TAXACADEMY

Rechtsstand 2024

Einkommensteuer Basiswissen

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Skript zum Online-Training

Inhalt

1 Voraussetzungen für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1

2 Tatbestände der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung 4

2.1 Überblick 4

2.2 Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen 4

2.3 Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen 7

2.4 Einnahmen aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten 8

2.5 Einnahmen aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen 9

2.6 Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung 10

2.6.1 Nicht auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit 10

2.6.2 Teilentgeltliche Überlassung einer Wohnung 11

2.6.3 Vermietung von Ferienwohnungen 13

3 Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 15

3.1 Grundsätze 15

3.2 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerungbei Gebäuden 17

3.3 Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung 20

3.4 Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei Gebäuden ... 22

3.5 Schuldzinsen als Werbungskosten 25

3.5.1 Schuldzinsen für die Anschaffung von gemischt genutzten Gebäuden 25

3.5.2 Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten 26

4 Abgrenzung zu gewerblichen Einkünften 29

4.1 Subsidiaritätsklausel 29

4.2 Gewerblicher Grundstückshandel 29

1 Voraussetzungen für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

1 Nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 EStG i. V. m. § 21 EStG unterliegen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer. Die Einkünfte gehören zu den **Überschusseinkünften** und werden daher als **Überschuss der Einnahmen** über die **Werbungskosten** ermittelt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Dabei gilt das **Zu- und Abflussprinzip** nach § 11 EStG.

Zufluss-/ Abflussprinzip

2 Die **Einkünfte** aus Vermietung und Verpachtung stellen den **Überschuss der Einnahmen** über die **Werbungskosten** dar und unterliegen **grundsätzlich** dem **persönlichen Einkommensteuertarif** des Steuerpflichtigen nach § 32a EStG.

Überschusseinkünfte

Ermittlungsschema	
	Summe der Einnahmen (steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)
./.	tatsächliche Werbungskosten (§ 9 EStG)
=	**Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)**

3 Die Begriffe Vermietung und Verpachtung entstammen dem **BGB**. Demnach bezeichnet

Zivilrechtlicher Begriff

- **Vermietung** eine zeitlich befristete entgeltliche Gebrauchsüberlassung von Sachen und Rechten (§§ 535 ff. BGB);
- **Verpachtung** eine zeitlich befristete entgeltliche Gebrauchsüberlassung von Sachen und Rechten unter zusätzlicher Einräumung des Rechts auf Fruchtziehung (§§ 581 ff. BGB).

Die **zeitliche Befristung der Überlassung** von Sachen und Rechten ist in beiden Fällen ein Abgrenzungsmerkmal zu der Veräußerung von Wirtschaftsgütern.

4 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG liegen immer dann vor, wenn eine Person oder Vermögensmasse – kraft **eigener Dispositionsbefugnis** – **Sachen und Rechte** des **Privatvermögens** (nicht in Geld bestehend) einem **Dritten** zur **zeitlich befristeten Nutzung** gegen **Entgelt** überlässt. Hierbei wird die Verfügungsmacht über die Sache oder das Recht gewährleistet durch:

Entgeltliche Nutzung

- rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum,
- dingliche Nutzungsrechte z. B. Nießbrauch: Das Recht zur Fruchtziehung wird an einen Dritten übertragen, die rechtliche Verfügungsgewalt verbleibt beim Eigentümer (Zuwendungsnießbrauch), oder das Eigentum wird übertragen und die Nutzungen zurückbehalten (Vorbehaltsnießbrauch),
- obligatorische Nutzungsrechte.

