*, DStZ 1982 S. 74; auf die Gründe für die Nichtvermietung kommt es nicht an (glA *Stubrmann* aaO; o. V., B 1982 S. 1799; *Schmidt|Drenseck*, EStG, 4. Aufl. § 21 a Anm. 3c; *Littmann*, XIV. § 21 a Anm. 34i).

Für die weiterhin *leerstehende* Wohnung ist jedoch ein Nutzungswert nicht anzusetzen (EStR aaO Abs. 17; glA *Seithel*, FR 1983 S. 211; *Schmidt|Drenseck* aaO; *Littmann* aaO). Die auf die leerstehende Wohnung in einem Haus iSd. Abs. 1 Satz 2 anteilig entfallenden Werbungskosten sind als vorweggenommene Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus VuV gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt abzugsfähig (hM; vgl. BFH IV 275/50 U v. 1. 12. 50, BStBl. 1951 S. 137; Abschn. 161 EStR 1984; glA *Brosch*, B 1982 S. 2007; *Söffing*, B 1982 S. 2317; *Seithel*, FR 1983 S. 211; *Schmidt|Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 21 a Anm. 3c; *Littmann* XIV § 21 a Anm. 34i; aA *Kieschke*, DStZ 1982 S. 74). Voraussetzung für den Werbungskostenabzug ist jedoch, daß die Aufwendungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einkunftsart VuV stehen; insoweit kommt es also auf die Absicht und die tatsächlichen Bemühungen des Eigentümers an, die Wohnung zu vermieten (s. § 9 Anm. 4 [7]). Nach *Seithel* aaO läßt die FinVerw. in der Praxis den Werbungskostenabzug im allgemeinen für einen Zeitraum von etwa einem Jahr ohne weiteres zu und stellt erst danach erhöhte Anforderungen an die Nachweispflicht. Die anteilig abziehbaren Werbungskosten und Absetzungen richten sich uE nach dem Verhältnis der Wohnfläche der leerstehenden Wohnung zur Nutzfläche des Hauses; es gelten die Aufteilungsgrundsätze gemäß Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 209).

**Beginn der 6-Monats-Frist:** Als Beginn der 6-Monats-Frist gilt aus Vereinfachungsgründen der Beginn des Monats, der dem Monat folgt, in dem das Haus

fertiggestellt oder angeschafft worden ist oder in dem die Vermietung oder die Selbstnutzung beendet worden ist (Abschn. 164 b Abs. 16 Satz 2 EStR 1984). Die Frist beträgt sechs Monate ab dem Beginn des auf das maßgebende Ereignis (Fertigstellung, Anschaffung, Beendigung einer Vermietung, Beendigung der Selbstnutzung) folgenden Monats. Auf den Zeitpunkt des Einzugs und damit des Beginns der Selbstnutzung (s. Anm. 72) stellt Abs. 1 Satz 3 nicht ab.

**Beispiel 1:** Der Stpfl. schafft sich im Januar 1985 ein Zweifelhäus an. Im Juli 1985 zieht er ein. Im Oktober 1985 bezieht ein Mieter die zweite Wohnung.

Die 6-Monats-Frist beginnt am 1. 2. 85 und läuft am 31. 7. 85 ab. Infolgedessen ist die selbstgenutzte Wohnung für die Monate Juli – September 1985 nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 zu besteuern; insoweit handelt es sich um volle Kalendermonate der Selbstnutzung iSd. Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 121).

Der Beginn der 6-Monats-Frist verschiebt sich in den Fällen der Fertigstellung oder Anschaffung eines Hauses nicht dadurch, daß der Beginn der Selbstnutzung der zu eigenen Wohnzwecken vorgesehenen Wohnung in einen späteren Monat als den der Fertigstellung oder Anschaffung des Hauses fällt. Andererseits kann es natürlich zu einer Nutzungswertbesteuerung nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 erst ab dem Monat kommen, der dem Monat des Einzugs des Eigentümers folgt. Deshalb kann auch bei einer Überschreitung der 6-Monats-Frist eine Nutzungswertermittlung nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 ausscheiden.

**Beispiel 2:** Der Stpfl. selbst zieht erst zu Weihnachten in die eigenen Wohnzwecken vorbehaltene Wohnung.

Die selbstgenutzte Wohnung ist zu keinem Zeitpunkt nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 zu versteuern. Zwar hat der Stpfl. die 6-Monats-Frist des Abs. 3 Nr. 2 nicht eingehalten. Bis zur Vermietung im Oktober 1985 lag jedoch keine selbstgenutzte Wohnung vor.

#### Für den Fristbeginn maßgebende Ereignisse:

- ▷ *Fertigstellung des Hauses:* Fertigstellung bedeutet Bezugsfertigkeit; daß noch kleinere Bauarbeiten ausstehen, steht der Bezugsfertigkeit nicht im Wege (s. im einzelnen § 7 b Anm. 126; Abschn. 57 Sätze 2–3, 6, 8, 9 EStR 1984). Zur Fertigstellung in einem Zuge bzw. in Bauabschnitten s. Anm. 90.
- ▷ *Anschaffung eines Hauses:* Angeschafft ist das Haus in dem Zeitpunkt, in dem der Stpfl. das wirtschaftliche Eigentum erlangt; das ist regelmäßig der Zeitpunkt, zu dem Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr auf ihn übergehen (s. § 6 Anm. 279; EStR aaO Satz 10).
- ▷ *Beendigung einer Vermietung:* Unter Beendigung einer Vermietung ist uE der Zeitpunkt zu verstehen, in dem der bisherige Mieter tatsächlich auszieht und die Wohnung dadurch frei wird (glA Schmidt/Drenseck, EStG, 4. Aufl. § 3 c: tatsächliche Räumung). Das gilt jedoch uE nur, sofern das der Vermietung zugrunde liegende bürgerlich-rechtliche Rechtsverhältnis ebenfalls im Monat des Auszugs endet. Solange es noch rechtswirksam fortbesteht, ist die Wohnung noch vermietet; Störungen des Mietverhältnisses sind im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 unbeachtlich (s. Anm. 107). Andererseits muß eine Wohnung so lange als vermietet iSd. Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 gelten, wie der Mieter noch nicht ausgezogen ist, auch wenn bereits (zB durch Kündigung) der Mietvertrag einige Monate vor dem tatsächlichen Auszug abgelaufen ist.
- ▷ *Beendigung der Selbstnutzung:* Die Selbstnutzung endet in dem Zeitpunkt, in dem der Stpfl. seine bisher selbstgenutzte Wohnung nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken nutzt, also mit dem tatsächlichen Auszug des Stpfl. (s. im einzelnen Anm. 72).

Dieser Ausnahmetatbestand hat in den Fällen Bedeutung, in denen ein Stpfl. bislang in einem Haus sämtliche Wohnungen zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, nunmehr aber die Selbstnutzung einer Wohnung zugunsten einer

Vermietung dieser Wohnung aufgibt. In diesem Fall scheidet die Nutzungswertermittlung der in Selbstnutzung verbleibenden Wohnung(en) nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 ab dem Monat der Beendigung der Selbstnutzung der künftigen Mietwohnung aus, sofern die Mietwohnung innerhalb sechs Monaten zur Vermietung kommt. Zu den Folgen bei Fristüberschreitung s. u.

**Überschreitung der 6-Monats-Frist:** Wird eine Wohnung nicht innerhalb der 6-Monats-Frist vermietet, so ist der Nutzungswert einer anderen (oder von mehreren) *selbstgenutzten Wohnung(en)* im Hause nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 ab folgendem Zeitpunkt zu ermitteln:

- ▷ Im Falle der Anschaffung oder Errichtung eines Hauses beginnt die Anwendung des § 21 a mit dem Beginn des Monats, der auf den Monat des Einzugs des Stpfl. folgt (als erster voller Kalendermonat der Selbstnutzung; Abs. 1 Satz 5; s. Anm. 121; s. auch oben Beispiel 2);
- ▷ im Falle der Beendigung eines Mietverhältnisses beginnt die Anwendung des § 21 a mit Beginn des Monats, der auf den Monat der Beendigung des Mietverhältnisses folgt (Abschn. 164 b Abs. 18 EStR 1984), die *geräumte Wohnung* selbst ist als leerstehend zu behandeln (s. Anm. 110), es sei denn, der Stpfl. beginnt mit einer Selbstnutzung;
- ▷ im Falle der Beendigung der Selbstnutzung wird für jede weiterhin vom Stpfl. im Haus selbstgenutzte Wohnung die Besteuerung nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 nicht unterbrochen; die Beendigung der Selbstnutzung wirkt sich also für andere selbstgenutzte Wohnungen nicht aus. Die vom Stpfl. *geräumte Wohnung* selbst ist als leerstehend zu behandeln (s. Anm. 102). Hat der Stpfl. im Haus die Selbstnutzung in sämtlichen Wohnungen beendet, so scheidet eine Nutzungswertermittlung nach § 21 a mangels einer selbstgenutzten Wohnung ab dem Auszug aus, ohne daß es auf Satz 3 Nr. 2 und die 6-Monats-Frist ankäme.

**Vermietung nach Ablauf der 6-Monats-Frist:** § 21 a gilt für die selbstgenutzte Wohnung in einem Haus iSd. Abs. 1 Satz 2 nach Überschreiten der 6-Monats-Frist so lange, bis eine andere Wohnung oder Raumeinheit tatsächlich vermietet ist bzw. von einem Mieter tatsächlich genutzt wird (s. o.); die pauschale Nutzungswertermittlung läuft dann mit dem letzten vollen Monat vor Abschluß des Mietvertrags bzw. dem tatsächlichen Einzug des Mieters aus (Abs. 1 Satz 5; s. Anm. 121).

**Beispiel 3:** Im Beispiel 1 findet der Stpfl. erst Ende Oktober 1985 einen Mieter, der am 30. 10. 85 einzieht. Am 1. 11. 85 wird der Mietvertrag geschlossen.

Ab 1. 10. 85 ist der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung nach dem Mietwertüberschuß zu ermitteln (s. Anm. 224–226). Der Mietvertrag wurde zwar erst im November 1985 abgeschlossen, nach Abschn. 164 b Abs. 16 Satz 1 EStR 1984 ist aber der Beginn der tatsächlichen Nutzung der Mietwohnung durch den Mieter maßgebend, wenn diese vor dem Abschluß des Mietvertrags begonnen hat.

Einstweilen frei.

111-114

### 3. Nutzung einer Raumeinheit zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken (Abs. 1 Satz 3 Nr. 3)

115

Auf die selbstgenutzte Wohnung in einem anderen Haus als einem EinfHaus findet § 21 a keine Anwendung, wenn der Stpfl. mindestens eine Wohnung oder eine anderen als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen

- zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken selbst nutzt oder
- zu diesen Zwecken unentgeltlich überläßt,

sofern der zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken genutzte Teil des Hauses mindestens  $33\frac{1}{3}$  vH der gesamten Nutzfläche des Hauses beträgt.

**„Eine Wohnung oder eine anderen als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen“:** Gegenstand der gewerblichen oder beruflichen Nutzung muß eine ganze Wohnung oder eine ganze „anderen als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen“ sein. Wird eine Wohnung oder eine andere Raumeinheit nur teilweise zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken genutzt, dh. nur einzelne Räume davon, so scheiden die im übrigen zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnungen des Stpfl. in diesem Haus nicht aus der Nutzungswertbesteuerung nach § 21 a aus; vielmehr wird lediglich der für den Grundbetrag nach Abs. 1 Satz 4 maßgebende EW anteilig gekürzt (Abs. 5 Satz 1; s. dazu Anm. 203, 204). Nach dem bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff ist im übrigen eine vollständig zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken genutzte Raumeinheit keine Wohnung, sondern – wie sich das Gesetz ausdrückt – eine „anderen als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen“. Das gilt auch dann, wenn eine bisher Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen, die den Anforderungen an den bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff entsprach, nunmehr zu einer gewerblichen oder beruflichen Zwecken dienenden Raumeinheit umfunktioniert wird.

Im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 hat diese Unterscheidung Bedeutung, wenn es sich um ein Haus mit zwei Raumeinheiten handelt, von denen eine zu Wohnzwecken, die andere zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken genutzt wird. Der BFH neigt dazu, ein solches Haus als EinfHaus zu bewerten, dessen selbstgenutzte Wohnung immer unter § 21 a Abs. 1 Satz 1 fällt, ohne daß es auf die Ausnahmetatbestände des Abs. 1 Satz 3 ankäme. UE liegt in diesem Fall jedenfalls dann regelmäßig ein gemischt genutztes und damit unter Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 fallendes Grundstück vor, wenn der gewerbliche oder berufliche Teil mindestens  $33\frac{1}{3}$  vH der gesamten Nutzfläche des Hauses beträgt (s. im einzelnen Anm. 54, 99, 205).

**„Zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken“:** Maßgebend ist, ob die Wohnung im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 2 bzw. einer selbständigen Tätigkeit iSd. § 18 oder einer nichtselbständigen Tätigkeit iSd. § 19 eingesetzt wird. Über gewerbliche und berufliche Zwecke s. auch Anm. 98. Entsprechend den Begriffsmerkmalen des gewillkürten Betriebsvermögens muß die Raumeinheit uE objektiv geeignet und subjektiv bestimmt sein, die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit zu fördern. Da § 21 a insgesamt aber auf die tatsächliche Nutzung abstellt, muß uE für Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 zu der Eignung und Absicht auch die tatsächliche Nutzung zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken hinzutreten.

Insbes. genügt nicht die Einrichtung eines einzelnen Büroraums oder eines häuslichen Arbeitszimmers (glA *Kieschke na.*, DStZ 1982 S. 75; *Schmidt|Drenseck*, EStG, 4. Aufl. § 21 a Anm. 3c; *Littmann*, XIV. § 21 a Anm. 34j). Da uE auch eine „Einheit von Räumen“ eine sich aus Funktion und Nutzung ergebende Abgrenzung gegenüber anderen Raumeinheiten und Wohnungen aufweisen muß (s. Anm. 106), genügt wohl auch nicht ein Arbeitszimmer mit anschließender Bibliothek in einem weiteren Zimmer innerhalb einer Wohnung (glA *Blümich|Falk*, § 21 a EStG Anm. 33; zweifelnd *Littmann aaO*).

#### **Nutzung zu den begünstigten Zwecken:**

► *Selbstnutzung* zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken bedeutet, daß der Eigentümer des Hauses selbst den Tatbestand der Einkunftsart des § 15, § 18 oder § 19 unter Nutzung der Raumeinheit verwirklicht.

► *Unentgeltliche Überlassung* zu den begünstigten Zwecken: Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 ist auch erfüllt, wenn nicht der Eigentümer selbst die Raumeinheit gewerblich oder beruflich nutzt, sondern sie zu diesen Zwecken unentgeltlich einem Dritten überläßt. Unentgeltlich bedeutet, daß für die Überlassung keine Gegenleistung er-

bracht wird (s. Anm. 204). Die gewerblichen oder beruflichen Zwecke müssen durch den unentgeltlich Nutzungsberechtigten in der Raumeinheit tatsächlich verwirklicht werden. Als Nutzungsberechtigter im Rahmen der unentgeltlichen Überlassung kommt nach Auffassung der FinVerw. auch der Ehegatte des Hauseigentümers in Betracht; insoweit stellt die FinVerw. an die unentgeltliche Überlassung an den Ehegatten keine höheren Anforderungen als an die unentgeltliche Überlassung an Fremde (vgl. Abschn. 164 b Abs. 11 Satz 2 EStR 1984).

**„Mindestens  $33\frac{1}{3}$  vH der gesamten Nutzfläche des Hauses“:** Die gewerblichen oder beruflichen Zwecken dienende „Wohnung“ oder Raumeinheit muß mindestens  $33\frac{1}{3}$  vH der gesamten Nutzfläche des Hauses betragen. Das gilt auch, wenn das Haus im Miteigentum von Ehegatten steht und einem Ehegatten die Raumeinheit zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken unentgeltlich überlassen worden ist (EStR aaO Satz 3); die  $33\frac{1}{3}$ -vH-Grenze bezieht sich also nicht auf den Miteigentumsanteil der Ehegatten, sondern auf das ganze Haus.

► *Gesamte Nutzfläche* des Hauses ist die nach der Zweiten BerechnungsVO zu ermittelnde Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume einschließlich der Grundfläche der gewerblichen oder beruflichen Zwecken dienenden Räume (EStR aaO Abs. 20 Satz 2); ob hier entsprechend Abschn. 55 Abs. 1 EStR auch Nebenräume miteinzubeziehen sind, ist problematisch, jedenfalls für die Aufteilung gemäß Abs. 5 Satz 1 ist dies uE abzulehnen (s. im einzelnen Anm. 208). UE spricht viel dafür, die sich tatbestandlich weitgehend entsprechenden Vorschriften des Abs. 5 Satz 1 und des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 auch hinsichtlich des Aufteilungsverhältnisses gleich zu behandeln.

► *Mindestens  $33\frac{1}{3}$  vH* der gesamten Nutzfläche des Hauses muß die Grundfläche der Raumeinheit betragen, die zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken vom Stpfl. selbst genutzt oder von ihm zu diesen Zwecken unentgeltlich einem Dritten überlassen ist. Wird dieser vH-Satz nicht erreicht, so bleibt auf die im Hause zu Wohnzwecken vom Stpfl. selbst genutzten Wohnungen § 21 a Abs. 1 Satz 2 anwendbar; allerdings vermindert sich der maßgebende EW nach Maßgabe des Abs. 5 Satz 1 anteilig (s. Anm. 205–209).

Einstweilen frei.

116–119

## E. Ein vH des Einheitswerts als Grundbetrag des Nutzungswerts (Abs. 1 Satz 4)

120

Als Grundbetrag für den Nutzungswert ist 1 vH des maßgebenden EW (des um 40 vH erhöhten EW, § 121 a BewG) des Grundstücks anzusetzen (Abs. 1 Satz 4). Über den maßgebenden EW s. Anm. 120–121.

**Bedeutung des vH-Satzes:** Mit der Anwendung eines vH-Satzes auf den EW soll in pauschalierender Form dem Gedanken der Kapitalnutzung Rechnung getragen werden, wonach als Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus ein Betrag anzusetzen ist, bei dem unter Berücksichtigung des regelmäßigen Aufwands, auf längere Sicht gesehen, für den Inhaber noch eine angemessene Verzinsung des in dem Haus angelegten Kapitals bleibt (EinfErlaß des RdF zur EinfHausVO v. 26. 1. 37, RStBl. S. 162 unter Hinweis auf RFH v. 8. 2. 28, RStBl. S. 197). Zu den vH-Sätzen der EinfHausVO (3 vH für vor dem 1. 1. 25 bezugsfertige Gebäude; 3,5 vH für nach dem 31. 12. 24 bezugsfertige Gebäude) führte der RdF aaO zur Begründung aus:

„Als angelegtes Kapital sieht die Verordnung der Einfachheit halber den Einheitswert für das Grundstück an. Bei der Festsetzung des Hundertsatzes für die Verzinsung des angeleg-

ten Kapitals ist die bisherige Rechtsprechung berücksichtigt worden, nach der hier als Verzinsung nicht der im allgemeinen Geldverkehr bei festen Kapitalanlagen erzielbare Ertrag, sondern der Ertrag maßgebend ist, der nach Lage des Grundstücksmarkts beim Wohngrundbesitz durchschnittlich erwartet werden kann. Im allgemeinen Geldverkehr beträgt die Verzinsung zur Zeit  $4\frac{1}{2}$  bis 5 vH. Die in der Verordnung bestimmten Sätze für die Verzinsung des im eigenen Einfamilienhaus angelegten Kapitals sind daher angemessen. Der Hundertsatz von 3 oder  $3\frac{1}{2}$  vH bringt zum Ausdruck, daß der Inhaber einer Wohnung im eigenen Haus nach Berücksichtigung des Aufwands noch einen Reinnutzen von durchschnittlich 3 oder  $3\frac{1}{2}$  vH hat.“

**Ein vH:** Seit der Einfügung des § 21 a in das EStG durch das VStRG v. 17. 4. 74 (BGBl. I S. 949; BStBl. I S. 233) mit Wirkung ab 1. 1. 74 beträgt der Grundbetrag einheitlich 1 vH des EW, ohne Rücksicht auf das Alter des Gebäudes. Nach der Gesetzesbegründung sollte dadurch eine Erhöhung der Steuerlast vermieden werden, die durch die Anwendung der Einheitswerte auf den 1. 1. 64 mit 140 vH (§ 121 a BewG) andernfalls entstände (BTDrucks. 7/1389 S. 10).

Für den Ansatz des Nutzungswerts mit 1 vH des EW ist nur Voraussetzung, daß das Haus zu Wohnzwecken genutzt werden kann, also die Führung eines selbst. Haushalts ermöglicht (s. Anm. 60) und vom Stpfl. auch selbst bewohnt wird. Auf den baulichen Zustand und die Ausstattung des Hauses kommt es nicht an, auch nicht auf eine vorübergehende Unbenutzbarkeit eines Teiles des weiterhin bewohnten Hauses, zB wegen Umbaus oder Zerstörung durch Brand oder Überschwemmung. Denn nach § 21 a „ist der Nutzungswert zwingend mit einem Bruchteil des Einheitswerts anzusetzen, ohne daß zu prüfen wäre, welchen Nutzungswert die Wohnung tatsächlich hat. Der Nutzungswert des eigengenutzten Einfamilienhauses wird vielmehr vom Gesetz unwiderlegbar unterstellt“ (so BFH IX R 45/81 v. 23. 10. 84, BStBl. 1985 S. 53; FG Düss. v. 14. 10. 81, EFG 1982 S. 296, rkr.).

**Kritik:** Mit dem Gedanken der Kapitalnutzung und einer angemessenen Verzinsung war die Senkung des Hundertsatzes von 3 bzw.  $3,5$  vH auf 1 vH allerdings nicht vereinbar. Im Ergebnis führte die Neuregelung durch das VStRG zu einer sachlich nicht gerechtfertigten stl. Begünstigung von entschuldeten selbstgenutzten Wohnungen in Einfhäusern gegenüber entschuldeten selbstgenutzten Wohnungen in anderen Häusern, insbes. Zweifhäusern. Für diese führt die Nutzungswertermittlung nach der Überschußrechnung auf der Grundlage der Marktmiete (s. Anm. 224) im Ergebnis dazu, daß gegenüber den nach § 21 a zu versteuernden Wohnungen in Einfhäusern ca. der zehnfache Nutzungswert als Mieteinnahme gemäß § 21 Abs. 2 anzusetzen ist (vgl. dazu *Ostendorf*, B 1985 S. 199–200 mwN).

Die deshalb in der Literatur geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. *Felix*, B 1973 S. 2065; *Grube*, DStZ 1973 S. 385; *ders.*, StuW 1974 S. 220; *R. W. Meyer*, FR 1981 S. 291; *Iserlob*, B 1983 S. 2010; *Ostendorf* aaO) wurden allerdings vom BVerfG nicht bestätigt; die VerfBeschwerde gegen den nichtveröffentl. BFH-Beschl. IX B 31/83 v. 28. 6. 84 wurde vom Dreierausschuß des BVerfG mangels hinreichender Aussichten auf Erfolg nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG 1 BvR 1050/84 v. 8. 1. 85, FR S. 184 = BB S. 381). Zur grundsätzlichen Zulässigkeit, den Nutzungswert der Wohnung in einem Hundertsatz des EW zu bemessen, s. auch BVerfG 1 BvR 488/57 v. 3. 12. 58 (BStBl. 1959 S. 68, 71 mwN); BFH VIII R 188/79 v. 9. 11. 82 (BStBl. 1983 S 172). S. näher Anm. 16.

### F. Anteiliger Ansatz des Grundbetrags (Abs. 1 Satz 5)

Nach Abs. 1 Satz 5 ist der Grundbetrag (1 vH des maßgebenden EW; Abs. 1 Satz 4, s. Anm. 120) anteilig zu kürzen, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 Sätze 1 u. 2 nicht während des ganzen Kj. vorliegen. Dann ist nur der Teil des Grundbetrags anzusetzen, „der auf die vollen Kalendermonate entfällt, in denen diese Voraussetzungen vorliegen“.

**Beispiel 1:** Ein EinfHaus wird vom Eigentümer am 5. 11. 84 bezogen. Der für die Nutzungswertermittlung nach § 21 a anzusetzende um 40 vH erhöhte EW (gem. Abs. 2 Satz 2 zum 1. 1. 85 festzustellen, s. Anm. 127; gem. § 121 a BewG um 40 vH zu erhöhen, s. Anm. 124 aE) soll 120 000 DM betragen.

Voller Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 vorliegen, ist hier nur der Dezember 1984. Der im VZ 1984 anzusetzende Grundbetrag macht also  $\frac{1}{12}$  von 1 200 DM = 100 DM aus. Dementsprechend gelten auch die Abzugsbeschränkungen für Werbungskosten erst ab Dezember 1984; auf die Zeit bis November 1984 entfallende Werbungskosten sind voll abzugsfähig (s. im einzelnen Anm. 132, 133).

**Verhältnis zu Abs. 5:** Von der Kürzung des Grundbetrags durch zeitanteiligen Ansatz während eines Kj. nach Abs. 1 Satz 5 ist die mittelbare Kürzung des Grundbetrags zu unterscheiden, die sich durch einen anteiligen Ansatz des EW nach Abs. 5 ergibt; danach ist der maßgebende EW bei einer teilweisen Nutzung des Grundstücks zu gewerblichen oder beruflichen oder Vermietungszwecken nach dem Verhältnis der Nutzflächen anteilig zu mindern (s. im einzelnen Anm. 200–215), wodurch sich ein entsprechend geringerer Grundbetrag iSd. Abs. 1 Satz 4 ergibt. Die Kürzung des Grundbetrags gem. Abs. 1 Satz 5 ist zeitbezogen, die Minderung des maßgebenden EW gem. Abs. 5 nutzungsbezogen.

**Beispiel 2:** Wie bei Beispiel 1. Der Stpfl. ist Arzt und nutzt 20 vH der Nutzfläche des EinfHauses als Notarztpraxis.

Der maßgebende EW des EinfHauses zum 1. 1. 85 (Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 127) von 120 000 DM ist entsprechend der anteiligen Nutzung zu eigenen beruflichen Zwecken gemäß Abs. 5 Satz 1 um 20 vH zu kürzen, so daß der Grundbetrag (gem. Abs. 1 Satz 4) 960 DM ausmacht. Gem. Abs. 1 Satz 5 ist der Grundbetrag nur für den vollen Kalendermonat Dezember anzusetzen, also mit  $\frac{1}{12}$ , dh. mit 80 DM.

**Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 während des ganzen Kj.:** Die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 bei EinfHäusern bzw. des Abs. 1 Sätze 1 u. 2 bei ZweifHäusern und anderen Grundstücksarten müssen vom 1. 1. bis zum 31. 12. des Kj., für das der Nutzungswert zu ermitteln ist, vorliegen; andernfalls wird der Grundbetrag gem. Abs. 1 Satz 5 gekürzt. Voraussetzungen des Abs. 1 Sätze 1 u. 2 sind,

- daß ein EinfHaus (Satz 1) bzw. ein ZweifHaus oder eine andere Grundstücksart (Satz 2) vorliegt (s. Anm. 59 und 94), insbes. also bezugsfertig ist (s. § 7 b Anm. 126),
- daß sich das Haus in rechtlichem oder wirtschaftlichem Eigentum des Stpfl. befindet (s. Anm. 66 und 101),
- daß der Stpfl. durch Einzug in das Haus die Selbstnutzung aufgenommen und beibehalten hat (s. Anm. 70, 72, 102).

► *Vor Fertigstellung* eines Gebäudes als EinfHaus, ZweifHaus oder sonstiges Haus, dh. also vor Bezugsfertigkeit (s. § 7 b Anm. 126), ist ein Nutzungswert niemals anzusetzen (BFH GrS 1/75 v. 8. 12. 75, FR 1976 S. 151; glA Schmidt/Drenseck, EStG, 4. Aufl. § 21 a Anm. 4), also auch dann nicht, wenn der Stpfl. das Haus bereits vor Fertigstellung bezieht (s. Anm. 90, 91, 127).

► *Nach Fertigstellung* (iS der Bezugsfertigkeit) ist ein Nutzungswert erst ab dem Zeitpunkt anzusetzen, ab dem der Stpfl. die Selbstnutzung aufgenommen hat, dh. ab dem tatsächlichen Einzug des Stpfl.; solange das bezugsfertige Haus noch leersteht, scheidet eine Nutzungswertbesteuerung aus (s. Anm. 70, 72).

- ▶ *In Erwerbsfällen* ist ein Nutzungswert frühestens anzusetzen, wenn der Stpfl. (rechtlicher oder wirtschaftlicher) Eigentümer des Hauses geworden ist; für ein leerstehendes Haus nach der Eigentumsübertragung gilt das oben Ausgeführte (glA für leerstehende Häuser *Lademann|Lenskij|Bordewin*, § 21 a EStG Anm. 110).
- ▶ *Bei mehrfachem Beginn und Ende der Selbstnutzung* innerhalb eines VZ ist § 21 a nur für die vollen Monate der Selbstnutzung anzuwenden (FG Düss. v. 14. 10. 81, EFG 1982 S. 296, rkr.).

**Anteiliger Grundbetrag für die vollen Kalendermonate:** Bei Nichtvorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 während des ganzen KJ. ist nur der Teil des Grundbetrags anzusetzen, „der auf die vollen Kalendermonate entfällt, in denen diese Voraussetzungen vorliegen“. Zieht der Stpfl. am Monatsersten in das bezugsfertige bzw. zu Eigentum erworbene Haus ein, so zählt dieser Monat uE nicht als *voller* Monat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 Sätze 1 u. 2 vorliegen (aA Schl.-Holst. FG v. 10. 6. 82, EFG 1982 S. 567, rkr.; *Schmidt|Drenseck* aaO). Bei Einzug am Monatsersten ist für diesen Monat also noch kein Nutzungswert gem. § 21 a anzusetzen.

**Beispiel:** Der Stpfl. zieht am 1. 12. 84 in ein im November 1984 fertiggestelltes EinfHaus ein. Für den VZ 1984 scheidet der Ansatz eines Nutzungswerts nach § 21 a aus. Vielmehr ist für den Monat Dezember als Nutzungswert der zu schätzende Rohmietwert (s. Anm. 224, 225) anzusetzen. Die bis zum Ende des Einzugsmonats – im Beispielfall also im gesamten VZ 1984 – angefallenen Werbungskosten können grundsätzlich voll abgezogen werden (s. Anm. 132).

122–123 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 2: Maßgebender Einheitswert

### 124 A. Maßgeblichkeit des letzten vor dem Einkunftsermittlungsjahr festgestellten Einheitswerts (Abs. 2 Satz 1)

Der Grundbetrag bei der Nutzungswertermittlung beträgt nach Abs. 1 Satz 4 „eins vom Hundert des maßgebenden Einheitswerts des Grundstücks“. Maßgebender Einheitswert ist nach Abs. 2 Satz 1 „der Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt), der vor Beginn des Kalenderjahrs liegt oder mit dem Beginn des Kalenderjahres zusammenfällt, für das der Nutzungswert zu ermitteln ist“. Für die Nutzungswertermittlung ist der festgestellte Einheitswert gem. § 121 a BewG um 40 vH zu erhöhen (s. am Ende dieser Anm.).

**Feststellungszeitpunkte:** Zu unterscheiden ist zwischen der *Hauptfeststellung*, die auf einen bestimmten Stichtag durchzuführen ist (s. § 21 Abs. 1 BewG), der *Fortschreibung* zur Anpassung an veränderte Verhältnisse oder zur Fehlerbeseitigung (vgl. § 22 Abs. 2 und 3 BewG) und der *Nachfeststellung* zur Erfassung einer neu entstandenen wirtschaftlichen Einheit oder einer bereits bestehenden, aber noch nicht zur Steuer herangezogenen wirtschaftlichen Einheit (vgl. § 23 Abs. 1 BewG).

- ▷ *Hauptfeststellungszeitpunkt:* Die letzte Hauptfeststellung hat auf den 1. 1. 64 stattgefunden. Entgegen § 21 Abs. 2 BewG ist seither keine neue Hauptfeststellung mehr erfolgt; ein Termin für eine neue Hauptfeststellung ist noch nicht

- abzusehen. Bei der Hauptfeststellung werden die Verhältnisse zu Beginn des Kj. (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrundegelegt (§ 21 Abs. 2 Satz 1 BewG).
- ▷ *Fortschreibungszeitpunkt* ist bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse der Beginn des Kj., das auf die Änderung folgt (§ 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 BewG). Bei einer Fehlerberichtigung (§ 22 Abs. 3 BewG) ist Fortschreibungszeitpunkt grundsätzlich der Beginn des Kj., in dem der Fehler dem FA bekannt wird (§ 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 BewG). Maßgeblich sind die Verhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt (§ 22 Abs. 4 Satz 2 BewG); gem. § 27 BewG sind dabei aber die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt zugrundelegen. Das bedeutet, daß nur Veränderungen der tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen sind; alle auf das Wertniveau abgestellten Bewertungsfaktoren müssen dagegen auf den letzten Hauptfeststellungszeitpunkt (1. 1. 64) bezogen werden (vgl. *Rössler|Troll|Langner*, § 27 BewG Anm. 6).
  - ▷ *Nachfeststellungszeitpunkt* ist bei der Neuentstehung einer wirtschaftlichen Einheit der Beginn des Kj., das auf die Entstehung folgt, bei erstmaliger stl. Erfassung einer bereits bestehenden wirtschaftlichen Einheit der Beginn des Kj., in dem der EW erstmals der Besteuerung zugrundegelegt wird (§ 23 Abs. 2 Satz 2 BewG). Maßgebend sind die Verhältnisse im Nachfeststellungszeitpunkt (§ 23 Abs. 2 Satz 1 BewG); auch insoweit sind jedoch die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt (1. 1. 64) gemäß § 27 BewG zugrundelegen (s. o.).

**Letzter Feststellungszeitpunkt vor dem Einkunftsermittlungsjahr:** Gem. Art. 1 Abs. 1 BewÄndG 1971 v. 27. 7. 71 (BGBl. I S. 1157; BStBl. I S. 360) ist für vor dem 1. 1. 74 fertiggestellte Häuser der auf den *Hauptfeststellungszeitpunkt* zum 1. 1. 64 festgestellte EW maßgebend (gem. § 121 a BewG erhöht um 40 vH; s.u.). Für ein im Jahre 1974 oder einem späteren Jahr fertiggestelltes Haus ist der im Wege der *Nachfeststellung* gem. § 23 Abs. 2 Satz 2 BewG festgestellte EW auf den 1. 1. des Folgejahres zugrundelegen.

Der Hauptfeststellungszeitpunkt (1. 1. 64) für vor dem 1. 1. 74 fertiggestellte Häuser bzw. der Nachfeststellungszeitpunkt (1. 1. des Folgejahres der Fertigstellung) für ab dem 1. 1. 74 fertiggestellte Häuser ist nur dann nicht letzter Feststellungszeitpunkt, wenn eine *Wertfortschreibung* gem. § 22 Abs. 1 BewG vorzunehmen ist. Wegen Veränderungen des Wertniveaus kann es dazu allerdings bis zu einem neuen Hauptfeststellungszeitpunkt (der noch nicht feststeht) gem. § 27 BewG nicht kommen.

Zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dürfen sich Veränderungen der Wertverhältnisse innerhalb eines Hauptfeststellungszeitraums bei der Einheitsbewertung des Grundbesitzes nicht auswirken; diese sind vielmehr während des Hauptfeststellungszeitraumes unverändert zugrundelegen, sofern ihre Änderung nicht in der Änderung tatsächlicher Umstände, zB in den baulichen Verhältnissen, begründet ist (BFH III R 63/79 v. 12. 3. 82, BStBl. S. 451).

Liegen wegen einer Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse (zB durch Ausbau oder Umbau eines Einfhauses zu einem Zweifhaus oder umgekehrt) die Voraussetzungen für eine *Artfortschreibung* (§ 22 Abs. 2 BewG) vor, kann es gleichzeitig auch zu einer Wertfortschreibung kommen, sofern die in § 22 Abs. 1 bestimmten Wertgrenzen überschritten werden (bei Erhöhung ein Zehntel des EW, mindestens aber 5 000 DM oder mehr als 100 000 DM; bei Verringerung ein Zehntel, mindestens aber 500 DM oder mehr als 5 000 DM).

**Zuletzt festgestellter Einheitswert:** Maßgebend ist für § 21 a immer der zuletzt festgestellte EW, bezogen auf den Beginn des Kj., für das der Nutzungswert nach § 21 a zu ermitteln ist; die letzte Feststellung kann vor Beginn dieses Kj. liegen

oder mit dem Beginn dieses KJ. zusammenfallen (Abs. 2 Satz 1). Über Neubauten, für die noch kein EW festgestellt ist, s. Anm. 127.

**Maßgeblichkeit des EW:** Der zuletzt festgestellte EW ist maßgebend (Abs. 2 Satz 1), und zwar für die Berechnung des Grundbetrags gem. Abs. 1 Satz 4. Das Gesetz fingiert aus Vereinfachungsgründen einen Betrag in Höhe des EW als das vom Eigentümer angelegte Kapital, dessen unterstellte Verzinsung als der Nutzungswert der Wohnung angesehen wird. Insoweit stellt also der Ansatz des Nutzungswerts mit einem Hundertsatz des maßgebenden EW eine gesetzliche unwiderlegliche Vermutung der Höhe des Nutzungswerts dar (BFH IX R 45/81 v. 23. 10. 84, BStBl. 1985 S. 53; FG Düss. v. 14. 10. 81, EFG 1982 S. 296, rkr.; s. Anm. 120). Besondere Umstände des Einzelfalles können weder zu einer Erhöhung, noch zu einer Minderung des gem. Abs. 2 maßgebenden EW führen (ausgenommen die gesetzlich geregelten Fälle des Abs. 5 und des Abs. 1 Satz 5). Es kommt also nicht darauf an, ob der EW im Einzelfall nur den Gebäudewert umfaßt (so bei Errichtung eines Hauses auf fremdem Grund und Boden, § 94 Abs. 1 BewG) oder auch den Bodenwertanteil, obwohl dieser estl. einem anderen zugerechnet wird (so beim Erbbaurecht, § 92 Abs. 2 und 3 BewG).

Der EW für das Erbbaurecht ist nach Auffassung von *Troll* (B 1984 S. 1066) für die Ermittlung des Nutzungswerts des Erbbaurechts nach § 21 a zu hoch, weil er auch den Bodenwertanteil ganz (bei Restlaufzeit des Erbbaurechts über 50 Jahre, § 92 Abs. 2 BewG) oder zum Teil (Aufteilung auf Erbbaurecht und Grundstück bei Restlaufzeit unter 50 Jahren, § 92 Abs. 3 BewG) enthält, der Grund und Boden des belasteten Grundstücks aber estl. weiterhin dem Eigentümer zuzurechnen ist. UE nicht zutreffend: Gemäß Abs. 2 Satz 1 bleibt der festgestellte EW „maßgebend“.

Eine Kürzung des EW kommt auch nicht in Betracht (es sei denn im *Billigkeitswege*, § 163 AO), wenn der Wohnwert des Hauses tatsächlich durch besondere Umstände stark herabgesetzt ist, zB durch Umbau oder Beschädigungen (BFH aaO; FG Düss. aaO); solange der Eigentümer das Haus weiter bewohnt, bleibt es beim pauschalierten Nutzungswert auf der Basis des maßgebenden EW (aA o. V., IstB 1983 S. 76: Bei teilweiser Unbenutzbarkeit der selbstgenutzten Wohnung wegen Umbaus ist der EW entsprechend Abs. 5 Satz 1 anteilig zu kürzen und für den übrigen Teil des Hauses Überschußrechnung geboten). Weiter ist uE keine Kürzung des EW zulässig, wenn der für die bezugsfertige Wohnung auf einem Grundstück im Zustand der Bebauung nach § 91 Abs. 2 festgestellte besondere EW auch schon Teile der noch nicht fertigen zweiten Wohnung oder andere nicht bezugsfertige Gebäudeteile umfaßt (aA *Troll*, B 1984 S. 1066; s. Anm. 91, 127).

*Leerstehende Räume und Wohnungen:* Eine Ausnahme vom Grundsatz, daß der im EWBescheid festgestellte EW ohne Korrekturen für die Nutzungswertermittlung nach § 21 a zu übernehmen ist, besteht nach hM in den Fällen, in denen einzelne Räume einer Wohnung nicht zu Wohnzwecken genutzt werden oder in denen in einem Haus mit mehreren Wohnungen eine ganze Wohnung leersteht. Insoweit fehlt es für die Anwendung des § 21 a an der erforderlichen Selbstnutzung durch den Stpfl., so daß der EW in entsprechender Anwendung des Abs. 5 im Verhältnis der nichtgenutzten Wohnfläche zur bewohnten Wohnfläche zu kürzen ist. Über das Ausscheiden leerstehender Räume s. Anm. 72; über das Ausscheiden einer Wohnung wegen Leerstehens s. Anm. 102.

**Ansatz mit 140 vH (§ 121 a BewG):** Der im EWBescheid festgestellte EW ist gemäß § 121 a BewG für die Ermittlung des Nutzungswerts der selbstgenutzten Wohnung nach § 21 a EStG mit 140 vH anzusetzen. Dies gilt nicht nur für Einfhäuser, sondern – infolge entsprechender Änderung des § 121 a BewG durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983 v. 20. 12. 82 – auch für Häuser iSd. § 21 a Abs. 1 Satz 2, für diese erstmals ab VZ 1982 (§ 124 Abs. 2 BewG idF des HBegleitG

1983). Die derzeit gültigen EW beruhen auf den Wertverhältnissen vom 1. 1. 64 (s. o.); um der zwischenzeitlichen Entwicklung der Wertverhältnisse wenigstens teilweise Rechnung zu tragen, wurde § 121 a BewG durch das VStRG v. 17. 4. 74 in das BewG eingefügt.

Einstweilen frei.

125–126

## B. Maßgeblichkeit des zuerst nach Fertigstellung festgestellten Einheitswerts (Abs. 2 Satz 2)

127

Wird ein EinfHaus oder ein anderes Haus erst innerhalb des K<sub>j</sub>. fertiggestellt, für das der Nutzungswert zu ermitteln ist, so ist der zuerst für das Haus festgestellte EW maßgebend (Abs. 2 Satz 2). In diesem Fall wird bewertungsrechtlich der EW im Wege der Nachfeststellung auf den Beginn des der Fertigstellung folgenden K<sub>j</sub>. festgestellt (§ 23 Abs. 2 Satz 2 BewG), für Zwecke der Nutzungswertermittlung aber auf das Jahr der Fertigstellung rückbezogen.

**Beispiel:** Für ein im Jahr 1984 fertiggestelltes Haus ist danach der auf den 1. 1. 85 festgestellte EW maßgebend (vgl. Abschn. 164 c Abs. 2 EStR 1984).

**Grundstücke im Zustand der Bebauung:** Bei Grundstücken im Zustand der Bebauung bleiben bis zur Fertigstellung die nicht bezugsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile bewertungsrechtlich außer Ansatz; es gilt der EW für das unbebaute Grundstück weiter (§ 91 Abs. 1 BewG).

Für vermögensteuerliche Zwecke wird aber nach § 91 Abs. 2 BewG ein weiterer „besonderer Einheitswert“ festgestellt, der den Wert der Bebauung umfaßt. Dieser besondere EW ist indes im Rahmen des § 21 a nicht anwendbar, da § 91 Abs. 2 BewG seinen Anwendungsbereich auf die VSt. beschränkt (s. Anm. 124). AA *Troll* (B 1984 S. 1066): Der besondere EW könne im Rahmen des § 21 a Abs. 2 Satz 2 maßgebend sein, wenn der Stpfl. ein ZweifHaus oder ein anderes Haus errichtet, aber zunächst nur eine Wohnung fertigstellt und bezieht. Der nach § 91 Abs. 2 BewG für die bezugsfertige Wohnung auf einem Grundstück im Zustand der Bebauung festgestellte EW ist nach Auffassung von *Troll* aaO zu korrigieren, sofern er auch schon Teile der noch nicht fertigen zweiten Wohnung oder andere nicht bezugsfertige Gebäudeteile umfaßt.

► *Errichtung eines ZweifHauses oder anderen Hauses „in einem Zuge“* (s. Anm. 91): Nach uE zutreffender Auffassung von *Horlemann* (StWa. 1985 S. 19) ist bei der Errichtung eines ZweifHauses oder eines anderen Hauses in einem Zuge die Besteuerung des Nutzungswerts der selbstgenutzten Wohnung so lange durch Überschubrechnung des Mietwerts über die vollen Werbungskosten vorzunehmen, bis die zweite Wohnung bzw. ggf. das restliche Gebäude fertiggestellt ist.

**Beispiel:** Der Stpfl. errichtet ein ZweifHaus. Die erste Wohnung wird am 15. 4. 84 fertiggestellt und am 2. 5. 84 vom Stpfl. bezogen. Die zweite Wohnung wird am 15. 4. 85 fertiggestellt und am 15. 11. 85 fremdvermietet. Auf den 1. 1. 86 ergeht ein EWBescheid mit einer Bewertung als ZweifHaus.

1984: Der Nutzungswert der eigengenutzten Wohnung ist uE ab 2. 5. 84 nach dem Überschub des Mietwerts über die tatsächlichen Werbungskosten zu ermitteln (glA *Horlemann*, StWa. 1985 S. 19). Denn der Art nach handelt es sich 1984 weder um ein EinfHaus noch um ein ZweifHaus, sondern um ein unbebautes Grundstück. Der EWBescheid auf den 1. 1. 86 wirkt zwar gem. Abs. 2 Satz 2 hinsichtlich des maßgebenden Einheitswerts zurück, vermag aber uE nicht rückwirkend und fiktiv die Grundstücksart für das Jahr 1984 zu ändern. Auf unbebaute Grundstücke bzw. Grundstücke im Zustand der Bebauung findet § 21 a keine Anwendung.

1985:

- ▷ *Eigengenutzte Wohnung:* Für die Monate *Januar bis April 1985* Behandlung wie 1984. Von *Mai bis Oktober 1985* Ermittlung des Nutzungswerts der eigengenutzten Wohnung nach § 21 a, weil die zweite Wohnung und damit das ZweifHaus fertiggestellt ist, aber nicht binnen der 6-Monats-Frist des Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 vermietet wurde (s. u.; Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 5). Für den Grundbetrag ist der auf den 1. 1. 86 festzustellende EW des ZweifHauses maßgebend (Abs. 2 Satz 2). Da die zweite Wohnung leersteht (nämlich weder fremdvermietet, noch eigengenutzt ist), muß die Nutzfläche dieser Wohnung außer Ansatz bleiben; dh. der EW ist nur anteilig anzusetzen. Das ist keine Folge des Abs. 5, sondern der Rspr., wonach leerstehende, vom Stpfl. nicht genutzte Räume bei der Nutzungswernermittlung nach § 21 a außer Ansatz bleiben müssen (s. Anm. 72 und 102). Der anteilige Einheitswert für die selbstgenutzte Wohnung bildet also in Höhe von 1 vH den Grundbetrag für den Nutzungswert (Abs. 1 Satz 4); dieser Grundbetrag ist nur zu  $\frac{1}{12}$  auf die Monate Mai bis Oktober anzusetzen (Abs. 1 Satz 5).  
*Ab November 1985* ist der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung wieder nach dem Überschuß des zu schätzenden Mietwerts über die tatsächlichen Werbungskosten zu ermitteln; § 21 a findet wegen der Vermietung der zweiten Wohnung keine Anwendung mehr (Abs. 1 Satz 3 Nr. 1).
- ▷ *Zweite Wohnung:* Die Mieteinnahmen ab November 1985 gehören gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 zu den Einkünften aus VuV. Zuvor ist für diese zweite Wohnung ein Nutzungswert nicht anzusetzen. Zwar findet ab dem auf die Fertigstellung der zweiten Wohnung folgenden Monat (Mai 1985) § 21 a für das ZweifHaus Anwendung (Abs. 1 Satz 2), da Satz 2 wegen Überschreitung des 6-Monats-Zeitraums durch Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 nicht ausgeschlossen ist. Die leerstehende Wohnung wird jedoch vom Stpfl. nicht selbst genutzt, auf sie ist deshalb § 21 a nicht anwendbar (s. Anm. 102).
- ▶ *Errichtung eines Gebäudes in Bauabschnitten:* Wird die zweite Wohnung erst nach Ablauf von zwei Jahren seit Fertigstellung der ersten Wohnung bewohnbar, so ist nach Abschn. 57 Satz 8 von einer „Errichtung in Bauabschnitten“ auszugehen; für die EW-Ermittlung ist in diesem Falle das Gebäude nach dem Ausbau der ersten Wohnung nicht gem. § 91 BewG als ZweifHaus oder anderes Haus im Zustand der Bebauung, sondern als bezugsfertiges EinfHaus zu behandeln (s. Anm. 91).

128, 129 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 3: Abzüge vom Grundbetrag

130

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

Der Werbungskostenabzug ist bei der Einkunftsermittlung nach § 21 a der Art und der Höhe nach beschränkt: Abziehbar sind Schuldzinsen (bis zur Höhe des Grundbetrags, s. Anm. 140–175) und erhöhte Absetzungen (s. Anm. 176, 179), letztere ohne Beschränkung auf den Grundbetrag, so daß sie zu einem Verlust führen können. Andere Werbungskosten können nicht geltend gemacht werden (s. Anm. 135), auch nicht Absetzungen für Abnutzung gem. § 7 (s. Anm. 177).

**Rechtswentwicklung:** Abs. 3 Nr. 1 entspricht § 2 Abs. 2 EinfHaus-VO (s. Anm. 6). Durch Ges. v. 11. 7. 77 (BGBl. I S. 1213; BStBl. I S. 360) wurde Abs. 3 neu gefaßt und um die Nr. 2 betr. erhöhte Absetzungen ergänzt. Eine Änderung der materiellen Rechtslage war damit nicht verbunden (glA *Söffing*, FR 1977

S. 343; *Stubrmann*, BB 1977 S. 1040). Schon vorher war der Abzug erhöhter Absetzungen nach § 7 b und nach einigen Vorschriften der EStDV für zulässig erachtet worden (vgl. Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/286 S. 15). Mit der gesetzlichen Regelung sollte zugleich Zweifeln an einer ausreichenden Ermächtigung für die Vorschriften der EStDV begegnet werden (so *Stubrmann* aaO).

**Gründe für die Abzugsbeschränkungen:** Bei Schaffung der EinfHausVO v. 26. 1. 37 (RGBl. I S. 99), des Vorläufers von § 21 a, wurde der Gedanke der Kapitalnutzung in den Vordergrund gestellt. Als Nutzungswert der Wohnung sei ein Betrag anzusetzen, bei dem unter Berücksichtigung des regelmäßigen Aufwands, auf längere Sicht gesehen, für den selbstnutzenden Eigentümer noch eine angemessene Verzinsung des in dem Haus angelegten Kapitals verbleibt (vgl. RdF v. 26. 1. 37, RStBl. S. 161). „Diese Erwägung führt dazu, bei der Festsetzung von Durchschnittssätzen für den Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus den Aufwand für das Haus (Werbungskosten), der bei Ermittlung der Einkünfte im Einzelfall von den Einnahmen abzusetzen ist, außer Betracht zu lassen und dafür einen Durchschnittssatz für den reinen Nutzungswert aufzustellen“ (RdF aaO). Der Nutzungswert wurde seinerzeit rechnerisch in etwa so bemessen, daß sämtliche Werbungskosten mit dem Grundbetrag abgegolten waren. Eine Ausnahme wurde nur für Schuldzinsen zugelassen, allerdings beschränkt auf die Höhe des Grundbetrags.

„Der Ansatz eines Überschusses der Werbungskosten über die Einnahmen (negativer Nutzungswert) kommt demnach nicht in Betracht. Diese Anordnung entspricht wiederum dem Grundgedanken, daß sich für den Inhaber der Wohnung immer noch eine angemessene Verzinsung des Eigenkapitals ergeben muß. Deshalb stellt auch schon ein Herabgehen bis auf 0 Reichsmark ein Entgegenkommen dar. Auch wenn der Inhaber der Wohnung eigenes Kapital in dem Grundstück nicht angelegt hat, entspricht die Regelung dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Ein Stpfl., der eine Mietwohnung innehat, darf den Wohnungsaufwand, zu dem insbesondere die Mietzinsen gehören, bei der Ermittlung seines Einkommens nicht absetzen. Bei der Wohnung im eigenen Haus treten an die Stelle der Mietzinsen die Zinsen für das im Haus angelegte Fremdkapital und die Kosten der Erhaltung des Hauses. Würde man dem Inhaber einer Wohnung im eigenen Haus den Abzug der Schuldzinsen auch insoweit gestatten, als sie den Grundbetrag (3 oder  $3\frac{1}{2}$  vH des Einheitswerts) übersteigen, so käme dies im Ergebnis einem Abzug des Wohnungsaufwands gleich. Das würde einer Begünstigung dieser Stpfl. gegenüber denjenigen sein, die in gemieteten Räumen wohnen“ (RdF v. 26. 1. 37 aaO).

Durch die Herabsetzung des für die Bemessung des Grundbetrags maßgeblichen Hundertsatzes auf 1 vH anlässlich der Einfügung des § 21 a in das EStG durch das VStRG v. 17. 4. 74 (s. Anm. 120) sind die bei Erlass der EinfHausVO angeführten Gründe für das generelle Werbungskostenabzugsverbot sowie für die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs auf den Grundbetrag nicht mehr stichhaltig. Seit 1975 führt Abs. 3 zu sachlich nicht mehr zu rechtfertigenden Benachteiligungen mit Fremdkapital bauender oder finanzierender Eigenbewohner. Zu verfassungsrechtl. Bedenken s. Anm. 16.

## B. Abzug von Werbungskosten vor Beginn oder nach Beendigung der Selbstnutzung des Hauses

### I. Vorbemerkung

131

Vor Beginn oder nach Beendigung der Selbstnutzung des Hauses ist § 21 a nicht anwendbar (s. Anm. 70, 72). Infolgedessen greifen die Abzugsbeschränkungen für Werbungskosten gemäß § 21 a Abs. 3 nicht ein; es können also auch andere Werbungskosten als Schuldzinsen abgezogen werden (kein generelles Abzugs-

verbot von Werbungskosten, s. Anm. 135); ferner können Schuldzinsen ohne Beschränkung auf den Grundbetrag abgezogen werden (keine Geltung des Abs. 3 Nr. 1, s. Anm. 175). Es empfiehlt sich daher für Bauherren und Erwerber von § 21 a-Objekten vor Beginn der Selbstnutzung (Einzug in das Haus; s. Anm. 71) einen möglichst hohen Anteil der Werbungskosten als sog. vorweggenommene Werbungskosten zu verausgaben oder die Selbstnutzung durch Auszug aus dem Haus zu unterbrechen, um Aufwendungen für Instandsetzungen und Reparaturen ohne die Beschränkungen des § 21 a Abs. 3 geltend machen zu können. Rspr. und FinVerw. lassen den Abzug sog. vorweggenommener Werbungskosten und nachträglicher Werbungskosten allerdings ebenfalls nicht ohne Einschränkungen zu:

- Laufzeitbezogene Schuldzinsen sind auch als vorweggenommene Werbungskosten nur insoweit voll abzugsfähig, als sie auf die Zeit vor Beginn der Selbstnutzung entfallen (s. Anm. 132),
- Reparaturaufwendungen sind als vorweggenommene Werbungskosten nur dann voll abzugsfähig, wenn die Reparaturen in der Zeit vor Beginn der Selbstnutzung ausgeführt worden sind (s. Anm. 132 und 150 „Reparaturkosten“),
- Schuldzinsen, die nach Beendigung der Selbstnutzung geleistet werden, werden nicht als nachträgliche Werbungskosten anerkannt, soweit sie auf die Zeit nach Beendigung der Selbstnutzung entfallen (s. Anm. 134).

UE bestehen gegen die Behandlung vorweggenommener und nachträglicher Werbungskosten bei § 21 a-Objekten durch die hM erhebliche Bedenken. Die hM folgert aus dem Tatbestandsmerkmal des wirtschaftlichen Zusammenhangs in Abs. 3 Nr. 1 (s. Anm. 141) das Erfordernis eines bestimmten zeitlichen Zusammenhangs, der danach beurteilt wird, auf welchen Zeitraum die Werbungskosten entfallen (s. Anm. 142); dadurch kommt es zu einer Periodisierung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der Werbungskosten zu Zeiträumen, die uE der Einnahmenüberschußrechnung gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 fremd ist, zumal das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung mit dem gesetzlichen Abflußprinzip des § 11 Abs. 2 kollidiert (zur Kritik s. im einzelnen Anm. 133 betr. vorweggenommene Werbungskosten und Anm. 134 betr. nachträgliche Werbungskosten).

## II. Werbungskostenabzug vor Beginn der Selbstnutzung

### 132 1. Die von der Rspr. entwickelten Grundsätze; Meinungsstand

Der Ansatz eines Nutzungswerts für die Wohnung im eigenen Haus gem. Abs. 1 erste Alt. setzt voraus, daß der Stpfl. die Wohnung tatsächlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt (sog. Selbstnutzung, s. Anm. 70). Während also vorher der Ansatz fiktiver Einnahmen ausscheidet, können unbestritten vor Beginn der Selbstnutzung geleistete Aufwendungen des Stpfl. auf die Wohnung bereits als sog. vorweggenommene Werbungskosten im Kj. ihrer Verausgabung abgezogen werden.

Ständige Rspr.: Vgl. BFH IV 238/53 U v. 29. 10. 53, BStBl. S. 353; IV 622/53 U v. 25. 11. 54, BStBl. 1955, S. 26; VI 251/65 v. 4. 3. 66, BStBl. S. 350; VI R 165/67 v. 10. 3. 70, BStBl. S. 453; VIII R 116/69 v. 6. 11. 73, BStBl. 1974 S. 106; VIII R 201/73 v. 24. 10. 78, BStBl. 1979 S. 178; VIII R 95/80 v. 17. 2. 81, BStBl. S. 466; VIII R 64/83 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 S. 426; VIII R 173/83 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 S. 428. – Vgl. auch Abschn. 164 c Abs. 5 und 6 EStR 1984.

Während der Abzug dem Grunde nach unbestritten ist, besteht keine Übereinstimmung, ob und inwieweit vorweggenommene Werbungskosten Abzugsbeschränkungen entsprechend Abs. 3 unterliegen. Die naheliegendste Lösung (uE

auch die zutreffende; s. Anm. 133), daß vor der Selbstnutzung – da unbestreitbar § 21 a nicht anwendbar ist (s. Anm. 70–72) – folglich auch nicht die Abzugsbeschränkungen dieser Vorschrift gelten können, wird von der höchstrichterlichen Rspr. für einmalig anfallende Werbungskosten mit Schuldzinsencharakter (einschl. Damnum) für zutreffend erachtet, nicht aber für laufzeitbezogene Schuldzinsen, also die laufenden Kreditzinsen. Auf diese wendet die höchstrichterliche Rspr. auch bei Zahlung vor Beginn der Selbstnutzung bereits Abs. 3 Nr. 1 an (bzw. früher § 2 Abs. 2 EinfHausVO) und leitet aus dem darin verankerten Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der Schuldzinsen zum Steueratbestand der Selbstnutzung eine zeitliche Zuordnung der Schuldzinsen ab: Unabhängig vom Zeitpunkt des Abflusses iSd. § 11 Abs. 2, der lediglich noch für die Bestimmung des K<sub>j</sub> Bedeutung behält, sind danach laufzeitbezogene Schuldzinsen, die auf die Zeit vor Beginn der Selbstnutzung entfallen, unbeschränkt abzugsfähig, solche, die auf die Zeit danach entfallen, nur bis zur Höhe des Grundbetrags gem. Abs. 3 Nr. 1 abzugsfähig. Auch die Höhe der Abzugsfähigkeit von Reparaturkosten, also Werbungskosten, die keine Schuldzinsen sind, soll sich nach der Rspr. nicht nach dem Abflußprinzip des § 11 Abs. 2, sondern danach richten, wann die Reparaturarbeiten ausgeführt wurden. Im einzelnen:

**Laufzeitbezogene Schuldzinsen:** Als solche kommen neben den normalen Kreditzinsen insbes. in Betracht: Erbbauzinsen (BFH IV 300/53 U v. 13. 5. 54, BStBl. S. 199; VI 283/60 U v. 10. 11. 61, BStBl. 1962 S. 54; EStR aaO Abs. 4 Satz 2), in Kaufpreistraten und Leibrentenraten anteilig enthaltene Zinsen (vgl. BFH IV 451/53 U v. 22. 9. 55, BStBl. S. 320), als Finanzierungskosten zu behandelnde Bauzeitzinsen (vgl. BFH VIII R 119/75 v. 19. 4. 77, BStBl. S. 601).

Rspr. und hM unterscheiden danach, ob die Schuldzinsen wirtschaftlich auf die Zeit vor oder nach dem Beginn der Selbstnutzung (= Einzug des Stpfl. in das Haus = Ansatz des Grundbetrags gem. § 21 a; s. Anm. 72):

- Schuldzinsen, die auf die Zeit vor Ansatz des Grundbetrages entfallen, können in voller Höhe im VZ der Zahlung als Werbungskosten abgezogen werden, selbst wenn sie erst nach Beginn der Selbstnutzung bezahlt werden.
- Schuldzinsen, die auf die Zeit des Ansatzes des Grundbetrages entfallen, können nur bis zur Höhe des Grundbetrages abgezogen werden, darüber hinaus auch dann nicht, wenn sie vor Ansatz des Grundbetrags geleistet worden sind.

So BFH VI 622/53 U v. 25. 11. 54 aaO; VI 251/65 v. 4. 3. 66 aaO; VIII R 116/69 v. 6. 11. 73 aaO; VIII R 201/73 v. 24. 10. 78 aaO; ebenso Abschn. 164 c Abs. 5 Sätze 1 und 3 EStR 1984. – Zustimmung *Blümich/Falk*, § 21 a Anm. 59–60; *Littmann*, XIV. § 21 a EStG Anm. 41; *Schmidt/Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 21 a Anm. 5 a; kritisch *Buciek*, FR 1985 S. 255; *L. Schmidt*, DStR 1982 S. 250; *Prinz*, WK bei den Einkünften aus VuV, Gelsenkirchen 1984, S. 412 ff., 422 ff.

Der Zeitpunkt der Zahlung der Zinsen ist danach für die Höhe der Abzugsfähigkeit ohne Bedeutung, der Abfluß gem. § 11 Abs. 2 bestimmt lediglich das K<sub>j</sub>, in dem die Schuldzinsen (voll oder auf den Grundbetrag gem. Abs. 3 Nr. 1 beschränkt) zum Abzug kommen (uE zweifelhaft; s. Stellungnahme in Anm. 133).

**Nicht laufzeitbezogene Schuldzinsen:** Schuldzinsen iSd. Abs. 3 Nr. 1 sind auch Geldbeschaffungskosten, die den Charakter von Zinsen oder zinsähnlichen Aufwendungen haben, sich aber nicht auf die Laufzeit des Kredits erstrecken, so insbes. Bereitstellungszinsen oder -provisionen, Zuteilungsgebühr bei Bausparvertrag, Abschlußgebühr, Kosten der Kreditsicherung (Notar, Grundbuchamt), Aufwendungen zur Erlangung des Kredits, wie Provision für Kreditvermittlung, Bankverwaltungsgebühren, Gebühren für die Prüfung der Beleihungsunterlagen, Gebühr für die Schätzung des Beleihungsobjekts usw. (s. Anm. 150). Nicht laufzeitbezogen ist nach Auffassung der Rspr. auch das Damnum (s. unten und Anm. 150).

► *Grundsätzliches:* Vor Beginn der Selbstnutzung gezahlte, nicht laufzeitabhängige Schuldzinsen sind nach höchstrichterl. Rspr. im VZ der Vorausgabung (§ 11 Abs. 2) in voller Höhe als vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig (BFH VIII R 104/74 v. 2. 8. 77, BStBl. 1978 S. 143; VIII R 173/83 v. 13. 12. 83 aaO). Dagegen will die FinVerw. offenbar auch bei nichtlaufzeitbezogenen Schuldzinsen darauf abstellen, ob sie auf die Zeit vor dem Ansatz des Grundbetrags oder auf die Zeit danach entfallen, und demgemäß den Abzug in voller Höhe oder nur bis zum Grundbetrag zulassen (vgl. Abschn. 164c Abs. 5 Satz 5 EStR 1984).

► *Sonderfall Damnum:* Beim Damnum differenziert die hM.

▷ Ein vor dem Ansatz des Grundbetrags geleistetes Damnum ist im Zeitpunkt der Zahlung in voller Höhe abzugsfähig.

▷ Ein nach dem Ansatz des Grundbetrags geleistetes Damnum ist

- mit dem Teilbetrag, der auf die Zeit vor Ansatz des Grundbetrags entfällt, im Kj. der Zahlung voll abzugsfähig,
- im übrigen nur bis zur Höhe des Grundbetrags abzugsfähig.

Vgl. BFH VI R 211/66 v. 28. 6. 68, BStBl. S. 816; VI R 165/67 v. 10. 3. 70, BStBl. S. 453; VIII R 201/73 v. 24. 10. 78, BStBl. 1979 S. 178; VIII R 95/80 v. 17. 2. 81, BStBl. S. 466; VIII R 64/63 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 S. 426; VIII R 173/83 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 S. 428. Ebenso Abschn. 164c Abs. 6 EStR 1984; *Blümich/Falk*, § 21 a EStG Anm. 62.

AA FG Schl.-Holst. v. 12. 4. 84, EFG S. 453, nrkr.; *B. Meyer*, DStR 1982 S. 246; *Schmidt/Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 21 a Anm. 5a; *Littmann*, XIV. § 21 a Anm. 44–45: Behandlung wie laufzeitbezogene Schuldzinsen nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit; glA *Prinz* aaO S. 418.

**Reparaturaufwendungen:** Nach höchstrichterl. Rspr. sind Reparaturaufwendungen in voller Höhe abzugsfähig, wenn sie in der Zeit vor Beginn der Selbstnutzung ausgeführt worden sind. Es kommt danach weder auf den Zeitpunkt der Entstehung der Schäden, noch auf den Zeitpunkt der Bezahlung der Reparaturkosten an; der Abflußzeitpunkt gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 bestimmt lediglich das Kj. des Werbungskostenabzugs.

Vgl. BFH VI 108/62 U v. 17. 1. 64, BStBl. S. 238; VI R 173/67 v. 24. 1. 69, BStBl. S. 312; VIII R 120/72 v. 26. 8. 75, BStBl. 1976 S. 9; VIII R 130/74 v. 30. 1. 79, BStBl. S. 431; IX R 43/82 v. 12. 2. 85, BStBl. S. 422.

AA Nds. FG v. 16. 6. 82, BB 1983 S. 105; *Schmidt/Drenseck* aaO Anm. 5d: Es komme nicht auf den Zeitpunkt der Renovierung an, sondern auf den wirtschaftlichen Zusammenhang der Renovierungsaufwendungen mit der Selbstnutzung des Hauses, so daß die Abzugsfähigkeit nach den Grundsätzen über laufzeitbezogenen Schuldzinsenabzug (s.o.) zu beurteilen sei.

## 133 2. Stellungnahme

Die im BFH-Urteil VIII R 201/73 v. 24. 10. 78 (BStBl. 1979 S. 178) dargelegten Grundsätze über den Schuldzinsenabzug vor Beginn der Selbstnutzung (s. Anm. 132 „Laufzeitbezogene Schuldzinsen“) begegnen Bedenken. Das gleiche gilt damit auch für Tendenzen, diese Grundsätze auf andere Werbungskosten, insbes. den Abzug von Damnum oder Reparaturaufwendungen, anzuwenden (s. Anm. 132).

Der BFH begründet seine Auffassung wie folgt:

„Stehen Aufwendungen mit Einkünften späterer Jahre im ausreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang – sogenannte vorweggenommene Werbungskosten –, so richtet sich die steuerliche Behandlung dieser Aufwendungen nach den Regeln, die für die künftigen Einkünfte gelten. Dementsprechend sind die Aufwendungen zur Erlangung des Nutzungswerts im eigenen Einfamilienhaus steuerlich nach den Regeln des § 2 Abs. 2 EinfHausVO

zu behandeln. Bei Zinsaufwendungen kommt es dieser Bestimmung zur Folge darauf an, ob sie wirtschaftlich auf die Zeit vor oder nach dem Bezug des Hauses entfallen. Soweit sie auf die Zeit nach dem Bezug entfallen, können sie nur bis zur Höhe des Nutzungswerts abgezogen werden, und nur soweit sie auf die Zeit vor dem Bezug des Hauses, also vor der Entstehung des Nutzungswerts, wirtschaftlich entfallen, in voller Höhe. Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es nicht an.“

Mit Urteil VIII R 130/74 v. 30. 1. 79 (BStBl. S. 431) stellte der BFH klar, sein Ausspruch, der Abzug vorweggenommener Werbungskosten richte sich nach den stl. Regeln für die zukünftigen Einkünfte, gelte nur für die Behandlung von Schuldzinsen mit Rücksicht auf deren Laufzeitbezogenheit, und sei nicht auf andere Werbungskosten übertragbar (für allgemeine Geltung Nds. FG v. 16. 6. 82, BB 1983 S. 105; *Schmidt/Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 21 a Anm. 5 a, 5 d; für Ausdehnung auf das Damnum *B. Meyer*, DStR 1982 S. 246).

Daß sich der beschränkte Schuldzinsenabzug gem. Abs. 3 Nr. 1 auf Schuldzinsen bezieht, „die mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang“ stehen, bedeutet, daß nur solche Schuldzinsen gem. Abs. 3 Nr. 1 abziehbar sind, die mit dem Tatbestand der Einkunftserzielung iSd. § 21 Abs. 2 erste Alt. (also der Selbstnutzung; s. Anm. 70) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen; es handelt sich hier um das Bindeglied zwischen Aufwendungen und Einkunftsarten (s. Anm. 141). Für die Frage, ob in einem bestimmten Zeitpunkt oder Zeitraum § 21 a überhaupt anwendbar ist, läßt sich daraus nichts herleiten. Bei den Überschusseinkünften hat die Einkunftsermittlung gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 grundsätzlich nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu erfolgen. Dabei gilt für die Frage, ob und in welcher Höhe Werbungskosten zum Abzug kommen, das Abflußprinzip gem. § 11 Abs. 2 (vgl. dazu *Prinz*, WK bei den Einkünften aus VuV, Gelsenkirchen 1984, S. 422–444). Die These, vorweggenommene Werbungskosten seien nach der Regel für die zukünftigen Einkünfte zu behandeln, ist zwar zutreffend. Sie rechtfertigt es uE aber auch bei laufzeitbezogenen Schuldzinsen nicht, für die Höhe der Abzugsfähigkeit darauf abzustellen, ob sie wirtschaftlich auf die Zeit vor oder nach der Anwendbarkeit des § 21 a entfallen. Denn aus dieser These folgt keineswegs, „dementsprechend“ (s.o. das BFH-Zitat) seien vor dem Bezug des Hauses verausgabte Schuldzinsen nach § 2 Abs. 2 EinfHausVO (jetzt also nach § 21 a Abs. 3 Nr. 1) zu behandeln. Anzuwenden auf vorweggenommene Werbungskosten sind die Regeln für die „zukünftigen Einkünfte“, nicht aber die „zukünftig für die Einkunftsermittlung geltenden Regeln“. Auf vorweggenommene Werbungskosten können nur die stl. Regeln angewendet werden, die im Zeitpunkt ihrer Verausgabung gelten; vor Ansatz des Grundbetrages gilt für sie § 21 Abs. 2 erste Alt., nicht aber die Ermittlungsvorschrift des § 21 a, deren Anwendbarkeit vom Beginn der Selbstnutzung abhängt (s. Anm. 72). Als Ermittlungsvorschrift für Einkünfte gem. § 21 Abs. 2 gilt außerhalb der Zeit der Selbstnutzung ausschließlich § 2 Abs. 2 Nr. 2, also die Mietwert-Überschubrechnung, die Werbungskostenabzugsbeschränkungen nicht kennt.

Auch eine analoge Anwendung des § 21 a Abs. 3 Nr. 1 im Sinne einer entsprechenden Anwendung des Prinzips der wirtschaftlichen Zugehörigkeit auf vorausgezählte Werbungskosten oder im Sinne eines allgemeinen Grundgedankens ist uE mit der Systematik des EStG und der dualistischen Ermittlung der Einkünfte unvereinbar. Bei den Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 richtet sich die Berücksichtigung von Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach ausschließlich nach dem Abflußprinzip des § 11 Abs. 2, das Zufälligkeiten und Willkürlichkeiten der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen bewußt einschließt und in Kauf nimmt (s. § 11 Anm. 1 a und 51; glA *Prinz* aaO S. 444). Eine

Periodisierung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit sieht das EStG bei Überschubeinkünften ausdrücklich nur für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben bei Zahlungsterminen um den Jahreswechsel vor (§ 11 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2), also gerade nicht als gemeinen Grundsatz (s. § 11 Anm. 35). Im übrigen können bei den Überschubeinkünften Korrekturen hinsichtlich des Zeitpunkts der stl. Berücksichtigung zugeflossener Einnahmen oder abgeflossener Werbungskosten nur über das Willkürverbot im Rahmen des § 42 AO erfolgen; ein im Bilanzsteuerrecht entsprechender Grundsatz periodengerechter Aufwandsverteilung (s. § 5 Anm. 491 [2], 49 n) ist der Überschufßermittlung gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 fremd. Das gilt auch für zeitraumbezogene Aufwendungen wie Zinsen (glA *Prinz* aAO).

Auch für Reparaturaufwendungen gelten uE entgegen der BFH-Rspr. nicht dem Bilanzsteuerrecht entlehnte Regeln über Aufwandsentstehung und Aufwandsperiodisierung, sondern allein das Abflußprinzip des § 11 Abs. 2. Üblicherweise werden allerdings Reparaturkosten erst dann gezahlt, wenn der Handwerker die Reparaturarbeiten ausgeführt hat, da eine Abrechnung regelmäßig erst dann möglich ist. Reparaturkosten vor Durchführung der Reparatur zu zahlen, ist ungewöhnlich. Daher kann ein Fall des § 42 AO vorliegen, wenn der Stpfl. vor dem Einzug die Reparaturkosten vorausbezahlt, die Reparaturen aber erst nach seinem Einzug durchführen läßt; insoweit können sich BFH-Rspr., wonach es auf den Zeitpunkt der Reparaturarbeiten ankommt, und die hier vertretene Auffassung, wonach das Abflußprinzip des § 11 Abs. 2 mit Korrekturmöglichkeiten über § 42 AO gilt, im Ergebnis decken.

Der in der finanzgerichtlichen Rspr. und im Schrifttum (Nachweise s.o. und Anm. 132) teilweise vertretenen Auffassung, entsprechend der BFH-Rspr. zu laufzeitbezogenen Schuldzinsen müßten auch andere Schuldzinsen und Reparaturaufwendungen für die Frage der Abzugsbeschränkung nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zeitlich periodisiert werden, ist mit *Buciek* (FR 1985 S. 255) entgegenzuhalten, daß zunächst einmal der Nachweis zu führen wäre, „daß die als so selbstverständlich hingenommene Aufteilung der Zinsen wirklich dem Gesetz entspricht, daß dort der Vorrang der wirtschaftlichen Zuordnung vor dem Abflußprinzip tatsächlich die sachgerechte Lösung ist“. Das Argument der Willkürlichkeit bei einer Behandlung aller vorweggenommenen Werbungskosten nach § 11 Abs. 2 verkennt uE das Wesen des Abflußprinzips, das die Grenzen seiner gewollten Willkürlichkeit nur im Gesetz findet (s.o.). Zur These, das Gebot der Gleichbehandlung erfordere eine einheitliche stl. Behandlung von laufzeitbezogenen Zinsen, Damnum und Reparaturaufwendungen, hat bereits *L. Schmidt* (DStR 1982 S. 149) zutreffend darauf hingewiesen, daß sich eine Gleichbehandlung „auch durch Korrektur der Rechtsprechung zu den voraus- und nachgezahlten Zinsen erreichen ließe“, „etwa dahin, daß künftig auch bei Zinsen, wie bisher beim Disagio, allein der Abflußzeitpunkt die Abzugsfähigkeit im Rahmen des § 21a EStG bestimmt“. Nur eine dahingehende Korrektur wäre uE systemgerecht und nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz auch geboten.

### 134 III. Werbungskostenabzug nach Beendigung der Selbstnutzung

Fallen nach Beendigung der Selbstnutzung (= Anwendbarkeit des § 21a = Ansatz des Grundbetrages; s. Anm. 72) Aufwendungen an, so fragt es sich,  
– ob diese noch als sog. nachträgliche Werbungskosten im Rahmen der Nutzungswertbesteuerung gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. abzugsfähig sind,

- bei Bejahung: ob für die nachträglichen Werbungskosten das generelle Abzugsverbot gem. Abs. 3 und für nachträgliche Schuldzinsen die Abzugsbeschränkung gem. Abs. 3 Nr. 1 gelten,
- bei Verneinung: ob es sich um steuerlich unbeachtliche Kosten der Lebensführung handelt oder ob die Aufwendungen bereits vorweggenommene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben gem. § 21 Abs. 1 oder einer anderen Einkunftsart sind.

**Nachträgliche Schuldzinsen:** Für nach Beendigung der Selbstnutzung geleistete Schuldzinsen kommt es nach hM darauf an, auf welche Zeit sie entfallen:

- Soweit sie auf die Zeit nach Beendigung der Selbstnutzung entfallen, sind sie keine nachträglichen Werbungskosten (BFH VIII R 48/82 v. 21. 12. 82, BStBl. 1983 S. 373). Die Grundsätze über den Abzug nachträglicher Schuldzinsen aus Betriebsausgaben sind nach BFH aaO nicht entsprechend anwendbar.
- Soweit die Schuldzinsen auf die Zeit der Selbstnutzung entfallen, unterliegen sie der Abzugsbeschränkung des Abs. 3 Nr. 1 (*Littmann*, XIV. § 21 a Anm. 41 a; *B. Meyer*, FR 1980 S. 350; offengelassen von BFH VIII R 48/82 aaO). Ist im Zahlungsjahr § 21 a nicht mehr anwendbar, so fragt es sich, ob für das Zahlungsjahr ein gedachter Grundbetrag zu ermitteln ist oder ein Abzug nur erfolgen darf, wenn der Grundbetrag des oder der Vorjahre, auf die sich die Nachzahlung bezieht, noch nicht verbraucht ist (vgl. *B. Meyer* aaO).

*Stellungnahme:* Zu unterscheiden ist, ob die Schuldzinsen dem Grunde nach als nachträgliche Werbungskosten abzugsfähig sind und – bejahendenfalls – welche Einkunftsermittlungsvorschriften dann für sie gelten. Ob bei Schuldzinsen der Anlaß, sie aufzuwenden, noch im Zusammenhang mit dem früheren Tatbestand der Einkunftszielung, also der Selbstnutzung, oder mit der gegenwärtigen oder künftigen Verwendung des Hauses steht, ist bei laufzeitbezogenen Schuldzinsen uE mit BFH aaO zutreffend danach zu beurteilen, auf welchen Zeitraum sie entfallen:

- Entfallen sie auf den Zeitraum der Selbstnutzung, so handelt es sich um nachträgliche Werbungskosten gem. § 21 Abs. 1 erste Alt.
- Entfallen sie auf den Zeitraum nach der Selbstnutzung, sind die Schuldzinsen nur dann berücksichtigungsfähig, wenn sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer anderen (neuen) Einkunftszielung stehen (s. Anm. 141).

Entfallen die nachträglichen Schuldzinsen auf den Zeitraum der Selbstnutzung und sind sie damit als nachträgliche Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. abzugsfähig, so ist damit aber noch nicht die Frage beantwortet, ob sie den Abzugsbeschränkungen des Abs. 3 Nr. 1 unterliegen. Dies ist uE zu verneinen; im Rahmen der Einkunftszielung bei Überschusseinkünften können nur die Vorschriften Anwendung finden, die im Zeitpunkt der Leistung einer Ausgabe (§ 11 Abs. 2) gelten. Dies ist nach Beendigung der Selbstnutzung nicht die Vorschrift des § 21 a, sondern die Überschussrechnung gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2; infolgedessen sind die nachgezahlten Schuldzinsen, die auf die Zeit der Selbstnutzung entfallen, in voller Höhe abzugsfähig. Zur gleichen Problematik bei vorausgezahlten Schuldzinsen s. Anm. 131–133. Die Konsequenz der Gegenmeinung, bei Zahlung der Schuldzinsen in einem Kj., das dem der Beendigung der Selbstnutzung folgt, einen „gedachten Grundbetrag“ ansetzen oder auf Grundbeträge der Vorjahre zurückgreifen zu müssen (vgl. *B. Meyer* aaO), deutet uE auf Unvereinbarkeit mit den gesetzlichen Vorschriften hin.

**Andere Werbungskosten, insbes. Reparaturaufwendungen:** Nach Beendigung der Selbstnutzung richtet sich die Abzugsfähigkeit von Reparatur- und

Instandhaltungsaufwendungen nach der Rechtsprechung allein danach, in welcher Zeit die zugrunde liegenden Arbeiten ausgeführt wurden (BFH VI 108/62 U v. 17. 1. 64, BStBl. S. 238; VIII R 130/74 v. 30. 1. 79, BStBl. S. 431). Wurden die Arbeiten zu einer Zeit ausgeführt, in der § 21 a (bzw. früher die EinfhausVO) nicht mehr zur Anwendung kommt, so sind die Aufwendungen als nachträgliche Werbungskosten gem. §§ 9, 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2 voll abzugsfähig. Auf den Zeitpunkt der Verausgabung kommt es nach BFH aaO nicht an: „§ 11 Abs. 2 EStG kommt bei dieser Abgrenzung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei EinfHäusern nicht zur Anwendung“ (BFH VI 108/62 U aaO). Unmaßgeblich ist auch – anders als bei den Rechtsprechungs-Grundsätzen über Schuldzinsen (s.o.) – ob die Schäden auf eine Zeit entfallen, für die noch die pauschale Nutzungswertbesteuerung galt (BFH aaO).

Unterbricht der Stpfl. lediglich die Selbstnutzung, indem er für die Dauer eines Monats oder länger aus der Wohnung auszieht und in dieser Zeit die Instandsetzung durchführt, so gilt nach der Rspr. folgendes: Die Reparaturaufwendungen können gem. §§ 9, 21 Abs. 2 erste Alt. als Werbungskosten berücksichtigt werden, und zwar in vollem Umfang, da mangels Selbstnutzung die Abzugsbeschränkungen des § 21 a Abs. 3 nicht eingreifen (BFH VIII R 130/74 v. 30. 1. 79, BStBl. S. 431; IX R 43/82 v. 12. 2. 85, BStBl. S. 422). Entgegen Abschn. 164 c Abs. 9 Sätze 3 und 4 EStR 1984 kommt es dabei nicht darauf an, ob das EinfHaus insgesamt für einen längeren Zeitraum objektiv unbewohnbar ist; ein voller Monat genügt; die vorübergehende Räumung der Wohnung kann grundsätzlich nicht als Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO angesehen werden (BFH IX R 43/82 aaO). UE kommt es auch nicht darauf an, ob es dem Stpfl. zumutbar war, weiterhin das Haus zu bewohnen; maßgebend ist allein die tatsächliche und vollständige Aufgabe der Haushaltsführung (s. Anm. 72), die Motive des Stpfl. sind unbeachtlich.

*Stellungnahme:* Von der Rspr. wird uE die Maßgeblichkeit des Veranlassungsprinzips für den (nachträglichen) Werbungskostenabzug und das Verhältnis von Anlaß und Einkunftsart (wirtschaftlicher Zusammenhang) nur unzureichend beachtet. UE kommt es allein darauf an, ob die Reparatur- oder Instandhaltungsaufwendungen durch den früheren Tatbestand der Einkunftserzielung, also die frühere Selbstnutzung, veranlaßt worden sind. Ist dies der Fall, so handelt es sich um nachträgliche Werbungskosten im Rahmen von § 21 Abs. 2 erste Alt. Die sich dann stellende Frage, ob für diese Werbungskosten das generelle Werbungskostenabzugsverbot gem. § 21 a Abs. 3 Nr. 1 gilt, ist zu verneinen; denn nach Beendigung der Selbstnutzung kann § 21 a insgesamt keine Anwendung mehr finden (s.o.). Infolgedessen sind nachträgliche Werbungskosten im Rahmen des § 21 Abs. 2 erste Alt., die keine Schuldzinsen sind, im VZ ihrer Verausgabung voll abzugsfähig. Nicht durch den Tatbestand der früheren Einkunftserzielung, also die Selbstnutzung, veranlaßt sind zB die Aufwendungen, wenn der Stpfl. das Haus nach seinem Auszug für den beabsichtigten Verkauf oder für eine künftige Vermietung herichten läßt.

- Sind die Aufwendungen durch den *beabsichtigten Verkauf* veranlaßt, so sind sie der privaten Vermögenssphäre zuzurechnen und estl. unbeachtlich (glA Nds. FG v. 16. 1. 81, EFG S. 446, rkr.).
- Ist die *bevorstehende Vermietung* Anlaß der Renovierung, so handelt es sich um vorweggenommene Werbungskosten im Rahmen des § 21 Abs. 1 (glA FG Rheinland-Pfalz v. 18. 9. 84, EFG 1985 S. 14, nrkr.). Wann die Reparaturarbeiten ausgeführt wurden, ist demgegenüber unbeachtlich; auch wenn die Arbeiten in die letzten Tage der Selbstnutzung fallen, können die Aufwendungen bereits vorweggenommene Werbungskosten gem. § 21 Abs. 1 sein (glA FG Rheinland-Pfalz aaO).

### C. Abzug von Werbungskosten während der Selbstnutzung des Hauses (Abs. 3 Nr. 1)

#### I. Abzugsverbot für Werbungskosten, ausgenommen Schuldzinsen

##### 1. Das generelle Abzugsverbot für Werbungskosten des Abs. 3

135

Nach Beginn der Selbstnutzung (= Anwendbarkeit des § 21 a = Ansatz des Grundbetrags gem. Abs. 1 Satz 5; s. Anm. 70–72) gilt im Rahmen der pauschalen Nutzungswernermittlung ein generelles Abzugsverbot für Werbungskosten, ausgenommen Schuldzinsen nach Abs. 3 Nr. 1 und erhöhte Absetzungen nach Abs. 3 Nr. 2 (s. Anm. 140–179). Dies ergibt sich aus dem Vorsatz zu Abs. 3 („von dem Grundbetrag dürfen nur abgesetzt werden“).

Nur mit der Selbstnutzung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Werbungskosten, die Schuldzinsen sind (zum Begriff s. Anm. 140), dürfen bis zur Höhe des Grundbetrags (Abs. 1 Sätze 4 und 5) abgezogen werden. Über wirtschaftlichen Zusammenhang s. Anm. 141. Sonstige Werbungskosten können bei Anwendung des § 21 a bzw. früher der EinfHausVO grundsätzlich nicht geltend gemacht werden, da – abgesehen von den Schuldzinsen – alle anderen Aufwendungen für das Haus bereits bei der Bemessung des Grundbetrags berücksichtigt sind (s. Anm. 130). Auch erhöhter Erhaltungsaufwand, zB wegen Verwendung schlechten Materials, ist durch den Grundbetrag abgegolten; die Ausnahme, die der BFH bei Kriegsschäden zugelassen hat (s. Stichwort in Anm. 150), darf nicht ausgedehnt werden (FG Düss. v. 6. 8. 58, EFG 1959 S. 201, bestätigt durch BFH VI 267/58 v. 6. 5. 59, StRK EinfHausVO § 2 R. 18). Ebenso werden außergewöhnliche Reparaturen durch den Grundbetrag abgegolten (s. Anm. 150 „Reparaturkosten“).

Die Beschränkung des Werbungskostenabzugs auf Schuldzinsen und die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs auf den Grundbetrag werden von der Rspr. und durch Billigkeitsmaßnahmen der FinVerw. aber gelegentlich durchbrochen, so zB bei der Behandlung von Erbbauzinsen als Schuldzinsen, bei Kriegsschäden und in Katastrophenfällen (s. Stichwörter in Anm. 150).

##### 2. Schuldzinsenabzug außerhalb des Abs. 3 Nr. 1 (Zwischenfinanzierung von Bausparverträgen)

136

Nach Auffassung des BFH gilt die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs gem. Abs. 3 Nr. 1 insoweit nicht, als neben dem Nutzungswert Einnahmen anfallen, die nicht durch den Nutzungswert erfaßt sind. Dies ist nach der Rspr. bei Schuldzinsen der Fall, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Guthabenzinsen aus Bausparverträgen stehen (BFH VIII R 188/79 v. 9. 11. 82, BStBl. 1983 S. 172; VIII R 198/81 v. 9. 11. 82, BStBl. 1983 S. 297, 299). Dann muß uE im Ergebnis das gleiche bei teilweiser Vermietung eines Einf Hauses oder einer Wohnung in einem anderen Haus gelten, sofern die Mieteinnahmen nicht den Mindestbetrag des § 21 a Abs. 5 Satz 2 erreichen; auch in diesen Fällen müssen uE Mieteinnahmen und mit der Vermietung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwendungen in voller Höhe außerhalb der Nutzungswernermittlung nach § 21 a erfaßt werden (s. Anm. 216).

Guthabenzinsen aus Bausparverträgen und im Zusammenhang damit geleistete Schuldzinsen fallen in den Fällen der Zwischenfinanzierung eines Bausparvertrages an. Der Stpfl. füllt mit einem Bankdarlehen die Ansparsumme seiner Bausparverträge auf und erzielt einerseits

Zinsen aus seinem Bausparguthaben, andererseits schuldet er bis zur Zuteilung der Bauspar darlehen Schuldzinsen an die Bank für die Zwischenfinanzierung.

**BFH:** Stehen Guthabenzinsen und Schuldzinsen in engem zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb eines Hauses, so sind sie nach BFH aaO nicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20, sondern wegen der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 3 bei der vorrangigen Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen (kritisch dazu *Keßler*, B 1983 S. 1387). Bei pauschaler Nutzungswertermittlung nach § 21 a sind nach Auffassung des BFH weder die Guthabenzinsen vom Nutzungswert der Wohnung erfaßt, noch die Schuldzinsen durch den Grundbetrag abgegolten, sondern sie sind besondere Rechengrößen außerhalb des Schuldzinsenabzugs gem. Abs. 3 Nr. 1. Infolgedessen sind nach BFH aaO die Schuldzinsen bis zur Höhe der Guthabenzinsen zusätzlich zum Schuldzinsenabzug gem. Abs. 3 Nr. 1 abziehbar.

**FinVerw.:** Nach Erlaß Berlin v. 15. 6. 83 (StEK EStG § 9 Nr. 306) ist „in vergleichbaren Fällen . . . nach den Grundsätzen des o. a. BFH-Urteils zu verfahren“. Dabei ist nach OFD Düss. v. 22. 5. 85 und OFD Münster v. 22. 5. 85 (StEK EStG § 21 a Nr. 43 = B S. 409 = B S. 1318) nach Maßgabe des Abschn. 164 c Abs. 5 EStR 1984 zu verfahren. Demgemäß können Schuldzinsen für Zwischenfinanzierung, die auf die Zeit vor Ansatz des Grundbetrages entfallen, nur von Guthabenzinsen abgezogen werden, die ebenfalls – unabhängig von ihrem Zufluß – auf die Zeit entfallen. Andererseits können Schuldzinsen für Zwischenfinanzierung, die auf die Zeit danach entfallen, nur von solchen Guthabenzinsen abgezogen werden, die ebenfalls – unabhängig von ihrem Zufluß – auf die Zeit danach entfallen. OFD Hannover v. 20. 12. 84 (StEK EStG § 21 a Nr. 40 = B 1985 S. 733) gibt dazu das nachfolgende Rechenbeispiel.

**Beispiel:** Selbstnutzung durch den Stpfl.: Juli bis Dezember.

Grundbetrag gem. § 21 a EStG:	1000 DM	
Schuldzinsen für die Zeit vor der Selbstnutzung:	5000 DM	
Schuldzinsen für die Zeit der Selbstnutzung:	10000 DM	
Guthabenzinsen aus Bausparvertrag:	2000 DM	
davon entfallen auf die Zeit vor der Selbstnutzung:	500 DM	
Ermittlung der Einkünfte für die Zeit vor Beginn der Selbstnutzung:		
Schuldzinsen	– 5000 DM	
Guthabenzinsen	+ 500 DM	
		– 4500 DM
Ermittlung der Einkünfte für die Zeit der Selbstnutzung:		
Grundbetrag gem. § 21 a EStG:		+ 1000 DM
Schuldzinsen	– 10000 DM	
Guthabenzinsen	+ 1500 DM	
	– 8500 DM	
höchstens abziehbar:		– 1000 DM
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		– 4500 DM

Im Ergebnis führt die Rspr. dazu, daß die Zinsen aus mit Kredit erworbenen oder aufgestockten Bausparguthaben stfrei bleiben und mangels Zuordnung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen der Sparer-Freibetrag nach § 20 Abs. 4 erhalten bleibt (vgl. *Keßler* aaO S. 1388). Über mögliche Folgerungen aus der BFH-Rspr. für andere Zwischenfinanzierungszinsen s. *Sieversen* (BB 1983 S. 1788).

**Stellungnahme:** Nach Auffassung von *Söffing* (Anm. zu BFH VIII R 178/79 aaO, StRK-Anm. EStG § 21 a R. 1) geht es zu weit, einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einkunftsart allein deshalb zu bejahen, weil das angesparte Kapital in absehbarer Zeit im Rahmen dieser Einkunftsart verwendet wer-

den soll; denn dann müßte man die Guthabenzinsen für ein Banksparguthaben auch als gewerbliche Einnahme behandeln, wenn feststeht, daß das eingezahlte Kapital alsbald in einem Gewerbebetrieb als Eigenkapital eingesetzt werden soll. UE ist es zutreffend, die Einkunftsart des § 20 zurücktreten zu lassen, wenn der Anlaß für die Erzielung für Guthabenzinsen, nämlich die Zwischenfinanzierung von Bausparverträgen, in wirtschaftlichem und engem zeitlichem Zusammenhang mit der Selbstnutzung des Hauses steht. Zweifelhaft erscheint es aber, ob es zulässig ist, im Rahmen der pauschalen Nutzungswertbesteuerung außerhalb des Gesetzes „besondere Rechengrößen“ einzuführen (vgl. *Sieversen*, BB 1983 S. 1789; *Kefler* aaO S. 1388: vom Gesetzgeber nicht gewolltes Richterrecht). Auf jeden Fall ist das Bemühen der Rspr. anzuerkennen, die negativen Wirkungen der Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen für unter § 21 a fallende Stpfl. zu mildern (glA *Söffing* aaO).

Einstweilen frei.

137–139

## II. Voraussetzungen für den Schuldzinsenabzug

### 1. Begriff der Schuldzinsen

140

Schuldzinsen sind alle Leistungen in Geld- oder Geldeswert, die ein Schuldner für die Überlassung (Nutzung) des Kapitals an den Gläubiger zu entrichten hat und die nicht zur Tilgung des Kapitals bestimmt sind (RFH v. 15. 3. 39, RStBl. S. 758; BFH I 351/60 U v. 26. 6. 63, BStBl. S. 386; VI R 379/70 v. 6. 7. 73, BStBl. S. 868). Der Begriff der Schuldzinsen ist wirtschaftlich zu verstehen und daher weiter als der bürgerlich-rechtliche Begriff der Zinsen iSd. § 248 BGB. Es kommt nicht auf die Bezeichnung, auch nicht auf eine regelmäßige Wiederkehr der Leistung an. Auch einmalige Leistungen sind Schuldzinsen, wenn sie zinsähnlichen Charakter haben oder ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach zu den Schuldzinsen gehören (s. auch § 9 Anm. 16).

Über einzelne unter Abs. 3 Nr. 1 fallenden Schuldzinsen s. Anm. 150.

### 2. Wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken

#### a) Begriff und Bedeutung des wirtschaftlichen Zusammenhangs

141

Die Abzugsbeschränkung des Abs. 3 Nr. 1 gilt nur für solche Schuldzinsen, die mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, also mit der sog. Selbstnutzung durch den Stpfl. (s. dazu Anm. 70–72). Das bedeutet uE, daß der Anlaß, der zu den Schuldzinsen geführt hat, mit dem Tatbestand der Einkunftserzielung, also der Selbstnutzung, in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen muß. Dies ist stets Voraussetzung für die Zurechnung von Aufwendungen zu einer Einkunftsart und damit für die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten oder Betriebsausgaben (s. § 9 Anm. 4). Die Erwähnung des wirtschaftlichen Zusammenhangs in Abs. 3 Nr. 1 hat daher uE eher deklaratorische Bedeutung.

Der wirtschaftliche Zusammenhang der Schuldzinsen mit dem Steuertatbestand der Selbstnutzung ist von materieller Bedeutung für die Zuordnung der Schuldzinsen zu den verschiedenen Einkunftsarten, also insbes. bei gemischter Nutzung des Hauses sowie bei Wechsel der Einkunftsart (s.u.). Die Rspr. entnimmt dem Tatbestandsmerkmal des wirtschaftlichen Zusammenhangs darüber hinaus das Erfordernis eines zeitlichen Zusammenhangs für laufzeitbezogene Schuldzinsen;

ob sie nach § 21 a zu behandeln sind, soll sich danach richten, auf welche Zeit sie entfallen (s. Anm. 142).

**Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs:** Der Begriff ist schwer zu umschreiben. Es muß ein ausreichender und klarer Zusammenhang mit einer bestimmten in Aussicht stehenden oder bestehenden Einkunftsart gegeben sein; teilweise wird auch von einem inneren oder ausreichend engen Zusammenhang gesprochen (s. § 9 Anm. 4 [2] mit Rspr.-Nachweisen). Der rechtliche Zusammenhang allein reicht nicht aus (BFH IV 215/50 U v. 14. 11. 51, BStBl. S. 235 betr. Hypothek). Ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang von Aufwendungen mit erzielten Einnahmen ist grundsätzlich nicht erforderlich; auch vor der Erzielung von Einnahmen gemachte Aufwendungen sind als sog. vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie mit der angestrebten auf Einkunftserzielung gerichteten Tätigkeit in einem ausreichend bestimmten wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (s. § 9 Anm. 4 [7] mit Rspr.-Nachweisen; zur Bedeutung des zeitlichen Zusammenhangs im Rahmen des § 21 a Abs. 3 s. aber Anm. 142). Für § 21 a Abs. 3 Nr. 1 bedeutet das Tatbestandsmerkmal des wirtschaftlichen Zusammenhangs, daß der Anlaß, der zur Verausgabung der Schuldzinsen geführt hat, mit dem Tatbestand der Einkunftserzielung, also der Selbstnutzung, in einem ausreichend engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen muß.

**Wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Haus iSd. § 21 a:** Schuldzinsen für ein Darlehen, das durch die Belastung eines Einfhauses gesichert ist, aber für die Errichtung eines zweiten Einfhauses des Stpfl. verwendet wird, stehen nicht mit dem belasteten, sondern mit dem zweiten Einfhaus in wirtschaftlichem Zusammenhang; ihre Abzugsfähigkeit richtet sich daher nach den für das zweite Einfhaus maßgeblichen Einkunftsermittlungsvorschriften (BFH IV 523/53 U v. 25. 11. 54, BStBl. 1955 S. 42).

**Wirtschaftlicher Zusammenhang zu mehreren Einkunftsarten gleichzeitig (gemischte Nutzung):** Wird eine Wohnung teilweise zu eigenen Wohnzwecken, teilweise gewerblich oder beruflich genutzt bzw. teilvermietet, so ist unter der Voraussetzung des Abs. 5 der Einheitswert anteilig zu mindern. In diesem Fall sind auch die Schuldzinsen aufzuteilen. Dafür gilt folgendes:

▷ *Schuldzinsen, die ausschließlich*

– *auf den gewerblich oder beruflich genutzten oder den vermieteten Teil* des Grundstücks entfallen, sind nur diesem Grundstücksteil zuzurechnen. Sie stehen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften aus § 15, § 18 oder § 21 Abs. 1 und sind infolgedessen voll abzugsfähig (vgl. BFH VI R 68/83 v. 18. 10. 83, BStBl. 1984 S. 112; Abschn. 164 b Abs. 20 Satz 4 EStR 1984);

– *dem selbstgenutzten Teil des Grundstücks zuzurechnen sind*, stehen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einkünften aus §§ 21 Abs. 2 erste Alt., 21 a und sind daher lediglich bis zur Höhe des Grundbetrags gem. Abs. 3 Nr. 1 abzugsfähig (EStR aaO). Ausschließlich auf den selbstgenutzten Grundstücksteil entfallende Werbungskosten, die keine Schuldzinsen sind (s. Anm. 135, 140), unterliegen dem Abzugsverbot des Abs. 3 (s. Anm. 135).

▷ *Schuldzinsen, die nicht ausschließlich* auf einen Grundstücksteil, sondern auf das ganze Grundstück entfallen, sind in der gleichen Weise aufzuteilen wie der Einheitswert gem. Abs. 5 (s. Anm. 208 und 215; vgl. auch EStR aaO Abs. 20 Sätze 1–3). Soweit danach die Schuldzinsen auf den selbstgenutzten Teil des Grundstücks entfallen, sind sie bis zur Höhe des Grundbetrags abzusetzen, darüber hinaus nicht. Soweit sie auf den anderen Teil entfallen, sind sie in voller Höhe als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus § 15 oder § 18 oder als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 Abs. 1 abzugsfähig (glA FG Münster v. 31. 3. 55, EFG S. 238, rkr.).

Nach FG Münster v. 18. 12. 67 (EFG 1968 S. 356, rkr.) ist es nicht zulässig, die Eigenmittel nur dem selbstgenutzten Wohnteil und die Fremdmittel dem beruflichen, gewerblichen oder vermieteten Anteil des Hauses zuzurechnen. Da das Haus eine wirtschaftliche Einheit sei, seien die Schuldzinsen auch dann aufzuteilen, wenn die Eigenmittel für die Finanzierung des selbstgenutzten Wohnteils ausgereicht hätten. UE nicht zu verallgemeinern; eine willkürliche Aufteilung ist nicht anzuerkennen, im übrigen kommt es aber auf den wirtschaftlichen Zusammenhang der Schuldzinsen mit dem jeweiligen Tatbestand der Einkunftserzielung an; dabei ist von der vom Stpfl. vorgenommenen Finanzierung und ihren Modalitäten auszugehen. Nur in Mißbrauchsfällen ist gem. § 42 AO eine stl. Korrektur geboten.

**Wirtschaftlicher Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten nacheinander (Wechsel der Einkunftsart):** Ändert sich die Nutzung des Hauses durch den Stpfl. in dem Sinne, daß die bisherige und die künftige Nutzung verschiedenen Einkunftsarten angehören, so stellt die hM für die Frage, mit welcher Einkunftsart Schuldzinsen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, darauf ab, auf welche Zeit die Schuldzinsen wirtschaftlich entfallen (s. Anm. 132, 134). Dies gilt auch, wenn der Stpfl. von Einkünften gem. § 21 Abs. 1 wegen Fremdvermietung zu Einkünften gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. wegen Selbstnutzung übergeht.

**Beispiel:** Ein Einfamilienhaus war bisher vermietet. Der Stpfl. beabsichtigt nunmehr, es selbst zu bewohnen. Nach dem Auszug des Mieters läßt er das Haus renovieren und nimmt dazu einen Kredit auf.

Nach FG Köln v. 12. 8. 82 (EFG 1983 S. 168, nrkr.) ist in diesem Fall die künftige Nutzung des Grundstücks des Stpfl. zu Wohnzwecken als Anlaß der Aufwendungen anzusehen; die Schuldzinsen seien als vorweggenommene Werbungskosten im Rahmen der Nutzungswertbesteuerung zu behandeln und nur bis zur Höhe des Grundbetrages abzugsfähig.

UE ist sowohl für Reparaturaufwendungen als auch für Schuldzinsen auf Reparaturaufwendungen zu differenzieren: War die Beseitigung von Schäden durch die Fremdvermietung (zB Schäden durch unsachgemäßen Gebrauch oder durch Zerstörung durch den Mieter) Anlaß für die Reparatur oder Instandsetzung, so steht dieser in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einkünften aus § 21 Abs. 1 und bildet nachträgliche Werbungskosten, unabhängig von einem Ersatzanspruch gegen den Mieter (vgl. FG Berlin v. 7. 1. 82, EFG S. 512, rkr.); sind dagegen die Schäden, Reparaturen und Instandsetzungen durch die normale Abnutzung des Hauses oder gar durch Wünsche des Stpfl. für die Eigennutzung veranlaßt, so handelt es sich um vorweggenommene Werbungskosten im Rahmen der Nutzungswertbesteuerung. Auch diese vorweggenommenen Werbungskosten sind uE in voller Höhe abzugsfähig, weil vor Beginn der Selbstnutzung § 21 a und damit auch die Abzugsbegrenzung nicht gilt (s. Anm. 133).

Zum Fall, daß der Stpfl. zunächst das Haus selbst genutzt hat und nach Beendigung der Selbstnutzung zur Nutzung im Rahmen einer anderen Einkunftsart übergeht, s. Anm. 134.

## b) Bedeutung des zeitlichen Zusammenhangs

142

Für den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen dem Anlaß für Aufwendungen und der Einkunftsart ist es bei den Überschusseinkünften grundsätzlich nicht erforderlich, daß Einnahmen und Aufwendungen im zeitlichen Zusammenhang der Gleichzeitigkeit stehen; vor der Erzielung von Einnahmen gemachte Aufwendungen sind als sog. vorweggenommene Werbungskosten abziehbar, wenn sie mit der späteren, auf Einkunftserzielung gerichteten Tätigkeit in einem ausreichend engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (s. § 9 Anm. 4 [7] mit Rspr.-

Nachweisen). Zwischen dem Ansatz des Nutzungswerts als fiktiver Einnahme und den Aufwendungen auf das später selbst genutzte Haus muß ebenfalls kein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang bestehen; auch im Rahmen der Nutzungswertbesteuerung nach § 21 a ist die Abzugsfähigkeit sog. vorweggenommener Werbungskosten anerkannt (s. Anm. 131, 132).

Der zeitliche Zusammenhang zwischen Werbungskosten wird aber als maßgebliches Kriterium für die Bestimmung der anzuwendenden Ermittlungsvorschrift herangezogen:

#### **Vor Selbstnutzung gezahlte Werbungskosten:**

- ▷ *Das generelle Werbungskostenabzugsverbot* für mit der Selbstnutzung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwendungen, die keine Schuldzinsen sind, gilt erst ab dem Zeitpunkt, in dem § 21 a und damit Abs. 3 Nr. 1 überhaupt anwendbar sind, also ab dem ersten vollen Monat der Selbstnutzung (Abs. 1 Satz 5; s. Anm. 120). Vor Ansatz des Grundbetrages geleistete (§ 11 Abs. 2) Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Selbstnutzung stehen und keine Schuldzinsen sind, sind in voller Höhe im Kj. ihrer Verausgabung als sog. vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig (allgem. Auffassung; s. Anm. 132).
- ▷ *Die Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen auf die Höhe des Grundbetrags gem. Abs. 3 Nr. 1* gilt ebenfalls erst ab Ansatz des Grundbetrags, also ab dem ersten vollen Monat der Selbstnutzung. Vor dem Ansatz des Grundbetrags geleistete Schuldzinsen, die mit der späteren Selbstnutzung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind deshalb uE in voller Höhe als vorweggenommene Werbungskosten im Kj. ihrer Verausgabung (§ 11 Abs. 2) abzugsfähig. *Rspr. und hM* im Schrifttum nehmen dagegen für *laufzeitbezogene* Schuldzinsen unter Berufung auf den wirtschaftlichen Zusammenhang gem. Abs. 3 Nr. 1 (bzw. früher § 2 Abs. 2 EinfHausVO) eine Aufteilung der Schuldzinsen danach vor, auf welche Zeiträume sie entfallen. Nur soweit solche Schuldzinsen wirtschaftlich auf die Zeit vor Ansatz des Grundbetrags entfallen, sind sie voll abzugsfähig, danach nur im Rahmen des Grundbetrags (s. im einzelnen Anm. 132; zur Kritik s. Anm. 133). Die FinVerw. will diese Aufteilung – entgegen der höchstgerichtlichen *Rspr.* – selbst für *nicht* laufzeitbezogene Schuldzinsen anwenden (vgl. Abschn. 164 c Abs. 5 Satz 5 EStR 1984); dafür fehlt es selbst dann an einer gesetzlichen Grundlage, wenn man die *Rspr.* zu den laufzeitbezogenen Schuldzinsen anerkennt.

**Während der Selbstnutzung gezahlte Schuldzinsen und sonstige Werbungskosten:** Für sonstige Werbungskosten gilt nach Beginn der Selbstnutzung das generelle Werbungskostenabzugsverbot; für Schuldzinsen gilt die Abzugsbeschränkung auf den Grundbetrag des Abs. 3 Nr. 1 (s. Anm. 135). Gleichwohl läßt die *Rspr.* auch *nach Beginn* der Selbstnutzung geleistete laufzeitbezogene Schuldzinsen und das *Damnum* insoweit im VZ der Zahlung trotz Einkunftsermittlung nach § 21 a zum Abzug zu, als sie auf die Zeit *vor Beginn* der Selbstnutzung entfallen (s. Anm. 132; Abschn. 164 c Abs. 5 Satz 1, Abs. 6 Satz 3 EStR 1984). UE ist dieser Grundsatz § 21 a Abs. 3 nicht zu entnehmen, insbes. handelt es sich nicht um ein Problem des wirtschaftlichen Zusammenhangs. Daß diese Schuldzinsen mit der Selbstnutzung des Hauses in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, ist Voraussetzung für ihre Abzugsfähigkeit dem Grunde nach, läßt uE aber die Anwendbarkeit des § 21 a Abs. 3 unberührt. UE sind bei Überschußeinkünften auf Einnahmen und Ausgaben die Vorschriften anzuwenden, die im Zeitpunkt des Zuflusses oder Abflusses gelten; eine Aufwandsperiodisierung ist den Überschußeinkünften fremd (s. Anm. 133). Der *Rspr.* kann allenfalls unter dem Gesichtspunkt gefolgt werden, daß gegen die Abzugsbeschränkung des Abs. 3 Nr. 1 erhebliche

verfassungsrechtliche Bedenken bestehen und daher eine Milderung grundsätzlich zu begrüßen ist. Dies rechtfertigt es uE jedoch keinesfalls, die gleichen Grundsätze auch zur Verschärfung des Abzugsverbots bei laufzeitbezogenen Zinsen zu übertragen, die vor Ansatz des Grundbetrags geleistet werden (s.o. und Anm. 133).

**Für nachträgliche Werbungskosten**, dh. nach Beendigung der Selbstnutzung geleistete Werbungskosten, gelten die vorstehenden Grundsätze entsprechend. Für laufzeitbezogene Schuldzinsen stellt hier der zeitliche Zusammenhang, also die Periodisierung nach der Zeit, auf die die Schuldzinsen entfallen, das maßgebliche Kriterium für die Zurechnung zur bisherigen Einkunftsart des § 21 Abs. 2 erste Alt. und ggf. zu einer neuen Einkunftsart, in der das Haus genutzt werden soll, dar (insoweit uE zutreffend; s. Anm. 134).

Einstweilen frei.

143–149

### III. Werbungskosten ABC zu § 21 a

150

**Abbruchkosten:** s. Anm. 300.

**Anbau, Aufstockung, Erweiterung:** Bauzinsen, die mit der Erweiterung eines § 21 a-Objektes zusammenhängen, sind als Werbungskosten voll abziehbar, soweit sie auf die Zeit vor der Bezugfertigkeit des Erweiterungsbaus entfallen (BFH VI 251/65 v. 4. 3. 66, BStBl. S. 350; VIII R 116/69 v. 6. 11. 73, BStBl. 1974 S. 106). Der Zinsabzug ist nicht davon abhängig, daß die Baumaßnahmen zu einer Fortschreibung des Einheitswerts geführt haben (BFH VIII R 116/69, aaO in Bestät. Schl.-Holst. FG v. 9. 10. 69, EFG 1970 S. 65; glA FG Hamb. v. 29. 5. 72, EFG S. 431 rkr.; *Thaddey*, Inf. 1969 S. 557; anders noch BFH VI 251/65, aaO; *Geist*, FR 1963 S. 467).

**Außergewöhnlich hohe Reparaturkosten** rechtfertigen keinen Werbungskostenabzug im Rahmen des Abs. 3 Nr. 1 (vgl. BFH VIII R 156/71 v. 3. 6. 75, BStBl. S. 696 betr. Erneuerung einer Hangstützmauer; IV 438/55 U v. 30. 8. 56, BStBl. S. 303 betr. Beseitigung von Besetzungsschäden wegen unsachgemäßer Behandlung der Wohnräume durch Angehörige der Besatzungsmächte). Eine Ausnahme hat die Rechtsprechung nur für Kriegsschäden zugelassen (s. „*Kriegsschäden*“). Über Billigkeitsmaßnahmen der FinVerw. s. „*Katastrophenschäden*“.

**Bauzeitzinsen**, die der Bauträger eines Kaufeigenheimes oder einer Eigentumswohnung für die Zeit vom Baubeginn bis zur Übergabe an den Erwerber als Kosten der Zwischenfinanzierung in Rechnung stellt, können je nach vertraglicher Gestaltung beim Erwerber Finanzierungskosten und damit Werbungskosten iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 1 oder Teil des Kaufpreises und somit Anschaffungskosten darstellen. Läßt sich der Veräußerer nur seine eigenen Aufwendungen für die Baukostenfinanzierung ersetzen, so handelt es sich für den Erwerber um Anschaffungskosten; davon ist regelmäßig auszugehen, wenn der Kaufpreis für das Gebäude erst nach Fertigstellung zu entrichten ist.

BFH VIII R 44/74 v. 19. 4. 77, BStBl. S. 600 im Anschluß an VIII R 11/71 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 476; VIII R 237/73 v. 19. 4. 77, BStBl. S. 598; vgl. auch VIII R 149/75 v. 22. 4. 80, BStBl. S. 441, 446; FG Hamb. v. 7. 2. 74, EFG S. 253, rkr.; FG Hamb. v. 7. 5. 74, EFG S. 464, rkr.

Gewährt dagegen der Bauträger dem Erwerber ein Darlehen zur *Zwischenfinanzierung* des ratenweise zu zahlenden Festpreises, so sind die neben dem Festpreis für die Zeit bis zum Beginn der Selbstnutzung zu erbringenden Zinsen als Schuldzinsen zu behandelnde Finanzierungskosten; maßgeblich ist, daß die Aufwendun-

gen bei wirtschaftlicher Betrachtung als Vergütung für die Überlassung von Kapital zur Finanzierung der Anschaffungskosten angesehen werden können (BFH VIII R 44/74 aaO). Ob als Kreditgeber der Veräußerer selbst oder ein Geldinstitut oder ein sonstiger Dritter auftritt, ist unerheblich (BFH VI R 6/67 v. 24. 5. 68, BStBl. S. 574; VIII R 119/75 v. 19. 4. 77, BStBl. S. 600; Nds. FG v. 9. 4. 74, EFG S. 465, rkr.). Berechnet der Hersteller des Gebäudes dem Erwerber vereinbarungsgemäß Zinsen, weil dieser einen fälligen Teil der Anschaffungskosten in der Bauzeit nicht fristgerecht entrichtet hat, so stellen diese Zinsen auch dann Finanzierungskosten des Erwerbers dar, wenn sie dem Hersteller durch eine Darlehensaufnahme im eigenen Namen entstanden sind (BFH VIII R 119/75 aaO).

Bauzeitzinsen, die Finanzierungskosten bilden, sind, da sie auf die Zeit vor Bezugsfertigkeit und damit vor Beginn der Selbstnutzung entfallen, im VZ der Zahlung in voller Höhe als Werbungskosten abzugsfähig, und zwar auch dann, soweit sie erst nach Beginn der Selbstnutzung gezahlt werden (Abschn. 164 c Abs. 5 Satz 6 EStR 1984; s. im einzelnen Anm. 131–133 und 141).

**Bereitstellungszinsen** für Bankkredite gehören zu den Schuldzinsen iSd. Abs. 3 Nr. 1 (BFH VIII R 104/74 v. 2. 8. 77, BStBl. 1978 S. 143; VIII R 173/83 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 S. 428). Das gleiche gilt für die Bereitstellungsprovision (BFH VIII R 104/74 aaO; vgl. auch Abschn. 164 c Abs. 5 Satz 5 EStR 1984).

**Besetzungsschäden:** Nach BFH IV 438/55 U v. 30. 8. 56 (BStBl. S. 303) sind Aufwendungen zur Beseitigung von Besetzungsschäden nicht absetzbar, wenn der Stpfl. das Grundstück nach Freigabe als Einfamilienhaus selbst nutzt. UE bedenkl. da es insoweit an einer tatsächlichen Selbstnutzung fehlte. Über Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall vgl. FinVerw., B 1953 S. 156; *Henninger*, B 1960 S. 766. Über den Abzug bei Vermietung nach Freigabe vgl. BFH VI 108/62 U v. 17. 1. 64 (BStBl. S. 238).

**Damnum:** Steht ein Darlehen mit Einkünften aus VuV in wirtschaftlichem Zusammenhang, so ist das anlässlich der Darlehensaufnahme zu entrichtende Damnum nach dem Beschluß des Großen Senats des BFH (GrS 2/64 S v. 6. 12. 65, BStBl. 1966 S. 144) nicht auf die Tilgungsdauer des Darlehens zu verteilen, sondern im KJ. der Zahlung als Werbungskosten zu berücksichtigen. Voraussetzung dafür ist allerdings, daß das Damnum nicht zu den Anschaffungskosten des Erwerbers gehört; insoweit ist das Damnum mit den Bauzeitzinsen gleich zu behandeln (BFH VIII R 95/80 v. 17. 2. 81, BStBl. S. 466 betr. ein dem Veräußerer bei dessen Darlehensaufnahme einbehaltenes und vom Erwerber erstattetes Damnum; s. auch „*Bauzeitzinsen*“). Gehört das Damnum zu den Finanzierungskosten, so richtet sich nach der BFH-Rspr. die Frage, inwieweit seine Zahlung der Abzugsbeschränkung des Abs. 3 Nr. 1 unterliegt, nach dem Abflußprinzip des § 11 Abs. 2, da das Damnum nach Auffassung des BFH – anders als die laufenden Kreditzinsen – nicht laufzeitbezogen ist (vgl. BFH VIII R 173/83 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 S. 428; VIII R 64/83 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 S. 426). Ein vor Ansatz des Grundbetrags geleistetes Damnum für einen Kredit zum Bau oder Erwerb einer selbstgenutzten Wohnung ist daher im VZ des Abflusses (§ 11 Abs. 2) in voller Höhe als Werbungskosten nach § 21 Abs. 2 erste Alt., § 9, § 2 Abs. 2 Nr. 2 abzugsfähig, unabhängig von den Modalitäten der Auszahlung und der Laufzeit des Darlehens. Ein nach Ansatz des Grundbetrags geleistetes Damnum ist nur bis zur Höhe des Grundbetrags im VZ des Abflusses abzugsfähig; Rspr. und FinVerw. lassen allerdings in diesem Fall darüber hinaus noch den Teil des Damnums zum Abzug zu, der auf die Zeit vor Ansatz des Grundbetrags entfällt (kritisch zur Behandlung des Damnums durch die Rspr. *Rieger*, BB 1981 S. 2133; *B. Meyer*, DStR 1982 S. 246; *Schmidt|Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 21 a Anm. 5 a; *Prinz*, WK bei den Einkünften aus VuV, Gelsenkirchen 1984, S. 414–418; zustimmend *Buciek*, FR 1985 S. 253).

► *Das Darlehen wird vor Ansatz des Grundbetrags – gekürzt um das Damnum – in einem Betrag ausbezahlt:* Das Damnum ist in voller Höhe im VZ der Auszahlung des Darlehens abgeflossen und als Werbungskosten abzugsfähig (BFH VI R 211/66 v. 28. 6. 68, BStBl. S. 816; VIII R 201/73 v. 24. 10. 78, BStBl. 1979 S. 178; VIII R 95/80 v. 17. 2. 81, BStBl. S. 466; VIII R 173/83 v. 13. 12. 83 aaO; ebenso Abschn. 164c Abs. 6 Satz 1 EStR 1984).

► *Das Darlehen wird ratenweise ausbezahlt, das Damnum vor Ansatz des Grundbetrags mit der Auszahlung der ersten Rate einbehalten:* Das Damnum ist in voller Höhe im VZ der Einbehaltung als Werbungskosten abzugsfähig (BFH VIII R 78/71 v. 26. 6. 75, BStBl. S. 880; vgl. auch *Seitbel*, FR 1969 S. 472).

► *Das Darlehen wird vor Ansatz des Grundbetrags ausbezahlt, das Damnum erst nach Ansatz des Grundbetrags entrichtet:* Nach hM ist das Damnum aufzuteilen. Soweit es auf die Zeit vor Ansatz des Grundbetrags entfällt, ist es im VZ der Zahlung voll abzugsfähig, soweit es auf die Zeit nach Ansatz des Grundbetrags entfällt, ist es nur bis zur Höhe des Grundbetrags abzugsfähig (BFH VIII R 101/70 v. 21. 1. 75, BStBl. S. 503; EStR aaO Satz 3). Die Aufteilung ist im Verhältnis der Gesamtlaufzeit des Darlehens zur Laufzeit vor Ansatz des Grundbetrags vorzunehmen (BFH aaO). UE ist diese Behandlung eines „verspätet“ geleisteten Damnums inkonsequent und läßt sich lediglich als Billigkeitsregelung halten (glA *Buciek* aaO S. 257; vgl. auch *Rieger* aaO S. 2133). Sie widerspricht der Ausgangsthese des BFH für die Behandlung des Damnums, wonach dieses – anders als die laufenden Kreditzinsen – gerade nicht laufzeitbezogen sei; dann kann es aber nicht teilweise auf die Zeit vor seiner Leistung entfallen (insoweit glA *B. Meyer* aaO S. 248; *Prinz* aaO S. 417).

► *Das Darlehen wird vor Ansatz des Grundbetrags – gekürzt um das Damnum – ausbezahlt, gleichzeitig jedoch ein Zusatzdarlehen in Höhe des Damnums vereinbart (sog. Tilgungsstreckungsdarlehen):* Das Damnum ist nicht im Zeitpunkt der Auszahlung des Darlehens abgeflossen, da die Tilgungsstreckung wirtschaftlich als Stundung des Damnums anzusehen ist. Das Damnum fließt vielmehr mit den Tilgungsraten des Tilgungsstreckungsdarlehens ab (BFH VIII R 105/70 v. 26. 11. 74, BStBl. 1975 S. 330). Ist das Zusatzdarlehen vor Ansatz des Grundbetrags getilgt, so ist das Damnum voll abzugsfähig (BFH VI R 211/66 v. 28. 6. 68, BStBl. S. 816); wird das Zusatzdarlehen erst nach Ansatz des Grundbetrags getilgt, so sollen die Tilgungsbeträge nach BFH VIII R 101/70 v. 21. 1. 75 (BStBl. S. 503) aufgeteilt werden (volle Abzugsfähigkeit, soweit sie auf die Zeit vor Ansatz des Grundbetrags entfallen; im übrigen nur bis zur Höhe des Grundbetrags abzugsfähig; s. o.). Nach BFH VI R 165/67 v. 10. 3. 70 (BStBl. S. 453) kommt dagegen in diesem Fall insgesamt nur eine Berücksichtigung im Rahmen des Grundbetrags in Betracht (uE zutreffend).

► *Das Darlehen wird nach Ansatz des Grundbetrags ausbezahlt, das Damnum jedoch bereits vor dem Ansatz des Grundbetrags gezahlt:* Nach der Rspr. des BFH ist das Damnum in voller Höhe im VZ der Zahlung als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Gestaltung auf vertraglichen Vereinbarungen beruht und zwischen der Zahlung des Damnums und der Auszahlung des Darlehens ein enger zeitlicher Zusammenhang besteht (BFH VIII R 64/83 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 S. 426; VIII R 173/83 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 S. 428). Einen engen zeitlichen Zusammenhang hält der BFH nur für gegeben, wenn zwischen Zahlung des Damnums und Auszahlung oder Teilauszahlung der Darlehenssumme nicht mehr als ein Monat liegt; andernfalls liegt nach BFH aaO ein Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO vor. Dem BFH ist grundsätzlich zuzustimmen; woher er die Erkenntnis nimmt, daß eine Frist von einem Monat stl. anzuerkennen, eine Frist von fünf Wochen dagegen eine rechtsmißbräuchliche Gestaltung darstellt, ist allerdings unerfindlich.

► *Das Darlehen wird nach Ansatz des Grundbetrags ausgezahlt, das Damnum nach Ansatz des Grundbetrags durch Einbehalt bei Auszahlung oder anderweitige Zahlung geleistet:* Das Damnum ist im Kj. seiner Verausgabung (§ 11 Abs. 2) wie und zusammen mit den sonstigen Schuldzinsen gem. Abs. 3 Nr. 1 zu berücksichtigen (BFH VI R 165/67 v. 10. 3. 70, BStBl. S. 453).

**Erbbauzinsen** sind wie Schuldzinsen zu behandeln.

BFH IV 300/53 U v. 13. 5. 54, BStBl. S. 199; VI 283/60 U v. 10. 11. 61, BStBl. 1962 S. 54; glA *Blümich|Falk*, § 21 a Anm. 57; *Schmidt|Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 21 a Anm. 5a; uE zweifelhaft; aA RFH v. 6. 5. 43, RStBl. S. 531; v. 10. 2. 44, RStBl. S. 418; VG Berlin v. 27. 1. 53, EFG S. 56, rkr.

Nach Auffassung des BFH soll nur das Eigenkapital des Stpfl. als Bemessungsgrundlage für den Nutzungswert genommen werden; dies rechtfertigt es, die Erbbauzinsen wie Schuldzinsen bei den Grundeigentümern zu behandeln (vgl. *Kaatz*, FR 1955 S. 22). Auf die Zeit vor Ansatz des Grundbetrags entfallende Erbbauzinsen sind als Werbungskosten voll abzugsfähig (vgl. VI 283/60 U aaO; s. Anm. 131–133). Über die Behandlung der vom Erbbauberechtigten gezahlten Erschließungsbeiträge s. „*Erschließungskosten*“. Nach FG Düss. v. 14. 2. 62 (EFG S. 491, rkr.) können auch Zahlungen für ein obligatorisches Recht, auf fremdem Boden ein EinfHaus zu errichten, bereits vor Baubeginn Werbungskosten gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. und wie Erbbauzinsen zu behandeln sein.

**Erhaltungsaufwendungen** sind mit dem Grundbetrag abgegolten und daher im Rahmen des § 21 a nicht abzugsfähig. Etwas anderes gilt, wenn die zum Erhaltungsaufwand führenden Arbeiten zu einer Zeit durchgeführt worden sind, in der § 21 a noch nicht oder nicht mehr galt (s. im einzelnen „*Reparaturkosten*“).

**Erschließungskosten des Erbbauberechtigten:** Verpflichtet sich der Erbbauberechtigte, bereits gezahlte oder künftige Erschließungskosten zu übernehmen, so liegt darin ein zusätzliches Entgelt für die Nutzung des Grundstücks (BFH IV R 126/78 v. 20. 11. 80, BStBl. 1981 S. 398). Nach OFD Hann. v. 23. 11. 84 (FR 1985 S. 17) handelt es sich beim Erbbauberechtigten um Anschaffungskosten eines Nutzungsrechts, die auf die Nutzungsdauer gleichmäßig zu verteilen sind; ein Werbungskostenabzug kommt nicht in Betracht. Anders OFD Münster v. 10. 7. 84 (StEK EStG § 21 Nr. 150 und 153 = FR 1984 S. 392): Beim Erbbauberechtigten sind die von ihm gezahlten Erschließungskosten im Jahr des Abflusses als Werbungskosten von den Einnahmen aus VuV abzuziehen; sie stellen keine Anschaffungskosten des Erbbaurechts dar. Nach Auffassung der OFD Münster aaO ist das zur Anwendung der EinfHausVO ergangene Urteil des BFH VI 295/65 v. 22. 2. 67 (BStBl. S. 417) durch die neuere BFH-Rspr. überholt (uE zutreffend). Mit Verfügung v. 31. 8. 84 (StEK EStG § 21 Nr. 159 = BB 1984 S. 2108) führt OFD Münster ergänzend aus, ein vom Erbbauberechtigten mit Gewinnermittlung nach § 21 a gezahlter Erschließungsbeitrag sei nach den Regeln zu behandeln, die in den EStR für die Behandlung eines Damnums aufgestellt worden sind (s. „*Damnum*“). Dies entspricht der hier vertretenen Auffassung über die stl. Behandlung nicht laufzeitbezogener Schuldzinsen (s. Anm. 133).

**Erweiterung des Hauses:** s. „*Anbau*“.

**Geldbeschaffungskosten** gehören zu den Schuldzinsen. Nach Abschn. 164 c Abs. 5 Satz 5 EStR 1984 sind sie wie Schuldzinsen „zu behandeln, sofern sie auf die Zeit vor dem Ansatz des Grundbetrags entfallen“. UE sind Geldbeschaffungskosten – ebenso wie das Damnum (s. „*Damnum*“) – nicht laufzeitbezogen. Ob sie unter die Abzugsbeschränkung des Abs. 3 Nr. 1 fallen, richtet sich uE allein danach, ob sie in der Zeit vor oder nach Ansatz des Grundbetrags geleistet werden, dh. gem. § 11 Abs. 2 abfließen (s. Anm. 133).

Geldbeschaffungskosten, die als Schuldzinsen zu behandeln sind, sind zB *Schätzungsgebühren*, *Gebühren für Hypothekenvermittlung*, *Bürgschaftsgebühren*, *Bereitstellungszinsen* für Bankkredite, *Notariatsgebühren* (so EStR aaO; vgl. BFH VIII R 104/74 v. 2. 8. 77, BStBl. 1978 S. 143), Kosten der *Kreditsicherung* (Notar, Grundbuchamt), *Maklerprovisionen*, *Reisekosten* anlässlich der Kreditbeschaffung (BFH VI 258/65 v. 4. 3. 66, BStBl. S. 451), *Abschlußgebühren* und *Zuteilungsgebühren* beim Bausparvertrag (BFH VIII R 80/73 v. 3. 6. 75, BStBl. S. 699; VIII R 130/79 v. 8. 2. 83, BStBl. S. 554), *Bankverwaltungsgebühren*, *Gebühren für die Prüfung der Beleihungunterlagen* (s. auch § 9 Anm. 16).

Als Geldbeschaffungskosten sind auch Kosten zu behandeln, die einem StPfl. wegen Zurückziehung eines bereits gewährten Baukredits erwachsen, zB Gerichts-, Grundbuch- und andere Kosten (BFH IV 385/58 v. 23. 6. 66, BStBl. S. 541), ebenso die Kosten zur *Löschung* von Grundpfandrechten und Ablösung anderer Verbindlichkeiten, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Finanzierung der selbstgenutzten Wohnung stehen.

**Instandhaltungskosten** sind mit dem Grundbetrag abgegolten und daher im Rahmen des § 21 a nicht abzugsfähig. Etwas anderes gilt, wenn die Instandsetzungsarbeiten zu einer Zeit ausgeführt wurden, in der § 21 a noch nicht oder nicht mehr anwendbar war (s. im einzelnen „*Reparaturkosten*“).

**Katastrophenschäden:** Auch außergewöhnliche Reparaturen werden durch den Grundbetrag abgegolten (BFH VI 267/58 v. 6. 5. 59, StRK EinfHausVO § 2 R. 18; vgl. IV 613/55 U v. 27. 9. 56, BStBl. 1957 S. 16 betr. Blitzschaden). Bei Naturkatastrophen läßt die FinVerw. den Abzug von Erhaltungsaufwendungen jedoch gelegentlich durch Billigkeitsregelungen zu, so zB NRW v. 14. 4. 83, BB 1983 S. 746 betr. Hochwasserschäden; Bayern v. 13. 7. 84, nv., betr. Hagel- und Wasserschäden v. 12. 7. 84 in Oberbayern: Voller Abzug der Erhaltungsaufwendungen als Werbungskosten auch bei Anwendung des § 21 a.

Über Versagung der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 4 s. BFH VIII R 48/78 v. 6. 3. 79 (BStBl. S. 627) und Anm. 177.

**Kaufpreisrentenzahlung:** Die darin anteilig enthaltenen Zinsen sind Schuldzinsen iSd. Abs. 3 Nr. 1 bzw. früher § 2 Abs. 2 EinfHausVO (BFH IV 451/53 U v. 22. 9. 55, BStBl. S. 320). Zur Ermittlung des Zinsanteils s. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a.

**Kriegsschäden** (s. auch „*Besatzungsschäden*“, „*Katastrophenschäden*“): Die Aufwendungen zur Beseitigung von Kriegsschäden bilden voll abzugsfähige Werbungskosten, soweit sie zum Erhaltungsaufwand gehören, also nicht als Herstellungskosten anzusehen sind (BFH IV 438/54 S v. 21. 4. 55, BStBl. S. 173). Diese Rspr. kann allerdings nicht auf andere außergewöhnliche Instandsetzungskosten, zB auf Blitzschäden (FG Stuttgart v. 19. 9. 55, EFG 1956 S. 43, bestätigt durch BFH IV 613/55 U v. 27. 9. 56, BStBl. 1957 S. 16), ausgedehnt werden, weil sie eine Durchbrechung der Grundsätze des Abzugsverbots bildet (Abschn. 162 EStR 1955-67; ähnlich auch *Kaatz*, FR 1955 S. 423; *Hartz*, Inf. 1955 S. 292). Nach Auffassung des BFH sind Schäden durch kriegerische Ereignisse ihrer Natur nach so ungewöhnlich und selten, daß man nicht unterstellen könne, der Verordnungsgeber der EinfHausVO habe an sie gedacht, als er bei der Bemessung des Nutzungswerts einen Betrag ansetzte, bei dem „unter Berücksichtigung des regelmäßigen Aufwands“ für den Inhaber des Einf Hauses noch eine angemessene Verzinsung des in dem Haus angelegten Kapitals bleiben sollte (vgl. BFH VIII R 156/71 v. 3. 6. 75, BStBl. S. 696 in Abgrenzung zur Nichtabzugsfähigkeit anderer Aufwendungen zur Schadensbeseitigung). Die Berücksichtigung von Aufwendungen zur Beseitigung von Kriegsschäden lehnt der BFH ab, wenn derart-

tige Schäden an einem nach Eintritt des Schadensfalls entgeltlich erworbenen EinfHaus beseitigt werden (BFH VI 168/60 U v. 9. 6. 61, BStBl. S. 400); die Schäden werden regelmäßig den Kaufpreis gemindert haben.

**Nutzungsentgelte:** s. einerseits „*Erbbauzinsen*“ (Behandlung wie Schuldzinsen), andererseits „*Pachtzinsen*“.

**Pachtzinsen:** Nutzungsentgelte, die der Stpfl. für ein ihm gehörendes, aber auf fremdem Boden stehendes EinfHaus an den Grundstückseigentümer entrichtet, können nicht wie Schuldzinsen vom Grundbetrag des Nutzungswerts abgezogen werden. Daher sind *Pachtzinsen* (im Gegensatz zu *Erbbauzinsen*, s. Stichwort) nicht vom Grundbetrag absetzbar (FG Hannover v. 22. 2. 63, EFG S. 510, bestät. durch BFH VI 269/63 v. 11. 9. 64, StRK EinfHausVO § 1 R. 10 = HFR 1965 S. 499; glA *Blümich/Falk*, § 21 a Anm. 58; *Schmidt/Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 21 a Anm. 5 a).

**Reparaturkosten:** Es wird darauf abgestellt, zu welcher Zeit die Reparaturen ausgeführt worden sind. Wird die Reparatur zu einer Zeit ausgeführt, in der die Einkünfte nach § 21 a ermittelt werden, sind die Reparaturkosten mit dem Grundbetrag abgegolten und nicht abzugsfähig (vgl. BFH VIII R 156/71 v. 3. 6. 75, BStBl. S. 696; s. auch Anm. 177 betr. außergewöhnliche Absetzung; über Billigkeitsregelungen s. „*Katastrophenschäden*“ und „*Kriegsschäden*“). Werden die Reparaturen dagegen in einer Zeit ausgeführt, für die § 21 a noch nicht oder nicht mehr anzuwenden ist, sind die Reparaturkosten voll abzugsfähig, unabhängig davon, in welchem Zeitraum die Schäden entstanden sind oder wann die Reparaturkosten bezahlt worden sind (zweifelhaft; s. Anm. 133).

BFH VI 108/62 U v. 17. 1. 64, BStBl. S. 238; VI R 173/67 v. 24. 1. 69, BStBl. S. 312; VIII R 120/72 v. 26. 8. 75, BStBl. 1976 S. 9; VIII R 130/74 v. 30. 1. 79, BStBl. S. 431; Abschn. 164 c Abs. 9 Sätze 1 und 2 EStR 1984.

► *Auszug des Stpfl.:* Die volle Abzugsfähigkeit der Reparaturkosten kann der Stpfl. dadurch erreichen, daß er während der Bauarbeiten aus dem Haus auszieht (BFH VIII R 130/74, aaO; IX R 43/82 v. 12. 2. 85, BStBl. S. 422). Bewohnt er das Haus eingeschränkt (zimmerweise) weiter, so bleibt es bei der Pauschalierung des Nutzungswerts und damit bei der Nichtabziehbarkeit der Reparaturkosten (BFH IX R 45/81 v. 23. 10. 84, BStBl. 1985 S. 53). Entgegen EStR aaO Sätze 3 und 4 muß das Haus nicht „insgesamt für einen längeren Zeitraum objektiv unbewohnbar sein“; es genügt, daß das Haus mindestens einen vollen Monat lang nicht mehr bewohnbar war und vom Stpfl. nicht bewohnt wurde (BFH IX R 43/82 aaO: das durch die Verwaltung aufgestellte Erfordernis entbehrt der gesetzlichen Grundlage). Nach FG Rheinland-Pfalz v. 17. 10. 83 (EFG 1984 S. 273, nrkr.) sind die Reparaturkosten auch dann voll abzugsfähig, wenn die Arbeiten vor dem Einzug begonnen, aber erst danach beendet wurden (bedenklich; für zeitanteilige Aufteilung *Prinz*, Werbungskosten bei Einkünften aus VuV, Gelsenkirchen 1984 S. 419; vgl. FG Düss. v. 14. 10. 81, EFG 1982 S. 296, rkr.: bei provisorischem Bezug des Hauses entfällt der Werbungskostenabzug).

► *Zuführung zu einer Instandhaltungsrücklage vom Wohnungseigentümer und daraus bestrittene Reparaturaufwendungen* sind keine Werbungskosten des Stpfl. (FG Bremen v. 18. 1. 74, EFG S. 149, rkr.).

► *Wechsel der Einkunftsart:* Zur Frage, ob Reparaturaufwendungen zur Vermietung gem. § 21 Abs. 1 oder zur Selbstnutzung gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. gehören, wenn der Stpfl. ein bisher selbstgenutztes Haus vermietet oder ein bisher vermietetes Haus nunmehr selbst nutzt (Wechsel der Gewinnermittlungsart), s. Anm. 134 und 141. Daß der Stpfl. einen Ersatzanspruch gegen den früheren Mieter hat, steht dem Abzug nicht entgegen (FG Berlin v. 7. 1. 82, EFG S. 512, rkr.).

► *Schuldzinsen für ein zum Zweck der Reparatur oder Instandsetzung aufgenommenes Darlehen* sind nicht wie Reparaturkosten, sondern nach den allgemeinen Grundsätzen zum Schuldzinsenabzug zu behandeln. Soweit sie auf die Zeit vor Beginn der Selbstnutzung entfallen, sind sie also unbeschränkt abziehbar, unabhängig davon, ob es sich um Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand handelt und ob die Instandsetzung zu einer Fortschreibung des Einheitswerts geführt hat (glA FG Ba.-Württ. v. 15. 4. 70, EDStZ S. 255 unter Hinweis auf BFH VI R 173/67 aaO; vgl. auch B 1971 S. 2089).

**Rückerstattungsverpflichtung:** Zinsen für Darlehen, die zur Erfüllung von Rückerstattungsverpflichtungen im Zusammenhang mit einem eigengenutzten Haus aufgenommen wurden, sind als Schuldzinsen iSd. Abs. 3 Nr. 1 zu behandeln (BFH IV 170/61 v. 21. 7. 66, BStBl. S. 646).

**Tilgungstreckungsdarlehen:** s. unter „*Damnum*“.

**Umstellungsgrundschulden:** Die Zinsen darauf fallen unter Abs. 3 Nr. 1 bzw. früher § 2 Abs. 2 EinfHausVO (vgl. BdF v. 6. 11. 52, BB S. 908 = BB S. 1023, 1953 S. 242). Über einheitliche Feststellung bei mehreren Beteiligten vgl. B 1954 S. 146.

**Umwzugskosten:** Aufwendungen für den Umzug eines Stpfl. in sein selbstgenutztes Haus oder seine eigengenutzte Eigentumswohnung gehören zur privaten Lebensführung und sind daher bei der Ermittlung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen (BFH VIII R 199/82 v. 18. 10. 83, BStBl. 1984 S. 297).

**Vermögensabgabe:** Der Durchschnittszinsanteil bei den Vierteljahresbeträgen iSd. § 211 Abs. 1 Ziff. 1 LAG kann nicht als Werbungskosten, sondern nur als Sonderausgaben berücksichtigt werden (BFH IV 417/52 U v. 25. 6. 53, BStBl. S. 223; Sonderausgabe kraft ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift des § 211 Abs. 1 Ziff. 1 LAG).

**Vorauszahlung von Schuldzinsen:** Nach der Auffassung der FinVerw. bestehen für die Vorauszahlung von Schuldzinsen für einen Zeitpunkt von mehr als einem Jahr „im allgemeinen keine einleuchtenden wirtschaftlichen Gründe“; in diesen Fällen sind deshalb vorausgezahlte Schuldzinsen anteilig in den Jahren als Werbungskosten abziehbar, zu denen sie wirtschaftlich gehören (sog. Dritter Bauherrenerlaß, BdF v. 13. 8. 81, BStBl. S. 604). Wie BFH VIII R 61/81 v. 11. 10. 83 (BStBl. 1984 S. 267 betr. Pachtvorauszahlungen) zutreffend ausführt, steht „im Bereich der Überschubeinkünfte . . . einer Verlagerung von Ausgaben in das Kj., dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind, § 11 Abs. 2 EStG entgegen“ (vgl. auch BFH VIII R 92/77 v. 24. 10. 79, BStBl. 1980 S. 187; *Söffing*, BB 1984 S. 831). Auch im Rahmen der Nutzungswertbesteuerung durch Überschubrechnung gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2 muß es daher grundsätzlich möglich sein, Schuldzinsen in stl. anzuerkennender Weise für mehrere Jahre im voraus zu zahlen. Folgt man der hier vertretenen Auffassung, daß es auch für den Schuldzinsenabzug bei selbstgenutzten Häusern – wie stets bei der Überschubrechnung (vgl. BFH VIII R 61/81 aaO) – nicht darauf ankommen darf, welchem Zeitraum sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (s. Anm. 133), so kann der Stpfl. durch die Vorauszahlung von Schuldzinsen vor Beginn der Selbstnutzung deren volle Abzugsfähigkeit herbeiführen; die Grenze bildet der Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO, der allerdings allein in der Tatsache der Vorauszahlungen uE nicht gesehen werden kann.

Einstweilen frei.

151–174

## 175 IV. Abzug der Schuldzinsen bis zur Höhe des Grundbetrags

Die mit der Selbstnutzung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schuldzinsen können gemäß Abs. 3 Nr. 1 nur bis zur Höhe des Grundbetrags (Abs. 1 Sätze 4 und 5) abgezogen werden (zur Bedeutung der Abzugsbeschränkung und zu verfassungsrechtlichen Bedenken s. Anm. 130). Um den Schuldzinsenabzug bis zur Höhe des Grundbetrags nicht zu schmälern, geht er nach Abs. 3 Nr. 2 dem Abzug *erhöhter Absetzungen* vor. Zu einem negativen Nutzungswert, also zu Verlusten aus VuV, kann es nach Abs. 3 Nr. 1 nicht kommen, wohl aber durch Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen gem. Abs. 3 Nr. 2 sowie – zeitlich befristet – durch den erweiterten Schuldzinsenabzug gem. Abs. 4 (s. Anm. 44).

**Kürzung des Schuldzinsenabzugs:** Vor allem Finanzierungszuschüsse können zu einer Kürzung der im Rahmen des Abs. 3 Nr. 1 abzugsfähigen Schuldzinsen führen:

► *Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln:* Sind die bezuschuften Aufwendungen Erhaltungsaufwand, so sind sie im Rahmen des § 21 a nicht abzugsfähig, ausgenommen Aufwendungen gem. § 82 a Abs. 3 EStDV (s. Anm. 176). Sind die bezuschuften Aufwendungen Schuldzinsen, so sind die Schuldzinsen vor Abzug vom Grundbetrag um den Zuschuß zu vermindern (Abschn. 163 Abs. 2 S. 2–4 EStR 1984; anders noch NRW v. 13. 2. 69, Hessen v. 12. 3. 69, StEK EStG § 21 Nr. 26 = B S. 373 = BB S. 263).

► *Aufwendungsbilfen gem. § 42 Abs. 1 II. WoBauG:* Die Länder gewähren danach nicht rückzahlbare Zuschüsse (Aufwendungsbilfen) neben oder anstelle von öffentlichen Baudarlehen. Im Rahmen des § 21 Abs. 1 bilden die Aufwendungsbilfen Einnahmen aus VuV. Bei § 21 a-Objekten sind die Schuldzinsen um denjenigen Teil der Bilfen zu kürzen, der dem Verhältnis der Schuldzinsen zu den gesamten Gebäudeaufwendungen entspricht, wenn sich ohne Schwierigkeiten feststellen läßt, daß sich diese Kürzung steuerlich auswirkt (OFD Köln v. 20. 1. 64, StEK EStG § 21 Nr. 5 = EDStZ S. 98; OFD Bremen v. 14. 9. 65 StEK EStG § 21 Nr. 14; ebenso FG Berlin v. 15. 1. 80, EFG S. 435, nrkr.; Richter, StWa. 1964 S. 41 u. Inf. 1964 S. 351; Richter/Rörig, NWB F. 3 S. 5476).

► *Überschußbeteiligung bei Bausparen:* Das Beamtenheimstättenwerk gewährt seinen Bausparern eine sog. Überschußbeteiligung von 10 vH der für Bauspardarlehen gezahlten Zinsen. Diese Zinsermäßigung erfolgt durch Gutschrift zum Jahresende. Die Überschußbeteiligung gehört nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern ist Einnahme bei den Einkünften aus VuV. Bei Anwendung des § 21 a sind vor Abzug vom Grundbetrag die Schuldzinsen um die Überschußbeteiligung zu kürzen (Saarl. v. 13. 3. 84, StEK EStG § 9 Nr. 310 = DStR 1984 S. 273; vgl. auch *o.V.*, b + p 1983 S. 132).

**Erweiterung des Schuldzinsenabzugs:** Zur Erweiterung um 3 x 10 000 DM für bestimmte Objekte gem. Abs. 4 s. Anm. 180. Ferner ist ein Schuldzinsenabzug zusätzlich zum Grundbetrag in Höhe der Guthabenzinsen aus einem Bausparvertrag zulässig (BFH VIII R 188/79 v. 9. 11. 82, BStBl. 1983 S. 172; Abschn. 164 c Abs. 4 Satz 3 EStR 1984; s. Anm. 136).

## C. Abzug erhöhter Absetzungen (Abs. 3 Nr. 2)

### I. Voraussetzungen für den Abzug erhöhter Absetzungen

#### 1. Abzugsfähige erhöhte Absetzungen

176

Im Rahmen der pauschalen Nutzungswertermittlung gem. § 21 a können neben Schuldzinsen (diese begrenzt auf den Grundbetrag; s. Anm. 175) lediglich erhöhte Absetzungen estl. geltend gemacht werden, diese allerdings auch über den Grundbetrag hinaus (s. Anm. 179). Alle anderen Absetzungen sind mit dem Grundbetrag abgegolten, so auch Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (s. Anm. 177).

**Begriff der erhöhten Absetzungen:** Erhöhte Absetzungen sind Absetzungen, die anstelle der Absetzung nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 4 in Anspruch genommen werden können (vgl. § 7 a Abs. 3). Die wissenschaftliche Diskussion über die maßgeblichen begrifflichen Abgrenzungsmerkmale ist noch nicht abgeschlossen.

Vgl. *Stuhrmann*, FR 1982 S. 321; *Littmann* XIV. § 7 a Anm. 6: Bezeichnung als erhöhte Absetzung, zB durch Normüberschriften, erheblich; *Stuhrmann* aaO: systematische Stellung; *Söffing*, FR 1982 S. 422: Maßgeblich, ob in jedem VZ ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen besteht; *Stolz*, FR 1982 S. 210: Jahresbetrag muß zunächst höher, später niedriger sein; *Söffing* aaO: Subventionszweck der Norm maßgebend; vgl. auch *Dedner*, FR 1982 S. 137.

Durch Abs. 3 Nr. 2 zweiter Halbsatz, eingefügt durch HBegleitG 1983, wurde klargestellt, daß die degressive AfA des § 7 Abs. 5 nicht zu den erhöhten Absetzungen iSd. Abs. 3 Nr. 2 gehört (s. Anm. 177).

**Nach Abs. 3 Nr. 2 abzugsfähig** sind folgende erhöhte Absetzungen:

▷ *Erhöhte Absetzungen gem. § 7 b EStG und § 15 BerlinFG:*

Vgl. BFH IV 427/53 U v. 26. 8. 54, BStBl. S. 300. Nach Ablauf des achtjährigen Begünstigungszeitraums gem. § 7 b Abs. 1 Satz 1 können die Restwertabreibungen nicht mehr abgezogen werden; sie sind keine erhöhten Absetzungen (BFH VI R 90/66 v. 1. 12. 67, BStBl. 1968 S. 267; VIII R 66/69 v. 29. 5. 73, BStBl. S. 659; FG Düss. v. 12. 9. 68, EFG 1969 S. 171, rkr.; siehe auch § 7 b Anm. 174). Im Falle der Nachholung gem. § 7 b Abs. 3 ist der Nachholbetrag nicht um die – mit dem Grundbetrag abgegoldene – normale AfA zu mindern (FG Ba.-Württ. v. 11. 6. 74, EFG 1975 S. 58, rkr.). Scheidet das Gebäude jedoch aus der Nutzungswertermittlung gem. § 21 a aus, so sind bei der Berechnung des Restwerts gem. § 7 b Abs. 1 Satz 2 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten außer um die in Anspruch genommenen erhöhten Absetzungen auch um die gesamten durch den Grundbetrag abgegoldenen AfA nach § 7 zu kürzen (BFH VIII R 105/77 v. 28. 10. 80, BStBl. 1981 S. 212; Abschn. 64 Abs. 2 EStR 1984).

▷ *Erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten und die Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand für bestimmte Anlagen und Einrichtungen bei Gebäuden gem. 82 a EStDV:* Aufwendungen für die erstmalige Durchführung einer Maßnahme iSd. § 82 a Abs. 1 EStDV, die Erhaltungsaufwand sind, können abweichend von Abs. 3 in dem Jahr, in dem die Arbeiten bei diesen Maßnahmen abgeschlossen worden sind, und in den 9 folgenden Jahren gleichmäßig vom Grundbetrag als Werbungskosten abgezogen werden (§ 82 a Abs. 3 EStDV; Abschn. 164 c Abs. 8 Satz 1 EStR 1984). Zu unterscheiden ist zwischen § 82 a in der bis zum 30. 6. 83 geltenden Fassung mit der Begünstigung der in Anlage 7 zu § 82 a Af enthaltenen Modernisierungsmaßnahmen und der ab 1. 7. 83 geltenden Fassung, die lediglich Aufwendungen für den Anschluß an bestimmte Fernwärmeversor-

gungseinrichtungen sowie den Einbau von modernen Heizungstechnologien begünstigt.

- ▷ *Erhöhte Absetzungen auf Herstellungskosten für bestimmte Baumaßnahmen iSd. BBauG und des StädtebauFördG gem. § 82g EStDV.*
- ▷ *Erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten bei Baudenkmälern gem. § 82i EStDV.* AA FG Hamb. v. 9. 8. 83, EFG 1984 S. 181, nrkr.
- ▷ *Erhöhte Absetzungen für Schutzbauten nach §§ 7, 12 SchutzbauG:*  
S. dazu Abschn: 42 b EStR 1984. Die erhöhten Absetzungen können nach Abs. 3 Nr. 2 und Schuldzinsen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Errichtung eines Schutzraumes stehen, nach Abs. 3 Nr. 1 und Abs. 4 abgezogen werden (BdF v. 17. 1. 83, StEK EStG § 21 a Nr. 23). Schuldzinsen, die auf die Zeit vor Fertigstellung des Schutzraumes entfallen, sind im Jahr der Zahlung in voller Höhe als Werbungskosten abziehbar (OFD Frankfurt v. 11. 5. 83, Inf. 1983 S. 505). Vgl. auch o. V., IstB 1983 S. 77.

## 177 2. Nicht abzugsfähige Absetzungen, insbes. degressive AfA gem. § 7 Abs. 5 (Abs. 3 Nr. 2 zweiter Halbs.)

Da gem. Abs. 3 Nr. 2 nur solche Absetzungen berücksichtigungsfähig sind, die begrifflich erhöhte Absetzungen darstellen (s. Anm. 176), scheidet insbes. die nachfolgend aufgeführten Absetzungen im Rahmen der pauschalen Nutzungswertermittlung vom Abzug aus:

- ▷ *Normale Gebäude-AfA gem. § 7 Abs. 4:* Der von der AfA anzusetzende Wertverzehr ist im Grundbetrag bereits enthalten (BFH VIII R 74/68 v. 18. 1. 72, BStBl. S. 342; VIII R 48/78 v. 6. 3. 79, BStBl. S. 627; vgl. auch RdF v. 27. 1. 41, RStBl. S. 97).
- ▷ *Absetzungen wegen außergewöhnlicher Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 Satz 4:* Auch insoweit scheidet ein Abzug aus, da es sich nicht um erhöhte Absetzungen handelt, wenn durch außergewöhnliche Umstände eine besondere, über der Norm liegende Abnutzung eintritt. Im Rahmen der Nutzungswertbesteuerung kann dies nur über eine Herabsetzung des Einheitswerts und damit eine Minderung des Grundbetrags Berücksichtigung finden.  
BFH VIII R 48/78 v. 6. 3. 79 aaO; Hess. FG v. 19. 12. 83, EFG 1984 S. 401, rkr.; glA Littmann, XIV. § 21 a Anm. 57; Schellenberger, FR 1980 S. 32; kritisch Schmidt|Drenseck, EStG 4. Aufl. § 7 Anm. 9: unbefriedigend; vgl. auch FG Rheinland-Pfalz v. 15. 12. 82, EFG 1983 S. 492, rkr., betr. Baumängel.
- ▷ *Degressive Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5:* Durch HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 wurde Abs. 3 Nr. 2 ergänzt; nach dem eingefügten zweiten Halbs. dürfen „Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 5 vor dem Grundbetrag nicht abgesetzt werden“. Die Rechtslage wurde strittig, nachdem durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81 das Absetzungsvolumen nach § 7 Abs. 5 angehoben und nunmehr in den ersten 14 Jahren mit dem Abschreibungsvolumen von § 7 b gleichgestellt wurde (nämlich insgesamt 55 vH; jeweils 8 x 5 vH und 6 x 2,5 vH). Im Schrifttum wurde eine Anerkennung der Absetzungen nach § 7 Abs. 5 als erhöhte Absetzungen iSd. § 21 a Abs. 3 Nr. 2 gefordert.  
Vgl. Stolz, FR 1982 S. 209; Stöfing, FR 1982 S. 421; Brosch, DStR 1982 S. 436; Dedner, FR 1983 S. 137; aA Kieschke na., DStZ 1982 S. 71: begrifflich keine erhöhten Absetzungen; Stuhmann, BB 1982 S. 662 und FR 1982 S. 321: systematisch keine erhöhten Absetzungen; o. V., B 1982 S. 396.

Die neue Vorschrift gilt erstmals für den VZ 1983 (§ 52 Abs. 1 idF des HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82); deshalb ist die Rechtslage für die Zeit vom 30. 7. 81 (Anhebung der Abschreibungssätze der degressiven Gebäude-AfA; s. grüne

Blätter zu § 7 Abs. 5) bis zum 31. 12. 82 noch nicht geklärt. Der Behauptung, es handle sich lediglich um eine Klarstellung der schon seit jeher bestehenden Rechtslage (*Kieschke*, DStZ 1983 S. 12), stehen nicht nur die abweichenden Auffassungen im Schrifttum entgegen; vielmehr entsprach uE eine Anwendung des § 7 Abs. 5 im Rahmen des § 21 a dem mit dem 2. HStruktG auf wohnwirtschaftlichem Gebiet verfolgten Gesetzeszweck (s. Erl. zu § 7 Abs. 5 „Bedeutung und Grund der Änderungen“ auf grünen Blättern). Ferner spricht die Gesetzesergänzung selbst eher dafür, daß zuvor eine Behandlung als erhöhte Absetzungen möglich war (wie hier *o.V.*, B 1983 S. 477). Zur degressiven AfA gem. § 7 Abs. 5 nach Fertigstellung des Hauses, aber vor Einzug des Stpfl. s. *Iserlob*, B 1985 S. 417.

- ▷ *Verteilung größeren Erhaltungsaufwands nach § 82 b EStDV*: Gemäß Abschn. 157 Abs. 2 Satz 6 EStR 1984 kann die gem. § 82 b zugelassene Verteilung größeren Erhaltungsaufwandes bis zum Ablauf des Verteilungszeitraums auch dann in Anspruch genommen werden, wenn im Laufe des Verteilungszeitraums die Einkunftermittlung wegen Selbstnutzung durch den Eigentümer von einer Überschußrechnung auf eine pauschale Nutzungswertermittlung nach § 21 a übergeht. Andererseits kann ein während der Selbstnutzung angefallener Erhaltungsaufwand bei Übergang zur Überschußrechnung nach § 21 Abs. 1, auch wenn dies nach § 82 b EStDV zeitlich noch möglich wäre, nicht auf den Zeitraum verteilt werden, in dem § 21 a nicht anzuwenden ist. Für die Absetzung von Erhaltungsaufwand kommt es allein auf die Verhältnisse in dem Zeitpunkt an, in dem er geleistet worden ist (glA *Blümich/Falk*, § 21 a Anm. 75; aA *Ranft*, StRK-Anm. EStDV § 82 b [ab 1961] R. 1).

Einstweilen frei.

178

## II. Abzug der erhöhten Absetzungen nach Abzug der Schuldzinsen 179

Die erhöhten Absetzungen, die bei dem EinfHaus oder einem anderen Haus in Anspruch genommen werden, sind nach dem Abzug der Schuldzinsen iSd. Abs. 3 Nr. 1 vom Grundbetrag abzusetzen (Abs. 3 Nr. 2).

„**Nach Abzug der Schuldzinsen**“: Zuerst sind die Schuldzinsen (bis zur Höhe des Grundbetrags) abzuziehen. Bis zur Minderung des Grundbetrags auf 0 DM ist also der Schuldzinsenabzug vorrangig und damit sichergestellt.

**Abzug der erhöhten Absetzungen vom Grundbetrag**: Anders als die Schuldzinsen (s. Anm. 175) sind die erhöhten Absetzungen uneingeschränkt vom Grundbetrag abzugsfähig, also auch von einem durch Schuldzinsenabzug auf 0 DM geminderten Betrag, so daß ein Verlust aus VuV entstehen kann (ebenso durch den erweiterten Schuldzinsenabzug gem. Abs. 4; s. Anm. 180).

**Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen**: Der Abzug gem. Abs. 3 Nr. 2 setzt die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen voraus; der Stpfl. muß einerseits anspruchsberechtigt sein, andererseits die erhöhten Absetzungen auch tatsächlich geltend machen, so insbes. bei erhöhten Absetzungen nach § 7 b. Eine Inanspruchnahme stellt auch die Nachholung gem. § 7 b Abs. 3 dar.

## Erläuterungen zu Abs. 4: Erweiterter Schuldzinsenabzug von 3 x 10 000 DM

**Schrifttum:** *Bordewin*, Das HBegleitG 1983, BB 1983 S. 120; *Henninger*, Erweiterter Schuldzinsenabzug, § 21 a Abs. 4 EStG, StLex 3, 21, 21 a, 181; *Horlemann*, Probleme des HBegleitG 1983, DStZ 1983 S. 345; *Kieschke*, HBegleitG 1983, DStZ 1983 S. 12; *Mader*, Erweiterter Schuldzinsenabzug nach § 21 a, b + p 1983 S. 132; *o. V.*, B 1983 S. 370, 586, 1575; *Seitbel*, Zum erweiterten Schuldzinsenabzug, DStR 1983 S. 183.

**Verwaltungsanweisungen:** BdF v. 20. 2. 84, BStBl. I S. 222: Anwendung auf Miteigentümer; s. dazu auch OFD-Verfügungen, StEK EStG § 21 a Nr. 30; OFD Frankfurt v. 25. 1. 84 (StEK EStG § 21 a Nr. 32 betr. verschiedene Zweifelsfragen); OFD Münster v. 22. 5. 85 (B S. 1435 = BB S. 1113 = OFD Düss. v. 23. 5. 85, Wprg. 1985 S. 441 betr. Nachholung).

180

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

**Rechtsentwicklung:** Durch HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 (BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 972) wurde in § 21 a ein neuer Abs. 4 eingefügt. Danach können Schuldzinsen bei bestimmten Häusern über den Grundbetrag des Abs. 3 Nr. 1 hinaus bis zu 10 000 DM jährlich für die Dauer von drei Jahren ab dem Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung des Hauses abgezogen werden.

*Erstmalige Anwendung des Abs. 4:* Der erweiterte Schuldzinsenabzug kann erstmals im VZ 1982 in Anspruch genommen werden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des HBegleitG 1983). Über einen Abzug im VZ 1982 geleisteter Schuldzinsen im Rahmen der Nachholung im VZ 1985 s. Anm. 190.

**Bedeutung des Abs. 4:** Nach Abs. 3 Nr. 1 ist der Werbungskostenabzug bei der pauschalen Nutzungswertbesteuerung gem. § 21 a der Art nach auf Schuldzinsen und der Höhe nach auf den Grundbetrag gem. Abs. 1 Satz 4 beschränkt (s. Anm. 130). Für innerhalb eines befristeten Zeitraums angeschaffte oder hergestellte Objekte (nämlich bis einschließlich 1986 fertiggestellte Neubauten sowie Ausbauten und Erweiterungen) ist das Abzugsvolumen für Schuldzinsen um 3 x 10 000 DM erweitert worden. Dieser zeitlich befristete zusätzliche Schuldzinsenabzug über den Grundbetrag des Abs. 3 Nr. 1 hinaus und die damit verbundenen EStErsparnisse sollen zum Bau eigener Eigenheime anreizen und damit einen sofort wirkenden Anstoß zur Belebung der Baukonjunktur geben (vgl. Begr. zum RegE, BTDrucks. 9/2140 S. 58; vgl. auch B 1982 S. 2663; *Kieschke*, DStZ 1983 S. 12). Über Abs. 4 können drei Jahre lang negative Einkünfte aus VuV von 10 000 DM, bei gleichzeitiger Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7 b sogar von 20 000 DM bei einem EinfHaus oder einer Eigentumswohnung bzw. 22 500 DM bei einem ZweifHaus geltend gemacht werden. Diese Förderung wirkt – allerdings zeitlich befristet – der stl. Schlechterstellung privater Bauwilliger durch die Ausdehnung des § 21 a auf ZweifHäuser und andere Gebäude durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (s. Anm. 85) entgegen.

Nach Auffassung von *Kieschke* aaO verstärkt die Regelung die Widersprüche in der Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums und ist rechtssystematisch bedenklich, weil eine Besteuerung in pauschalierter Form den gesonderten Abzug von einzelnen Werbungskostenarten verbiete und ein Abgehen von der Pauschalierung bei immer mehr Werbungskostenpositionen die pauschalen Besteuerungsergebnisse gegenüber den Ergebnissen einer Überschubrechnung in verfassungsrechtlich relevanter Weise verzerre. UE liegt diese verfassungsrechtliche Verzerrung längst vor; sie hat ihren Grund aber nicht im erweiterten Schuld-

zinsenabzug, sondern in der Willkürlichkeit der Besteuerungsergebnisse des § 21 a als Folge eines willkürlich niedrigen Grundbetrages (Abs. 1 Satz 5; s. Anm. 120), der einerseits zu einer grundlosen Privilegierung entschuldeter Eigenbewohner, andererseits zu einer gravierenden Benachteiligung mit Kredit finanzierender Eigenbewohner führt (s. Anm. 16). Unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten kommt Abs. 4 uE eher eine Ausgleichsfunktion zu, da die Vorschrift die benachteiligenden Wirkungen der Pauschalierung mildert.

Einstweilen frei.

181, 182

## B. Schuldzinsenabzug von dreimal 10000 DM im KJ. bei bestimmten Häusern (Abs. 4 Satz 1)

### I. Voraussetzung für den erweiterten Schuldzinsenabzug

#### 1. Begünstigte Objekte

183

Nach Abs. 4 Satz 1 kann der erweiterte Schuldzinsenabzug in Anspruch genommen werden „bei einem Haus im Sinne des Absatzes 1, für das der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 30. September 1982 gestellt worden ist und das vom Steuerpflichtigen vor dem 1. Januar 1987 hergestellt oder angeschafft worden ist“. Für *Ausbauten und Erweiterungen* vor dem 1. 1. 1987 sieht Abs. 4 Satz 5 eine entsprechende Begünstigung vor (s. Anm. 195). Der erweiterte Schuldzinsenabzug kann aber pro selbstgenutztes Haus nur einmal geltend gemacht werden, entweder anlässlich der Anschaffung oder Herstellung des Hauses selbst oder anlässlich eines Ausbaus oder einer Erweiterung (Abs. 4 Satz 7; s. Anm. 197).

**Haus iSd. Abs. 1:** Der erweiterte Schuldzinsenabzug gilt für alle ab VZ 1983 nach § 21 a zu steuernden Häuser, also nicht für Einfhäuser, sondern auch für Zweifhäuser und andere Grundstücksarten iSd. § 75 BewG (s. Anm. 94), die gem. Abs. 1 Satz 2 unter die pauschale Nutzungswertbesteuerung fallen und bei denen kein Ausnahmetatbestand gem. Abs. 1 Satz 3 vorliegt (s. Anm. 105). Begünstigt sind die unter Abs. 1 fallenden Häuser jedoch nur, wenn sie die nachfolgenden zeitlichen Voraussetzungen erfüllen, also Neubauten sind.

**Antrag auf Baugenehmigung nach dem 30. 9. 82:** Nur Häuser, für die der Antrag auf Baugenehmigung (s. dazu Anm. 233) nach dem 30. 9. 82 gestellt worden ist, sind begünstigt (zur Bestimmung des Zeitpunkts der Antragstellung s. Anm. 234). Ist der Bauantrag vor dem 1. 10. 82 gestellt, so ist das Haus aber dann begünstigt, wenn mit den Bauarbeiten nach dem 30. 9. 82 begonnen worden ist (Abs. 4 Satz 4; s. Anm. 194). Der erweiterte Schuldzinsenabzug ist auch dann zulässig, wenn eine vor dem 1. 10. 82 beantragte Baugenehmigung nach den baurechtlichen Bestimmungen wegen Fristablaufs erloschen ist und zur Wiederaufnahme des Bauvorhabens ein neuer Antrag nach dem 30. 9. 82 gestellt werden mußte (OPF Düsseldorf v. 22. 7. 83, StEK EStG § 21 a Nr. 26). An die Stelle des Antrags auf Baugenehmigung tritt die Bauanzeige, wenn diese baurechtlich ausreicht (Abs. 4 Satz 6, s. Anm. 196).

**Herstellung oder Anschaffung vor dem 1. 1. 87:** Für den erweiterten Schuldzinsenabzug ist weiterhin Voraussetzung, daß das Haus vom Stpfl. vor dem 1. 1. 87 hergestellt oder angeschafft worden ist.

– *Herstellung:* Zeitpunkt der Herstellung ist der Zeitpunkt der Fertigstellung (§ 9 a EStDV); die Herstellungsarbeiten müssen soweit fortgeschritten sein, daß das Haus bestimmungsgemäß genutzt, also bewohnt werden kann (s. § 6 Anm. 456).

- *Anschaffung*: Der Zeitpunkt der Anschaffung ist der Zeitpunkt, in dem der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien über das Haus wirtschaftlich verfügen kann, also idR wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf ihn übergehen (vgl. § 6 Anm. 279). Auch in den Anschaffungsfällen sind nur Neubauten begünstigt, da einerseits Bauantrag nach dem 30. 9. 82 (s.o.) verlangt wird, andererseits Abs. 3 Satz 4 zusätzlich die Voraussetzung stellt, „daß der Steuerpflichtige das Haus bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft hat“ (s. Anm. 193).

## 184 2. Mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Schuldzinsen

Der erweiterte Schuldzinsenabzug gilt für „die mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schuldzinsen“; Abs. 4 Satz 1 knüpft damit wörtlich an Abs. 3 Nr. 1 an.

**Schuldzinsen:** Zum Begriff s. Anm. 140. Da es sich um denselben Begriff wie in Abs. 3 Nr. 1 handelt, fallen dem Grunde nach unter den erweiterten Schuldzinsenabzug alle und nur die Werbungskosten, die Schuldzinsen iSd. Abs. 3 Nr. 1 darstellen, so zB neben den laufenden Schuldzinsen auch die Geldbeschaffungskosten wie *Dammum* (glA o.V., B 1983 S. 586; *Schmidt/Drenseck*, EStG 4. Aufl., § 21 a Anm. 5b), Schätzungsgebühren, Gebühren für Hypothekenvermittlung, Bürgschaftsgebühren, Bereitstellungsgebühren für Bankkredite, Notariatsgebühren (vgl. Abschn. 164 c Abs. 5 Satz 5 EStR 1984), ferner Schuldzinsen für Erhaltungsaufwand (glA OFD Frankfurt v. 25. 1. 84, StEK EStG § 21 a Nr. 32; *Seithel*, DStR 1983 S. 187; *Schmidt/Drenseck* aaO). Zum Abzug über den Grundbetrag hinaus s. Anm. 187.

**Wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken:** Auch insoweit gilt das gleiche wie zu Abs. 3 Nr. 1 (s. Anm. 141–142). Kein wirtschaftlicher Zusammenhang der Schuldzinsen mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken besteht demnach

- soweit das Haus teilweise für eigene gewerbliche oder berufliche Zwecke genutzt oder teilweise vermietet wird: dann voller Abzug der diesem Grundstücksteil zuzurechnenden Schuldzinsen (s. Anm. 209),
- soweit mangels Selbstnutzung des Hauses ein Nutzungswert gem. § 21 a noch nicht oder nicht mehr anzusetzen ist, insbes. also bei vor dem Einzug oder nach Auszug des Stpfl. geleisteten Schuldzinsen.

Im Rahmen des erweiterten Schuldzinsenabzugs nach Abs. 4 sind die Grundsätze zu beachten, die die Rspr. zur Berücksichtigung sog. vorweggenommener Werbungskosten ermittelt hat (s. Anm. 132, 133). Danach gilt folgendes:

- ▷ *Laufzeitbezogene* Schuldzinsen, die auf die Zeit bis zum Ansatz des Grundbetrags entfallen, sind im VZ der Zahlung in voller Höhe abziehbar, auch wenn die Zahlung erst in einem Monat nach Ansatz des Grundbetrags erfolgt. Schuldzinsen, die auf die Zeit nach Ansatz des Grundbetrages entfallen, können nur bis zur Höhe des Grundbetrags gem. Abs. 3 Nr. 1 abgezogen werden, auch wenn sie in der Zeit vor Ansatz des Grundbetrags im voraus geleistet worden sind.
- ▷ *Nicht laufzeitbezogene* Schuldzinsen, insbes. Geldbeschaffungskosten, sind im KJ der Zahlung in voller Höhe als Werbungskosten anzusetzen, wenn sie vor Ansatz des Grundbetrags geleistet worden sind. Sind sie nach dem Ansatz des Grundbetrags geleistet, so sind sie nur bis zur Höhe des Grundbetrages gem. Abs. 3 Nr. 1 abzugsfähig. Für ein nach dem Ansatz des Grundbetrags gelei-

stetes Damnum läßt die Rspr. darüber hinaus den Teil des Damnums zum Abzug zu, der auf die Zeit vor dem Ansatz des Grundbetrags entfällt.

Daraus ergeben sich für den erweiterten Schuldzinsenabzug die in den nachfolgenden Beispielen dargestellten Folgerungen.

**Beispiel für laufzeitbezogene Schuldzinsen:** Der Stpfl. hat für den Bau seines Einfamilienhauses einen Kredit aufgenommen. Die jährlich zu leistenden Zinsen betragen 24000 DM. Die Zinsen für 1984 zahlt der Stpfl. in voller Höhe im Januar 1985. Die Zinsen für 1985 zahlt der Stpfl. ebenfalls in voller Höhe im Juni 1985. Der Grundbetrag beträgt 1200 DM.

*Unterfall 1: Einzug des Stpfl. im März 1985.*

- Die auf 1984 entfallenden Werbungskosten von 24000 DM sind als vorweggenommene Werbungskosten in 1985 voll abzugsfähig.
- Die auf Januar bis März 1985 entfallenden Schuldzinsen von 6000 DM entfallen auf die Zeit vor Ansatz des Grundbetrags und sind daher voll abzugsfähig, obwohl sie erst nach Ansatz des Grundbetrags gezahlt worden sind (s. Anm. 132, 142).
- Die auf April bis Dezember 1985 entfallenden Schuldzinsen von 18000 DM sind nur in Höhe des anteiligen Grundbetrages (Abs. 3 Nr. 1 iVm. Abs. 1 Satz 5), also in Höhe von  $\frac{8}{12}$  aus 1200 DM = 800 DM abzugsfähig.
- Der verbleibende Schuldzinsenbetrag von 17200 DM ist im Rahmen des erweiterten Schuldzinsenabzugs gem. Abs. 4 Satz 1 in Höhe von 10000 DM als Werbungskosten abzugsfähig. Die darüber hinausgehenden Schuldzinsen von 7200 DM bleiben steuerlich unberücksichtigt.
- Insgesamt in 1985 abziehbar:  $24000 + 6000 + 800 + 10000 = 40800$  DM.

*Unterfall 2: Einzug des Stpfl. im September 1985.*

- Auf 1984 entfallende, im Januar 1985 gezahlte Schuldzinsen: in 1985 voll abzugsfähig (s.o. Unterfall 1).
- Die auf die Zeit vor Ansatz des Grundbetrags entfallenden Schuldzinsen für 1985 sind voll abzugsfähig, dh. die auf die Zeit bis einschließlich September 1985 entfallenden Schuldzinsen in Höhe von 18000 DM.
- Die auf die Zeit nach Ansatz des Grundbetrags entfallenden Schuldzinsen sind nur im Rahmen des beschränkten Schuldzinsenabzugs gem. Abs. 3 Nr. 1 iVm. Abs. 1 Satz 5 abzugsfähig, dh. in Höhe von  $\frac{3}{12}$  aus 1200 DM = 300 DM.
- Der verbleibende Schuldzinsenbetrag von 5700 DM ist im Rahmen des erweiterten Schuldzinsenabzugs nach Abs. 4 abzugsfähig.
- Der nicht ausgeschöpfte Betrag von 10000 DM ./. 5700 DM = 4300 DM kann gem. Abs. 4 Satz 2 im Vierteljahr, dh. dem Jahr 1988, für den Abzug von Schuldzinsen ausgenutzt werden (s. Anm. 190-191).
- Insgesamt in 1985 abzugsfähig:  $24000 + 18000 + 300 + 5700 = 48000$  DM, also die gesamten Schuldzinsen der Jahre 1984 und 1985.

*Unterfall 3: Einzug des Stpfl. im Dezember 1985.*

- Mangels eines vollen Monats der Selbstnutzung ist im VZ 1985 § 21 a nicht anwendbar (vgl. Abs. 1 Satz 5; s. Anm. 121). Infolgedessen können sowohl die im Januar 1985 für 1984 geleisteten Schuldzinsen, als auch die im Juni 1985 für 1985 geleisteten Schuldzinsen in voller Höhe abgezogen werden, insgesamt also 48000 DM. S. auch Anm. 190.

**Beispiel für nichtlaufzeitbezogene Schuldzinsen:** Der Stpfl. hat für den Erwerb eines Einfamilienhauses am 1. 1. 1985 einen Kredit mit 8jähriger Laufzeit aufgenommen. Am 1. 7. 1985 zahlt er ein Damnum in Höhe von 8000 DM und Notariatsgebühren von 1000 DM. Weitere Schuldzinsen fallen in 1985 nicht mehr an. Grundbetrag des Hauses: 1200 DM.

*Unterfall 1: Einzug des Stpfl. im September 1985.*

Damnum und Notariatsgebühren wurden vor Ansatz des Grundbetrags geleistet und sind daher in 1985 in voller Höhe als sog. vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. abzugsfähig.

*Unterfall 2: Einzug des Stpfl. im März 1985.*

- ▷ Die nach dem Ansatz des Grundbetrags geleisteten Notariatsgebühren sind nur im Rahmen des begrenzten Schuldzinsenabzugs berücksichtigungsfähig, also nur in Höhe von  $\frac{9}{12}$  aus 1200 DM = 900 DM.

- ▷ Das nach Ansatz des Grundbetrags geleistete Damnum ist nach der Rspr. aufzuteilen (s. Anm. 132 und 150 „*Damnum*“):
  - Soweit es auf die Zeit vor Ansatz des Grundbetrags entfällt, kann dieser Teilbetrag noch voll abgezogen werden, also 500 DM (96 zu 6 Monaten).
  - Da der begrenzte Schuldzinsenabzug gem. Abs. 3 Nr. 1 bereits durch die Notariatsgebühren ausgeschöpft ist, ist der auf die Zeit nach dem Ansatz des Grundbetrages entfallende Teilbetrag des Damnums nach Abs. 3 Nr. 1 nicht mehr berücksichtigungsfähig.
- ▷ Der gem. Abs. 3 Nr. 1 nicht abzugsfähige Teilbetrag der Notariatsgebühren von 100 DM sowie der verbleibende Damnumteil von 7500 DM kann aber im Rahmen des erweiterten Schuldzinsenabzugs nach Abs. 4 bis zur Höhe von 10000 DM in 1985 als Werbungskosten geltend gemacht werden. Soweit der Höchstbetrag von 10000 DM nicht voll ausgeschöpft wird, steht er im Rahmen der Nachholung gem. Abs. 4 Satz 2 (s. Anm. 190) als Schuldzinsen-Absetzungsvolumen für 1989 zur Verfügung, hier also in Höhe von 2400 DM.

185, 186 Einstweilen frei.

## 187 II. Dreijähriger Abzug der Schuldzinsen bis zu 10000 DM vom nach Abs. 3 Nr. 1 gekürzten Grundbetrag

Bei Häusern, die die zeitlichen Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 erfüllen (s. Anm. 183), können „Schuldzinsen im Jahr der Herstellung oder Anschaffung und in den beiden folgenden Kalenderjahren über die Höhe des Grundbetrags hinaus bis zur Höhe von jeweils 10000 Deutsche Mark von dem nach Absatz 3 Nr. 1 gekürzten Grundbetrag abgesetzt werden“.

**Dreijähriger Begünstigungszeitraum:** Der erweiterte Schuldzinsenabzug ist erstmals „im Jahr der Herstellung oder Anschaffung“ (Abs. 4 Satz 1) und dann „in den beiden folgenden Kalenderjahren“ zulässig. Der Beginn der Selbstnutzung durch Einzug und damit der Beginn der pauschalen Nutzungswertbesteuerung ist nicht maßgeblich; der Begünstigungszeitraum verlängert sich also nicht, wenn der Steuerpflichtige im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (sog. Erstjahr; s. Abs. 4 Satz 2) das Haus leerstehen läßt oder vermietet und die Selbstnutzung erst im Zweitjahr oder Drittjahr aufnimmt (glA *Kieschke*, DStZ 1983 S. 13; *Seithel*, DStR 1983 S. 185; *Schmidt/Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 21 a Anm. 5b). Ist im Erstjahr mangels (eines vollen Monats der) Selbstnutzung § 21 a nicht anwendbar, entfällt dadurch jedoch nicht das Recht, im Wege der Nachholung einen Schuldzinsenabzug im Vierteljahr gem. Abs. 4 Satz 2 vorzunehmen (str., s. Anm. 190). Erstmals ist der erweiterte Schuldzinsenabzug im VZ 1983 möglich (s. Anm. 180). Über 1982 angefallene Schuldzinsen s. Anm. 190.

**Abzug über die Höhe des Grundbetrags hinaus von dem nach Abs. 3 Nr. 1 gekürzten Grundbetrag:** Die mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schuldzinsen (s. Anm. 184) sind zunächst gem. Abs. 3 Nr. 1 vom Grundbetrag bis 0 DM abzuziehen. Die wegen der Abzugsbegrenzung des Abs. 3 Nr. 1 an sich vom Werbungskostenabzug ausgeschlossenen darüber hinausgehenden Schuldzinsen können sodann während des 3jährigen Begünstigungszeitraums bis zur Höhe von jeweils 10000 DM „über die Höhe des Grundbetrags hinaus“ abgesetzt werden, so daß sich negative Einkünfte (oder Einkunftsteile) aus VuV ergeben.

**Bis zur Höhe von jeweils 10000 DM:** Der erweiterte Schuldzinsenabzug ist auf jeweils 10000 DM im 3jährigen Begünstigungszeitraum begrenzt. Das Absetzungsvolumen von insgesamt 30000 DM kann nicht beliebig auf die verschiede-

nen Jahre verteilt werden. Betragen im Zweitjahr und Drittjahr die über den Grundbetrag hinausgehenden Schuldzinsen weniger als 10 000 DM, so geht ein Teil des Abzugsvolumens verloren (vgl. *Bordewin*, BB 1983 S. 121; *Seithel* aaO S. 186; s. auch Beispiel in Anm. 191). Nur für das Erstjahr besteht eine Ausnahme in Gestalt der Nachholung gem. Abs. 4 Satz 2, wonach der im Erstjahr nicht ausgenutzte Teilbetrag von 10 000 DM für Schuldzinsen des Vierteljahrs zur Verfügung steht (s. Anm. 190, 191).

*Gemischte Nutzung des Hauses:* Wird das Haus vom Stpfl. teilweise betrieblich oder beruflich genutzt oder teilweise vermietet (vgl. Anm. 203–204) oder wird es während eines Teils des Jahres insgesamt fremdvermietet (vgl. Anm. 121), so hat dies zwar Auswirkungen auf den Gesamtbetrag der mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schuldzinsen (zur Aufteilung s. Anm. 216); der Höchstbetrag von jährlich 10 000 DM ist in diesen Fällen jedoch nicht anteilig zu kürzen, dh. für die anteiligen Schuldzinsen, die mit der Selbstnutzung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bleibt es beim Abzugsvolumen von 10 000 DM (glA *Kieschke* aaO S. 13; *Seithel* aaO S. 184; *Schmidt|Drenseck* aaO).

*Miteigentümer:* Ein Miteigentümer kann die von ihm geleisteten Schuldzinsen über den anteiligen Grundbetrag hinaus nur bis zur Höhe des seinem Miteigentumsanteil entsprechenden Teils von 10 000 DM abziehen; der Höchstbetrag ist objektbezogen, er bezieht sich auf das Haus (BdF v. 20. 2. 84, BStBl. I S. 222; vgl. auch OFD Verfügungen, StEK EStG § 21 a Nr. 30).

**Verlustausgleich und Verlustabzug:** Durch den erweiterten Schuldzinsenabzug wie auch durch erhöhte Absetzungen gem. Abs. 3 Nr. 2 (s. Anm. 176, 179) entstehen regelmäßig negative Einkünfte oder – objektbezogen – negative Teileinkünfte aus VuV. Soweit im VZ ein Ausgleich mit anderen Einkunftsarten nicht möglich ist (§ 2 Abs. 3), sind die negativen Einkünfte gem. § 10 d rücktrags- und vortragsfähig (s. Anm. 44; § 10 d Anm. 160, 163).

Einstweilen frei.

188, 189

## C. Nachholung des erweiterten Schuldzinsenabzugs im Vierteljahr (Abs. 4 Satz 2)

### I. Voraussetzungen der Nachholung

190

Gem. Abs. 4 Satz 2 ist eine Nachholung im Vierteljahr (s. Anm. 191) möglich, „soweit der Schuldzinsenabzug nach Satz 1 nicht in vollem Umfang im Erstjahr in Anspruch genommen werden kann“.

**Erstjahr** ist das erste Jahr des 3jährigen Begünstigungszeitraums, also das „Jahr der Herstellung oder Anschaffung“ (Abs. 4 Satz 1). Der Beginn der Selbstnutzung und die damit verbundene erstmalige Anwendung des § 21 a bestimmen oder verschieben das Erstjahr nicht (s. Anm. 187).

**„Soweit der Schuldzinsenabzug nach Satz 1 nicht . . . in Anspruch genommen werden kann“:** Umstritten ist, ob der Schuldzinsenabzug nach Abs. 1 Satz 1 dem Grunde nach möglich gewesen sein muß (und es nur an ausreichend hohen Schuldzinsen fehlte) oder ob es gleichgültig ist, warum der Schuldzinsenabzug nach Abs. 4 Satz 1 nicht möglich war.

▷ *Nach einer Ansicht* ist die Nachholung nach Abs. 4 Satz 2 nur zulässig, wenn § 21 a überhaupt anwendbar und damit ein erweiterter Schuldzinsenabzug im Erstjahr dem Grunde nach möglich war (so *Seithel*, DStR 1983 S. 168; *Schmidt|Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 21 a Anm. 5 b). Demnach setzt die Nachholung min-

destens einen vollen Monat der Selbstnutzung im Erstjahr voraus. Zieht der Stpfl. erst im Laufe des Dezembers ein, so scheidet eine Nachholung im Vierteljahr aus; auch bei Einzug am 1. Dezember liegt dann kein voller Monat der Selbstnutzung iSd. Abs. 1 Satz 5 vor (glA *Seitbel* aaO; *Schmidt|Drenseck* aaO; s. auch Anm. 115).

- ▷ *Nach anderer Ansicht* kann der erweiterte Schuldzinsenabzug gem. Abs. 4 Satz 2 für die im Vierteljahr geleisteten Schuldzinsen auch dann ausgenutzt werden, wenn ein erweiterter Schuldzinsenabzug im Erstjahr deshalb nicht in Betracht kam, weil die Selbstnutzung erst im Laufe des Monats Dezember begann oder erst im Zweitjahr oder Drittjahr einsetzte (so OFD Münster v. 22. 5. 85, StEK EStG § 21a Nr. 44 = B 1985 S. 1435 = BB 1985 S. 1113; OFD Düss. v. 23. 5. 85, Wprg. 1985 S. 441; *Horlemann*, DStZ 1983, S. 345; *Henninger*, StLex. 3, 21–21 a, 186) oder weil bei einem unter Abs. 4 fallenden Haus Schuldzinsen bereits im VZ 1982 gezahlt wurden (dann Nachholung im VZ 1985; so OFD Frankfurt v. 25. 1. 84, StEK EStG § 21a Nr. 32).
- ▷ *Stellungnahme*: Der zweiten Auffassung ist uE zuzustimmen. Nach dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 2 kommt es nur darauf an, daß der Schuldzinsenabzug nach Abs. 4 Satz 1 im Erstjahr nicht in Anspruch genommen werden konnte (zum Umfang s.u.); auf die Gründe stellt das Gesetz nicht ab. Diese Auslegung entspricht auch dem Ziel des Gesetzes, dem Stpfl. den erweiterten Abzug für insgesamt 3 x 10000 DM nach Ansatz des Grundbetrags zu ermöglichen (so zutreffend OFD Münster aaO).

„**Nicht in vollem Umfang**“ im Erstjahr Inanspruchnahme möglich: Die vom Stpfl. im Erstjahr tatsächlich geleisteten Schuldzinsen müssen niedriger sein als der Grundbetrag gem. Abs. 3 Nr. 1 zuzügl. 10000 DM, so daß der Höchstbetrag von 10000 DM objektiv nicht ausgeschöpft werden konnte. „Nicht in vollem Umfang“ bedeutet nicht, daß die im Erstjahr geleisteten Schuldzinsen überhaupt einen Teil des Höchstbetrags aufzehren müssen; auch ein gar nicht in Anspruch genommener Höchstbetrag ist nicht „in vollem Umfang“ in Anspruch genommen. Es kann daher mangels ausreichender Schuldzinsen im Erstjahr auf das gesamte Abzugsvolumen von 10000 DM ins Vierteljahr übertragen werden. Der Höchstbetrag steht im Vierteljahr uE ferner ungeschmälert zur Verfügung, wenn mangels Anwendbarkeit des § 21a Abs. 4 im Erstjahr 1982 (s. Anm. 180) kein erweiterter Schuldzinsenabzug vorgenommen werden konnte, das Haus aber die zeitlichen Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 erfüllte (s.o.).

## II. Durchführung der Nachholung im Vierteljahr

Der Schuldzinsenabzug kann im dritten auf das Jahr der Herstellung oder Anschaffung folgenden Kj. (sog. Vierteljahr; über Erstjahr s. Anm. 190) nachgeholt werden, dh. der im Erstjahr nicht ausgenutzte Teil des Höchstbetrages von 10000 DM steht als Abzugsvolumen für Schuldzinsen des Vierteljahrs zur Verfügung. Nicht ausgenutzte Teile des Höchstbetrages des Zweitjahrs bzw. des Drittjahrs sind nicht im Rahmen der Nachholung übertragbar, sondern gehen stl. verloren. Nur im Vierteljahr steht das nichtausgenutzte Abzugsvolumen des Erstjahrs zur Verfügung, also nur für Schuldzinsen, die gem. § 11 Abs. 2 im Vierteljahr abfließen.

**Beispiel 1:** Der Stpfl. bezieht sein Einf-Haus am 15. 10. 01. Der Grundbetrag beträgt 2400 DM, anteilig für November und Dezember, also 400 DM. In den Jahren 01 bis 04 zahlt er je 12000 DM Zinsen, von denen im Jahr 01 10000 DM auf die Zeit vor dem Einzug entfallen.

*Im Jahr 01 sind abziehbar*

- als vorweggenommene Werbungskosten (s. Anm. 132) 10 000 DM
- im Rahmen des beschränkten Schuldzinsenabzugs  
gem. Abs. 3 Nr. 1 anteilig 400 DM
- im Rahmen des erweiterten Schuldzinsenabzugs  
gem. Abs. 4 Satz 1 1 600 DM

Damit vom Höchstbetrag von 10 000 DM (der nicht anteilig zu kürzen ist; s. Anm. 187) nicht ausgenutzt, aber auf das Jahr 04 übertragbar 8 400 DM

*In den Jahren 02 und 03 sind jeweils abziehbar*

- gem. Abs. 3 Nr. 1 je 2 400 DM
  - gem. Abs. 4 Satz 1 je 9 600 DM
- vom Höchstbetrag von je 10 000 DM nicht ausgenutzt und stl. verloren je 400 DM

*Im Jahr 04 sind abziehbar*

- gem. § 3 Nr. 1 2 400 DM
- im Wege der Nachholung gem. Abs. 4 Satz 2 der im Jahr 01  
nicht ausgenutzte Höchstbetrag von 8 400 DM

**Beispiel 2 (Abwandlung):** Im Jahr 04 zahlt der Stpfl. nur Schuldzinsen in Höhe von 6 000 DM. Dann sind im Jahr 04 abziehbar

- gem. Abs. 3 Nr. 1 2 400 DM
- im Wege der Nachholung gem. Abs. 4 Satz 2 3 600 DM

In Höhe von 4 800 DM (8 400 DM aus dem Jahr 01 ./. 3 600 DM) kann das Abzugsvolumen auch im Vierteljahr nicht ausgenutzt werden und geht stl. verloren (vgl. *o.V.*, B 1983 S. 370 und 1575; *Seitbel*, DStR 1983 S. 186).

Einstweilen frei.

192

#### D. Weitere Voraussetzungen für den erweiterten Schuldzinsenabzug in Anschaffungsfällen (Abs. 4 Satz 3)

193

Im Falle der Anschaffung eines Hauses, das hinsichtlich Antrag auf Baugenehmigung bzw. Beginn der Bauarbeiten die zeitlichen Voraussetzungen des Abs. 4 Sätze 1 oder 4 erfüllt (begünstigtes Objekt), ist weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme des erweiterten Schuldzinsenabzugs, „daß der Steuerpflichtige das Haus bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft hat“ (Abs. 4 Satz 3).

**Anschaffung:** Zum Zeitpunkt der Anschaffung s. Anm. 183.

**Bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung** angeschafft: Fertiggestellt ist ein Haus, wenn die Herstellungsarbeiten so weit fortgeschritten sind, daß es bestimmungsgemäß genutzt, also bewohnt werden kann (s. Abschn. 57 EStR 1984; s. § 6 Anm. 456). Bei Erwerb nach Ablauf des Jahres der Fertigstellung entfällt beim Erwerber die Möglichkeit des erweiterten Schuldzinsenabzugs. Wird das Haus in einem vor dem Jahr der Fertigstellung liegenden Zeitpunkt angeschafft und dann vom Erwerber vor dem 1. 1. 1987 fertiggestellt, so steht dem Stpfl. der erweiterte Schuldzinsenabzug nach Abs. 4 Satz 1 als Bauherrn ab dem Jahr der Fertigstellung zu (vgl. *o.V.*, B 1983 S. 1575; *Henninger*, StLex 3, 21–22a, 182). Wurde das Haus sowohl vom Bauherrn im Jahr der Fertigstellung iSd. § 21 a Abs. 1 selbst genutzt und im gleichen Jahr auch vom Erwerber mindestens einen Monat lang iSd. § 21 a Abs. 1 selbst genutzt, so steht der erweiterte Schuldzinsenabzug sowohl dem Bauherrn als auch dem Erwerber zu, und zwar jeweils bis zum vollen Höchstbetrag von 10 000 DM (glA OFD Frankfurt v. 25. 1. 84, StEK EStG § 21 a Nr. 32; *Kieschke*, DStZ 1983, S. 12/13; *Henninger* aaO; aA *Mader*, b + p 1983, S. 133). Der Ausschluß doppelter Inanspruchnahme gem. Abs. 4 Satz 7 ist zwar objektbezogen, gilt aber nur für den einzelnen Stpfl. (s. Anm. 197).

**Unentgeltlicher Erwerb:** Bei unentgeltlichem Erwerb tritt der Stpfl. in die Stellung des Rechtsvorgängers (§ 11 d Abs. 1 EStDV). Infolgedessen kann er auch den erweiterten Schuldzinsenabzug in dem Umfang fortsetzen, in dem er dem Rechtsvorgänger zustand. Für das Jahr des Eigentumswechsels steht der erweiterte Schuldzinsenabzug beiden im Umfang von einmal 10 000 DM gemeinsam zu, zB anteilig im Verhältnis der von ihnen gezahlten Schuldzinsen (vgl. *o. V.*, B 1983 S. 1576). Nach OFD Frankfurt v. 25. 4. 84 aaO können die Beteiligten wählen, in welchem Maßstab sie den Höchstbetrag, höchstens aber die von jedem tatsächlich gezahlten Zinsen, aufteilen wollen; eine entsprechende Vereinbarung wird also anerkannt (vgl. Abschn. 53 Abs. 5 Satz 2 EStR 1984 betr. Vereinbarung über § 7 b-Abschreibungen). Eine beim Rechtsvorgänger im Erstjahr entstandene Nachholmöglichkeit kann vom Rechtsnachfolger im Vierteljahr ausgenutzt werden (glA *o. V.* aaO).

**Gemischte Schenkung:** Eine gemischte Schenkung ist in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen (BFH IV R 15/76 v. 17. 7. 80, BStBl. 1981 S. 11; Abschn. 44 Abs. 1 Satz 3 EStR 1984; vgl. § 17 Anm. 56). Demnach tritt der Erwerber hinsichtlich des unentgeltlichen Teils in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers (s.o.). Hinsichtlich des entgeltlich erworbenen Teils handelt es sich um einen Anschaffungsvorgang, so daß für den erweiterten Schuldzinsenabzug Abs. 4 Satz 3 (Anschaffung im Jahr der Fertigstellung) zu beachten ist. Nach *o. V.* (B 1983 S. 1576) steht das Abzugsvolumen von 10 000 DM im Jahr der gemischten Schenkung Schenker und Erwerber nur einheitlich gemeinsam zu (über Aufteilung zwischen den Beteiligten s.o.). Verzichtet der Schenker auf die Inanspruchnahme des erweiterten Schuldzinsenabzugs im Jahr der Schenkung, so kann der Erwerber die Schuldzinsen bis zum Höchstbetrag von 10 000 DM abziehen, sofern die gemischte Schenkung im Jahr der Fertigstellung des Hauses erfolgte. Erfolgte sie nach dem Jahr der Fertigstellung, so steht ihm der erweiterte Schuldzinsenabzug nur anteilig zu, also nur soweit der Höchstbetrag von 10 000 DM auf den unentgeltlich erworbenen Teil entfällt.

**Erwerb von Häusern im Rahmen der Erbauseinandersetzung:** Nach BFH VIII R 111/78 v. 7. 10. 80 (BStBl. 1981 S. 157) liegt im Erwerb von Grundstücken im Rahmen einer Erbauseinandersetzung ein unentgeltliches Rechtsgeschäft. Nach Auffassung von *Henninger* (StLex 3, 21–21 a, 183) kann der ein Haus hinzuerwerbende Miterbe den erweiterten Schuldzinsenabzug als Rechtsnachfolger des Erblassers zunächst anteilig im Verhältnis seines geerbten Anteils fortsetzen und ihn bei Hinzuerwerb von Anteilen innerhalb des Dreijahreszeitraums ab dem Hinzuerwerb entsprechend zusätzlich anteilig bzw. in vollem Umfang vornehmen, da er aus estl. Sicht unmittelbar vom Erblasser erwirbt (uE bedenklich).

#### 194 E. Erweiterter Schuldzinsenabzug bei Häusern mit Bauantrag vor und Baubeginn nach dem 30. 9. 1982 (Abs. 4 Satz 4)

Nach Abs. 4 Satz 1 sind nur Häuser begünstigt, für die der Bauantrag nach dem 30. 9. 1982 gestellt worden ist (s. Anm. 183). Durch Abs. 4 Satz 4 werden in den erweiterten Schuldzinsenabzug auch Häuser einbezogen, bei denen mit den Bauarbeiten nach dem 30. 9. 1982 begonnen worden ist; dann ist ein vor dem Stichtag gestellter Bauantrag also nicht schädlich.

**Beginn der Bauarbeiten:** Unter Beginn der Bauarbeiten ist nach Abschn. 42 Abs. 3 EStR 1984 „der Zeitpunkt zu verstehen, in dem einer der nachfolgenden Sachverhalte als erster verwirklicht worden ist“:

- Beginn der Ausschachtungsarbeiten,

- Erteilung eines spezifizierten Bauauftrags an den Bauunternehmer (BFH III R 95/77 v. 28. 9. 79, BStBl. 1980 S. 56; III R 12/78 v. 28. 9. 79, BStBl. 1980 S. 57 betr. bedingten Bauauftrag; glA o.V., B 1982 S. 396),
  - Anfuhr nicht unbedeutender Mengen von Baumaterial auf den Bauplatz,
  - Abbrucharbeiten am Gebäude, wenn unmittelbar nach dem Abbruch mit der Errichtung eines neuen Gebäudes begonnen wird (vgl. BFH GrS 1/77 v. 12. 6. 78, BStBl. S. 620; § 6b; vgl. auch BFH III R 45/78 v. 7. 3. 80, BStBl. S. 411).
- Andere vor diesem Zeitpunkt im Zusammenhang mit der Errichtung eines Gebäudes durchgeführte Arbeiten sind nach EStR aaO Satz 2 noch nicht als Beginn der Bauarbeiten anzunehmen, so auch Abbrucharbeiten, wenn nach dem Abbruch nicht unmittelbar die Errichtung des neuen Gebäudes folgt (vgl. BFH III R 45/78 aaO).

**Sätze 1–3 gelten entsprechend:** Ist der Beginn der Bauarbeiten nach dem 30. 9. 1982 gelegen, so gelten die Bestimmungen des Abs. 4 sowohl hinsichtlich der Gebäudeherstellung (Abs. 4 Satz 1) als auch der Gebäudeanschaffung (Abs. 4 Satz 1 und 3) und die Nachholungsvorschrift des Abs. 4 Satz 2 für das Vierteljahr.

#### F. Erweiterter Schuldzinsenabzug bei Ausbauten und Erweiterungen (Abs. 4 Satz 5)

195

Der erweiterte Schuldzinsenabzug kommt nach Abs. 4 Satz 5 auch für Schuldzinsen in Betracht, „die mit den Herstellungskosten für Ausbauten und Erweiterungen an einem Haus im Sinne des Absatzes 1 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, wenn mit den Arbeiten für den Ausbau oder die Erweiterung nach dem 30. September 1982 begonnen worden ist und der Ausbau oder die Erweiterung vor dem 1. Januar 1987 fertiggestellt worden ist“.

**Ausbauten und Erweiterungen** sind Baumaßnahmen iSd. § 17 Abs. 1 II. Wo-BauG (BFH VIII R 188/78 v. 4. 12. 79, BStBl. 1980 S. 203; Abschn. 54 Abs. 2 Satz 1 EStR 1984). Voraussetzung ist stets, daß durch die Baumaßnahmen neuer Wohnraum geschaffen wird (BFH VI 169/62 U v. 4. 12. 62, BStBl. 1963 S. 122; EStR aaO Satz 2). Ferner ist Voraussetzung, daß die Baumaßnahmen in einem Bauabschnitt vorgenommen werden, der sich von der Errichtung des Gebäudes deutlich trennen und hinsichtlich Beginn und Fertigstellung abgrenzen läßt (BFH VIII R 188/78 aaO). S. auch § 7b Anm. 225 und 226.

**Schuldzinsen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Herstellungskosten:** Während nach Abs. 4 Satz 1 auch Zinsen für Darlehen, die zur Finanzierung von Erhaltungsaufwand oder von sonstigen Hausaufwendungen aufgenommen worden sind, im Rahmen des erweiterten Schuldzinsenabzugs berücksichtigt werden können, gilt diese Begünstigung bei Ausbauten und Erweiterungen nur für Schuldzinsen, die mit den Herstellungskosten in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (vgl. OFD Frankfurt v. 25. 1. 84, StEK EStG § 21 a Nr. 32). Zur Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand s. § 6 Anm. 481–484. Daß ein wirtschaftlicher Zusammenhang der Schuldzinsen mit den Herstellungskosten besteht, wird sich in erster Linie aus der Kreditmittelverwendung ergeben.

**Beginn der Arbeiten nach dem 30. 9. 82:** Begünstigt sind auch Ausbauten und Erweiterungen an Altbauten, auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Hauses kommt es nicht an. Voraussetzung ist lediglich, daß mit den Bauarbeiten des Ausbaus oder der Erweiterung nach dem 30. 9. 82 begonnen worden ist. Zum Zeitpunkt des Beginns der Bauarbeiten s. Anm. 194.

**Fertigstellung des Ausbaus oder der Erweiterung vor dem 1. 1. 87:** Wie beim Bau und Kauf eines ganzen Hauses gem. Abs. 4 Satz 1 ist auch bei einem Ausbau oder einer Erweiterung eines Hauses Voraussetzung für den erweiterten Schuldzinsenabzug, daß die Fertigstellung vor dem 1. 1. 87 erfolgt ist. Zum Zeitpunkt der Fertigstellung s. Anm. 183.

196 **G. Maßgeblichkeit der Bauanzeige für den Stichtag nach Satz 1 (Abs. 4 Satz 6)**

Durch den erweiterten Schuldzinsenabzug begünstigte Objekte sind nur Häuser, für die der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 30. 9. 82 gestellt worden ist (Abs. 4 Satz 1; s. Anm. 183). An die Stelle des Antrags auf Baugenehmigung tritt die Bauanzeige, wenn diese baurechtlich ausreicht (Abs. 4 Satz 6). Ob eine Bauanzeige baurechtlich ausreicht, bestimmt sich nach den Landesgesetzen. Ist eine gem. Abs. 4 Satz 6 maßgebliche Bauanzeige vor dem 30. 9. 82 erfolgt, so ist das Objekt gleichwohl begünstigt, wenn mit den Bauarbeiten nach dem 30. 9. 82 begonnen worden ist; Abs. 4 Satz 4 (s. Anm. 194) gilt auch im Rahmen des Abs. 4 Satz 6.

197 **H. Keine mehrfache Inanspruchnahme des erweiterten Schuldzinsenabzugs bei einem Haus (Abs. 4 Satz 7)**

Jeder Stpfl. kann den erweiterten Schuldzinsenabzug – anders als die erhöhten Absetzungen nach § 7 b – mehrfach in Anspruch nehmen, sofern er die Voraussetzungen dafür bei mehreren Häusern erfüllt. Für das einzelne Haus ist die Inanspruchnahme jedoch nur einmal möglich.

Nach Abs. 4 Satz 7 ist „Satz 5 . . . nicht anzuwenden, wenn bei einem Haus im Sinne des Absatzes 1 Schuldzinsen nach Satz 1 oder 5 abgezogen worden sind“. Das bedeutet, daß der erweiterte Schuldzinsenabzug wegen eines Ausbaus oder einer Erweiterung entfällt, wenn der erweiterte Schuldzinsenabzug bereits bei der Herstellung oder Anschaffung dieses Hauses oder wegen eines früheren Ausbaus in diesem Haus vorgenommen worden ist (glA *Kieschke*, DStZ 1983 S. 13; *Bordewin*, BB 1983 S. 121; *Dankmeyer/Klößner/Wenk*, StWa 1983 S. 84). Bei ein und demselben Objekt soll also derselbe Stpfl. den erhöhten Schuldzinsenabzug nur einmal in Anspruch nehmen können. Insbesondere ist durch die Errichtung eines Hauses in Bauabschnitten (s. Anm. 91) keine mehrfache Inanspruchnahme der Begünstigung erreichbar (glA *Kieschke* aaO; *Henninger*, StLex. 3, 21–21 a, 184).

Aus der Objektbezogenheit des Abs. 4 Satz 7 folgt, daß der erweiterte Schuldzinsenabzug für einen Ausbau bzw. eine Erweiterung auch dann ausgeschlossen ist, wenn der Stpfl. das Haus angeschafft hat und der Voreigentümer den erweiterten Schuldzinsenabzug geltend gemacht hat (glA *Kieschke* aaO; *Henninger* aaO). Nicht verhindert wird durch Abs. 4 Satz 7 dagegen die Möglichkeit, daß sowohl der Bauherr wie auch der Erwerber jeweils den vollen erweiterten Schuldzinsenabzug bis zu 10000 DM geltend machen, wenn der Erwerb im Jahr der Fertigstellung erfolgte und in diesem Jahr beide jeweils mindestens einen vollen Monat das Haus selbst bewohnt haben (glA *Kieschke* aaO; o. V., B 1983 S. 1575; s. auch Anm. 193).

198, 199 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 5: Minderung des Einheitswerts bei gewerblicher oder beruflicher Teilnutzung und bei Teilvermietung

### A. Allgemeines zu Abs. 5

200

#### Überblick über die Tatbestände und Rechtsfolgen des Abs. 5:

► *Teilweise gewerbliche oder berufliche Nutzung (Abs. 5 Satz 1)*: Werden Räume zu eigenen gewerblichen oder beruflichen Zwecken genutzt, zB als Büro- oder Werkstatträume, Praxisträume von freiberuflich Tätigen, häusliche Arbeitszimmer, so ist bei einem EinfHaus stets, bei einem anderen Haus dann, wenn die Voraussetzungen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 nicht erfüllt sind, wie folgt zu verfahren: Der Nutzungswert der Räume, die der Eigentümer selbst zu Wohnzwecken nutzt, ist nach § 21 a festzustellen; die übrigen Räume sind im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger oder aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 15, 18, 19) nach allgemeinen Grundsätzen zu erfassen (vgl. Abschn. 164 b Abs. 19 Satz 1 EStR 1984). Das gleiche gilt, wenn Räume zu fremden gewerblichen oder beruflichen Zwecken *unentgeltlich überlassen werden* (EStR aaO Satz 2). S. dazu Anm. 203–205.

Der Aufteilungsmaßstab, nach dem die Minderung des EW vorzunehmen ist, ist umstritten (s. dazu Anm. 208).

► *Teilvermietung (Abs. 5 Satz 2)*: Eine entsprechende Minderung des EW ist vorzunehmen, wenn Teile des EinfHauses oder Teile einer Wohnung in einem anderen Haus vermietet werden (s. Anm. 211), vorausgesetzt, die Mieteinnahmen übersteigen das Dreifache des anteilig auf die vermieteten Teile entfallenden Grundbetrags, mindestens aber 1 000 DM im Kj. (s. Anm. 214). Wird der Mindestbetrag nicht überschritten, bleibt § 21 a auf das ganze Haus anzuwenden. Das gleiche gilt nach Auffassung der FinVerw. bei lediglich vorübergehender Vermietung (EStR aaO Abs. 21 Satz 1; s. Anm. 211). Fraglich ist, wie die Mieteinnahmen zu behandeln sind, wenn sie das Dreifache nicht übersteigen oder wenn es sich um eine nur vorübergehende Vermietung handelt; uE keine Erhöhung des Grundbetrags, sondern Erfassung gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 als Einkünfte aus VuV (s. Anm. 216).

**Bedeutung des Abs. 5:** Die pauschalierte Nutzungswertermittlung nach § 21 a knüpft an den Gedanken der Kapitalnutzung an, wonach als Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus ein Betrag anzusetzen ist, bei dem unter Berücksichtigung des regelmäßigen Aufwands, auf längere Sicht gesehen, für den Hauseigentümer noch eine angemessene Verzinsung des im Haus angelegten Kapitals bleibt. Als angelegtes Kapital sieht § 21 a der Einfachheit halber den EW für das Grundstück an (vgl. RdF v. 26. 1. 37, RStBl. S. 161 zur Einführung der EinfHausVO; s. Anm. 120). Da im EW der Wert des gesamten Grundstücks erfasst ist, müssen folglich zur richtigen Ermittlung des Werts der Wohnungsnutzung die Teile des Grundstücks ausgeschieden werden, die anderen Zwecken dienen, insbes. also gewerblich oder beruflich genutzt oder vermietet werden. Dies geschieht durch eine anteilige Minderung des EW gemäß Abs. 5.

**Geltungsbereich des Abs. 5:** Die Kürzungsvorschrift des Abs. 5 greift nur ein,  
– wenn Teile einer Wohnung gewerblich oder beruflich genutzt oder  
– zu diesen Zwecken unentgeltlich überlassen werden oder  
– vermietet werden.

Nicht von Abs. 5 erfaßt werden

- die Eigennutzung, unentgeltliche Nutzungsüberlassung und Vermietung einer *ganzen* Wohnung und
- die unentgeltliche Überlassung *zu Wohnzwecken*.

► *Eigennutzung, unentgeltliche Nutzungsüberlassung oder Vermietung einer ganzen Wohnung*: Wird eine ganze Wohnung gewerblich genutzt oder vermietet, so scheidet die Anwendung des § 21 a stets aus: Ein EinfHaus ist dann im Rahmen des § 15, § 18 oder § 21 Abs. 1 Nr. 1 zu erfassen; ein anderes Haus fällt unter diese Einkunftsarten mit den zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken bzw. vermieteten Teilen und mit der darin zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung unter die Nutzungswertermittlung durch Mietwertüberschußrechnung gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2.

► *Unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken*: Die unentgeltliche teilweise Überlassung des Grundstücks zu fremden Wohnzwecken wird weder durch Abs. 5 Satz 1 (wegen Beschränkung auf gewerbliche oder berufliche Zwecke), noch durch Abs. 5 Satz 2 (wegen Beschränkung auf entgeltliche Vermietung) erfaßt.

► *Bei einem EinfHaus* ist die unentgeltliche Überlassung einzelner Räume zu Wohnzwecken estl. unbeachtlich, unabhängig davon, ob die Räume Familienangehörigen oder in das Haus aufgenommenen Freunden oder Bekannten des Stpfl. oder auch fremden Personen (zB Au-pair-Mädchen, ausländischer Student, sozialer Hilfe bedürftige Person) überlassen sind; die Mitbenutzung einzelner Räume durch Dritte stellt einen Teil der Selbstnutzung des Eigentümers dar (s. Anm. 71).

► *Bei einem anderen Haus*, insbes. bei einem ZweifHaus, das vom Stpfl. zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, gilt hinsichtlich der unentgeltlichen Überlassung einzelner Räume das gleiche. Überläßt der Eigentümer aber eine ganze Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken an einen Dritten, so ist nach der neueren BFH-Rspr. anhand der dem Dritten eingeräumten Rechtsposition zu entscheiden, ob der Nutzungswert der überlassenen Wohnung weiterhin dem Eigentümer oder gem. § 21 Abs. 2 zweite Alt. dem Nutzungsberechtigten zuzurechnen ist (s. Anm. 75). Bleibt mangels vertraglich festgelegter Überlassung der Nutzungswert der überlassenen Wohnung dem Eigentümer zuzurechnen, so hat dieser den Nutzungswert aller Wohnungen des Gebäudes nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 pauschal zu versteuern. Ist der Nutzungswert dagegen dem unentgeltlich Nutzungsberechtigten zuzurechnen, so hat dieser ihn gemäß § 21 Abs. 2 zweite Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2 (Überschuß des zu schätzenden Mietwerts über von ihm getragene Werbungskosten) zu versteuern. Der Eigentümer hat nur den Nutzungswert der von ihm selbstgenutzten Wohnung nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 pauschal zu ermitteln und als Einkünfte aus VuV anzusetzen. Um eine doppelte Erfassung der überlassenen Wohnung im Rahmen der pauschalen Nutzungswertbesteuerung nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 beim Eigentümer zu vermeiden, muß der EW in analoger Anwendung des Abs. 5 Satz 1 gekürzt werden (so auch EStR aaO Satz 2; aA *Stadie*, FR 1975 S. 174: analoge Anwendung des § 21 a Abs. 1 Satz 3; s. dazu Anm. 102).

**Verhältnis zu Abs. 1 Satz 5**: Die Kürzungsvorschrift des Abs. 5 ist nutzungsbezogen, nicht zeitbezogen. Liegen die Voraussetzungen für die Anwendung des § 21 a zeitweise nicht vor, so wird nicht der EW, sondern der daraus gem. Abs. 1 Satz 4 abzuleitende Grundbetrag gem. Abs. 1 Satz 5 monatsbezogen gekürzt (s. dazu Anm. 121).

201, 202 Einstweilen frei.

## B. Minderung des Einheitswerts bei Teilnutzung zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken (Abs. 5 Satz 1)

### I. Voraussetzungen für die Minderung des Einheitswerts

#### 1. Das Grundstück dient teilweise eigenen gewerblichen oder beruflichen Zwecken (Satz 1 erste Alt.) 203

Zu einer Verminderung des maßgebenden EW (zur Berechnung s. Anm. 208) kommt es, wenn „das Grundstück teilweise eigenen gewerblichen oder beruflichen Zwecken“ dient (Abs. 5 Satz 1 erste Alt.). Bei Häusern, die keine Einfhäuser sind, gilt dies nicht, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 vorliegen (s. Anm. 205).

#### Dienen zu eigenen gewerblichen oder beruflichen Zwecken:

► *Gewerbliche Zwecke:* Gewerblichen Zwecken dienen Grundstücke, wenn der Stpfl. auf dem Grundstück eine gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 2 ausübt, zB einen Grundstücksteil für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet, etwa als Werkstatt, Büroraum, Ladengeschäft (s. Anm. 60; dort auch zum Einfluß einer gewerblichen Mitbenutzung auf die Bewertung eines Gebäudes als Einfhaus, Mietwohngrundstück oder gemischt genutztes Grundstück).

► *Beruflichen Zwecken* dient ein Grundstück, wenn auf ihm eine selbständige Tätigkeit iSd. § 18 oder eine nichtselbständige Tätigkeit iSd. § 19 ausgeübt wird. Die Bestimmung des § 96 Abs. 1 Satz 2 BewG, wonach eine selbständig ausgeübte künstlerische oder wissenschaftliche Tätigkeit auf die Bewertung keinen Einfluß hat, ist hier nicht einschlägig.

► *Eigene Zwecke:* Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit muß vom Eigentümer selbst auf dem Grundstück ausgeübt werden.

**Teilweises Dienen** des Grundstücks zu eigenen beruflichen oder gewerblichen Zwecken: Abschn. 164 b Abs. 19 EStR 1984 geht davon aus, daß „Räume“ zu eigenen gewerblichen oder beruflichen Zwecken genutzt werden, „z. B. als Büro- oder Werkstattträume, Praxisräume von freiberuflich Tätigen, häusliche Arbeitszimmer“ (ebenso Nds. FG v. 14. 12. 83, EFG 1984 S. 348, rkr., betr. Teilvermietung iSd. Abs. 5 Satz 2; s. Anm. 211). Dem ist uE zuzustimmen. Bei Abs. 5 geht es um die Abgrenzung der Einkunftsarten „nach dem Verhältnis der Nutzflächen“, also um eine Ausgrenzung von Grundstücksflächen, auf denen nicht der Tatbestand der Einkunftszielung iSd. § 21 Abs. 2 erste Alt. verwirklicht wird, dh. die nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt, sondern im Rahmen einer anderen Einkunftsart eingesetzt werden.

Für die Anwendung des Abs. 5 Satz 1 ist deshalb erforderlich,

- daß einzelne Räume eines Hauses (Einfhaus oder anderes Haus) ausschließlich zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken genutzt werden,
- oder daß bei einem Haus, das kein Einfhaus ist, eine anderen als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen für gewerbliche oder berufliche Zwecke genutzt wird, der so genutzte Teil aber weniger als  $33\frac{1}{3}$  vH der gesamten Nutzfläche des Hauses beträgt (s. Anm. 205).

*Eine Mitbenutzung* der zu eigenen gewerblichen oder beruflichen Zwecken genutzten Grundstücksteile zu Wohnzwecken ist nur dann unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. BFH VI R 180/82 v. 18. 10. 83, BStBl. 1984 S. 110 betr. Werbungskostenabzug im Rahmen des § 19 für ein häusliches Arbeitszimmer); insoweit gelten die zum Werbungskostenabzug für das häusliche Arbeitszimmer entwickelten Grundsätze auch für § 21 a Abs. 5 (BFH VI R 68/83 v. 18. 10. 83, BStBl. 1984 S. 112).

204 **2. Teilweise unentgeltliche Überlassung zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken (Satz 1 zweite Alt.)**

Der maßgebende EW vermindert sich anteilig, wenn das Grundstück zu fremden gewerblichen oder beruflichen Zwecken unentgeltlich überlassen wird (Abs. 5 Satz 1 zweite Alt.); über entgeltliche Überlassung (Vermietung) s. Anm. 211–215. Bei Häusern, die keine Einfhäuser sind, dürfen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 nicht vorliegen (s. Anm. 205).

**Überlassung „zu diesen Zwecken“:** Gemeint sind *gewerbliche* oder *berufliche* Zwecke iSd. Satz 1 erste Alt. (s. Anm. 203), jedoch nicht eigene, sondern gewerbliche oder berufliche Zwecke des Nutzenden. Die unentgeltliche teilweise Überlassung des Grundstücks zu *fremden Wohnzwecken* wird weder durch Abs. 5 Satz 1 (wegen Beschränkung auf gewerbliche oder berufliche Zwecke) noch durch Abs. 5 Satz 2 (wegen Beschränkung auf entgeltliche Vermietung; s. Anm. 211) erfaßt. Bei einem Einfhaus ist die unentgeltliche Überlassung einzelner Räume zu Wohnzwecken estl. unbeachtlich, unabhängig davon, ob die Räume von Familienangehörigen oder in das Haus aufgenommenen Freunden des Stpfl. oder fremden Personen überlassen werden (zB an das Au-pair-Mädchen, an einen ausländ. Studenten usw.; s. Anm. 200); die Mitbenutzung einzelner Räume durch Dritte stellt einen Teil der Selbstnutzung des Eigentümers dar (s. Anm. 71). Über Mitbenutzung bei anderen Häusern s. Anm. 205.

**Teilweise Überlassung:** Überlassen werden müssen abgrenzbare Grundstücksteile, insbes. also einzelne Räume. Bei einem Haus, das kein Einfhaus ist, kann auch eine ganze „Wohnung“ zu fremden gewerblichen oder beruflichen Zwecken überlassen werden, sofern ihre Fläche weniger als  $33\frac{1}{3}$  vH der gesamten Nutzfläche des Hauses beträgt (s. Anm. 205). *Eine Mitbenutzung* zu eigenen Wohnzwecken ist grundsätzlich schädlich, es sei denn, sie ist von untergeordneter Bedeutung (s. Anm. 203). Unschädlich ist dagegen uE eine Mitbenutzung der überlassenen Wohnung zu eigenen gewerblichen oder beruflichen Zwecken.

**Unentgeltliche Überlassung:** Die Überlassung muß unentgeltlich erfolgen, dh. für die Überlassung darf keine Gegenleistung erbracht werden. Die Übernahme der anteilig auf die überlassenen Räume entfallenden Betriebskosten für Heizung, Strom und Wasser entsprechend dem tatsächlichen Eigenverbrauch des Nutzungsberechtigten stellt keine Gegenleistung für die Überlassung dar, berührt also die Unentgeltlichkeit nicht. Anders wenn der Nutzungsberechtigte anteilig sonstige Kosten des Hauses mitträgt, zB Kaminkehrer, Hausversicherungen, Straßenreinigung usw. Wie bei sonstigen Entgeltszahlungen bestimmt sich in diesen Fällen nach der Höhe der Zahlung, ob noch von einer unentgeltlichen Überlassung oder einer teilweise entgeltlichen (verbilligten) Überlassung auszugehen ist (Geringfügigkeitsgrenze; s. auch Anm. 79). Handelt es sich um eine (teilweise) entgeltliche Überlassung, so gilt Abs. 5 Satz 2 mit der Besonderheit, daß seine Anwendung von einem Mindestbetrag der Mieteinnahmen abhängt (s. Anm. 214). Über die Nutzungswertbesteuerung bei unentgeltlicher Überlassung einer Wohnung in einem Zweifhaus oder einem anderen Haus s. Anm. 205.

205 **3. Besonderheiten bei Zweifamilienhäusern und anderen Häusern**

Die anteilige Minderung des EW bei teilweiser Nutzung des Grundstücks zu eigenen oder fremden gewerblichen oder beruflichen Zwecken kommt auch bei Häusern, die keine Einfhäuser sind (§ 21 a Abs. 1 Satz 2; s. Anm. 94), in Betracht, insbes. also bei vom Eigentümer selbstgenutzten Zweifhäusern, allerdings nur, wenn nicht die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 vorliegen.

Abs. 5 Satz 1 ist auf Häuser, die keine Einfhäuser sind, in folgenden Fällen anwendbar:

- Wenn der Stpfl. in einem solchen Haus einzelne Räume einer Wohnung oder einzelne Räume mehrerer Wohnungen selbst zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken nutzt oder unentgeltlich zu fremden gewerblichen oder beruflichen Zwecken zur Verfügung stellt, ohne daß es auf die  $33\frac{1}{3}$ -vH-Grenze des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 ankäme;
- wenn der Stpfl. eine ganze „Wohnung“ (genauer: eine anderen als Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen) selbst zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken nutzt oder zu fremden gewerblichen oder beruflichen Zwecken zur Verfügung stellt und die Grundfläche dieser „Wohnung“ weniger als  $33\frac{1}{3}$  vH der Nutzfläche des ganzen Hauses beträgt.

Über Vermietung von Teilen eines Hauses, das kein Einfhaus ist (Fall des Abs. 5 Satz 2), und über unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken s. Anm. 211.

**Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3:** Wenn der Stpfl. in einem Zweifhaus oder in einem anderen Haus mindestens eine Wohnung oder eine andere zu Wohnzwecken dienende Einheit von Räumen zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken selbst nutzt oder zu diesen Zwecken unentgeltlich überläßt und der gewerblich oder beruflich genutzte Teil des Hauses mindestens  $33\frac{1}{3}$  vH der gesamten Nutzfläche des Hauses beträgt (s. dazu im einzelnen Anm. 101–105), findet § 21 a insgesamt keine Anwendung, folglich auch nicht Abs. 5. In diesem Fall ist der Nutzungswert der vom Stpfl. zu Wohnzwecken selbstgenutzten Wohnung(en) nach dem Überschuß des Mietwerts über die Werbungskosten (§ 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2) zu ermitteln (s. Anm. 224–225). Für die gewerblich oder beruflich genutzte oder zu diesen Zwecken unentgeltlich überlassene „Wohnung“ oder Raumeinheit ist gar kein Nutzungswert anzusetzen, da die Einkunftsfiktion des § 21 Abs. 2 nur im Rahmen der Einkunftsart VuV, nicht bei gewerblichen oder beruflichen Einkünften iSd. §§ 15, 18, 19 gilt (s. auch Anm. 35–37).

**Gewerbliche oder berufliche Nutzung einer Wohnung in einem „Zweifhaus“:** Nach BFH III R 78/81 v. 22. 2. 85 (BStBl. S. 284) ist ein Wohngrundstück, das zwei Wohnungen enthält, von denen der Stpfl. eine zu eigenen Wohnzwecken, die andere zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken nutzt (zB als Büro oder als Praxis), nicht als Zweifhaus, sondern grundsätzlich als Einfhaus zu behandeln, da eine Raumeinheit nur dann eine Wohnung sei, wenn sie Wohnzwecken diene (s. Anm. 54). Folgt man dem, so ist Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 nicht anwendbar; daher ist der EW gemäß Abs. 5 Satz 1 anteilig zu mindern. UE wird es sich in diesen Fällen allerdings regelmäßig um ein gemischt genutztes Grundstück iSd. § 75 Abs. 4 BewG handeln (s. dazu Anm. 54 und 99). Dann bleibt aber Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 anwendbar, mit der Folge, daß § 21 a für die eigengenutzte Wohnung ausscheidet (s. Anm. 115).

Über Überlassung eines Zweifhauses oder eines anderen Hauses zu fremden Wohnzwecken s. Anm. 211.

Einstweilen frei.

206, 207

## II. Rechtsfolgen in den Fällen des Abs. 5 Satz 1

### 1. Anteilige Minderung des Einheitswerts

208

Unter den Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 203–205) „vermindert sich der maßgebende Einheitswert um den Teil, der bei einer Aufteilung nach dem

Verhältnis der Nutzflächen auf den gewerblich oder beruflich genutzten Teil des Grundstücks entfällt“.

**Maßgebender Einheitswert:** Maßgebend ist gem. Abs. 2 der letzte vor dem Einkunftsermittlungsjahr festgestellte EW (Abs. 2 Satz 1) bzw. der zuerst nach Fertigstellung eines Gebäudes festgestellte EW (Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 120–121).

**Minderung nach dem Verhältnis der Nutzflächen:** Der maßgebende EW ist um den Teil zu kürzen, „der bei einer Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen auf den gewerblich oder beruflich genutzten Teil des Grundstücks entfällt“.

Der Begriff „Nutzfläche“ ist problematisch. Wie sich aus Abs. 5 Satz 1 ergibt, umfaßt er einerseits die Wohnfläche, andererseits die gewerblich oder beruflich genutzte Fläche (BFH VI R 68/83 v. 18. 10. 83, BStBl. 1984 S. 112). Fraglich ist aber zum einen, ob der gewerblich oder beruflich genutzten Fläche die Nutzfläche des Hauses einschließl. der gewerblich oder beruflich genutzten Fläche gegenübergestellt werden muß (so FinVerw., s. u.; uE zutreffend, s. u.) und ob andererseits zu der Nutzfläche des Hauses auch Nebenräume wie Keller, Waschküche, Abstellräume, Dachböden usw. gehören (so FinVerw., ausgenommen beim häuslichen Arbeitszimmer; uE nicht zutreffend, s. u.).

► *Die FinVerw.* vertritt in Abschn. 164 b Abs. 20 EStR 1984 folgende Auffassung:

▷ *Grundsätzlich* sind der EW und die Gesamtaufwendungen nach dem Verhältnis der Grundfläche der gewerblichen oder beruflichen Zwecken dienenden Räume zur gesamten Nutzfläche des Gebäudes aufzuteilen (EStR aaO Satz 1). Dabei gehört nach EStR aaO Satz 2 zur gesamten Nutzfläche des Gebäudes die nach den § 43 und § 44 der Zweiten BerechnungsVO zu ermittelnde Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume einschließl. der Grundfläche der gewerblichen oder beruflichen Zwecken dienenden Räume; ferner zählt die FinVerw., wie sich aus der Verweisung auf Abschn. 55 Abs. 1 ergibt, zur gesamten Nutzfläche auch *Nebenräume* und übliche Nebengebäude, wie zB auf dem Grundstück stehende Garagen und Schuppen, selbst wenn eine bauliche Verbindung mit dem Wohngebäude nicht vorhanden ist.

▷ *Für ein häusliches Arbeitszimmer* lehnt auch die FinVerw. unter ausdrücklichem Hinweis auf das BFH-Urt. VI R 68/83 v. 18. 10. 83 aaO die Einbeziehung von *Nebenräumen* in die Wohnfläche der Wohnung ab (EStR aaO Satz 3). Der EW und die abzugsfähigen Gesamtaufwendungen sind nach dem Verhältnis der nach den §§ 42–44 der Zweiten BerechnungsVO zu ermittelnden Wohnfläche der Wohnung zur Grundfläche des häuslichen Arbeitszimmers aufzuteilen. Nach BFH aaO gehört die Grundfläche des Arbeitszimmers nicht zur Wohnfläche (uE auf die Aufteilung gemäß § 21 a Abs. 5 nicht übertragbar; s. u.).

► *Stellungnahme:* Die Einbeziehung von *Nebenräumen* in die Wohnzwecken dienende Nutzfläche verbietet sich nach der uE zutreffenden Auffassung des FG Düss. v. 10. 6. 80 (EFG 1981 S. 292, rkr.), weil derartige Grundflächen bei der bewertungsrechtlichen Ermittlung des EW keine Rolle spielen und folglich auch bei der Minderung des EW gemäß Abs. 5 außer Betracht bleiben müssen (aA FG Ba.-Württ. v. 15. 6. 82, EFG 1983 S. 25). Es erscheint auch inkonsequent, wenn die FinVerw. einerseits beim häuslichen Arbeitszimmer hinsichtlich der Nichteinbeziehung von Nebenräumen dem BFH-Urteil folgt (EStR aaO Satz 3), grundsätzlich aber an der gegenteiligen Auffassung festhalten will (EStR aaO Satz 1). Die Aufteilung nach Abs. 5 kann nur nach einer einheitlichen Berechnung erfolgen.

Problematisch ist dagegen, wie sich der „Teil“ errechnet, „der bei einer Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen auf den gewerblich oder beruflich genutz-

ten Teil des Grundstückes entfällt“ und um den sich der maßgebende EW dann vermindert (Abs. 5 Satz 1). UE ist der FinVerw. zu folgen: Der Anteil ergibt sich aus dem Verhältnis der gewerblich oder beruflich genutzten Nutzfläche zur gesamten Nutzfläche, dh. der zu Wohnzwecken genutzten Fläche zuzüglich der gewerblich oder beruflich genutzten Fläche (ausgenommen Nebenräume, s. o.).

**Beispiel:** Ein Einfamilienhaus hat eine gesamte Nutzfläche (einschließl. aller Nebenräume wie Keller, Abstellräume, Garage) von 200 qm. Die Nebenräume machen 50 qm aus. Von der verbleibenden Nutzfläche von 150 qm benutzt der Stpfl. 50 qm als Büroraum.

Nach FinVerw. aaO ist die gewerblich genutzte Fläche der gesamten Nutzfläche einschließl. der Nebenräume und der gewerblich genutzten Fläche gegenüberzustellen. Folglich ergibt sich ein Aufteilungsverhältnis von 50 qm zu 200 qm = 25 vH. Der EW ist also nicht um die Hälfte (so BFH), sondern nur um ein Viertel zu kürzen.

UE ist die Nutzfläche der gewerblich genutzten Räume der gesamten Nutzfläche des Hauses (aber ohne Nebenräume, weil diese bei der Berechnung des EW keine Rolle spielen; s. o.) gegenüberzustellen. Der EW ist daher im Verhältnis 50 zu 150 =  $33\frac{1}{3}$  vH zu kürzen.

Für die hier vertretene Auffassung spricht uE der Wortlaut des Abs. 5 Satz 1: Dort heißt es nicht, daß der maßgebende EW nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu kürzen sei, sondern daß er „um den Teil“ zu kürzen sei, „der ... auf den gewerblich oder beruflich genutzten Teil des Grundstückes entfällt“, wenn man das Grundstück „nach dem Verhältnis der Nutzflächen“ aufteilt. Bezugsgröße für den vH-Satz der einzelnen Nutzfläche ist daher die Gesamtnutzfläche des Grundstückes.

## 2. Weitere Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1: Abzug von Aufwendungen bei gewerblicher oder beruflicher Teilnutzung 209

Dient das Grundstück teilweise eigenen gewerblichen oder beruflichen Zwecken oder wird das Grundstück teilweise zu diesen Zwecken unentgeltlich überlassen und kommt es deshalb gem. Abs. 5 Satz 1 zu einer anteiligen Minderung des EW, so sind die auf den gewerblich oder beruflich genutzten Grundstücksteil entfallenden Aufwendungen im Rahmen der entsprechenden Einkunftsart als Betriebsausgaben (§§ 15, 18) oder als Werbungskosten (§ 19) abziehbar. Dabei gilt:

- ▷ Aufwendungen, die ausschließlich auf den gewerblich oder beruflich genutzten Teil des Grundstückes entfallen (zB Aufwendungen für die Ausstattung oder Renovierung des Arbeitszimmers), sind nur diesem Grundstücksteil zuzurechnen und infolgedessen voll abziehbar (BFH VI R 68/83 v. 18. 10. 83 aaO; ebenso Abschn. 164 b Abs. 20 Satz 4 EStR 1984).
- ▷ Im übrigen ist der auf den gewerblich oder beruflich genutzten Grundstücksteil entfallende Anteil der Gesamtaufwendungen im Rahmen der betreffenden Einkunftsart als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar (BFH aaO; EStR aaO Satz 1). Die Ermittlung des abziehbaren Anteils der Gesamtaufwendungen hat wie die Berechnung für die Minderung des EW nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu erfolgen (s. Anm. 208).

Die übrigen anteiligen Aufwendungen sind nur in den Grenzen des § 21 a Abs. 3 und 4 abzugsfähig (s. dazu Anm. 141).

Einstweilen frei.

210

## C. Minderung des Einheitswerts bei Teilvermietung (Abs. 5 Satz 2)

### I. Voraussetzungen für die Minderung des Einheitswerts

#### 211 1. Teilweise Vermietung eines Einfhauses oder einer Wohnung in anderen Häusern

Der maßgebende EW ist nach dem Verhältnis der Nutzflächen auch zu vermindern, „wenn Teile eines Einfhauses oder Teile einer Wohnung in einem anderen Haus vermietet sind“ (Abs. 5 Satz 2), vorausgesetzt ein bestimmter Mindestbetrag ist überschritten (zum Mindestbetrag s. Anm. 214).

**Teile eines Einfhauses oder einer Wohnung** in einem anderen Haus iSd. Abs. 5 Satz 2 sind nicht Gebäudeteile iSd. § 7 Abs. 5 a (s. § 7 Anm. 503), sondern abgrenzbare Grundstücksteile, insbes. die Räume einer Wohnung (glA Nds. FG v. 14. 12. 83, EFG 1984 S. 348, rkr.). Kein Fall des Abs. 5 Satz 2 ist daher die Vermietung der Fassade eines selbstgenutzten Hauses zu Werbezwecken (aA *Stolz*, FR 1983 S. 235); die daraus erzielten Einnahmen sind nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 zu erfassen und berühren die Nutzungswertermittlung nach § 21 a nicht. Denn es geht um die Aufteilung des Grundstücks „nach dem Verhältnis der Nutzflächen“. Gegenstand der Vermietung iSd. Abs. 5 Satz 2 sind einzelne Räume einer Wohnung, nicht aber eine ganze Wohnung.

Wird eine ganze Wohnung vermietet, scheidet die Anwendung des § 21 a beim Einfhaus mangels Selbstnutzung aus, beim Zweifhaus wegen Abs. 1 Satz 3 Nr. 1. Das gilt beim Einfhaus auch dann, wenn der Eigentümer einzelne Räume, die für sich keine Wohnung bilden, nicht mitvermietet, sondern sich zur eigenen Wohnnutzung vorbehalten hat (vgl. BFH VIII R 166/80 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 660).

Die Überlassung einer ideellen Hälfte oder eine andere Möglichkeit der Mitbenutzung genügen für Abs. 5 Satz 2 nicht (s. auch Anm. 203).

Bei Zweifhäusern und anderen Häusern, bei denen die  $33\frac{1}{3}$ -vH-Grenze durch Vermietung einzelner Räume überschritten wird, bleibt es bei der Anwendung des § 21 a, da die Ausnahmetatbestände des Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 (mangels Vermietung einer ganzen Wohnung oder Raumeinheit) und des Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 (gilt nicht für Vermietung; s. Anm. 204) nicht erfüllt sind; nur der maßgebende EW wird gemäß Abs. 5 Satz 2 gekürzt.

**Vermietung:** Die Kürzung des EW nach Abs. 5 Satz 2 kommt nur in Betracht, wenn Teile des Einfhauses oder Teile einer Wohnung in einem anderen Haus vermietet sind, dh. wenn das Entgelt für die Nutzungsüberlassung Einnahmen iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 bildet. Zum Mindestbetrag der Mieteinnahmen s. Anm. 214.

► *Vermietung auf Dauer:* Eine gelegentliche und kurzfristige Vermietung führt nicht zur Anwendung des Abs. 5 Satz 2. Die Rspr. geht von „einem auf Dauer teilweise vermieteten“ Haus aus (BFH IV 131/52 U v. 27. 11. 52, BStBl. 1953 S. 14; VIII R 99/69 v. 1. 8. 72, BStBl. S. 882). Nicht zutreffend sind uE die Ausführungen in Abschn. 164 b Abs. 21 Sätze 1 u. 2 EStR 1984 zu diesem Problem: Nach EStR aaO berührt die vorübergehende Vermietung von Teilen eines Einfhauses die Eigenschaft des Grundstücks als Einfhaus im allgemeinen nicht (insoweit zutreffend); solange eine Artfortschreibung des Grundstücks nicht durchgeführt sei, sei § 21 a auf das ganze Einfhaus anzuwenden. Auf die Artfortschreibung kommt es aber in keinem Fall an. Die Anwendung des § 21 a auf das ganze Einfhaus ergibt sich nur daraus, daß es an einer (auf Dauer angelegten) Vermietung iSd. Abs. 5 Satz 2 fehlt.

► *Entgeltliche Mitbenutzung*: Keine Vermietung iSd. Abs. 5 Satz 2 ist die entgeltliche Gestattung der Mitbenutzung einzelner Räume, zB Flur, Küche, Bad (glA Nds. FG v. 14. 12. 83, EFG 1984 S. 348, rkr.; aA *Schmidt/Dreoseck*, EStG, 4. Aufl. § 21 a Anm. 6); denn auch die entgeltliche Mitbenutzung ändert nichts am Fortbestehen der Selbstnutzung dieser Räume durch den Eigentümer (s. Anm. 71). Sinn des Abs. 5 ist es aber gerade, die Teile aus der Nutzungswertermittlung nach § 21 a auszuschneiden, die der Stpfl. nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Das für die Mitbenutzung gezahlte Entgelt ist uE, da im Grundbetrag nicht erfaßt, zusätzlich zum Grundbetrag des Abs. 1 Satz 4 als Einnahme gem. § 21 anzusetzen, mit der Folge, daß entsprechend höhere Schuldzinsen abgezogen werden können (s. Anm. 216).

► *Unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken* wird von Abs. 5 nicht erfaßt (s. Anm. 200 und 204).

Einstweilen frei.

212, 213

## 2. Mindestbetrag der Mieteinnahmen

214

Bei Vermietung von Teilen eines Einfhauses oder Teilen einer Wohnung in einem anderen Haus mindert sich der maßgebende EW nur dann anteilig, wenn „die Einnahmen hieraus das Dreifache des anteilig auf die vermieteten Teile entfallenden Grundbetrags, mindestens aber 1 000 Deutsche Mark, im Kalenderjahr übersteigen“.

**Dreifaches des anteilig auf die vermieteten Teile entfallenden Grundbetrags**: Da der Grundbetrag für den Nutzungswert gem. Abs. 1 Satz 4 iVm. § 121 a BewG mit 1,4 vH des maßgebenden EW anzusetzen ist, beträgt das Dreifache 4,2 vH des anteiligen EW. Der anteilige EW ist nach dem Verhältnis der Wohnfläche der vermieteten Räume zur gesamten Wohnfläche des Gebäudes abzüglich der Wohnfläche der vermieteten Räume zu berechnen (str.; aA wohl EStR aaO Abs. 21 Satz 5 iVm. Abs. 20: Verhältnis der Grundfläche der vermieteten Räume zur gesamten Nutzfläche des Gebäudes einschließl. der Grundfläche der vermieteten Räume und allen Nebenräumen; vgl. Anm. 208).

**Mindestbetrag von 1 000 DM**: Die Untergrenze sind 1 000 DM. Diese 1 000 DM müssen außerdem das Dreifache des Grundbetrags ausmachen.

**Beispiel**: Der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Abs. 2 Satz 2) festgestellte EW eines Einfhauses beträgt 120 000 DM; gem. § 121 a BewG ist er für § 21 a mit 140 vH, also mit 168 000 DM anzusetzen (s. Anm. 120). Der Grundbetrag gem. Abs. 1 Satz 4 beträgt also 1 680 DM. 20 vH der Wohnfläche sind ganzjährig vermietet; darauf entfallen vom Grundbetrag also 336 DM.

- ▷ Beträgt die jährliche Mieteinnahme 1 000 DM, so ist § 21 a auf das ganze Einfhaus anzuwenden. Die Anwendung des Abs. 5 Satz 2 scheidet an der Grenze des dreifachen anteiligen Grundbetrags. Diese beträgt 3 mal 336 DM = 1 008 DM. Die Jahresmiete von 1 000 DM erreicht nicht diesen Mindestbetrag. Daß die zweite Mindestgrenze, nämlich „mindestens aber 1 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr“, erreicht ist, spielt dann keine Rolle. Zur Erfassung der Mieteinnahme außerhalb des Grundbetrags s. Anm. 216.
- ▷ Beträgt die Jahresmiete 1 009 oder mehr DM, so greift Abs. 5 Satz 2 ein, dh. der maßgebende EW (168 000 DM) ist um 20 vH zu mindern, so daß als Grundbetrag für den Nutzungswert 1 344 DM (1 680 DM  $\cdot$  20 vH) anzusetzen ist.

## II. Rechtsfolgen in den Fällen des Abs. 5 Satz 2

### 215 1. Anteilige Minderung des Einheitswerts

Bei der teilweisen Vermietung eines Einfhauses bzw. einer Wohnung in einem anderen Haus erfolgt die Minderung des EW nach den gleichen Grundsätzen wie bei der anteiligen Nutzung zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken, also nach dem Verhältnis der Nutzflächen. Der für die Kürzung maßgebliche vH-Satz ergibt sich uE aus dem Verhältnis der Grundfläche der vermieteten Räume zur restlichen Wohnfläche (s. Anm. 208). Der Auffassung der FinVerw., daß der Grundfläche der vermieteten Räume die gesamte Nutzfläche eines Gebäudes einschließl. der vermieteten Räume und aller Nebenräume gegenüberzustellen ist (vgl. Abschn. 164 b Abs. 21 Satz 5 iVm. Abs. 20 EStR 1984), steht uE der Wortlaut sowie der Sinn und Zweck der Kürzungsvorschrift entgegen (s. im einzelnen Anm. 208).

**Beispiel:** Ein Einfhaus hat eine Nutzfläche einschließlich aller Nebenräume, wie Keller, Abstellräume, Garage von 200 qm. Die gesamte Wohnfläche beträgt 150 qm. Davon sind 50 qm vermietet.

Abs. 5 Satz 1 schreibt eine „Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen“ vor. Die FinVerw. bezieht in die zu Wohnzwecken genutzte Nutzfläche auch die Grundfläche der vermieteten Räume und die Nebenräume ein. Folglich ergibt sich ein Aufteilungsverhältnis von  $200 : 50 = 25$  vH, um den der EW zu kürzen ist.

UE ist die Nutzfläche der vermieteten Räume (50 vH) der Nutzfläche des Einfhauses insgesamt gegenüberzustellen, allerdings ohne Ansatz von Nebenräumen und Garage (s. Anm. 208). Der EW ist deshalb im Verhältnis  $50 : 150$ , dh. um  $33\frac{1}{3}$  vH, zu kürzen.

### 216 2. Weitere Rechtsfolgen: Besteuerung der erzielten Mieteinnahmen; Abzug von Aufwendungen

#### Besteuerung bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2:

► *Besteuerung der Mieteinnahmen:* Übersteigen die Einnahmen aus der Vermietung von Teilen eines Einfhauses oder Teilen der Wohnung in einem anderen Haus das Dreifache des anteilig auf diese entfallenden Grundbetrags, mindestens aber 1 000 DM im KJ., so sind die Einkünfte aus den vermieteten Räumen gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 nach dem Überschuß der Einnahmen über die – anteiligen – Werbungskosten zu ermitteln (allg. Auffassung; vgl. Abschn. 164 b Abs. 21 Satz 3 EStR 1984).

► *Abzug von Aufwendungen:* Die Ermittlung der anteiligen Werbungskosten erfolgt nach dem gleichen Aufteilungsmaßstab wie die Aufteilung des maßgebenden EW bzw. Grundbetrags (s. Anm. 208, 209).

#### Besteuerung der Mieteinnahmen bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2:

► *Besteuerung der Mieteinnahmen; Abzug von Aufwendungen:* Bisher nicht geklärt ist dagegen die Frage, ob und in welcher Weise die Mieteinnahmen zu erfassen sind, wenn die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 nicht vorliegen, es also bei der Anwendung des § 21 a auf das ganze Haus verbleibt. Nds. FG v. 14. 12. 83 (EFG 1984 S. 348, rkr.) läßt es für den von ihm entschiedenen Fall dahingestellt, „ob dieser Betrag zusätzlich zum Grundbetrag nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 EStG als Einnahme anzusetzen ist, mit der Folge, daß entsprechend höhere Schuldzinsen abgezogen werden können ... oder ob er im Rahmen der pauschalen Nutzungswertermittlung außer Betracht bleiben muß“.

*Stellungnahme:* UE sind die *Mieteinnahmen* als Einnahmen aus VuV gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 zu erfassen. Abzugsfähig sind in voller Höhe allein die auf die vermieteten Räume entfallenden *Aufwendungen*, im übrigen der entsprechende Anteil der Gesamtaufwendungen (vgl. BFH VI R 68/83 v. 18. 10. 83, BStBl. 1984, S. 112). Die vom BFH zur Behandlung von Guthabenzinsen aus Bausparverträgen entwickelten Grundsätze erscheinen hier nicht anwendbar (vgl. BFH VIII R 188/79 v. 9. 11. 82, BStBl. 1983 S. 172). Denn die Mieteinnahmen hängen mit der Verwirklichung des Tatbestands der Erzielung von Einkünften iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 zusammen, nicht aber – wie die Guthabenzinsen aus Bausparverträgen zur Finanzierung eines selbstgenutzten Einfhauses – mit der Verwirklichung des Tatbestands des § 21 Abs. 2 erste Alt., nämlich den fiktiven Einkünften durch Nutzung eines Einfhauses zu eigenen Wohnzwecken (zur Tatbestandsverwirklichung bei § 21 Abs. 2 erste Alt. s. Anm. 141).

Einstweilen frei.

217–219

## Erläuterungen zu Abs. 6: Keine Anwendung des § 21 a bei übergroßen Grundstücken

### A. Allgemeines zu Abs. 6

220

**Überblick zu Abs. 6:** Ist das Grundstück mehr als zwanzigmal so groß wie die bebauete Grundfläche, so ist § 21 a nicht anwendbar (Abs. 6 erster Halbs.; s. Anm. 221). Der Nutzungswert einer selbstgenutzten Wohnung im eigenen Haus, das auf einem solchen Grundstück (nachfolgend: übergroßes Grundstück) steht, ist durch Überschußrechnung zu bestimmen (s. Anm. 224–226). Zusätzlich ist jedoch auch eine Nutzungswertermittlung nach § 21 a vorzunehmen; denn mindestens ist der Nutzungswert anzusetzen, der sich bei Anwendung des § 21 a ergeben würde, wenn die Grundstücksfläche nicht größer als das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche wäre (Abs. 6 Zweiter Halbs., s. Anm. 227).

**Bedeutung des Abs. 6:** Die Vorschrift entspricht dem früheren § 4 EinfhausVO. Die Vorschriften gehen auf die Erwägung zurück, daß die Ermittlung des Nutzungswerts nach der EinfhausVO bzw. nach § 21 a zu unangemessenen Ergebnissen führen würde (vgl. RdF v. 26. 1. 37, RStBl. S. 161; BFH VIII R 218/77 v. 2. 10. 79, BStBl. 1980 S. 38). EinfhausVO wie § 21 a beruhen auf dem Gedanken einer angemessenen Verzinsung des investierten Kapitals und setzen als grob pauschalierende Regelungen voraus, daß die von ihr erfaßten Sachverhalte vergleichbar sind (BFH aaO). Selbstgenutzte Häuser auf übergroßen Grundstücksflächen müssen als atypische Fälle ausgeschieden werden; hier kann eine angemessene und gleichmäßige Verzinsung des eingesetzten Kapitals nicht mehr unterstellt werden, weil der Nutzungswert der Freiflächen gegenüber dem Wohnwert des Hauses erheblich zurücktritt (BFH aaO; Rogge, DStZ 1937 S. 615). Der Ansatz des Mindestbetrages nach Abs. 6 zweiter Halbsatz (s. Anm. 227) entspricht dem Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung der Stpfl. (RdF aaO).

**Geplante Neuregelung:** Nach dem Entwurf eines Ges. zur Neuregelung der stl. Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums (s. Anm. 8–12) ist ab 1987 der Wegfall der Nutzungswertbesteuerung nach § 21 Abs. 2 vorgesehen. Stpfl., bei denen der Nutzungswert wegen Übergröße des Grundstücks nach § 21 a Abs. 6

durch Überschubrechnung zu ermitteln ist, soll ein Wahlrecht eingeräumt werden: Sie können es bis einschl. VZ 1998 bei der bisherigen stl. Erfassung belassen oder aber die Behandlung nach der Neuregelung wählen; die Ausübung des Wahlrechts ist für die Zukunft verbindlich (geplanter § 52 Abs. 22a; s. Anm. 10–12).

221

### B. Voraussetzungen für die Nichtanwendung des § 21 a bei übergroßen Grundstücken

Die pauschale Nutzungswertermittlung nach § 21 a findet keine Anwendung, „wenn die gesamte Fläche des Grundstücks größer als das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche ist“.

**Gesamte Fläche des Grundstücks** ist die Fläche, die im Einheitswertverfahren in die wirtschaftliche Einheit einbezogen worden ist (*Lademann/Lenski/Bordewin*, § 21 a EStG Anm. 49); maßgebend für die Feststellung der Grundstücksfläche ist der EWBescheid (FG Nürnberg v. 29. 5. 70, EFG S. 560, rkr.). Ungünstige Eigenschaften des Grundstücks rechtfertigen keine Abzüge von der Grundstücksfläche, zB wenn das Grundstück ungünstig geschnitten ist (BFH VIII R 138/70 v. 25. 4. 72, BStBl. S. 759) oder wenn das Grundstück teilweise als Unland oder zeitweise als Überschwemmungsgebiet nicht in vollem Umfang nutzbar ist (vgl. Nds. FG v. 27. 10. 71, EFG 1972 S. 233, rkr.; *Troll*, Privater Hausbesitz im Steuerrecht, S. 78; *Lademann/Lenski/Bordewin* aaO Anm. 48).

**Bebaute Grundfläche:** Im StRecht fehlt eine Begriffsbestimmung. Nach BFH VIII R 218/77 v. 2. 10. 79 (BStBl. 1980 S. 38) können auch außersteuerrechtl. Vorschriften, soweit sie den Begriff der bebauten Grundfläche enthalten und näher umschreiben, nicht uneingeschränkt, sondern nur unter Beachtung von Sinn und Zweck der Pauschalierungsvorschrift zur Auslegung herangezogen werden. Danach „ist zur bebauten Grundfläche nur die Fläche zu rechnen, die den Wohnbereich umfaßt, im Gegensatz zu der darüber hinausgehenden Fläche, die zwar die Qualität des Wohnens erhöht (Freiraum), dem Wohnzweck aber nur mittelbar dient, wie zB der Ausgestaltung der freien Plattenfläche dienende Plattenwege und Gartentreppen oder freiliegende Terrassen“ (BFH aaO). Zur bebauten Grundfläche gehören nach BFH aaO die vom Wohngebäude bedeckte Fläche, untergeordnete Bauteile, die wesentliche Bestandteile des Gebäudes sind, wie Eingangspodest, Kellereingang und Kellerlichtschächte, ferner Terrassen und gedeckte oder nicht überdachte Freisitze, die mit dem angrenzenden Wohnraum eine bauliche und architektonische Einheit bilden und auch in die Berechnung der Wohnfläche nach dem II. WoBauG und der II. BerechnungsVO einbezogen werden können (glA *Lademann/Lenski/Bordewin* aaO Anm. 49; *Littmann*, XIII. § 21 a Anm. 8a; o. V., B 1985 S. 1317). Nach *Littmann* aaO sind auch Dachüberstände in die bebaute Fläche einzubeziehen. Zur bebauten Grundfläche gehören uE auch Garagen auf dem Grundstück, ob angebaut oder freistehend; die sich aus § 7b Abs. 4 ergebende Einschränkung ist uE nicht übertragbar (vgl. aber o. V., B 1985 S. 1317).

Nicht zur bebauten Fläche gehören Außenanlagen wie freiliegende oder „unangemessen ausgedehnte“ (BFH aaO) Terrassenflächen und Freisitze, Zufahrtsstraßen und Hofräume (FG Nürnberg v. 29. 5. 70, EFG S. 560, best.), Plattenwege und Gartentreppen (BFH aaO), lediglich überdachte Abstellplätze für Pkw. (vgl. o. V., B 1985 S. 1317) oder die Garageneinfahrt. Auch zerstörte Teile eines Hauses rechnen nicht zur bebauten Grundfläche (BFH VI 90/55 U v. 26. 7. 57, BStBl. S. 372).

**Das Zwanzigfache:** Das gesamte Grundstück muß „größer als das Zwanzigfache“ der bebauten Fläche sein, um die Anwendung des § 21 a – ausgenommen als Mindestwert (s. Anm. 227) – auszuschließen. Bei einer bebauten Fläche von 150 qm muß also das Grundstück größer als 3 000 qm sein; jede geringfügige Überschreitung genügt. Nur das Flächenverhältnis ist maßgebend. Abs. 6 ist nicht entsprechend auf Fälle anwendbar, in denen ohne Überschreitung des Zwanzigfachen der Wert des Grund und Bodens im Verhältnis zum Wert des Gebäudes unangemessen hoch ist (zB EinfHaus in Geschäftsgegend); die entsprechende frühere Billigkeitsregelung des RdF v. 26. 1. 37 (RStBl. S. 161) ist mit dem Gesetz nicht vereinbar.

Einstweilen frei.

222, 223

## C. Rechtsfolgen bei Nichtanwendung des § 21 a

### I. Ansatz des Nutzungswerts aufgrund Überschubrechnung

#### 1. Mietwert aufgrund Marktmiete oder Kostenmiete

224

Der Mietwert ist durch Schätzung zu ermitteln (vgl. BFH VIII R 82/71 v. 10. 8. 72, BStBl. S. 883; VIII R 20/75 v. 11. 10. 77, BStBl. S. 860). Da es sich bei dem Ansatz des Mietwerts gem. § 21 Abs. 2 um eine gedachte Mieteinnahme handelt (vgl. BFH VI R 17/67 v. 17. 10. 69, BStBl. 1970 S. 60), hat die Rspr. des BFH § 8 Abs. 2 sinngemäß angewendet.

St. Rspr., vgl. BFH VI 21/63 U v. 3. 5. 63, BStBl. S. 334; VI R 17/67 v. 17. 10. 69 aaO; IV R 105/72 v. 30. 1. 74, BStBl. S. 608; VIII R 20/75 v. 11. 10. 77 aaO; VIII R 17/82 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 S. 368.

Eine Schätzung in entspr. Anwendung des § 21 a ist unzulässig (BFH VIII R 82/71 v. 10. 8. 72 aaO).

**Grundsätzlich Marktmiete maßgeblich:** Die Rspr. des BFH wendet § 8 Abs. 2 sinngemäß an (s. o.). Der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus bestimmt sich demzufolge nach der ortsüblichen mittleren Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung, also nach der Marktmiete. Dabei ist nicht nur auf Vergleichsobjekte der näheren Umgebung abzustellen; es ist vielmehr der überregionale Wohnungsmarkt heranzuziehen (BFH VIII R 82/71 v. 10. 8. 72 aaO; VIII R 20/75 v. 11. 10. 77 aaO; VIII R 17/82 v. 13. 12. 83 aaO). Darüber hinaus „sind auch andere Erkenntnismöglichkeiten auszuschöpfen, wie zB die Heranziehung eines Gutachters oder Sachverständigen“ (BFH VIII R 17/82 v. 13. 12. 83 aaO unter Hinweis auf VIII R 20/75 v. 11. 10. 77 aaO; glA *Klein/Flockermann/Zühr*, 4. Aufl., § 21 a EStG Anm. 63). Zur Berechnung der Marktmiete s. Anm. 225.

**Ausnahmsweise Kostenmiete maßgeblich:** Mit Urte. VIII R 20/75 v. 11. 10. 77 aaO hat der BFH die Maßgeblichkeit der Kostenmiete auf den Ausnahmefall begrenzt, daß sich die Marktmiete nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten feststellen läßt (ebenso BFH VIII R 17/82 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 s. 368).

*Nach früherer Rspr.* war der Mietwert in zwei Fällen aufgrund der sog. Kostenmiete zu errechnen:

- wenn die Marktmiete schwierig zu ermitteln war (vgl. BFH VI R 175/66 v. 8. 3. 68, BStBl. S. 435; VI R 336/67 v. 12. 9. 69, BStBl. S. 727; VI R 17/67 v. 17. 10. 69, BStBl. 1970 S. 60; VIII R 82/71 v. 10. 8. 72 aaO);

– ferner wenn der anhand der Kostenmiete zu ermittelnde Nutzungswert den aus der Marktmiete abgeleiteten Nutzungswert überstieg (vgl. BFH VIII R 138/70 v. 25. 4. 72, BStBl. S. 759; VIII R 82/71 v. 10. 8. 72 aaO; VIII R 80/69 v. 10. 8. 72, BStBl. 1973 S. 10).

Die Marktmiete bleibt auch dann maßgeblich, wenn die Kostenmiete höher wäre. UE nach Sinn und Zweck des § 21 Abs. 2 zutreffend: Ob dem Nutzenden das Wohnen im eigenen Haus einen höheren Aufwand als die am Markt erzielbare Miete wert ist, kann den als fiktive Mieteinnahme objektiv zu ermittelnden Mietwert nicht beeinflussen. Was aufgrund von Rentabilitätsabwägungen unter Einsatz eines bestimmten Kapitals kalkulatorisch erzielt werden müßte, sagt über eine erzielbare Mieteinnahme wenig aus; es kann dafür grundsätzlich nur auf den Mietzins abgestellt werden, der sich am vorhandenen Markt orientiert.

Auf die Kostenmiete kann demnach nur noch zurückgegriffen werden, wenn die Marktmiete nicht oder nur unverhältnismäßig schwer festzustellen ist. Nach FG Münster v. 28. 11. 84 (EFG 1985 S. 178, nrkr.) ist dies bei einer besonders aufwendig gebauten, vom Eigentümer selbst bewohnten Wohnung in Zweifelhäusern regelmäßig der Fall, weil derartige Wohnungen nur unter außergewöhnlichen Umständen vermietet würden (vgl. auch Nds. FG v. 21. 9. 79, EFG 1980 S. 74, rkr.). UE bedenklich: Nach BFH ist nicht nur auf den überregionalen Wohnungsmarkt abzustellen, „sondern es sind auch noch andere Erkenntnismöglichkeiten auszuschöpfen, wie zB die Heranziehung eines Gutachters oder Sachverständigen“ (BFH VIII R 20/75 v. 11. 10. 77 aaO; VIII R 17/82 v. 13. 12. 83 aaO). Daß in diesen Fällen die Selbstkosten idR erheblich über der erzielbaren Miete liegen, ist jedenfalls entgegen FG Münster kein Anlaß, für die Ermittlung des Nutzungswerts von der Kostenmiete auszugehen.

## 225 2. Berechnung des Mietwerts

**Marktmiete:** Der BFH wendet § 8 Abs. 2 sinngemäß an und stellt deshalb auf die ortsübliche mittlere Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung ab.

Vgl. BFH VI 21/63 U v. 3. 5. 63, BStBl. S. 334; VI 140/61 U v. 3. 5. 63, BStBl. S. 364; VI 292/64 U v. 20. 10. 65, BStBl. 1966 S. 13; VI R 175/66 v. 8. 3. 68, BStBl. S. 435; VI R 336/67 v. 12. 9. 69, BStBl. S. 727; VI R 72/68 v. 14. 11. 69, BStBl. 1970 S. 207; VIII R 138/70 v. 25. 4. 72, BStBl. S. 759; VIII R 82/71 v. 10. 8. 72, BStBl. S. 883 gg. EFG 1971 S. 284; VIII R 80/69 v. 10. 8. 72, BStBl. 1973 S. 10; IV R 105/72 v. 30. 1. 74, BStBl. S. 608; VIII R 20/75 v. 11. 10. 77, BStBl. S. 860.

Marktmiete ist derjenige Betrag, den der Stpfl. bei der Vermietung der Wohnung an Dritte unter gewöhnlichen Umständen erzielen würde (RFH v. 11. 3. 31, RStBl. S. 462; v. 28. 9. 32, RStBl. 1933 S. 23; BFH VI 140/61 U v. 3. 5. 63 aaO; vgl. auch Abschn. 161 a Abs. 2 Satz 1 EStR 1984). Dabei sind die Besonderheiten der örtlichen Lage, der Zustand der Wohnung, Mietbindungen usw. zu berücksichtigen.

„Welche Vergleichsobjekte im Rahmen der Feststellung der Marktmiete heranzuziehen sind, bestimmt sich nach den Verhältnissen des Einzelfalles. Sind in der näheren Umgebung nicht genügend vergleichbare Wohngrundstücke vorhanden, so ist nicht nur auf den örtlichen, sondern auch auf den überregionalen Wohnungsmarkt abzustellen“ (BFH VIII R 82/71 v. 10. 8. 72 aaO; ebenso VIII R 20/75 v. 11. 10. 77 aaO). Bei der Schätzung der Marktmiete ist den besonderen Verhältnissen des Einzelfalles (zB besonders aufwendige Ausstattung des Hauses, Größe des Gartens) angemessene Rechnung zu tragen. Die Marktmiete muß ggf. mit Hilfe eines Gutachters oder eines Sachverständigen ermittelt werden (BFH VIII R 20/75 v. 11. 10. 77 aaO; VIII R 17/82 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 S. 368; glA Klein|Flockermann|Kübr, 4. Aufl., § 21 a EStG Anm. 63).

Im gleichen Haus erzielte Mieten müssen vorrangig zum Vergleich herangezogen werden (vgl. BFH VI R 119/66 v. 18. 12. 67, BStBl. 1968 S. 309; VI R 17/67 v. 17. 10. 69, BStBl. 1970 S. 60; FG Münster v. 16. 1. 70, EFG S. 391, rkr.). Das gleiche gilt für Mieten, die der Eigentümer als Vermieter von Fremdmietern verlangt; entspricht allerdings die vom Fremdmietler gezahlte Miete ausnahmsweise nicht der Marktmiete, so ist nach BFH VIII R 17/82 v. 13. 12. 83 aaO für die Ermittlung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus nicht von der gezahlten Miete, sondern von der Marktmiete auszugehen (in Bestät. von Nds. FG v. 3. 11. 81, EFG 1982 S. 187).

Für die Ermittlung des Mietwerts aufgrund der Marktmiete ist insbes. auf sog. Mietspiegel abzustellen (BFH III R 18/76 v. 10. 8. 84, BStBl. 1985 S. 200). Sind nach Grundstücksarten, Baujahrgruppen, Ausstattungsstandard und Lage der Grundstücke sowie nach ihrer Finanzierungsart gegliederte Mietspiegel vorhanden, so entsprechen diese nach BFH aaO eher den Anforderungen an eine möglichst gleichmäßige oder ausgewogene Bewertung von bebauten Grundstücken als der Ansatz der Kostenmiete, und zwar selbst dann, soweit der Mietspiegel für das zu bewertende Gebäude ergänzungs- oder im Wege eines Zuschlags oder Abschlags korrekturbedürftig sein sollte.

