

Bundesrat stimmt Änderungen bei der Grunderwerbsteuer zu

In seiner Sitzung am 07.05.2021 hat der Bundesrat dem Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes i. d. F. der BR-Drucks. 320/21 zugestimmt. Damit werden die sog. Share Deals, mit denen Immobilieninvestoren bislang die Grunderwerbsteuer umgehen konnten, erschwert.

Dabei geht es um missbräuchliche Steuergestaltungen insbesondere im Bereich hochpreisiger Immobilientransaktionen, bei denen bewusst nur bestimmte prozentuale Geschäftsanteile veräußert werden, um die Grundsteuer zu umgehen: Investoren kaufen nicht direkt ein Grundstück einschließlich Gebäude, sondern die Anteilsmehrheit eines Unternehmens, die kleiner als 95 % sein muss. Häufig werden zu diesem Zweck eigens Unternehmen gegründet. Die Bundesländer hatten in der Vergangenheit immer wieder auf das Problem und die damit verbundenen Steuerausfälle hingewiesen (zuletzt in BR-Drucks. 503/20 und 355/19).

Um solche Share Deals einzudämmen, wird mit dem Gesetz die bisherige 95%-Grenze in den Ergänzungstatbeständen des Grunderwerbsteuergesetzes auf 90 % abgesenkt. Zudem wird ein neuer Ergänzungstatbestand zur Erfassung von Anteilseignerwechseln von mindestens 90 % bei Kapitalgesellschaften eingeführt. Die Haltefristen werden von fünf Jahren auf zehn Jahre verlängert. Die Ersatzbemessungsgrundlage auf Grundstücksverkäufe wird auch im Rückwirkungszeitraum von Umwandlungsfällen angewendet. Die Vorbehaltsfrist wird auf 15 Jahre verlängert.

Das Gesetz und die damit verbundenen Änderungen sollen zum 01.07.2021 in Kraft treten bzw. auf Erwerbsvorgänge ab diesem Zeitpunkt Anwendung finden.

Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete i. S. d. § 21 Abs. 2 EStG

Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsbeklagte war eine Vermieterin, die seit Juni 2015 eine im Jahr 2011 gekaufte Eigentumswohnung unbefristet an ihre Tochter vermietete. Die Wohnung lag im ersten Obergeschoss eines Hauses in der Straße A in A-Stadt. Die Wohnung war 57 qm groß und beinhaltete eine Einbauküche. Der Mietzins betrug 300 € zzgl. Nebenkosten in Höhe von 70 €. Die Tochter zahlte einen monatlichen Abschlag für Wärme an den örtlichen Energieversorger von 49 €.

Die Klägerin besaß außerdem eine weitere Wohnung im zweiten Obergeschoss des Hauses, die auch eine Einbauküche beinhaltete und gleich groß war. Der Mieter dieser Wohnung zahlte 500 € zzgl. Nebenkosten in Höhe von 78 €.

Die Klägerin erklärte Werbungskosten für die Wohnung der Tochter in Höhe von 3.553 €. Das Finanzamt kürzte die Werbungskosten auf 2.276 € und berücksichtigte damit nur einen Anteil in Höhe von 64,01 %. Das führte zu einer Festsetzung in Höhe von 314 € als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Klägerin hatte jedoch einen negativen Betrag in Höhe von 963 € erklärt. Das Finanzamt begründete mit Hinweis auf § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG, dass die mit der Tochter vereinbarte Miete von 370 € nur 64,01 % und damit weniger als 66 % der ortsüblichen Miete betrage. Das entspricht der ortsüblichen Miete von 578 €, die von dem Fremdmietler aus dem ersten Obergeschoss gezahlt werde. Es handele sich insoweit um eine vergleichbare Wohnung mit gleicher Größe und Einbauküche.

Gegen die steuerliche Festsetzung legte die Klägerin zunächst Einspruch ein und erhob anschließend gegen die negative Bescheidung des Einspruchs Klage zum Finanzgericht. Auch dort blieb sie erfolglos. Das Finanzgericht bestätigte die Berücksichtigung der Werbungskosten in Höhe von 64,01 %. Bei der ortsüblichen Marktmiete gem. § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG handele es sich um eine Schätzung i. S. d. § 162 Abs. 1 AO. Es seien diesbezüglich alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Deshalb könne für die Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete die Miete einer nach Art, Größe und Ausstattung vergleichbaren Wohnung im selben Haus herangezogen werden.

Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts legte die Klägerin Revision zum BFH ein. Es liege eine Verletzung des materiellen Rechts vor. Zur Begründung trug sie vor, dass die ortsübliche Mierte grundsätzlich durch den örtlichen Mietspiegel zu ermitteln sei. Ortsüblich sei dabei jeder Wert, der in der Preisspanne des Mietspiegels liege, und nicht nur der Mittelwert. Entsprechend der Mietspiegeltabelle sei als ortsübliche Mierte am unteren Rand ein Mietzins in Höhe von 6,09 €/qm anzusetzen. Vergleiche man die "Warmmiete", seien Aufwendungen von 49 € in die Berechnung einzubeziehen. Ohne die Einbeziehung würde man aber nur eine "Kaltmiete" vergleichen. Danach betrage der vereinbarte Mietzins 89,89 % der ortsüblichen Mierte, die Werbungskosten sind daher in voller Höhe steuerlich anzuerkennen.

Die Revision der Klägerin hatte Erfolg. Der BFH hob deshalb das Urteil des Finanzgerichts auf und wies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurück.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte war eine Vermieterin, die seit Juni 2015 eine im Jahr 2011 gekaufte Eigentumswohnung unbefristet an ihre Tochter vermietete. Die Wohnung lag im ersten Obergeschoss eines Hauses in der Straße A in A-Stadt. Die Wohnung war 57 qm groß und beinhaltete eine Einbauküche. Der Mietzins betrug 300 € zzgl. Nebenkosten in Höhe von 70 €. Die Tochter zahlte einen monatlichen Abschlag für Wärme an den örtlichen Energieversorger von 49 €.

Die Klägerin besaß außerdem eine weitere Wohnung im zweiten Obergeschoss des Hauses, die auch eine Einbauküche beinhaltete und gleich groß war. Der Mieter dieser Wohnung zahlte 500 € zzgl. Nebenkosten in Höhe von 78 €.

Die Klägerin erklärte Werbungskosten für die Wohnung der Tochter in Höhe von 3.553 €. Das Finanzamt kürzte die Werbungskosten auf 2.276 € und berücksichtigte damit nur einen Anteil in Höhe von 64,01 %. Das führte zu einer Festsetzung in Höhe von 314 € als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Klägerin hatte jedoch einen negativen Betrag in Höhe von 963 € erklärt. Das Finanzamt begründete mit Hinweis auf § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG, dass die mit der Tochter vereinbarte Mierte von 370 € nur 64,01 % und damit weniger als 66 % der ortsüblichen Mierte betrage. Das entspricht der ortsüblichen Mierte von 578 €, die von dem Fremdmietler aus dem ersten Obergeschoss gezahlt werde. Es handele sich insoweit um eine vergleichbare Wohnung mit gleicher Größe und Einbauküche.

Gegen die steuerliche Festsetzung legte die Klägerin zunächst Einspruch ein und erhob anschließend gegen die negative Bescheidung des Einspruchs Klage zum Finanzgericht. Auch dort blieb sie erfolglos. Das Finanzgericht bestätigte die Berücksichtigung der Werbungskosten in Höhe von 64,01 %. Bei der ortsüblichen Marktmiete gem. § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG handele es sich um eine Schätzung i.S.d. § 162 Abs. 1 AO. Es seien diesbezüglich alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Deshalb könne für die Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete die Mierte einer nach Art, Größe und Ausstattung vergleichbaren Wohnung im selben Haus herangezogen werden.

Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts legte die Klägerin Revision zum BFH ein. Es liege eine Verletzung des materiellen Rechts vor. Zur Begründung trug sie vor, dass die ortsübliche Mierte grundsätzlich durch den örtlichen Mietspiegel zu ermitteln sei. Ortsüblich sei dabei jeder Wert, der in der Preisspanne des Mietspiegels liege, und nicht nur der Mittelwert. Entsprechend der Mietspiegeltabelle sei als ortsübliche Mierte am unteren Rand ein Mietzins in Höhe von 6,09 €/qm anzusetzen. Vergleiche man die "Warmmiete", seien Aufwendungen von 49 € in die Berechnung einzubeziehen. Ohne die Einbeziehung würde man aber nur eine "Kaltmiete" vergleichen. Danach betrage der vereinbarte Mietzins 89,89 % der ortsüblichen Mierte, die Werbungskosten sind daher in voller Höhe steuerlich anzuerkennen.

Die Revision der Klägerin hatte Erfolg. Der BFH hob deshalb das Urteil des Finanzgerichts auf und wies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurück.

Ermittlung der ortsüblichen Mierte

Der BFH gab der Revision statt. Die ortsübliche Mierte wurde vom Finanzgericht nicht mit dem Mietspiegel ermittelt. Für die Ermittlung der ortsüblichen Mierte verwendete es eine Vergleichsmierte des Mieters, der im selben Haus in einer vergleichbaren Wohnung wohnte. Dies halte einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.

Anteilige Kürzung bei nicht marktgerechter Vermietung

Bei einem Mietentgelt von weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Dann sind die Werbungskosten gem. § 21 Abs. 2 EStG entsprechend um den unentgeltlichen Teil zu kürzen. Liegt das Entgelt auf Dauer über den 66 %, liegt eine entgeltliche Wohnungsvermietung vor und sämtliche Werbungskosten sind zu berücksichtigen.

Hinweis:

Beachten Sie, dass § 21 Abs. 2 EStG zum 01.01.2021 geändert wurde. Die sog. Vollentgeltlichkeitsgrenze wurde herabgesetzt. Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 50 % der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen (BGBl I 2020, 3096).

Ermittlung grundsätzlich anhand des Mietspiegels

Der Maßstab für den Vergleich ist die ortsübliche Kaltmiete zzgl. der umlagefähigen Kosten nach der Betriebskostenverordnung (BetrKV) vom 25.11.2003 (BGBl I 2003, 2346; geändert am 03.05.2012, BGBl I 2012, 958) für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung (vgl. BFH, Urt. v. 10.05.2016 - IX R 44/15, BStBl II 2016, 835 und v. 06.02.2018 - IX R 14/17, BStBl II 2018, 522). Das Finanzgericht hat als Tatsacheninstanz die maßgebliche ortsübliche Marktmiete zu ermitteln, die sich üblicherweise aus dem örtlichen Mietspiegel ergibt (BFH, Urt. v. 17.08.2005 - IX R 10/05, BStBl II 2006, 71 und v. 17.02.1999 - II R 48/97, BFH/NV 1999, 1452; BFH, Beschl. v. 11.09.2007 - IX B 4/07, BFH/NV 2007, 2291 und v. 27.12.2010 - IX B 107/10). Ortsüblich sei nicht nur der Mittelwert des Mietspiegels, sondern die gesamte Spanne zwischen mehreren Mietwerten für vergleichbare Wohnungen. Erst ein Über- oder Unterschreiten führt zu einer Unüblichkeit (vgl. BFH, Urt. v. 05.12.2019 - II R 41/16, BStBl II 2020, 741).

Ermittlung ausnahmsweise nicht nach Mietspiegel

Der Mietspiegel ist dann ausnahmsweise nicht bei der Ermittlung heranzuziehen, wenn eine regelmäßige Anpassung an die Marktentwicklung unterbleibt oder "an substantiellen Defiziten in der Datenerhebung leidet" oder aus sonstigen substantiierten Gründen einen mangelhaften Erkenntniswert hat. Folge sei, dass der Mietspiegel gerade kein realitäts- und sachgerechtes Bild über die ortsübliche Miete wiedergebe. Gleiches gelte bei Sonderobjekten, die in einem Mietspiegel nicht abgebildet werden. Nur in dem Fall, dass der Mietspiegel nicht zur Ermittlung der ortsüblichen Miete herangezogen werden kann, kann die Ermittlung in der Tatsacheninstanz beispielsweise ein mit Gründen versehenes Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen nach § 558a Abs. 2 Nr. 3 BGB, die Auskunft aus einer Mietdatenbank nach § 558a Abs. 2 Nr. 2 BGB i. V. m. § 558e BGB oder anhand von Entgelten für eine vergleichbare Wohnung nach § 558a Abs. 2 Nr. 4 BGB zugrunde gelegt werden. Es handele sich insoweit um gleichrangige Ermittlungswege.