5 Es gibt jedoch auch Unterschiede zwischen den Begriffen Miete und Pacht im Steuerrecht und Zivilrecht. Im Zivilrecht haben Miete und Pacht ausschließlich schuldrechtlichen Charakter. Im Steuerrecht kommt es hingegen primär auf den **wirtschaftlichen Gehalt** an. § 21 EStG erfasst demzufolge auch:

Steuerrechtlicher Begriff

- Einnahmen aus der **Einräumung von dinglichen Rechten** (z. B. Erbbaurecht gegen Erbbauzinsen),
- Einkünfte aus der **Veräußerung bzw. Abtretung von Miet- oder Pachtzinsforderungen** (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG),
- **Nutzungsentschädigungen** für die auf einem Hoheitsakt[1] begründete Inanspruchnahme von Grundstücken durch den Staat,als Ausgleich für die Inanspruchsnahme eines Grundstücks oder für Leistungen eines Dritten im Fall von Mietpreisbindungen oder einem Belegungsrecht (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).

6 Nach § 21 Abs. 3 EStG sind Einkünfte i. S. d. § 21 Abs. 1 und 2 EStG einer anderen Einkunftsart zuzurechnen, soweit sie zu dieser gehören (**Subsidiaritätsklausel**). Das ist insbesondere der Fall, wenn das vermietete oder verpachtete Grundstück zum **Betriebsvermögen** gehört bzw. gewerblicher Grundstückshandel betrieben wird.[2]

Subsidiarität

***Beispiel**: Der Buchhändler B betreibt im Erdgeschoss seines Einfamilienhauses einen Kiosk. Da er nicht die ganze Fläche für den Kiosk nutzt, hat er einen Teil der Fläche an die Post untervermietet, die dort einen Postschalter eingerichtet hat. Die Jahresmiete von 15.000 € stellen dem Grunde nach zwar Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar, da die Ladenfläche aber vollständig Betriebsvermögen des Kioskes von B ist, ist die Miete ebenfalls den gewerblichen Einkünften nach § 21 Abs. 3 EStG zuzuordnen.*

7 Innerhalb der Nebeneinkunftsarten (siehe Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG und sonstige Einkünfte nach § 22 EStG) sind alle anderen Einkunftsarten gegenüber den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung subsidiär, d. h. Einkünfte werden § 21 EStG zugerechnet, wenn die Zuordnung nicht eindeutig ist.

***Beispiel:** Herr A gewährt seinem Mieter M eine Stundung der Miete, fordert hierfür jedoch zusätzlich Zinsen von M.*
***Lösung:** Die Zinsen sind bei A den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen und nicht den Einkünften nach § 20 EStG.*

8 Steuerliche Besonderheiten ergeben sich bei der **Veräußerung privater Grundstücke und Rechte**. Private Veräußerungen von Grundstücken und Rechten fallen innerhalb einer Haltefrist **von zehn Jahren** unter **§ 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG**. Steuerpflichtig ist dann der Gewinn, d. h. der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungspreis und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zzgl. Werbungskosten. Hierbei ist die Regelung des § 23 Abs. 3 S. 4 EStG zu beachten. Wird außerhalb der Haltefrist (**mind. 10 Jahre plus ein Tag**) veräußert, ist der Gewinn nicht steuerbar.

Veräußerung

---

[1] Unter einem **Hoheitsakt** wird eine Anordnung des Staats aus öffentlichen Interessen verstanden, wobei der Staat in einem Über-Unterordnungsverhältnis (Subordinationsverhältnis) dem Bürger gegenübersteht. Beispielsweise kann der Staat den Steuerpflichtigen enteignen, um auf dessen Grundstück eine Autobahn zu bauen. Diese Enteignung muss der Staat i. d. R. vergüten.

[2] Von gewerblichem Grundstückshandel ist auszugehen, soweit innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Objekte angeschafft und veräußert werden. Siehe auch BFH, Urteil v. 18.05.1999, IR 118/97, BStBl. II 2000,S. 28; BFH, Beschluss v. 10.12.2001, GrS 1/98, BStBl. II 2002,S. 291; BFH, Urteil 18.03.2004, III R 25/02, BStBl. II 2004,S. 787. Siehe auch Tz. 5.

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

ID: 0090-01-02-01-01-24