**Kostenmiete:** Die Berechnung der Kostenmiete erfolgt (falls diese ausnahmsweise maßgebend ist, s. Anm. 224) nach der Rspr. „zweckmäßigerweise in Anlehnung an die Verordnung über Wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz“ (II. BerechnungsVO), so BFH VIII R 82/71 v. 10. 8. 72 (BStBl. S. 883), VIII R 80/69 v. 10. 8. 72 (BStBl. 1973 S. 10). Es ist von den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten auszugehen; davon auszuscheiden sind jedoch die Aufwendungen, die nicht für Wohnzwecke gemacht worden sind, zB Einrichtungen zur Unterbringung einer Gemäldesammlung (Bauweise, Beleuchtungsanlagen, Klimaanlage usw.) oder Einrichtung einer privaten Sternwarte (vgl. RFH v. 8. 2. 28, Bd. 23 S. 35; Liebhaberei; v. 24. 10. 34, StuW 1935 Nr. 83; v. 17. 12. 41, RStBl. 1942 S. 363). Soweit die Aufwendungen für das Gebäude „auch über das Wohnbedürfnis der in Betracht kommenden Kreise hinausgehen, nämlich ganz oder teilweise ausschließlich persönlichem Geschmack oder Repräsentationswünschen und dergl. entsprechen, ist nicht der gesamte Aufwand der Berechnung des Nutzungswerts zugrunde zu legen, andererseits aber auch ein entsprechender Teil des Gesamtaufwands als nicht Einnahmezwecken (zB Liebhaberei) dienend von den Werbungskosten zu kürzen“ (BFH VIII R 80/69 v. 10. 8. 72 aaO; s. dazu Anm. 42).

„Zur Verzinsung des Eigenkapitals treten Abschreibungen sowie Verwaltungs-, Betriebs- und Instandhaltungskosten. Der Nettonutzungswert ergibt sich nach Abzug der im VZ angefallenen Werbungskosten“ (BFH VIII R 82/71 v. 10. 8. 72 aaO). Als Verzinsung des Eigenkapitals hält der BFH im allgemeinen einen Durchschnittswert von 4 vH für angemessen, ohne jedoch damit ein für allemal einen höheren vH-Satz ausschließen zu wollen (BFH VIII R 82/71 v. 10. 8. 72 aaO; VIII R 80/69 v. 10. 8. 72 aaO). Bei stbegünstigten Wohnungen iSd. Wohnungsbaugesetze kann der Mietwert der eigenen Wohnung mit der nach dem WoBauG erzwingbaren Miete angesetzt werden (BFH VI 21/63 U v. 3. 5. 63, BStBl. S. 334; VI R 250/68 v. 10. 4. 70, BStBl. S. 680; Hess. FG v. 24. 8. 71, EFG 1972 S. 76, rkr.; vgl. auch *Nissen*, DStZ 1971 S. 265; *Horn*, FR 1972 S. 59).

**Berechnungsbeispiel:** Die gesamte Grundstücksfläche beträgt 4250 qm, die bebaute Fläche 200 qm, die Wohnfläche 150 qm. Wert des Grund und Bodens: 600000 DM; Wert des Gebäudes 400000 DM. Weitere Werte s. u.

Berechnung des Mietwerts nach der Kostenmiete entsprechend der II. BerechnungsVO:

		DM	DM
▷ <i>Errechnung der Kostenmiete:</i>			
1) Kapitalkosten (§ 19 BVO)			
a) Fremdkapital 200 000 DM (tatsächlich gezahlte Zinsen)		14 000	
b) Eigenkapital 800 000 DM (zu 4 %)		<u>32 000</u>	46 000
2) Bewirtschaftungskosten (§ 24 BVO)			
a) Abschreibung (§ 25 Abs. 2 BVO): 1 vH der Baukosten (400 000 DM)		4 000	
b) Verwaltungskosten (§ 26 Abs. 2 BVO): Zahl der Wohnungen × 240 DM		240	
c) Betriebskosten		1 800	
d) Instandhaltungskosten (§ 28 Abs. 2 BVO): Wohnfläche 150 qm × 8,- DM		<u>1 200</u>	
			<u>+ 7 240</u>
Kostenmiete:			<u><u>53 240</u></u>
▷ <i>Ermittlung der Einkünfte aus VuV:</i>			
		DM	DM
Kostenmiete			53 240
abzüglich Werbungskosten			
a) Schuldzinsen		14 000	
b) AfA § 7 Abs. 5 EStG 5 vH aus 400 000 DM		20 000	
c) Verwaltungs-, Betriebs- und Instandhaltungskosten in tatsächlicher Höhe		<u>4 000</u>	<u>38 000</u>
Einkünfte gem. § 21 Abs. 2 erst. Alt.			<u><u>15 240</u></u>

### 226 3. Abzug der Werbungskosten

Da § 21 Abs. 2 den Nutzungswert nicht zu den Einnahmen, sondern zu den Einkünften aus VuV rechnet, ist eine reine Nettomietwertberechnung abzulehnen.

So unter Aufgabe früherer Rspr. erstmals BFH VI 140/61 U v. 3. 5. 63, BStBl. S. 364; VI 292/64 U v. 20. 10. 65, BStBl. 1966 S. 13; VI R 17/67 v. 17. 10. 69, BStBl. 1970 S. 60; VIII R 20/75 v. 11. 10. 77, BStBl. S. 860.

Bei übergroßen Grundstücken ergibt sich daher der Nutzungswert aus einer Gegenüberstellung des Bruttomietwerts (der grundsätzlich aus der Marktmiete, ausnahmsweise aus der Kostenmiete abzuleiten ist; s. Anm. 224, 225) und der tatsächlichen Werbungskosten.

St. Rspr.; vgl. BFH VI R 17/67 v. 17. 10. 69, BStBl. 1970 S. 60; VIII R 82/71 v. 10. 8. 72, BStBl. S. 883; VIII R 80/69 v. 10. 8. 72, BStBl. 1973 S. 10; VIII R 17/82 v. 13. 12. 82, BStBl. 1984 S. 368.

Ebenso wie bei der Berechnung des Bruttomietwerts solche Aufwendungen ausscheiden, die nicht für Wohnzwecke gemacht worden sind (s. Anm. 225), sind entsprechende Kürzungen auch bei den Werbungskosten vorzunehmen. So gehören zB Hof-, Garten- und Parkanlagen nur insoweit zur Wohnung, als sie „in räumlichem Zusammenhang mit dem Haus stehen, so daß hierdurch die Annehmlichkeit des Wohnens erhöht wird“ (BFH VIII R 80/69 v. 10. 8. 72 aaO unter Hinweis auf RFH v. 8. 2. 28, Bd. 23 S. 46). Soweit danach Grundstücksteile ausscheiden, können die darauf entfallenden Kosten weder bei der Berechnung

des Bruttomietwerts noch als Werbungskosten berücksichtigt werden (BFH VIII R 80/69 v. 10. 8. 72 aaO; VIII R 20/75 v. 11. 10. 77 aaO).

## II. Mindestnutzungswert nach § 21 a (Abs. 6 zweiter Halbsatz)

227

Auch bei übergroßen Grundstücken ist „mindestens der Nutzungswert anzusetzen, der sich nach den Absätzen 1 bis 5 ergeben würde, wenn die gesamte Fläche des Grundstücks nicht größer als das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche wäre“ (Abs. 6 zweiter Halbs.).

**Grundbetrag (§ 21 a Abs. 1 Satz 4):** Für die Ermittlung des Grundbetrags muß ein fiktiver Einheitswert errechnet werden. Dazu ist der im EW-Bescheid festgestellte EW auf einen Betrag umzurechnen, der sich für das Grundstück ergeben hätte, wenn die gesamte Grundfläche das Zwanzigfache der bebauten Fläche betrüge (Abschn. 164 b Abs. 26 Sätze 2 und 3 EStR 1984). Diese Umrechnung des EW erfolgt bei der ESt-Veranlagung (EStR aaO Satz 4), es handelt sich also um einen rechtlich unselbständigen Teil der Besteuerungsgrundlagen für die ESt. (*Lademann/Söffing/Bordewin*, § 21 EStG Anm. 51). Für die Umrechnung kommt es darauf an, ob bei der Einheitsbewertung das Sachwertverfahren oder das Ertragswertverfahren Anwendung gefunden hat.

▷ *Beim Sachwertverfahren* ergibt sich der Bodenwert je qm (§ 84 BewG) aus dem EW-Bescheid. Als fiktiver Bodenwert ist der Betrag anzusetzen, der sich ergibt, wenn das Zwanzigfache der bebauten Fläche mit dem Bodenwert je qm multipliziert wird (vgl. *Troll*, B 1983 Beil. Nr. 2 S. 14; *ders.*, B 1984 S. 1067). Die übrigen Beträge und Rechenschritte im Sachwertverfahren bleiben unverändert.

▷ *Beim Ertragswertverfahren* kommt es darauf an, ob wegen der übergroßen Grundstücksfläche ein Zuschlag nach § 82 Abs. 2 Nr. 1 BewG gemacht worden ist. Ist kein Zuschlag gemacht worden, weil die Grundstücksfläche bei Einfhäusern oder Zweifhäusern nicht mehr als 1 500 qm, bei den übrigen Gebäudearten nicht mehr als das Fünffache der bebauten Fläche beträgt, oder weil die übergroße Grundstücksfläche bereits in der Höhe der Jahresrohmiete berücksichtigt ist (vgl. BFH III R 30/73 v. 17. 5. 74, BStBl. S. 506), so bleibt es beim festgestellten EW. Der Ansatz eines fiktiven EW scheidet aus, weil es in diesen Fällen für die Einheitsbewertung gerade nicht auf die Größe des Grundstücks ankommen soll (vgl. *Troll* aaO).

Ist dagegen ein Zuschlag nach § 82 Abs. 2 Nr. 1 BewG gemacht worden, so ist er bei der Vergleichsrechnung auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem Zwanzigfachen der bebauten Fläche und 1 500 qm zu beschränken (vgl. *Troll*, Privater Grundbesitz im Steuerrecht, S. 79; *Lademann/Söffing/Bordewin* aaO). Der für diesen Zuschlag angewendete Bodenwert je qm ist mit dem Zwanzigfachen der bebauten Fläche abzüglich 1 500 qm zu multiplizieren und dem EW abzüglich Zuschlag hinzuzurechnen.

**Abzug von Schuldzinsen und erhöhten Absetzungen:** Für den Abzug der Schuldzinsen ist die zur Ermittlung des fiktiven EW erforderliche Umrechnung ohne Bedeutung; Schuldzinsen, die mit dem Wohnzwecken dienenden Teil des Grundstücks in Zusammenhang stehen, sind in voller Höhe zu berücksichtigen, soweit sie den probeweise errechneten Grundbetrag nicht übersteigen (EStR aaO Sätze 5 u. 6). Abzuziehen sind ferner die Schuldzinsen im Rahmen des erweiterten Schuldzinsenabzugs nach Abs. 4 bis zu 10 000 DM jährlich und erhöhte Absetzungen nach Abs. 3 Nr. 2, und zwar ohne Beschränkung auf die Höhe des Grundbetrags. Ergibt sich daraus im Rahmen der Vergleichsrechnung ein negativer

Nutzungswert, so ist dieser als Mindestwert in den Fällen anzusetzen, in denen sich bei Zugrundelegung des Bruttomietwerts abzüglich tatsächlicher Werbungskosten ein höherer Verlust ergibt (glA *Schmidt|Drensecke*, 4. Aufl., § 21 a Anm. 7).

228, 229 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 7: Anwendung des § 21 a auf Häuser, die keine Einfamilienhäuser sind

**Verwaltungsanweisungen:** Abschn. 164 b Abs. 2 EStR 1984 = BdF v. 16. 11. 82, BStBl. I S. 857 Ziff. 3; BdF v. 20. 2. 84, BStBl. I S. 222 betr. Anwendung auf Miteigentumsanteile.  
**Schrifttum:** *Seithel*, FR 1983 S. 209; *Selchert*, BB 1983 S. 1469; *B. Meyer*, FR 1984 S. 433 betr. Grundstücksübertragungen unter Vorbehalt des Nießbrauchs bzw. dinglichen Wohnrechtes; *Radau*, DStR 1984 S. 684; *Ramisch*, BP 1984 S. 179; *Stabl*, KÖSDI 1985 S. 5813.

230

### A. Allgemeines zu Abs. 7

**Überblick:** Abs. 7 – angefügt durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (s. Anm. 7) – regelt die Anwendung des § 21 a auf Häuser, die keine Einfhäuser sind, also insbes. auf ZweifHäuser, Mietwohnhäuser und gemischt genutzte Grundstücke. Stichtag ist der 30. 7. 81. Zur erstmaligen Anwendung s. auch Abschn. 164 b Abs. 2 EStR 1984.

Findet gemäß Abs. 7 § 21 a auf ein Haus, das kein EinfHaus ist, keine Anwendung, so wird der Nutzungswert der vom Stpfl. darin selbstgenutzten Wohnung(en) nach dem Überschuß des Mietwerts über die Werbungskosten ermittelt (s. Anm. 240).

**Geltungsbereich des § 21 a für Häuser, die keine Einfhäuser sind:** § 21 a findet – sofern nicht die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 erfüllt sind (s. Anm. 105) – in folgenden Fällen Anwendung:

- *bei Neubauten*, wenn der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 29. 7. 81 gestellt worden ist (s. Anm. 233–234),
- *bei Umbau* eines Einfhauses zu einer anderen Grundstücksart, wenn nach dem 29. 7. 81 mit dem Umbau begonnen oder der Antrag auf Baugenehmigung gestellt oder die Bauanzeige gemacht wurde (s. Anm. 250),
- *bei Fertighäusern und schlüsselfertiger Errichtung* sowie Erstellung eines Rohbaus im Rahmen eines Werk- oder Werklieferungsvertrags, wenn die Bestellung oder der Antrag auf Baugenehmigung nachweislich nach dem 29. 7. 81 erfolgte (s. Anm. 243),
- *bei entgeltlichem Erwerb*, wenn das Haus aufgrund eines nach dem 29. 7. 81 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder eines vergleichbaren Rechtsakts angeschafft worden ist (s. Anm. 235),
- *bei Erwerb im Wege der Erbfolge*, wenn bei dem Rechtsvorgänger für das Haus die o.a. Voraussetzungen für die Anwendung des § 21 a Abs. 1 Satz 2 vorlagen (s. Anm. 237),
- *bei der Anschaffung von Kaufeigenheimen oder Trägerkleinsiedlungen:* s. Anm. 246.

231, 232 Einstweilen frei.

## B. Nichtanwendung des Abs. 1 Satz 2 (Abs. 7 Satz 1)

### I. Voraussetzungen der Nichtanwendung des § 21 a

#### 1. Herstellung eines Gebäudes: Bauantrag vor dem 30. 7. 1981 (Satz 1 Nr. 1 erste Alt.)

##### a) Antrag auf Baugenehmigung

233

Bei Herstellung eines Gebäudes, das kein EinfHaus ist, durch den selbstnutzenden Grundstückseigentümer findet § 21 a keine Anwendung, wenn der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 30. 7. 81 gestellt worden ist (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 erste Alt.). Auf den Zeitpunkt des Bauantrags kommt es nicht an, wenn der Stpfl. zuvor das Haus im Rahmen eines Werk- oder Werklieferungsvertrags bestellt hat, so insbes. bei Fertighäusern oder bei schlüsselfertiger Errichtung eines Gebäudes; dann ist der frühere Zeitpunkt der Bestellung maßgebend (s. Anm. 243). Über den maßgeblichen Zeitpunkt bei Umbau eines Einfhauses zu einer anderen Gebäudeart s. Anm. 250.

**Antrag auf Baugenehmigung** ist der nach landesrechtlichen Vorschriften vorgesehene formelle Bauantrag, mit dem die Erteilung der Baugenehmigung für ein bestimmtes Bauvorhaben angestrebt wird.

BFH VI 281/64 v. 28. 3. 66, BStBl. S. 454; VIII R 86/69 v. 20. 11. 73, BStBl. 1974 S. 69; III R 45/78 v. 7. 3. 80, BStBl. S. 411; Abschn. 164 b Abs. 2 Nr. 1 a iVm. Abschn. 52 Abs. 2 Satz 1 EStR 1984.

Der Bauantrag ist als Teil des Baugenehmigungsverfahrens grundstücksbezogen (BFH III R 12/80 v. 28. 9. 82, BStBl. 1983 S. 146 betr. InvZulG). Über Änderung, Wiederholung, Ablehnung des Bauantrags s. Anm. 234.

*Bauvoranfragen* bei der Baugenehmigungsbehörde, die die verbindliche Klärung einzelner Fragen zum Ziel haben, können nicht als Bauantrag angesehen werden (BFH III R 45/78 v. 7. 3. 80 aaO), ebensowenig *Vorbesprechungen* oder *Anträge auf Finanzierung* des geplanten Baus mit öffentlichen Mitteln (BFH aaO; EStR aaO Abs. 2 Satz 2). Auch die Beantragung eines *Vorbescheids* zu einzelnen in der Baugenehmigung zu entscheidenden Fragen genügt nicht, da der formelle Bauantrag hier noch aussteht (BFH VI 281/64 v. 28. 3. 66 aaO).

**Schwarzbauten:** Bauvorhaben, die ohne Bauantrag durchgeführt werden, dürfen estl. – soweit es dafür auf den Antrag auf Baugenehmigung ankommt – nicht besser behandelt werden als solche, für die ein Bauantrag vor Baubeginn ordnungsgemäß gestellt worden ist (vgl. BFH VI 213/65 U v. 20. 10. 65, BStBl. S. 730 betr. § 7 b). Auf selbstgenutzte Schwarzbauten, die keine Einfhäuser sind und für die ein Bauantrag bei Baubeginn oder noch bei Fertigstellung vor dem 30. 7. 81 nicht gestellt worden ist, findet also § 21 a Abs. 1 Satz 2 Anwendung.

##### b) Zeitpunkt der Antragstellung

234

Zeitpunkt der Stellung des Antrags auf Baugenehmigung ist der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag bei derjenigen Behörde gestellt wird, bei der er nach Landesrecht einzureichen ist (Abschn. 52 Abs. 2 Satz 3 EStR 1984). Maßgebend ist der tatsächliche Eingang bei der Behörde, nicht die Anbringung des Eingangsstempels und die Registrierung (BFH V R 21/77 v. 17. 12. 81, BStBl. 1982 S. 231 betr. Selbstverbrauchsteuer). Dem fehlenden Eingangsstempel kommt keine Bedeutung, dem angebrachten Eingangsstempel uE aber eine Indizwirkung für den

Tag des Eingangs des Bauantrags zu (vgl. FG Düss./Köln v. 21. 10. 70, EDStZ 1971 S. 7, rkr.).

**Bauantrag des Rechtsvorgängers:** Erwirbt ein Stpfl. ein Grundstück, für das der Veräußerer bereits eine Baugenehmigung beantragt hatte, und tritt der Erwerber in das durch den Veräußerer eingeleitete Baugenehmigungsverfahren ein, so ist der Zeitpunkt maßgebend, zu dem der Veräußerer die Baugenehmigung beantragt hat (BdF v. 12. 7. 73, BStBl. I S. 562 Ziff. 2; glA *Blümich/Falk*, § 7b EStG Anm. 15; *Schmidt/Drenseck*, 4. Aufl., § 7b Anm. 3c; vgl. *o. V.*, B 1982 S. 357). Das gleiche gilt uE beim Erwerb im Wege der Erbfolge.

**Änderung des Bauantrags:** Ändert der Stpfl. die Baupläne nach Beantragung der Baugenehmigung, so wird dadurch der Zeitpunkt der Antragstellung grundsätzlich nicht berührt, insbes. wenn durch die Änderung der Bauvorlagen baurechtliche Mängel des gestellten Bauantrags beseitigt werden können (vgl. BFH V R 21/77 v. 17. 12. 81 aaO). Etwas anderes gilt dann, wenn die Änderungen nach baurechtlichen Grundsätzen nicht in Form sog. Tekturpläne und damit unter Aufrechterhaltung des bereits eingereichten formellen Bauantrags eingebracht werden können, sondern baurechtlich die Durchführung eines neuen Genehmigungsverfahrens erforderlich machen; dann bestimmt der Eingang des Änderungsantrags den Tag der Antragstellung (vgl. EStR aaO Satz 5, allerdings ungenau). Als Tekturpläne werden baurechtlich nur solche Änderungen anerkannt, die das Bauvorhaben nur unwesentlich berühren und es in seinem Wesen nicht verändern (s. Anm. 300 „*Tekturpläne*“).

**Rücknahme und Stellung eines zweiten Bauantrags:** Nimmt der Stpfl. für ein bestimmtes Bauvorhaben den Bauantrag zurück und stellt er dann einen neuen Bauantrag, so kommt es für die Frage, welcher Zeitpunkt als Antragstellung gilt, zum einen auf den zeitlichen Abstand, zum anderen auf den Umfang der Änderung der Baupläne an:

- Weichen die neuen Baupläne von denen des ersten Bauantrags so erheblich ab, daß sie baurechtlich nicht als Tekturpläne, sondern als neuer Bauantrag beurteilt werden müssen, so bestimmt der Eingang des zweiten Bauantrags den Zeitpunkt der Antragstellung (s. o.; glA FG Münster v. 4. 5. 82, EFG 1983 S. 36, rkr.; OFD Hamburg aaO).
- Ist der zweite Bauantrag mit dem ersten im wesentlichen inhaltsgleich und besteht ein *enger* zeitlicher Zusammenhang, so bleibt der Zeitpunkt des ersten Bauantrags maßgebend, auch wenn zuvor der erste Antrag oder die Baugenehmigung aufgrund des ersten Antrags formell zurückgenommen wurde (glA NRW v. 18. 2. 74, BB S. 352 = B S. 456 = FR S. 138).
- Liegt zwischen dem ersten und dann zurückgenommenen Bauantrag und dem zweiten Bauantrag ein *erheblicher* zeitlicher Abstand, so ist auf den Zeitpunkt des zweiten Bauantrags abzustellen (glA FG Ba.-Württ. v. 19. 2. 70, EFG S. 216, rkr.), auch wenn die Anträge inhaltsgleich sind.

**Ablehnung des Bauantrags:** Ist der Bauantrag abgelehnt worden und wird erst aufgrund eines neuen Antrags die Baugenehmigung erteilt, so ist Zeitpunkt der Antragstellung der Eingang des neuen Bauantrags bei der Genehmigungsbehörde (EStR aaO Satz 4). Die Rückgabe eines Bauantrags durch die Genehmigungsbehörde an den Bauherrn zur Beseitigung von Mängeln beeinflusst den Zeitpunkt der Antragstellung dagegen nicht (BFH V R 21/77 v. 17. 12. 81 aaO); s. o. „*Änderung des Bauantrags*“.

**Erlöschen der Baugenehmigung:** Ist eine bereits erteilte Baugenehmigung erloschen, weil mit dem Bau nicht fristgerecht begonnen wurde, so ist der Zeitpunkt des neuen Bauantrags maßgeblich, auch wenn er mit dem ersten inhaltsgleich ist.

FG Nürnberg v. 29. 4. 77, EFG S. 433, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 26. 4. 78, EFG S. 443, rkr.; BdF v. 11. 10. 82, BStBl. I S. 775 Rz. 20 betr. InvZulG; aA *Schmidt|Drenseck*, EStG, 4. Aufl. § 7 b Anm. 3c: nur bei außersteuerlichen Gründen.

**Verlängerung der Baugenehmigung:** Wird die Gültigkeitsdauer einer Baugenehmigung verlängert, so wird dadurch der Zeitpunkt der Antragstellung nicht berührt (OFD Hamburg v. 8. 10. 63, StEK EStG § 7 b Nr. 17 = B S. 1446; *Ramisch*, BP 1984 S. 190).

## 2. Erwerb eines Gebäudes: Anschaffung aufgrund eines Rechtsakts vor dem 30. 7. 1981 (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 zweite Alt.) 235

**Stichtag** für die Anwendung des § 21 a auf Mehrfamilienhäuser in Erwerbsfällen ist der 30. 7. 81. § 21 a findet „in Erwerbsfällen“ auf den selbstnutzenden Grundstückseigentümer keine Anwendung, wenn das Haus „aufgrund eines vor dem 30. Juli 1981 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder sonstigen Rechtsakts erworben worden ist“ (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 zweite Alt.).

**Erwerbsfall:** Die Nichtanwendungsbestimmung des Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 zweite Alt. gilt „in Erwerbsfällen“. Gemeint sind die Fälle entgeltlichen Erwerbs; für den unentgeltlichen Erwerb gilt Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 237). Als Erwerbsfälle iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 kommen v. a. Kauf und Tausch in Betracht.

► **Erwerb unter Nießbrauchsvorbehalt:** § 21 a Abs. 2 Satz 2 findet keine Anwendung, wenn ein ZweifHaus oder ein anderes Haus, das kein EinHaus ist, nach dem 29. 6. 81 unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs für den bisherigen Eigentümer übertragen wird. Die Eigentumsübertragung auf den Erwerber ist zwar ein Erwerbsvorgang iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 zweite Alt.; beim neuen Eigentümer fehlt es jedoch an der Selbstnutzung (s. Anm. 71). Die Nießbrauchsbestellung stellt dagegen keinen Erwerb eines Gebäudes iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 zweite Alt. dar; der Vorbehaltsnießbraucher hat demnach weiterhin den auf den Grundlage des Mietwerts durch Überschußrechnung zu ermittelnden Nutzungswert zu versteuern (vgl. *Meyer*, FR 1984 S. 433; *Radau*, DStR 1984 S. 684; *Stahl*, KÖSDI 1985 S. 5814).

► **Erwerb von Miteigentumsanteilen:** Da bei dem Erwerb von Miteigentum der Anteil am Haus dem Haus gleichsteht, ist auf einen nach dem 29. 7. 81 erworbenen Miteigentumsanteil an einem selbstgenutzten Haus § 21 Abs. 2 Satz 2 anzuwenden, es sei denn, der Erwerb des Miteigentumsanteils fällt unter Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 zweite Alt.

BdF v. 20. 2. 84, BStBl. I S. 222; vgl. *T. Maier*, DStR 1984 S. 440; *B. Meyer*, FR 1984 S. 433; *Ramisch*, BP 1984 S. 182; *Radau*, DStR 1984 S. 684.

Erwirbt ein Stpfl. mehrere Miteigentumsanteile an einem Haus iSd. § 21 a Abs. 1 Satz 2, so sind danach die Anwendungsvoraussetzungen des Abs. 7 für jeden Miteigentumsanteil gesondert zu prüfen. Wurde ein Miteigentumsanteil vor und ein Miteigentumsanteil nach dem Stichtag erworben, so hat der Stpfl. den Nutzungswert demgemäß teilweise nach Überschußrechnung aufgrund des Mietwerts (s. Anm. 224–226), teilweise nach § 21 a zu ermitteln (aA *Radau aaO*).

**Beispiel:** Vor dem 30. 6. 81 haben Ehegatten ein ZweifHaus in Miteigentum zu je 50 vH erworben und ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt. 1985 wird die Ehe geschieden; der Ehemann erwirbt im Zuge der ehelichen Vermögensauseinandersetzung den Miteigentumsanteil seiner Frau; er nutzt das Haus weiter ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken. Den Nutzungswert seines bisherigen Miteigentumsanteils hat er gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2 durch Überschußrechnung zu ermitteln (zu schätzender Mietwert abzüglich 50 vH der tatsächlichen Werbungskosten). Der Nutzungswert des erworbenen Miteigentumsanteils ist nach § 21 a zu ermitteln (also Werbungskostenabzug nur im Rahmen des Abs. 3).

**Rechtswirksamer obligatorischer Vertrag:** Ein obligatorischer Vertrag über ein bestehendes Gebäude ist an dem Tag rechtswirksam abgeschlossen, an dem er notariell beurkundet wird (Abschn. 52 Abs. 4 Satz 1 EStR 1984) oder an dem der Formmangel durch Vollzug geheilt wird.

§ 313 Satz 2 BGB; vgl. *Palandt/Heinrichs*, 44. Aufl. 1985, § 313 BGB Anm. 14. Zur rückwirkenden Heilung eines Formmangels s. Nds. FG v. 18. 5. 82, EFG 1983 S. 14, rkr.: Durch das BeurkÄndG wird die Nichtigkeit rückwirkend beseitigt.

Rechtswirksam abgeschlossen ist auch ein Vertrag, der erst nach Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (§ 158 Abs. 1 BGB), nach Ablauf einer Frist (§ 163 BGB), nach Erteilung der Genehmigung eines Dritten (§ 184 Abs. 1 BGB) oder einer behördlichen Genehmigung wirksam werden soll; es kommt nur darauf an, daß die Vertragsparteien gebunden sind und sich nicht mehr einseitig aus dieser Bindung lösen können (BFH VIII R 59/81 v. 2. 2. 82, BStBl. S. 390; kritisch *Lumpp-Thuy*, BB 1982 S. 1282).

*Vertragsaufhebung und Neuabschluß:* Wird ein rechtswirksamer obligatorischer Vertrag einvernehmlich aufgehoben und anschließend ein neuer Vertrag weitgehend gleichen Inhalts abgeschlossen, so ist nach hM weiterhin auf den Abschluß des ursprünglichen Vertrages abzustellen (*Blümich/Falk*, § 7 b Anm. 37; *Schmidt/Drenseck*, 4. Aufl., § 7 b Anm. 3 c). UE gilt dies nicht, wenn zwischen Vertragsaufhebung und Neuabschluß ein erheblicher zeitlicher Abstand liegt oder wenn die Vertragsinhalte in wesentlichen Punkten voneinander abweichen, zB im Kaufpreis oder in der Person des Käufers (glA FG Bremen v. 16. 3. 84, EFG 1984 S. 459, nrkr., betr. Neuabschluß durch Ehegatten des ursprünglichen Käufers). Auf den Zeitpunkt des Neuabschlusses ist auch abzustellen, wenn die Aufhebung des ersten Vertrags auf einem Rücktrittsvorbehalt des Erwerbers beruht, selbst wenn für den Rücktritt stl. Überlegungen ausschlaggebend waren (BFH VIII R 54/81 v. 14. 12. 82, BStBl. 1983 S. 315; kein Rechtsmißbrauch gemäß § 42 AO).

**Sonstiger Rechtsakt:** Dem rechtswirksamen obligatorischen Vertrag gleichgestellt sind sonstige Rechtsakte vor dem 30. 7. 81, die zum Erwerb eines bestehenden Gebäudes führen, zB eine unwiderrufliche notarielle Ankaufverpflichtung des Stpfl., der Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren oder die Einweisung in ein neues Grundstück bei Enteignung, ferner die Ausübung eines vorbehaltenen Wiederkaufsrechts, das zur Rückübertragung des Grundstücks führt (vgl. dazu DStPr. EStG § 21 a Nr. 7). Keine Anwendung findet § 21 a auch, wenn der Stpfl. aufgrund eines Kaufanwartschaftsvertrages vor dem 30. 7. 81 wirtschaftlicher Eigentümer des Hauses geworden ist (Abschn. 164 b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 a EStR 1984; glA *Ramisch*, BP 1984 S. 181).

Kein gleichstehender Rechtsakt ist dagegen ein unwiderrufliches Verkaufsangebot; es kommt auf die Verpflichtung des Erwerbers an (glA *Schmidt/Drenseck*, EStG, 4. Aufl. § 7 b Anm. 3 c; aA *Stubrmann*, BB 1977 S. 1039).

236 Einstweilen frei.

### 237 3. Erwerb im Wege der Erbfolge (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2)

Nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 ist § 21 a dann nicht auf ein MehrfHaus anzuwenden, wenn das Gebäude nach dem 29. 7. 81 im Wege der Erbfolge erworben worden ist und bei dem Rechtsvorgänger dieses Gebäudes die Voraussetzungen der Nr. 1 vorlagen. Die Behandlung nach altem Recht läuft somit nach dem ersten Erbgang aus (*Stahl*, KÖSDI 1985 S. 5813).

**Erwerb im Wege der Erbfolge:** Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 verwendet keinen bürgerlich-rechtlichen Terminus; der Begriff ist daher stl. auszulegen. UE ist als Erwerb

im Wege der Erbfolge jeder Erwerb einer Wohnung anzusehen, der durch einen Erbfall veranlaßt ist.

► *Erwerb als Gesamtrechtsnachfolger*: Erwerb im Wege der Erbfolge sind zunächst die Erwerbe von Todes wegen iSd. BGB, bei denen der Erbe Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers gem. § 1922 BGB ist, also Erwerb aufgrund gesetzlicher Erbfolge, aufgrund Testaments oder aufgrund Erbvertrags (vgl. *Palandt/Keidel*, 44. Aufl. 1985, Überbl. vor § 1922 BGB Anm. 2).

► *Erbauseinandersetzung*: Als Erwerb im Wege der Erbfolge ist auch der Erwerb einer Wohnung im Rahmen einer Erbauseinandersetzung anzusehen (glA *Seithel*, FR 1982 S. 239 und 1983 S. 210; *Schmidt/Drenseck*, EStG, 4. Aufl. § 21 a Anm. 3a). Denn nach der Rspr. hat bei der Erbauseinandersetzung ein Miterbe „die Grundstücke aus einkommensteuerrechtlicher Sicht unmittelbar von den Erblassern erworben“, auch wenn er die Erbanteile seiner Miterben gegen eine Abfindung erworben hat (BFH VIII R 111/78 v. 7. 10. 80, BStBl. 1981 S. 157; vgl. auch Abschn. 44 Abs. 1 Satz 8 EStR 1984).

► *Vermächtnisnehmer*: Erwerb von Todes wegen ist auch der Erwerb kraft Vermächtnisses (glA *Seithel* aaO; *Schmidt/Drenseck* aaO); denn auch dieser Erwerb ist durch einen Erbfall veranlaßt. Der BFH hat die für die Erbauseinandersetzung unter Miterben geltenden Grundsätze (s. o.) auf den Vermächtnisnehmer ausgedehnt, dem die im Vermächtnis ausgesetzten Gegenstände übertragen werden (BFH IV 243/65 v. 5. 8. 71, BStBl. 1972 S. 114; IV R 232/71 v. 7. 3. 74, BStBl. S. 483; I R 43/77 v. 23. 7. 80, BStBl. 1981 S. 19). „Auch hier geht die Rechtsprechung davon aus, daß nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Übergang der vermachten Gegenstände des Nachlasses sich unmittelbar zwischen Erblasser und Vermächtnisnehmer vollzieht“ (BFH I R 43/77 v. 23. 7. 80 aaO).

► *Pflichtteilsberechtigter*: Bei der Übertragung von Gegenständen zur Abgeltung eines Pflichtteilsanspruchs unterscheidet die Rspr., ob die Miterben den nicht zur Erbengemeinschaft gehörenden Pflichtteilsberechtigten „wie einen Miterben behandeln und den Nachlaß wie unter Miterben mit ihm real geteilt haben“ oder ob eine Auseinandersetzung mit dem Pflichtteilsberechtigten „wie unter Miterben“ nicht stattgefunden hat (BFH I R 43/77 v. 23. 7. 80 aaO). Nur im ersten Fall kann nach der Rspr. ein unmittelbarer Erwerb des Pflichtteilsberechtigten vom Erblasser angenommen werden. Wird der Anspruch eines Pflichtteilsberechtigten (der sich auf Geld richtet, § 2303 Abs. 1 Satz 2 BGB) durch Übertragung eines Grundstücks abgefunden, so ist auch dieser Erwerb durch den Erbfall veranlaßt und uE daher als Erwerb im Wege der Erbfolge iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zu behandeln, unabhängig von den oa. Grundsätzen der Rspr.

► *Vorweggenommene Erbfolge*: Kein Erwerb im Wege der Rechtsfolge iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 sind Schenkung und sog. vorweggenommene Erbfolge (Abschn. 164 b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 c EStR 1984; glA *Seithel* aaO; *Ramisch* aaO). Zwar steht nicht entgegen, daß es sich zivilrechtlich um Fälle der Einzelrechtsnachfolge handelt (so auch bei Vermächtnisnehmer und Erbauseinandersetzung; s. o.); vielmehr können diese Übertragungen unter Lebenden uE deshalb nicht als Erwerbe im Wege der Erbfolge angesehen werden, weil sie nicht durch einen Erbfall veranlaßt sind.

► *Schenkung*: s. o. „Vorweggenommene Erbfolge“.

**Maßgeblichkeit der Voraussetzungen beim Rechtsvorgänger**: Ein selbstgenutztes Gebäude, das nach dem 29. 7. 81 im Wege der Erbfolge erworben worden ist, fällt dann nicht unter § 21 a, „wenn bei dem Rechtsvorgänger für dieses Gebäude die Voraussetzungen der Nummer 1 vorlagen“. Der Rechtsvorgänger, dh. der Erblasser, muß als Bauherr also vor dem 30. 7. 81 den Antrag auf Baugenehmigung gestellt haben (s. Anm. 233, 234) oder als Erwerber das Gebäude auf-

grund eines vor dem 30. 7. 81 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrages oder sonstigen Rechtsakts erworben haben (s. Anm. 235).

238, 239 Einstweilen frei.

240

## II. Rechtsfolgen bei Nichtanwendung des § 21 a

Ist gem. Abs. 7 § 21 a auf Häuser, die keine Einfhäuser sind, nicht anwendbar, so bleibt es estl. bei der bisherigen Behandlung, wie sie vor der Änderung des § 21 a durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 galt. Der gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. als Einkünfte aus VuV zu erfassende Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung(en) ist nach dem Überschuß des zu schätzenden Mietwerts über die tatsächlichen Werbungskosten zu ermitteln (s. Anm. 224–226).

241, 242 Einstweilen frei.

243

## C. Maßgeblichkeit des Zeitpunkts der Bestellung (Abs. 7 Satz 2)

Bei der Errichtung eines neuen Gebäudes tritt „an die Stelle des Antrags auf Baugenehmigung ... die Bestellung, wenn diese nachweislich vor Stellung des Antrags auf Baugenehmigung erfolgte“ (Abs. 7 Satz 2). Bedeutung hat diese Vorschrift v. a. bei Werk- oder Werklieferungsverträgen über Fertighäuser oder Erstellung eines Rohbaus sowie bei schlüsselfertiger Errichtung eines Gebäudes.

**Nachweislich vor Stellung des Antrags auf Baugenehmigung:** Die Bestellung ist rechtlich maßgebend, wenn sie vor der Stellung des Bauantrags erfolgte, hat aber in der Praxis nur dann Bedeutung, wenn die Bestellung vor dem Stichtag des 30. 7. 81, der Bauantrag nach dem Stichtag erfolgt ist. Das Datum der Bestellung muß nachgewiesen werden. Der Nachweis kann durch Vertrag, Auftragsbestätigung, Schriftwechsel, ggf. auch ohne schriftliche Bestellung zB durch Zahlungsbeleg geführt werden; eine Auftragsbestätigung ist nicht Voraussetzung (vgl. BdF v. 26. 2. 75, BStBl. I S. 213 Tz. 3.3.1 betr. § 4 b InvZulG).

**Bestellung:** Darunter ist eine im bürgerlich-rechtlichen Sinne verbindliche Erklärung zu verstehen, durch die sich der Bauwillige endgültig festlegt, ein Haus errichten zu lassen (Abschn. 164 b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 b EStR 1984). Die Abgabe eines verbindlichen Vertragsangebots des Bestellers reicht aus (EStR aaO). Bestellung ist auch die Annahme eines dem Besteller vom Lieferer gemachten Angebots.

**Zeitpunkt der Bestellung:** Da Bestellung eine im bürgerlich-rechtlichen Sinne verbindliche Erklärung darstellt, ist diese „erfolgt“ iSd. Abs. 7 Satz 2, wenn sie abgegeben ist; Zeitpunkt der Bestellung ist also Zeitpunkt der Abgabe der Bestellung (so auch EStR aaO: „Abgabe“ eines verbindlichen Vertragsangebots reicht aus; aA FG Düss. v. 2. 9. 81, EFG 1982 S. 153, nrkr.; BdF aaO betr. § 4 b InvZulG; Schmidt|Drenseck, EStG, 4. Aufl. § 21 a Anm. 3 a: Zugang beim Lieferanten maßgebend). Auf den Zugang kann es nicht ankommen, da er auch zivilrechtlich nicht den Zeitpunkt der Abgabe einer Willenserklärung, sondern den Zeitpunkt ihres Wirksamwerdens bestimmt. Zivilrechtlich ist eine Erklärung abgegeben, wenn der Erklärende seinen rechtsgeschäftlichen Willen erkennbar so geäußert hat, daß an der Endgültigkeit der Äußerung kein Zweifel mehr möglich ist und wenn die Erklärung in den Verkehr gebracht und an den Erklärungsempfänger gerichtet worden ist (vgl. Palandt|Heinrichs, 44. Aufl. 1985, § 130 BGB Anm. 2). Rücktritts-

rechte oder ähnliche Vorbehalte für Fälle, in denen eine behördliche Genehmigung oä. versagt wird, oder für ähnliche ungewisse Umstände berühren den Beststellungszeitpunkt nicht (vgl. BdF v. 15. 3. 75, BStBl. I S. 294 betr. § 4b InvZulG); das gleiche gilt für Bedingungen, auf deren Eintritt der Besteller keinen Einfluß hat (vgl. BFH III R 101/76 v. 1. 6. 79, BStBl. S. 580).

Ist Gegenstand des Werk- oder Werklieferungsvertrags die Erstellung eines Rohbaus, so soll nach EStR aaO für den Zeitpunkt der Bestellung der Abschluß dieses Vertrages maßgebend sein; uE reicht auch insoweit die Abgabe des verbindlichen Vertragsangebots seitens des Bestellers.

► *Änderung der Bestellung*: Auf den Zeitpunkt der Bestellung ist eine Änderung ohne Einfluß, wenn die Identität des Gegenstandes der Bestellung (zB der Rohbau in seinen Grundzügen; die typmäßigen Charakteristika des Fertighauses oder des schlüsselfertig zu erstellenden Gebäudes) nicht beeinträchtigt wird. Das ursprünglich bestellte und das später im Rahmen des Werkvertrages oder des Werklieferungsvertrages hergestellte Gebäude müssen nach wirtschaftlicher Beurteilung identisch sein (vgl. BFH III R 104/78 v. 8. 2. 80, BStBl. S. 474; III R 113/78 v. 22. 4. 82, BStBl. S. 571 betr. § 4b InvZulG). Die Änderung von Einzelheiten, insbes. hinsichtlich der Ausstattung, spielt dagegen für den Zeitpunkt der Bestellung keine Rolle (vgl. auch BFH III R 124/80 v. 12. 11. 82, BStBl. 1983 S. 29 betr. § 4b InvZulG; vgl. auch *Ebling*, BB 1983 S. 1519).

► *Eintritt in abgeschlossenen Vertrag*: Bei Eintritt in die Bestellung eines Dritten soll nach BdF v. 26. 2. 75 (BStBl. I S. 213 Tz. 3.3.3) der Tag des Eintritts maßgebend sein (vgl. auch FG Hamburg v. 11. 8. 81, EFG 1982 S. 201, nrkr.).

► *Wiederholung einer Bestellung*: berührt den Zeitpunkt der ersten Bestellung nicht (BFH III R 124/80 v. 12. 11. 82 aaO). S. aber oben „Änderung der Bestellung“. Einstweilen frei.

244, 245

#### D. Nichtanwendung des § 21 a im Fall der Anschaffung von Kaufeigenheimen oder Trägerkleinsiedlungen (Abs. 7 Satz 3)

246

Für Kaufeigenheime oder Trägerkleinsiedlungen, für die der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 12. 79 und vor dem 30. 7. 81 gestellt worden ist, gilt eine Sonderregelung: § 21 a ist auf diese Gebäude nicht anzuwenden, wenn sie vor dem 1. 7. 83 angeschafft worden sind. Hierdurch wird den Bauträgern ermöglicht, die geplanten und im Bau befindlichen Gebäude innerhalb angemessener Frist zu veräußern, ohne daß für den neuen Eigentümer die bisherige stl. günstigere Nutzungswertermittlung durch Überschußrechnung (s. Anm. 240) verlorengeht.

**Begriffe:** „*Kaufeigenheim*“ s. § 7 b Anm. 373; „*Trägerkleinsiedlungen*“ s. § 7 b Anm. 374; „*Kaufeigentumswohnungen*“ s. § 7 b Anm. 375.

**Anschaffung vor dem 1. 7. 83:** Die Sonderregelung knüpft an die Anschaffung, nicht an den ihr zugrundeliegenden obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt an. Zeitpunkt der Anschaffung eines Wirtschaftsguts ist der Zeitpunkt, in dem der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann; das ist idR der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (st. Rspr.; vgl. § 6 Anm. 279). Dies muß bis zum 29. 7. 83 geschehen sein, um den Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung weiterhin durch Gegenüberstellung des zu schätzenden Mietwerts und der tatsächlichen Werbungskosten zu ermitteln (s. Anm. 240).

**Kaufeigentumswohnungen** (zum Begriff s. § 7 b Anm. 375) sind nach dem Wortlaut des Abs. 7 Satz 3 nicht von der Sonderregelung begünstigt. Nach Auffassung von *Ramisch* (BP 1984 S. 182) gibt es keinen sachlichen Grund, der es rechtfertigen würde, bei ihnen anders zu verfahren als bei Kaufeigenheimen und Trägerkleinsiedlungen. Die praktische Bedeutung dieser Frage ist gering, da die neue BFH-Rspr. die Anerkennung einer Eigentumswohnung als ZweifHaus ausschließt (s. Anm. 49, 96).

247–249 Einstweilen frei.

250

### E. Nichtanwendung des § 21 a im Falle des Umbaus eines Einfamilienhauses zu einem anderen Haus (Abs. 7 Sätze 4 und 5)

Im Falle des Umbaus eines EinfHäuses zu einer anderen Gebäudeart ist § 21 a nicht anzuwenden, wenn vor dem 30. 7. 81 mit den Umbauarbeiten begonnen oder der für den Umbau erforderliche Antrag auf Baugenehmigung gestellt worden ist (Abs. 7 Satz 4). Reicht eine Bauanzeige baurechtlich aus, so tritt sie an die Stelle des Antrags auf Baugenehmigung (Abs. 7 Satz 5). Die Regelung begünstigt Stpfl., die sich vor dem Stichtag entschlossen hatten, ihr bisher bei Selbstnutzung nach § 21 a zu behandelndes EinfHaus in ein ZweifHaus oder eine andere Gebäudeart umzubauen, um der pauschalierten Nutzungswertermittlung zu entgehen.

**Umbau eines EinfHäuses:** Die Sonderregelung des Abs. 7 Sätze 4 und 5 gilt nur für EinfHäuser, die zu einer anderen Gebäudeart umgebaut werden. Der Umbau von ZweifHäusern oder Mietwohngrundstücken zu einer anderen Gebäudeart bedarf keiner Sonderregelung: Führt der Umbau zu einem EinfHaus, so kommt § 21 a gem. Abs. 1 Satz 1 zur Anwendung; bleibt es nach dem Umbau bei einer anderen Gebäudeart, die kein EinfHaus ist, findet § 21 a gem. Abs. 7 Satz 1 keine Anwendung.

EinfHaus iSd. Abs. 7 Satz 4 ist ein Gebäude, das nach dem auf den 1. 1. 82 gültigen EWBescheid als EinfHaus bewertet worden ist; Gebäude, die auf den 1. 1. 82 als andere Grundstücksart, insbes. als ZweifHaus bewertet worden sind, sind nach Abs. 7 Satz 1 zu behandeln (vgl. DStPr. EStG § 21 a Nr. 6). Zur Bedeutung der Artfeststellung s. Anm. 63–65.

**Beginn der Umbauarbeiten vor dem 30. 7. 81 (Satz 4):** Für die Nichtanwendung des § 21 a genügt es, daß der Stpfl. mit den Umbauarbeiten vor dem 30. 7. 81 begonnen hat; dann spielt ein erst später gestellter Antrag auf Baugenehmigung oder die spätere Bauanzeige (Satz 5) keine Rolle. Unter Beginn der Bauarbeiten ist nach Abschn. 52 Abs. 3 EStR 1984 „der Zeitpunkt zu verstehen, in dem einer der nachfolgenden Sachverhalte als erster verwirklicht worden ist“:

- Beginn der Ausschachtungsarbeiten,
- Erteilung eines spezifizierten Bauauftrags an den Bauunternehmer (BFH III R 95/77 v. 28. 9. 79, BStBl. 1980 S. 56; III R 12/78 v. 28. 9. 79, BStBl. 1980 S. 57 betr. bedingten Bauauftrag; glA o. V., B 1982 S. 396),
- Anfuhr nicht unbedeutender Mengen von Baumaterial auf den Bauplatz,
- Abbrucharbeiten am Gebäude, wenn unmittelbar nach dem Abbruch mit der Errichtung des neuen Gebäudes begonnen wird (vgl. BFH GrS 1/77 v. 12. 6. 78, BStBl. S. 620 betr. § 6 b; EStR aaO Satz 3). Bei einem Umbau stellen uE Abbrucharbeiten an einem alten Gebäude idR den Beginn der Bauarbeiten dar, wenn sie zur Durchführung des Umbaus notwendig sind, zB Abriß des Daches,

weil das Gebäude aufgestockt werden soll (glA *Ramisch*, BP 1984 S. 181); uE sind BFH III R 45/78 v. 7. 3. 80 (BStBl. S. 411) und EStR aaO Satz 3 auf Umbaufälle grundsätzlich nicht anwendbar.

**Antrag auf Baugenehmigung (Satz 4):** Zu den Erfordernissen an den Bauantrag s. Anm. 233; zum Zeitpunkt der Antragstellung s. Anm. 234.

**Maßgeblichkeit der Bauanzeige (Satz 5):** An die Stelle des Antrags auf Baugenehmigung tritt die Bauanzeige, wenn diese baurechtlich ausreicht; dieses bestimmt sich nach den Landesgesetzen. § 21 a ist beim Umbau eines Einfhauses zu einem anderen Haus bei Selbstnutzung durch den Eigentümer also nicht anzuwenden, wenn die Bauanzeige vor dem 30. 7. 81 oder wenn die Bauanzeige zwar danach, der Beginn der Bauarbeiten jedoch vor dem Stichtag erfolgt.

Einstweilen frei.

251–299

## ABC zu § 21 a

300

**Abbruchkosten** wegen Baufälligkeit eines selbstgenutzten Hauses, die eine Absetzung wegen außergewöhnlicher Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 4 rechtfertigen, sind im Rahmen des § 21 a nicht abzugsfähig (BFH VIII R 48/78 v. 6. 3. 79, BStBl. S. 627; nach *Schmidt/Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 21 a Anm. 5 d wegen Übermaßverbot zweifelhaft; s. auch Anm. 177).

**Abschlußgebühren** bei Bausparvertrag: Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „*Geldbeschaffungskosten*“.

**Abschreibung für Abnutzung:** s. „*Gebäude-AfA*“.

**Absetzung wegen außergewöhnlicher Abnutzung:** s. „*Gebäude-AfA*“, „*Abbruchkosten*“.

**Abzüge vom Grundbetrag:** s. Anm. 130 ff., insbes. Werbungskosten-ABC in Anm. 150.

**Altenheim:** Ein abgeschlossenes Appartement in einem Altenheim bzw. Altenwohnheim kann bei einer Gesamtwohnfläche von mehr als 20 qm eine Wohnung iS von § 21 a sein; zur Mindestfläche s. Anm. 55.

**Anbau, Aufstockung, Erweiterung:** In Zusammenhang mit Erweiterung eines § 21 a-Objekts stehende Bauzinsen sind als Werbungskosten voll abziehbar, soweit sie auf die Zeit vor der Bezugsfertigkeit des Erweiterungsbaus entfallen (BFH VI 251/65 v. 4. 3. 66, BStBl. S. 350; VIII R 116/69 v. 6. 11. 73, BStBl. 1974 S. 106); s. ferner Anm. 150.

**Anteil an einer Eigentumswohnung:** s. Anm. 62; zur Behandlung von Miteigentum s. Anm. 20–25.

**Antrag auf Baugenehmigung:** s. Anm. 233, 234.

**Appartements:** Appartements können als eigene Wohnung iSd. § 21 a angesehen werden, wenn sie abgeschlossen sind, über eine entsprechende Mindestwohnfläche und eine Kochgelegenheit, Bad und Toilette verfügen (zur baulichen Abgeschlossenheit und dem eigenen Zugang s. Anm. 53, zur Mindestwohnfläche s. Anm. 55, zur Küche s. Anm. 56, zu Bad und Toilette s. Anm. 57).

**Arbeitszimmer:** s. Anm. 36, 37, 208.

**Aufwendungshilfen** gem. § 42 Abs. 1 II. WoBauG führen bei § 21 a-Objekten zu einer Kürzung der Schuldzinsen (s. Anm. 175).

**Ausland:** Bei unbeschränkt Stpfl. gehört der Nutzungswert einer im Ausland belegenen selbstgenutzten Wohnung zwar zu den Einkünften aus VuV gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. Jedoch findet § 21 a keine Anwendung, da für im Ausland belegene Grundstücke kein Einheitswert festgestellt wird, auf dem die Nutzungswertermittlung des § 21 a aufbaut. Zur Ermittlung des Nutzungswerts und zum Doppelbesteuerungsrecht s. Anm. 31. Über *beschränkt* Stpfl. s. Anm. 30.

**Außergewöhnlich hohe Reparaturkosten** sind nicht als Werbungskosten abziehbar. Zu Ausnahmen s. Anm. 150 „*Kriegsschäden*“, „*Katastrophenschäden*“.

**Bad:** Für die Annahme einer Wohnung verlangt der BFH (III R 192/83 v. 5. 10. 84, BStBl. 1985 S. 151) „ein Bad oder eine Dusche“; uE genügt ein Waschbecken, das nicht zugleich zur Ausstattung der Küche gehört (s. dazu Anm. 57).

**Bankverwaltungsgebühren:** Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „*Geldbeschaffungskosten*“.

**Bauabschnitte:** Zu Gebäuden, die in Bauabschnitten errichtet werden, s. Anm. 91.

**Baugenehmigung:** s. Anm. 233.

**Bauzeitzinsen** können je nach vertraglicher Gestaltung als Finanzierungskosten Werbungskosten oder als Teil des Kaufpreises Anschaffungskosten sein (s. im einzelnen Anm. 150).

**Bereitstellungszinsen** für Bankkredite: Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „*Geldbeschaffungskosten*“.

**Berufliche Mitbenutzung** ist für die Bewertung als EinfHaus oder ZweifHaus unschädlich, wenn die Eigenart als EinfHaus nicht durch die berufliche oder gewerbliche Benutzung beeinträchtigt wird. Wird die Eigenart des Hauses durch die berufliche Mitbenutzung wesentlich beeinträchtigt, liegt ein gemischt genutztes Grundstück vor. S. dazu im einzelnen Anm. 54, 88, 89, 95. Bei teilweise gewerblicher oder beruflicher Nutzung ist nach § 21 a Abs. 5 der Einheitswert zu mindern (s. dazu Anm. 200–209).

**Besatzungsschäden** sind idR nicht als Schuldzinsen absetzbar (s. im einzelnen Anm. 150).

**Beschränkte StPfl.:** s. Anm. 30.

**Betriebsvermögen:** Gehört die eigengenutzte Wohnung zu einem Betriebsvermögen, kann der Nutzungswert nicht nach § 21 a ermittelt werden, und zwar auch dann nicht, wenn das Wohnhaus als EinfHaus bewertet ist (s. Anm. 18, 35, 36).

**Bruchteilsgemeinschaft:** s. „*Miteigentümer*“.

**Bürgschaftsgebühren:** Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „*Geldbeschaffungskosten*“.

**Degressive Gebäude-AfA:** s. Anm. 177.

**Dienen zu gewerblichen oder öffentl. Zwecken:** s. Anm. 98.

**Dienen zu Wohnzwecken:** Nach der Rspr. des BFH muß die Wohnung tatsächlich Wohnzwecken dienen oder zu dienen bestimmt sein (BFH III R 78/81 v. 22. 2. 85, BStBl. S. 284, s. Anm. 54, 60, 78) sowie „*Berufliche Mitbenutzung*“.

**Dingliches Wohnrecht:** Grundsätzlich keine Anwendung von § 21 a (s. Anm. 67, 68).

**Doppelte Haushaltsführung:** s. Anm. 37.

**Ehegatten:** Ist nur ein Ehegatte Eigentümer des selbstgenutzten Hauses, so ist nur ihm der Nutzungswert zuzurechnen; steht das Haus im Eigentum beider Ehegatten, gelten die Grundsätze zur Anwendung bei Miteigentümern (s. Anm.

21–25), wobei aber die sich aus dem Wesen der Ehe ergebende Verpflichtung zur ehelichen Lebensgemeinschaft zu berücksichtigen ist (s. dazu im einzelnen Anm. 26). Zu den Fällen sog. nichtintakter Ehe vgl. ebenfalls Anm. 26.

**Eigener Zugang:** Nach der neueren Rspr. des BFH ist neben der baulichen Abgeschlossenheit für die Annahme einer Wohnung ein eigener Zugang erforderlich, der nicht durch einen anderen Wohnbereich führt (s. dazu Anm. 50, 53).

**Eigenes Haus:** Mit dieser Formulierung knüpft das Gesetz an das Eigentum des Hauses an, dh. einkommensteuerlich an das bürgerlich-rechtliche oder das wirtschaftliche Eigentum (s. dazu im einzelnen Anm. 65–69).

Bürgerlich-rechtliches Eigentum ist gleichermaßen bei Alleineigentum, Bruchteilseigentum oder Gesamthandseigentum erfüllt (s. Anm. 67 und 101; zur Anwendung bei Miteigentümern s. Anm. 21–25). Der Erbbauberechtigte ist bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des aufgrund des Erbbaurechts errichteten Bauwerks; er bewohnt ein eigenes Haus (s. Anm. 67).

Fällt das bürgerlich-rechtliche Eigentum mit dem wirtschaftlichen Eigentum nicht zusammen, so findet § 21 a Anwendung, wenn nicht der bürgerlich-rechtliche Eigentümer, sondern ein Nutzungsberechtigter die Wohnung selbst nutzt und wirtschaftlicher Eigentümer des Hauses ist (s. dazu Anm. 67, 101). Nach der Rspr. ist § 21 a auch ohne wirtschaftliches Eigentum auf Nutzungsberechtigte anwendbar, die sich den Nießbrauch oder ein dingliches Wohnrecht vorbehalten haben (s. Anm. 28, 68, 101).

**Eigentumswohnung:** Sie wird bewertungsrechtlich wie ein bebautes Grundstück behandelt und kann daher der pauschalen Nutzungswertermittlung als Einfamilienhaus nach § 21 a Abs. 1 Satz 1 oder als andere Grundstücksart nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 unterliegen, s. dazu Anm. 62. Über *Eigentumswohnungen als „Zweifamilienhaus“* s. Anm. 96.

**Einfamilienhaus:** s. Anm. 59–65. Maßgeblich für den Begriff des Einfamilienhauses ist § 75 Abs. 5 BewG, die im Bewertungsverfahren (EWBescheid) getroffene Artfeststellung des Grundstücks ist für die Nutzungswertbesteuerung grundsätzlich bindend, s. Anm. 59, 63, 65. Einfamilienhaus ist „ein Wohngrundstück, das nur eine Wohnung enthält“ (s. Anm. 45, 60). Zu den Begriffsmerkmalen der Wohnung s. Anm. 52–58. S. auch „*Einheitswert*“.

**EinfHausVO v. 26. 1. 37:** Sie war der Vorläufer des § 21 a und abgesehen vom vH-Satz für den Grundbetrag im wesentlichen inhaltsgleich (s. Anm. 3, 6). Die EinfHausVO wurde durch Art. 9 VStRG aufgehoben (s. Anm. 7). Ab VZ 1974 ist § 21 a anzuwenden (§ 52 Abs. 1 EStG 1974, s. Anm. 7).

**Einheitswert:** Die Entscheidung, ob ein Haus ein EinfHaus iSd. § 21 a Abs. 1 Satz 1 ist, wird im Bewertungsverfahren (EWBescheid) entschieden (zur Bindungswirkung s. Anm. 63, zur Maßgeblichkeit der Verhältnisse im Feststellungszeitpunkt s. Anm. 64, zu estl. Abweichungen von der Artfeststellung bei Änderung der tatsächlichen Verhältnisse s. Anm. 65). Er ist die Grundlage der Ermittlung des Nutzungswerts (s. Anm. 120). Maßgebend ist grundsätzlich der Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor Beginn des Ermittlungsjahres; bei einem Neubau ist der zuerst festgestellte Einheitswert maßgebend (s. Anm. 124–127). Für Häuser, für die kein Einheitswert festgestellt wird, kommt § 21 a nicht zur Anwendung (insbes. bei Wohnungen im Ausland; s. Anm. 31).

**Einheitliche und gesonderte Feststellung des Nutzungswerts** wird bei Miteigentümern durchgeführt, wenn die Einkünfte aus VuV bei Miteigentümern eines Einf Hauses im Rahmen ein und derselben Einkunftsart nach verschiedenen

Methoden ermittelt werden (BFH VIII R 29/76 v. 5. 12. 78, BStBl. 1979 S. 476; s. im einzelnen Anm. 25).

**Einliegerwohnungen:** Zur Mindestwohnfläche Anm. 55.

**Einzelne Räume:** Der Nutzungswert selbstgenutzter einzelner Räume, die keine Wohnung bilden, wird estl. nicht erfaßt (BFH VIII R 166/80 v. 7. 12. 82, BStBl. 1983 S. 660; s. auch Anm. 47). Insbes. fällt das Wohnen in einem möblierten Zimmer nicht unter § 21 Abs. 2 erste Alt.; aA *Schmidt/Drenseck*, EStG 4. Aufl. § 21 Anm. 12 b mit der Begründung, eine Wohnung iSd. § 21 Abs. 2 liege nicht nur bei einer Zusammenfassung von Wohnräumen vor, die das Führen eines eigenen Haushalts ermöglichen, sondern das Schwergewicht liege auf dem Merkmal des „Wohnens“ im eigenen Haus; uE mit dem Wohnungsbegriff des § 21 Abs. 2 und des § 21 a nicht vereinbar (s. Anm. 47–51).

**Einzimmerwohnung:** s. „*Appartements*“.

**Erbbaurecht:** s. Anm. 67.

**Erbbauzinsen** sind als Schuldzinsen abzugsfähig (s. im einzelnen Anm. 150).

**Erbengemeinschaft:** s. „*Miteigentümer*“.

**Erhaltungsaufwand** ist idR nicht nach Abs. 3 abzugsfähig (s. Anm. 150).

**Erhaltungsaufwand nach § 82 d EStDV:** s. Anm. 177.

**Erhöhte Absetzungen** sind in voller Höhe abziehbar (§ 21 a Abs. 3 Nr. 2, s. Anm. 176); zu den erhöhten Absetzungen gehören insbes. § 7 b EStG, § 15 BerlinFG, §§ 82 a, 82 g, 82 i EStDV, §§ 12, 17 SchutzbauG; andere Absetzungen, zB die degressive Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5, sind nicht abziehbar (s. Anm. 177).

**Erschließungskosten des Erbbauberechtigten:** Werbungskostenabzug ist streitig (s. Anm. 150).

**Erweiterter Schuldzinsenabzug** ist über die Höhe des Grundbetrags hinaus nach § 21 a Abs. 4 möglich (s. Anm. 183–187). Zur Nachholung im Vierteljahr s. Anm. 190–191. Zum erweiterten Schuldzinsenabzug in Anschaffungsfällen s. Anm. 193, bei Ausbauten und Erweiterungen s. Anm. 195. Er kann mehrfach in Anspruch genommen werden, sofern die Voraussetzung dafür bei mehreren Häusern von dem Stpfl. erfüllt werden. Für das einzelne Haus ist die Inanspruchnahme nur einmal möglich (s. Anm. 197).

**Erweiterung:** s. „*Anbau*“.

**Ferienhäuser oder Ferienwohnungen** sind Einfhäuser iSd. § 75 Abs. 1 Satz 1 BewG, wenn sie eine Wohnung enthalten, winterfest sind und ganzjährig die Führung eines selbstg. Haushalts ermöglichen (s. Anm. 52). Ob baurechtlich ein dauerndes Bewohnen zulässig ist, spielt keine Rolle (s. Anm. 60). Voraussetzung für die Anwendung des § 21 a ist, daß die Wohnung dem Eigentümer ganzjährig zur Eigennutzung zur Verfügung steht; wie lange und wie oft er sie tatsächlich nutzt, ist nicht entscheidend (BFH VIII R 194/73 v. 26. 7. 77, BStBl. S. 723; RFH v. 8. 2. 28, Bd. 23 S. 46; Abschn. 164 b Abs. 22 EStR 1984). Zur Mindestfläche s. Anm. 55. Über gewerbliche Vermietung s. Anm. 35.

Wird die Wohnung *zeitweise* an Feriengäste entgeltlich überlassen, so sind für diesen Zeitraum die Einkünfte aus VuV durch Gegenüberstellung der Einnahmen und der Werbungskosten zu ermitteln; für die übrige Zeit, in der das Ferienhaus dem Eigentümer zur Verfügung steht, gilt § 21 a (BFH VIII R 194/73 v. 26. 7. 77, BStBl. S. 723; EStR aaO), vorausgesetzt die Zeit der Selbstnutzung beträgt mehr als einen Kalendermonat (s. u.). Der Nutzungswert ist gemäß Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 121) anteilig zu kürzen.

Wird die Wohnung dagegen *ausschließlich* zur Fremdvermietung bereitgehalten, so ist die Anwendung des § 21 a ausgeschlossen, selbst wenn der Eigentümer die Wohnung kurzfristig selbst nutzt (BFH VIII R 59/77 v. 26. 7. 77, BStBl. S. 795;

EStR aaO Satz 3). Für die Zeit der Eigennutzung soll nach BFH aaO und EStR aaO in diesem Fall die bei Fremdvermietung erzielbare Miete anzusetzen sein. UE unzutreffend: Das Ferienhaus kann als EinfHaus nur unter § 21 Abs. 1 Nr. 1 oder unter § 21 a fallen; letzterer setzt Selbstnutzung voraus (s. Anm. 70–71). Der Begriff der Selbstnutzung ist zwar weit zu fassen, der Beginn der Selbstnutzung erfordert aber einen tatsächlichen Einzug des Stpf. iS der Aufnahme einer Haushaltsführung (s. Anm. 72). Daran wird es bei kurzfristig selbstgenutzten Ferienhäusern, die regelmäßig fremdvermietet werden, meist fehlen.

§ 21 a verlangt mindestens einen vollen Kalendermonat der Selbstnutzung (Abs. 1 Satz 5). Erreicht die Selbstnutzung des Ferienhauses oder der Ferienwohnung keinen vollen Kalendermonat, so rechtfertigt das uE entgegen BFH aaO noch keine Nutzungswertermittlung nach Mietwertüberschubrechnung gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 2 (s. auch Anm. 72). Ebenso wenig wäre es gerechtfertigt, dem Vermieter einer sonstigen Mietwohnung einen Nutzungswert nach § 21 Abs. 2 erste Alt. zuzurechnen, wenn er zB anlässlich eines Mieterwechsels für vierzehn Tage selbst in der Mietwohnung wohnen würde; eine Differenzierung nach den Motiven (bei privaten Zwecken: Nutzungswert; dagegen bei VuV-Zwecken, zB Überwachung der Renovierung, Mietersuche: kein Ansatz) erscheint in diesen Fällen kleinlich.

**Freiberufliche Nutzung:** s. „*Berufliche Mitbenutzung*“.

**Gebäude-AfA** gem. § 7 Abs. 4 ist im Rahmen des § 21 a vom Abzug ausgeschlossen; der von der AfA erfaßte Wert ist bereits im Grundbetrag enthalten; das gilt auch für Absetzungen wegen außergewöhnlicher Abnutzung gem. § 7 Abs. 4 S. 1 (s. Anm. 177). Abzugsfähig sind dagegen erhöhte Absetzungen, zB nach § 7 b, nach § 82 a, g und i EStDV (s. Anm. 176); für die degressive Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5 war die Rechtslage vor der Gesetzesänderung durch das HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 umstritten (s. Anm. 177).

Zur Verteilung größeren Erhaltungsaufwands nach § 82 b EStDV s. ebenfalls Anm. 177.

**Gebühren für Hypothekervermittlung:** Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „*Geldbeschaffungskosten*“.

**Geldbeschaffungskosten** sind nach Abschn. 164 c Abs. 5 Satz 5 EStR 1984 wie Schuldzinsen „zu behandeln, sofern sie auf die Zeit vor dem Ansatz des Grundbetrags entfallen“ (s. Anm. 132, 133, 150).

**Gemischt genutztes Grundstück:** Zum Begriff s. Anm. 99; s. auch „*Berufliche Mitbenutzung*“.

**Gemischte Grundstücksnutzung:** Pauschalierter Nutzungswertbesteuerung gem. § 21 a Abs. 5 anwendbar

- bei teilweiser (unter  $33\frac{1}{3}$  vH der Nutzfläche liegender) eigengewerblicher oder -beruflicher Nutzung oder unentgeltlicher Überlassung des Grundstücks zu diesen Zwecken (Abs. 5 Satz 1; s. Anm. 203–209),
- bei teilweiser Vermietung des Einf Hauses oder der im übrigen selbstgenutzten Wohnung in einem anderen Haus (Abs. 5 Satz 2; s. Anm. 211–216).

**Gerichtskosten:** Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „*Geldbeschaffungskosten*“.

**Gesamthandseigentum:** s. „*Miteigentümer*“.

**Geschäftsgrundstücke:** s. Anm. 98.

**Gesellschaft bürgerlichen Rechts:** s. „*Miteigentümer*“.

**Gewerbliche Mitbenutzung:** s. „*Berufliche Mitbenutzung*“.

**Grundbuchkosten:** Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „*Geldbeschaffungskosten*“.

**Grundstück:** Zu unterscheiden ist zwischen unbebauten (s. Anm. 89), in Bebauung befindlichen Grundstücken (s. Anm. 90, 91) und bebauten Grundstücken (s. Anm. 94–100). Zu den bebauten Grundstücken rechnen Einfamilienhäuser (s. Anm. 59–62), Zweifamilienhäuser (s. Anm. 95, 96), Mietwohngrundstücke (s. Anm. 97), Geschäftsgrundstücke (s. Anm. 98), gemischt genutzte Grundstücke (s. Anm. 99) und sonstige bebaute Grundstücke (s. Anm. 100). Zur Bestimmung der Grundstücksart s. Anm. 94.

**Grundstück im Zustand der Bebauung:** s. Anm. 90.

**Hauspersonalwohnungen** sind nicht als selbständige Wohnungen anzusehen, führen also nicht zur Bewertung als Zweifamilienhaus (zweifelhaft; s. Anm. 95).

**Instandhaltungskosten** sind nicht abzugsfähig, zu Ausnahmen s. Anm. 150 „Reparaturkosten“.

**Juristische Person:** s. „Kapitalgesellschaft“.

**Kapitalgesellschaft:** Die Nutzungswertbesteuerung nach § 21 a findet keine Anwendung, wenn das Haus einer juristischen Person gehört (s. Anm. 18, 35).

**Katastrophenschäden:** Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150.

**Kaufpreisrentenzahlung:** Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150.

**Klingelanlage:** s. dazu Anm. 58.

**Kochgelegenheit:** s. „Küche“.

**Kostenmiete:** s. Anm. 224, 225.

**Kreditsicherungskosten** (Notar, Grundbuchamt): Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „Geldbeschaffungskosten“.

**Kriegsschäden:** Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150.

**Küche:** Notwendig ist, daß ein Raum mit den Anschlüssen für solche Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände vorhanden ist, die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendig sind (BFH III R 192/83 v. 5. 10. 84, BStBl. 1985 S. 151). Ausreichend kann in Einzimmerwohnungen auch eine sog. Kochnische oder eine Schrankküche mit Kochgelegenheit und Spüle sein (s. dazu Anm. 56).

**Leerstehende Wohnung:** Für die leerstehende Wohnung ist ein Nutzungswert nicht anzusetzen (Abschn. 164b Abs. 17 EStR 1984). Das gilt sowohl für die leerstehende Wohnung im EinfHaus (s. Anm. 72) wie auch für die leerstehende Wohnung innerhalb eines im übrigen selbstgenutzten Hauses, das kein EinfHaus ist (zB ZweifHaus; s. Anm. 102). Wird die leerstehende Wohnung eines im übrigen selbstgenutzten Gebäudes innerhalb der 6-Monats-Frist des Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 vermietet, so fällt die Wohnung von Anfang an unter § 21 Abs. 1 Nr. 1, so daß für die Zeit des Leerstehens keine Einnahmen anzusetzen, wohl aber AfA und Werbungskosten anteilig abzugsfähig sind; der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung ist in diesem Fall nicht nach § 21 a, sondern nach dem Überschuf des zu schätzenden Mietwerts über die tatsächlich auf die selbstgenutzte Wohnung entfallenden Werbungskosten zu ermitteln (s. Anm. 224–226).

Wird die leerstehende Wohnung in einem anderen Haus als einem EinfHaus nicht innerhalb des 6-Monats-Zeitraums vermietet, weil trotz Vermietungsbemühungen ein geeigneter Mieter nicht gefunden wird, so bleibt es für diese Wohnung uE weiterhin bei der Besteuerung im Rahmen des § 21 Abs. 1 Nr. 1; die selbstgenutzte Wohnung fällt dagegen unter die pauschale Nutzungswertermittlung nach § 21 a Abs. 1 Satz 2 (glA Abschn. 164b Abs. 18 Satz 1 EStR 1984; s. auch Anm. 110). Das gilt auch, wenn die leerstehende Wohnung nach Ablauf des 6-Monats-Zeitraums vermietet wird (EStR aaO Satz 2), allerdings nur für die vollen Kalender-

monate, in denen die Wohnung leergestanden hat (Abs. 1 Satz 5). Ab dem Monat der Vermietung ist der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung wegen Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 nach dem Mietwertüberschuß zu ermitteln.

Läßt der Stpfl. die nicht selbstgenutzte Wohnung dagegen leerstehen, weil er weder eine Selbstnutzung noch eine Fremdvermietung wünscht, scheidet die leerstehende Wohnung ganz aus der estl. Erfassung aus; es ist weder ein Nutzungswert anzusetzen, noch sind auf die leerstehende Wohnung entfallende Werbungskosten oder Abschreibungen abziehbar (s. Anm. 72).

**Liebhaberei:** s. Anm. 42.

**Maklerprovisionen:** Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „*Geldbeschaffungskosten*“.

**Marktmiete:** s. Anm. 224, 225.

**Mehrfamilienhäuser** können ebenfalls nach § 21 a besteuert werden, wenn der Stpfl. das gesamte Gebäude fast ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt, also weder eine Wohnung an Dritte vermietet, noch eine Raumeinheit von mindestens  $33\frac{1}{3}$  vH der gesamten Nutzfläche zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken selbst nutzt oder zu solcher Nutzung unentgeltlich überläßt.

**Mietwert:** s. Anm. 224, 225.

**Mietwohngrundstück:** s. Anm. 97.

**Minderung des Einheitswerts** bei gewerblicher oder beruflicher Teilnutzung und bei Teilvermietung s. Anm. 200 ff.

**Mindestfläche:** Die Wohnung muß groß genug sein, um darin einen selbständigen Haushalt führen zu können (s. Anm. 52, 55). Nach heutiger Verkehrsauffassung beträgt die untere Wohnflächengrenze einer Wohnung jedenfalls mehr als 23 qm (BFH III R 81/76 v. 24. 11. 78, BStBl. 1979 S. 255). An die Größe von Wohnungen in Wochenendhäusern, Altenheimen und Wohnheimen usw. stellen Rspr. und FinVerw. geringere Anforderungen als an Wohnungen in sonstigen Wohngebäuden (s. dazu Anm. 55).

**Mindestnutzungswert:** s. Anm. 227.

**Mitbenutzung von Sondereigentum** an Eigentumswohnungen zu anderen als Wohnzwecken s. Anm. 62.

**Miteigentümer:** Die Anwendung von § 21 a ist problematisch, wenn ein Haus in Miteigentum mehrerer Stpfl. steht. Zur Auffassung der FinVerw. s. Abschn. 164 b Abs. 23–25 EStR 1984; s. im einzelnen Anm. 21–25.

**Nachträgliche Schuldzinsen:** s. Anm. 134.

**Nachträgliche Werbungskosten:** s. Anm. 142.

**Negativer Nutzungswert:** s. Anm. 42 zur „*Liebhaberei*“; s. Anm. 44 zum Verlustausgleich und Verlustabzug. Der aus dem EW abzuleitende Grundbetrag kann durch den Abzug von Schuldzinsen aufgezehrt und sodann durch Abzug erhöhter Absetzungen und durch den erweiterten Schuldzinsenabzug negativ werden. Negative Einkünfte sind ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 1) und gem. § 10 d rücktrags- und vortragsfähig (s. Anm. 44).

**Neuregelung der Nutzungswertbesteuerung:** Geplant ist ab 1. 1. 87 eine Neuregelung der Besteuerung selbstgenutzter Wohnungen (Entwurf eines Ges. zur stl. Förderung selbstgenutzten Wohnungseigentums, BTDrucks. 10/3633). Danach sollen § 21 Abs. 2 und § 21 a aufgehoben werden, damit fällt die Besteuerung des Nutzungswerts der selbstgenutzten eigenen Wohnung ersatzlos weg (s. Anm. 3, 8 und 9). Gleichzeitig ist eine auf die eigengenutzte Wohnung im eigenen Haus beschränkte Steuerbegünstigung im Bereich des Sonderausgaben-

abzugs (geplanter § 10e) verbunden mit einer Kinderkomponente (geänderter § 34f) sowie eine Übergangsregelung für vor 1987 hergestellte oder angeschaffte Wohnungen (geplanter § 52 Abs. 22a) vorgesehen (s. dazu im einzelnen Anm. 10–12). Zum Vergleich der Besteuerung der selbstgenutzten Wohnung nach geltendem und künftigem Recht s. die Übersicht in Anm. 8.

**Nießbrauch:** s. Anm. 67; vgl. auch Anm. 75–79.

**Notariatsgebühren:** Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „*Geldbeschaffungskosten*“.

**Nutzungsberechtigte:** s. Anm. 27–28.

**Nutzungsentgelte:** Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „*Erbbauszinsen*“, „*Pachtzinsen*“.

**Nutzungswert:** Als stpfl. Einnahme ist 1 vH des um 40 vH erhöhten Einheitswerts (§ 21 a Abs. 1 Satz 4 EStG, § 121 a BewG) anzusetzen, sog. Grundbetrag. Von diesem dürfen Aufwendungen auf Grundstück und Gebäude nur begrenzt abgesetzt werden (s. Anm. 1, 82).

**Pachtzinsen** sind nicht als Schuldzinsen absetzbar, s. Anm. 150.

**Personalwohnungen:** s. „*Hauspersonalwohnungen*“.

**Personengesellschaft:** s. „*Miteigentümer*“. Über das Verhältnis der Nutzung einer Wohnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb s. Anm. 35.

**Realsplitting:** Zum Verhältnis von Nutzungswertbesteuerung und Realsplitting s. Anm. 41.

**Reisekosten:** Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „*Geldbeschaffungskosten*“.

**Reparaturkosten:** Abzugsfähig als Schuldzinsen, wenn die Reparaturen in einer Zeit ausgeführt werden, für die § 21 a noch nicht oder nicht mehr anzuwenden ist, s. auch „*Außergewöhnlich hohe Reparaturkosten*“; im einzelnen Anm. 150.

**Rückerstattungsverpflichtung:** Werden Darlehen zur Erfüllung von Rückerstattungsverpflichtungen im Zusammenhang mit einem § 21 a-Objekt aufgenommen, sind die Zinsen als Schuldzinsen iSd. Abs. 3 Nr. 1 zu behandeln (BFH IV 170/61 v. 21. 7. 66, BStBl. S. 646).

**Schätzungsgebühren:** Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „*Geldbeschaffungskosten*“.

**Schuldrechtliches Nutzungsrecht:** Zum Vorbehalt eines schuldrechtlichen Nutzungsrechts s. Anm. 69.

**Schuldzinsen:** Zum Begriff s. Anm. 140, zu den einzelnen unter Abs. 3 Nr. 1 fallenden Schuldzinsen s. Anm. 150 (Werbungskosten-ABC); sie sind nur bis zur Höhe des Grundbetrags abzugsfähig (§ 21 a Abs. 3 Nr. 1); zum erweiterten Abzug nach Abs. 4 s. Anm. 180.

**Teilvermietung:** Bei teilweiser Vermietung einer Wohnung erfolgt eine Minderung des Einheitswerts, wenn die Mieteinnahmen das Dreifache des anteilig auf die vermieteten Teile entfallenen Grundbetrags, mindestens aber 1000 DM im Kj., übersteigen (s. Anm. 200, 211–214).

**Tekturpläne:** Weisen die Bauvorlagen Mängel auf oder will der Bauherr aus anderen Gründen während des laufenden Baugenehmigungsverfahrens Änderungen an seinem Bauvorhaben vornehmen, so kann er dies nach allgemeinen baurechtlichen Grundsätzen durch Einreichung von sog. Tekturplänen unter Aufrechterhaltung des ursprünglichen Bauantrags durchführen; dann bleibt auch stl. für die Anwendung des § 21 a auf andere Häuser als Einfhäuser (s. Anm. 230–250) der ursprüngliche Bauantrag maßgeblich, selbst wenn bei Einreichung der Tekturpläne die Antragstellung wiederholt wird (BFH V R 120/81 v.

16. 12. 82, BStBl. 1983 S. 158 betr. SelbstverbrauchSt.). Wird dagegen durch die Änderungen das Gesamtvorhaben wesentlich berührt und in seinem Wesen verändert, so liegt baurechtlich ein neues Bauvorhaben vor, für das ein neues Baugenehmigungsverfahren mit neuem Bauantrag durchgeführt werden muß; dann ist auch stl. auf den Zeitpunkt des neuen Bauantrags abzustellen (BFH aaO; s. Anm. 234).

**Testamentarischer Nießbraucher:** Keine Anwendung von § 21 a (s. Anm. 67).

**Tilgungstreckungsdarlehen:** Zur Abzugsfähigkeit der Zinsen als Werbungskosten s. Anm. 150 „*Damnum*“.

**Toilette:** Neubauwohnungen müssen eine eigene Toilette haben (s. Anm. 57).

**Übergroße Grundstücke:** Beträgt die Gesamtfläche des Grundstücks mehr als das 20fache der bebauten Grundfläche, so ist der Nutzungswert nach dem Mietwertüberschuß zu berechnen; mindestens ist jedoch der pauschalierte Nutzungswert anzusetzen, der sich bei Anwendung des § 21 a ergeben würde (s. Anm. 220–227).

**Überlassung an Dritte:** Zur Selbstnutzung s. Anm. 75–79.

**Überschußbeteiligung** bei Bausparern führt zu einer Kürzung der Schuldzinsen, s. Anm. 175.

**Umbau:** Wird während des Umbaus eines Einfamilienhauses dieses vom Eigentümer, wenn auch nur behelfsmäßig, zu Wohnzwecken weiter genutzt, so ist der Nutzungswert weiterhin ohne Einschränkung nach § 21 a zu ermitteln (BFH IX R 45/81 v. 23. 10. 84, BStBl. 1985 S. 53). Die Anwendung des § 21 a entfällt aber dann, wenn das Gebäude wegen der Bauarbeiten geräumt wird, dh. wenn der Stpfl. mit seiner Familie auszieht und die Haushaltsführung im Haus damit aufgibt (vgl. BFH VIII R 130/74 v. 30. 1. 79, BStBl. S. 431; IX R 45/81 v. 23. 10. 84 aaO); auf diese Weise kann die Anwendung des § 21 a für bestimmte Monate innerhalb eines VZ (Abs. 1 Satz 5; s. Anm. 121) entfallen oder auch für einen ganzen oder mehrere VZ. Durch einen Auszug während der Umbauarbeiten kann der Stpfl. also erreichen, daß die auf den Umbau entfallenden Aufwendungen, soweit sie Werbungskosten darstellen, voll abzugsfähig sind (s. Anm. 134).

**Umstellungsgrundschulden:** Die Zinsen darauf sind als Schuldzinsen abzugsfähig, s. Anm. 150.

**Umzugskosten:** Kein Abzug als Schuldzinsen möglich, s. Anm. 150.

**Unbebaute Grundstücke:** s. Anm. 89.

**Unmöglichkeit der Selbstnutzung:** s. Anm. 71, 72 und 150.

**Verbilligte Überlassung:** Zum Begriff s. Anm. 79. Vgl. auch Anm. 107.

**Verfassungsmäßigkeit:** Das BVerfG hat mit Beschluß des Dreierausschusses (1 BvR 1050/84 v. 8. 1. 85, FR S. 184 = BB S. 382) § 21 a im Hinblick auf die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs auf den Grundbetrag für verfassungsgemäß angesehen und eine Verfassungsbeschwerde gegen einen nichtveröffentlichten BFH-Beschluß (IX B 31/83 v. 28. 6. 84) gleichen Inhalts mangels hinreichender Aussichten auf Erfolg nicht zur Entscheidung angenommen. UE ist zumindest seit der Änderung durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 die Ungleichbehandlung selbstgenutzter Wohnungen verfassungswidrig (s. dazu Anm. 16).

**Vermietung** einer Wohnung oder Raumeinheit schließt die Anwendbarkeit der Nutzungswertermittlung nach § 21 a bei Mehrfamilienhäusern aus, s. Anm. 105–115.

**Vermögensabgabe:** Der Durchschnittszinsanteil kann nur als Sonderausgabe berücksichtigt werden, s. Anm. 150.

**Vorauszahlung von Schuldzinsen:** s. Anm. 150.

**Vorbehalt eines Nutzungsrechts:** Auf Nutzungsberechtigte ist § 21 a nach der Rechtsprechung des BFH anwendbar, ausgenommen bei vorbehaltenen dinglichen Nutzungsrechten (s. Anm. 27–28, 68–69).

**Wochenendhaus:** S. auch „*Ferienhäuser*“. Wochenendhäuser sind als Einfhäuser iSd. § 75 Abs. 5 BewG zu bewerten, wenn sie eine Wohnung enthalten und zur Führung eines selbst. Haushalts zu jeder Jahreszeit, insbes. auch während des Winters, geeignet sind (BFH III R 41/78 v. 25. 5. 79, BStBl. S. 543). Der Wohnungsbegriff des BewG hängt nicht von baurechtlichen Vorschriften ab; Wohnungsbegriffe aus anderen Rechtsgebieten, insbes. nach dem II. WoBauG, sind nicht maßgeblich (s. Anm. 51, 52).

**Wohnheime:** Abgeschlossene Appartements in Wohnheimen, zB für Studenten, können mit einer Gesamtwohnfläche von weniger als 25 qm als Wohnung iSd. § 21 a anzuerkennen sein (s. zur Mindestfläche Anm. 55).

**Wohnung:** Der Wohnungsbegriff von § 21 Abs. 2 und § 21 a ist der gleiche (s. Anm. 47); zu den Merkmalen s. im einzelnen Anm. 47–58. Zum Wohnungsbegriff als Typus-Begriff s. Anm. 48.

Der BFH engte mit der Entscheidung III R 192/83 v. 5. 10. 84 (BStBl. 1985 S. 151) den Wohnungsbegriff auf die Wohnung kraft baulicher Gestaltung ein und erhob damit bauliche Abgeschlossenheit und eigenen Zugang (s. Anm. 53) zu unabdingbaren Begriffsmerkmalen; Funktion und Nutzung sind nunmehr bedeutungslos (s. dazu und zum früheren Wohnungsbegriff Anm. 49). Zur Übergangsregelung der FinVerw. s. Anm. 49 mit Beispielen. Der Wohnungsbegriff iSd. § 21 a und des § 75 Abs. 5 BewG sind nicht identisch mit gleichlautenden Begriffen in anderen Gesetzen; dies gilt insbes. zum Wohnungsbegriff des Bauordnungsrechts, des II. WoBauG und der Rspr. des BVerwG dazu, ferner für den Wohnungsbegriff der §§ 7 b, 54 und der BFH-Rspr. dazu (s. Anm. 51).

**Zähler für Strom und Gas:** s. dazu Anm. 58.

**Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln:** s. Anm. 175, 176.

**Zuteilungsgebühren** beim Bausparvertrag: Zum Schuldzinsenabzug s. Anm. 150 „*Geldbeschaffungskosten*“.

**Zuwendungsnießbrauch:** Keine Anwendung von § 21 a, s. Anm. 67.