Hinweis:

Bei der Zugrundelegung von Entgelten für eine vergleichbare Wohnung müssen mindestens drei Wohnungen nach Adresse, Lage und Stockwerk zur Ermittlung der ortsüblichen Miete berücksichtigt werden (vgl. BGH, Rechtsentscheid v. 20.09.1982 - VIII ARZ 1/82, BGHZ 84, 392).

In der Tatsacheninstanz ist die Ermittlung der ortsüblichen Miete substantiiert zu begründen. Das Revisionsgericht hat die Entscheidung des Finanzgerichts nur daraufhin zu überprüfen, ob bei der Gesamtwürdigung von den

richtigen Kriterien ausgegangen wurde. Es seien sämtliche Beweisanzeichen in die Wertung einzubeziehen und es dürfe nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoßen werden.

Verstoß gegen Rechtsgrundsätze

Der BFH stellte fest, dass das Finanzgericht gegen Rechtsgrundsätze verstoßen habe. Das Finanzgericht hat bei der Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete den vorhandenen qualifizierten Mietspiegel rechtsfehlerhaft nicht berücksichtigt. Es ermittelte die ortsübliche Marktmiete nur anhand der Miete der Wohnung gleicher Art, Größe und Ausstattung im selben Haus.

Deshalb habe das Finanzgericht die ortsübliche Marktmiete nicht anhand eines breiten Spektrums von Vergleichswohnungen aus der Gemeinde ermittelt.

Hinweis:

Der BFH nimmt mit der Entscheidung eine Rechtsprechungsänderung vor. Der BFH hatte in der Vergangenheit nämlich entschieden, dass für die Sachverhaltsaufklärung eine vergleichbare, im gleichen Haus liegende, fremdvermietete Wohnung als Maßstab für die Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete ausreiche (vgl. BFH, Urt. v. 19.09.2008 - IX B 102/08, BFH/NV 2009, 246). Daran halte der BFH nicht weiter fest.

FG-Urteil aufgehoben und zur weiteren Verhandlung zurückverwiesen

Der BFH hob das Urteil des Finanzgerichts auf. Die Sache war nicht spruchreif, denn die ortsübliche Marktmiete müsse nun auf Grundlage des existierenden Mietspiegels unter Anwendung der festgestellten Maßstäbe ermittelt werden. Dazu sei die ortsübliche Kaltmiete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung unter Berücksichtigung der Spannen des örtlichen Mietspiegels und Einbeziehung der nach der BetrKV umlagefähigen Kosten zu berücksichtigen. Anschließend sei unter Zugrundelegung des Ermittlungsergebnisses die Entgeltlichkeitsquote zu ermitteln und die Höhe der zu berücksichtigenden Werbungskosten für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festzustellen.

Fazit:

Der BFH ändert seine Rechtsprechung. Liegt kein geeigneter Mietspiegel vor, reicht eine einzelne im selben Haus liegende vergleichbare Wohnung für die Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete nicht aus. Es sind mindestens drei vergleichbare Wohnungen zur Abbildung des Spektrums notwendig. Verlieren Sie aber auch die ande-

ren Ermittlungsmethoden nicht aus den Augen, denn diese stehen gleichrangig nebeneinander und bergen damit Konfliktpotential mit der Finanzverwaltung, wenn Ergebnisse der Ermittlungsmethoden voneinander abweichen.
*BFH, Urt. v. 22.02.2021 – IX R 7/20

In eigener Sache:

Am **Freitag, den 04.06.2021** ist unsere Kanzlei geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Juni 2021

- 10.06. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.06. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.06. Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer,
- 10.06. Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag

Sie finden dieses Infoblatt auch unter www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief