

kosten anzusetzen sind – die Direktzahlung des Mieters an die Handwerker ist nur eine Abkürzung des Zahlungswegs Mieter/Vermieter (Einnahmen) und Vermieter/Handwerker (Werbungskosten).³⁸³

Anders ist die Ausgangslage bei Mietereinbauten – auch sie sind durch das Mietverhältnis veranlasst, so dass der geldwerte Vorteil (§ 8 II 1) prinzipiell zu Einnahmen führt. Aber anders als bei Schönheitsreparaturen (Erhaltungsaufwand) kann es hier nicht zu einer sofortigen Neutralstellung kommen, sofern die getätigten Aufwendungen auf Seiten des Vermieters nicht zum Sofortabzug, sondern nur zur AfA berechtigen. Angenommen, M errichtet auf dem Grundstück des V ein Gebäude (das entschädigungslos in sein Eigentum übergehen soll), so kann ihm dessen Wert nach Lage des Einzelfalls sofort mit der Bebauung als Einnahme zufließen.³⁸⁴ V sind alsdann wirtschaftlich die Herstellungskosten zugewendet worden, so dass er sie via AfA als Werbungskosten über die Gebäudenutzungsdauer verteilen kann (§ 9 I 3 Nr. 7 iVm. § 7 IV). Es sind daher 2 zeitliche Abfolgen zu unterscheiden: Die Einnahmen aus der Gebäudezuwendung kann V über die Dauer des Mietvertrags verteilen (§ 11 I 3), die Werbungskosten (AfA) über die Nutzungsdauer des Gebäudes. Allerdings führen Mietereinbauten beim Vermieter idR nicht oder jedenfalls nicht sofort zu einem Zufluss von Einnahmen.³⁸⁵ Allerdings kann es am Ende des Mietverhältnisses zu einer Einnahme in Höhe des verbliebenen Restwerts kommen, wenn die Einbauten über das Mietverhältnis hinaus nutzbar sind.

4. Werbungskosten

- 453 Werbungskosten sind Aufwendungen, die durch die Vermietertätigkeit veranlasst sind, insbesondere also nicht durch eine nachfolgende Veräußerung des Objekts (evtl. aber § 23) oder seine Eigennutzung (§ 12 Nr. 1 S 2). Im Schwerpunkt handelt es sich um AfA, Erhaltungsaufwand und Schuldzinsen.

a) AfA

- 454 Verwiesen ist in § 9 I 3 Nr. 7 iVm. § 7 IV, V auf das Bilanzsteuerrecht. Damit ist auch von den vorgefundenen bilanzsteuerrechtlichen Begriffen und Strukturen auszugehen – vor allem dem Begriff der Anschaffungs-

³⁸³ Besonderheiten gelten, wenn der Vermieter anschließend selbst in die Wohnung ziehen will – Schönheitsreparaturen, die er selbst trägt, sind dann keine Werbungskosten (s.u.). Übernimmt sie aber der Mieter oder begleicht sie der Vermieter aus einer Kautions, führt dies nicht zum einseitigen Ansatz von Einnahmen, der Vermieter hat vielmehr insoweit *in gleicher Höhe* den Werbungskostenabzug; BFH v. 11.7. 2000, BStBl. II, 784.

³⁸⁴ BFH v. 26.7. 1983, BStBl. II, 755; v. 14.1. 2004, BFH/NV, 1088: Baut der Mieter eines Grundstücks auf diesem für seine Zwecke Gebäude, die er nutzt und über die er uneingeschränkt verfügt, so ist er idR deren wirtschaftlicher Eigentümer. Als dann fließt dem Vermieter der Sachwert nicht als zusätzliche Mieteinnahme zu. Dies ist nur und erst dann der Fall, wenn das Gebäude entschädigungslos in seine wirtschaftliche Verfügungs- und Verwertungsbefugnis gelangt. Nach Lage des Einzelfalls kann aber auch schon die Bebauung zum Zufluss von Mieteinnahmen führen, etwa wenn eine Mietminderung vereinbart wurde.

³⁸⁵ So bewirken Einbauten, die zu einem vorübergehenden Zweck eingefügt worden sind („Scheinbestandteile“), weder juristisch (§ 95 BGB) noch wirtschaftlich einen Eigentumsübergang, ebenso wenig der Einbau von Betriebsvorrichtungen (vgl. § 68 II Nr. 2 BewG) – etwa der Einbau einer Galerie für Bücher und Akten in einer gemieteten Anwaltspraxis.

und Herstellungskosten (§ 7 I, IV, V iVm. § 5 I EStG iVm. § 255 I, II HGB) und dem Umstand, dass das bilanzsteuerrechtliche Pendant der Werbungskosten, die Betriebsausgaben (§ 4 IV), je nach Art des Geschäftsvorfalles eine unterschiedliche Auswirkung auf den Gewinn zeitigen können: Vor dem Hintergrund der Gewinnformel des § 4 I 1 (Gewinn ist der Unterschied zwischen dem Betriebsvermögen am Ende und am Anfang eines Wirtschaftsjahres) mindern sie entweder das Betriebsvermögen – sie sind vermögenswirksam und daher auch gewinnwirksam – oder sie mindern das Betriebsvermögen nicht, sind also vermögensumschichtend und haben daher (zunächst) auch keine Wirkung auf den Gewinn – sie sind gewinn- oder erfolgsneutral.

Im Wesentlichen ist von 3 Konstellationen auszugehen:

- Betriebsausgaben sind, wie etwa Schuldzinsen, „reiner“ Aufwand, weil der Betrieb mit ihnen kein neues Wirtschaftsgut gewinnt; dann mindern sie den Gewinn sofort („Sofortaufwand“).
- Betriebsausgaben werden auf ein *neues* Wirtschaftsgut geleistet und haben alsdann keine Auswirkung auf den Gewinn, weil sie als Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Wirtschaftsguts aktiviert (= als Aktivposten auf die Bilanz gesetzt) werden müssen und damit den Zahlungsabfluss als die Minderung eines anderen Aktivpostens (Kasse) neutralisieren; dies gilt auch für die so genannten Anschaffungsnebenkosten (§ 255 I HGB). Sofern es sich um ein abnutzbares Wirtschaftsgut handelt (Gebäude) mindern sie den Gewinn über die AfA. Ist das Wirtschaftsgut nicht abnutzbar (Grund und Boden), werden sie im Fall seiner Veräußerung zu Aufwand: Dem Veräußerungspreis werden die Anschaffungskosten (= der Buchwert) gegenüber gestellt und bildet in der Differenz den Veräußerungsgewinn ab.
- Betriebsausgaben können schließlich mit dem gleichen Effekt auf ein *vorhandenes* Wirtschaftsgut geleistet werden, weil sie unmittelbar in dessen Substanz gehen, und sind als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten diesem zuzuaktivieren.

Im Reich der Überschusseinkünfte gilt dies über § 9 I 3 Nr. 7 entsprechend. Freilich gibt es keine Bilanz und es wird nicht aktiviert, aber es wird in Anführungszeichen „aktiviert“ oder „zuektiviert“ – der Zahlungsvorgang also ebenfalls neutral gestellt. Anschaffungskosten auf den Grund und Boden können allerdings im Rahmen des § 21 (anders als bei § 23) nicht zu Aufwand werden – steuerbare Veräußerungsgewinne gibt es insoweit nicht –, so dass man sie hier „vergessen“ kann.

Sofortaufwand, AfA-Aufwand oder kein Aufwand

Angenommen, V lässt in 03 ein Gebäude mit Anschaffungskosten von 1.000.000 herstellen, das er ab 04 vermietet. Den Grund und Boden hat er in 01 für 200.000 angeschafft und an Nebenkosten (Makler, Notar, Grundbuch, Grunderwerbsteuer) 20.000 aufgewendet. Außerdem hat er in 02 für die Erschließung 50.000 gezahlt. Für einen Garagenanbau in 05 sind 60.000 und für eine Dachreparatur in 06 40.000 angefallen.

Die Anschaffungskosten inkl. der Nebenkosten für den Grund und Boden (§ 9 I 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 I, 5 I EStG, § 255 I 2 HGB) sind in § 21 nicht relevant, desgleichen die Kosten seiner Erschließung, die als nachträgliche Anschaffungskosten auf den Grund und Boden anzusehen sind (§ 9 I 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 I, 5 I EStG, § 255 I 2 HGB). Die Herstellungskosten des Hauses (§ 9 I 3 Nr. 7 iVm. § 7 I, 5 EStG, § 255 II 1 HGB) sind Bemessungsgrundlage für die AfA nach § 9 I 3 Nr. 7 iVm.

§ 7 IV oder V. Die Kosten für den Garagenanbau sind nachträgliche Herstellungskosten des Gebäudes (§ 9 I 3 Nr. 7 iVm. §§ 7 I, 5 I EStG, § 255 II 1 HGB) und seiner ursprünglichen AfA-Bemessungsgrundlage „zuzuaktivieren“, die Kosten für die Dachreparatur als Erhaltungsaufwand Sofortaufwand (§ 9 I 1).

Ein Steuerpflichtiger kommt in den Besitz einer Immobilie, indem er sie kauft („anschafft“) oder baut („herstellt“). Grund und Boden werden immer angeschafft. Wird ein Gebäude hergestellt („Bauherr“), fallen Herstellungskosten an; ist das Gebäude bereits hergestellt oder wird seine Herstellung im Rahmen eines Beteiligungsmodells durch einen vorgeschalteten Initiator abgewickelt,³⁸⁶ fallen Anschaffungskosten an. Eigentumswohnungen sind eigene Wirtschaftsgüter (§ 7 Va).

455 Grund und Boden und Gebäude werden angeschafft. Wichtig sind der Anschaffungszeitpunkt als regelmäßiger AfA-Beginn und die Anschaffungskosten des Gebäudes als AfA-Bemessungsgrundlage.

456 Anschaffungszeitpunkt. AfA ist die Verteilung von Anschaffungskosten. Sie beginnt also mit der Anschaffung, es sei denn, die steuerbare Tätigkeit beginnt später. Anschaffen meint das dingliche Geschäft oder in den Worten des § 9a EStDV „die Lieferung“ – den Übergang des juristischen (§ 39 I AO) oder doch wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 II AO). Wer also mit Kaufvertrag vom 1.4. eine Immobilie erwirbt, deren Besitz, Nutzungen und Lasten am 1.5. übergehen (= § 39 II Nr. 1 AO), und am 1.11. als neuer Eigentümer im Grundbuch eingetragen wird, hat zum 1.5. angeschafft.

457 Anschaffungskosten des Gebäudes. Ein aufstehendes Gebäude ist abnutzbar, der nackte Grund und Boden ist es nicht – es handelt sich um 2 Wirtschaftsgüter. Deshalb sind die Anschaffungskosten des Gebäudes nach dem Verhältnis der Verkehrswerte beider Wirtschaftsgüter aus dem Gesamtpreis herauszuschätzen (§ 162 AO)³⁸⁷ und die anteiligen Anschaffungsnebenkosten hinzuzurechnen.

Angenommen, V kauft eine Immobilie zum Gesamtpreis von 1.000.000. Weiter fallen an: Grunderwerbsteuer von 35.000 (§ 1 I Nr. 1 iVm. § 11 I GrEStG), Kosten für den Notar von 10.000 und für das Grundbuch von 5.000 – jeweils auf die Eigentumsübertragung und nicht auf die Bestellung einer Grundschuld für Finanzierungszwecke bezogen. Schließlich stehen die Verkehrswerte von Grund und Boden und Gebäude im Verhältnis von 1/5 zu 4/5 (was in der Praxis häufig im Wege einer tatsächlichen Verständigung festgelegt wird). Die Anschaffungskosten von Grund und Boden und Gebäude (inkl. Anschaffungsnebenkosten) betragen daher 1.050.000, die des Gebäudes ($1.050.000 \times 4/5 =$) 840.000.

³⁸⁶ Dazu in Änderung seiner Rechtsprechung BFH v. 14.11. 1989, BStBl. II 1990, 299: Wer sich lediglich „aufgrund eines von den Projektanbietern vorformulierten Vertragswerks beteiligt“, dh. „ohne Bauherreninitiative und Bauherrenrisiko“, schafft das Gebäude an. Da der Begriff der Anschaffungskosten weiter als der Begriff der Herstellungskosten reicht, müssen mehr Kosten („Soft costs“) aktiviert und können weniger sofort als Werbungskosten abgezogen werden – die im „Bauherrenmodell“ mitschwingenden Steuervorteile sind weitgehend gegenstandslos geworden; BMF v. 31.8. 1990, BStBl. I, 366; *Fleischmann*, DStR 1990, 108; *Drenseck*, in: Schmidt, § 21 RN 110.

³⁸⁷ FG München v. 26.10. 1999, EFG 2000, 210. Nicht bindend ist eine Aufteilung des Kaufpreises in der notariellen Urkunde, wie sie die Parteien vielleicht vornehmen, um sich den Anteil für das Gebäude möglichst hoch zu rechnen. Bei Eigentumswohnungen (§ 7 Va) in einer Innenstadtlage ist der Grund-und-Boden-Anteil naturgemäß relativ hoch.

- Anschaffungskosten (wie Herstellungskosten) sind auch Verbindlichkeiten.** 458
 Als solche sind sie im Bereich der Überschusseinkünfte eigentlich irrelevant, maßgebend ist der Zahlungsabfluss (§ 11 II). Durch die Inbezugnahme auf das Bilanzsteuerrecht folgt dagegen, dass sie als Vermögensminderungen zugleich Aufwendungen sind und damit zu den „Kosten“ der Anschaffung rechnen. Übernimmt also V in Anrechnung auf den Kaufpreis eine Verbindlichkeit des Verkäufers (etwa aus dessen ursprünglicher Baufinanzierung), sind insoweit Anschaffungskosten angefallen. Finanziert er seinen eigenen Kaufpreis durch einen Bankkredit, hat er ohnehin seinem Verkäufer gegenüber von der Bank vorfinanzierte Baraufwendungen getätigt.
- Gebäude und andere Wirtschaftsgüter.** Lampen und Treppenhaus oder auch eine Einbauspüle in der Küche gehören noch zum Wirtschaftsgut Gebäude,³⁸⁸ ein Bett, das mitvermietet wird, dagegen nicht mehr. Es ist ein anderes Wirtschaftsgut, für das eine eigene AfA mit einer eigenen Nutzungsdauer anzusetzen ist. 459
- Nachträgliche Anschaffungskosten, Erschließungskosten (§ 255 I 2 HGB) und Ergänzungsbeiträge.** Dazu rechnet etwa das Entgelt für die Ablösung dinglicher Lasten, so dass es auf Grund und Boden und Gebäude zu verteilen ist.³⁸⁹ Kosten der erstmaligen Erschließung führen nicht zu einem neuen Wirtschaftsgut („Erschließungsanlage“), sondern entfallen als nachträgliche Anschaffungskosten (allein) auf die Substanz des erschlossenen Grundstücks. Lediglich Kosten des Hausanschlusses zählen zu den Herstellungskosten des Gebäudes und damit zu dessen AfA-Bemessungsgrundlage. Kosten für die Verbesserung oder den Ersatz vorhandener Anlagen („Ergänzungsbeiträge“) sind dagegen Werbungskosten.³⁹⁰ 460
- Anschaffungskosten und Entnahme.** Wird ein bebauter Grundstück aus einem Betriebsvermögen entnommen (§ 41 2) oder der Betrieb insgesamt aufgegeben (§ 16 III), werden die stillen Reserven aufgedeckt und steuerlich erfasst (§§ 6 I Nr. 5, 16 III 6, 7). Entnahme und Betriebsaufgabe sind allerdings keine Anschaffung im technischen Sinn – gewechselt hat nur die Vermögenseigenschaft, der Steuerpflichtige ist derselbe geblieben –, werden aber als „anschaffungsähnlicher Vorgang“ beurteilt: Der Entnahme- oder Aufgabewert ist neue Bemessungsgrundlage und die weitere AfA richtet sich nach der tatsächlichen künftigen Nutzungsdauer (§ 7 IV 2).³⁹¹ 461
- Unentgeltlicher (§ 11d EStDV) und teilentgeltlicher Erwerb.** Der unentgeltliche Rechtsnachfolger (Erbe, Beschenkte) tritt nach § 11d EStDV in die Fußstapfen seines Rechtsvorgängers – er setzt dessen AfA weiter fort.³⁹² Ebenso ist prinzipiell die 462

³⁸⁸ Maßgebend in der Praxis ist der sog. Nutzungs- und Funktionszusammenhang. Zu Garagen als selbständige Wirtschaftsgüter BFH v. 22.9.2005, DB 2006, 134.

³⁸⁹ BFH v. 15.12.1992, BStBl. II 1993, 488.

³⁹⁰ In der Praxis ist die Abgrenzung unscharf, da „eine wesentliche Erweiterung der Nutzbarkeit“ wiederum Anschaffungsaufwand auf den Grund und Boden generieren soll – so, wenn ein Grundstück, das durch einen Privatweg an eine öffentliche Straße angeschlossen war, unmittelbar an das öffentliche Straßennetz oder (nach vorheriger Sickergrube) an eine Kanalisation angeschlossen wird; BFH v. 7.11.1995, BFH/NV 1996, 67 f.; v. 11.12.2003, BFH/NV 2004, 579. Ebenso, wenn Erschließungsbeiträge wegen einer Gebäudeerweiterung nacherhoben werden; BFH v. 3.7.1997, BStBl. II, 811. Beiträge für den endgültigen Ausbau einer bislang provisorisch angelegten Straße sind dagegen Werbungskosten; BFH v. 19.12.1995, BStBl. II 1996, 134; v. 16.7.1996, BFH/NV 1997, 178.

³⁹¹ BFH v. 2.2.1990, BStBl. II, 497; v. 3.5.1994, BStBl. II, 749.

³⁹² Nebenkosten (Notar etc.) sind Privataufwendungen; BFH v. 10.10.1991, BStBl. II 1992, 239. § 11d EStDV wird auch angewandt, wenn eine Bruchteilsgesellschaft ein Grundstück auf eine personenidentische GbR überträgt; BFH v. 6.10.2004, DB, 2728. Ebenso bei einer „mittelbaren Grundstücksschenkung“ dergestalt, dass ein Schenker die Aufwendungen für die Errichtung des Gebäudes übernimmt; FG Düsseldorf v. 13.12.2002, EFG 2003, 603. Dagegen sind Vermögensauseinandersetzungen anlässlich einer Ehescheidung entgeltlich; Näheres hier zu § 23.

Erbaueinandersetzung über Privatvermögen (Miethaus) zu beurteilen.³⁹³ Bei teilentgeltlichem Erwerb („gemischte Schenkung“), also namentlich in Fällen vorweggenommener Erbfolge, spaltet die Praxis heute³⁹⁴ nach dem Verhältnis des Verkehrswerts (ohne Anschaffungsnebenkosten) zum Entgelt auf, so dass 2 AfA-Reihen laufen: In Höhe des unentgeltlich erworbenen Teils gilt § 11d EStDV, der entgeltlich erworbene Teil ist mit dem tatsächlich angefallenen Entgelt zuzüglich sämtlicher Anschaffungsnebenkosten angeschafft und nach § 9 I 3 Nr. 7 iVm. § 7 IV abzuschreiben. Zu solchen Anschaffungskosten rechnen insbesondere Abstands- und Ausgleichszahlungen an den Schenker und weichende Erben oder die *persönliche* Übernahme von Verbindlichkeiten des Schenkers – nicht dagegen, wenn er sich Versorgungsleistungen zahlen lässt oder sich ein Nutzungsrecht vorbehält.

Angenommen, S wird von V im Jahr 52 ein Jugendstilhaus geschenkt (Übergang von Besitz, Nutzungen und Lasten 1.6.), das dieser in 01 erworben und seither vermietet hat. Der Wert des Anwesens wird auf 5.000.000 geschätzt, auf den Grund und Boden entfallen 1.000.000. S hat sich im Übergabevertrag verpflichtet, seiner Schwester T ein Gleichstellungsgeld von 2.500.000 zu zahlen. Der teilentgeltliche Vorgang ist nach dem Verhältnis Entgelt (= Anschaffungskosten) zum Verkehrswert aufzuteilen – entgeltlicher Anteil daher $(2.500.000/5.000.000 =) 1/2$. Auf das Gebäude entfallen davon $[(5.000.000 \cdot 1.000.000 =) 4.000.000 \times 1/2 =] 2.000.000$. Dieser (zuzüglich evtl. Anschaffungsnebenkosten für Notar und Grundbuch) bildet die AfA-Bemessungsgrundlage, so dass es nach § 9 I 3 Nr. 7 iVm. § 7 IV Nr. 2 Buchst. b im Jahr 52 zu einer AfA pro rata temporis (s. u.) von $2.000.000 \times 2,5/100 \times 7/12 =) 29.167$ kommt. Hinsichtlich des unentgeltlich erworbenen Gebäudeteils gilt § 11d EStDV: Da das Gebäude länger als 50 Jahre im Besitz des V war, ist es in voller Höhe abgeschrieben, so dass S insoweit keine AfA fortsetzen kann.

463 Grund und Boden wird angeschafft, das Gebäude hergestellt.

Wird das Gebäude selbst oder durch vertraglich beeinflussbare Bauunternehmer errichtet,³⁹⁵ fallen Herstellungskosten an (§ 9 I 3 Nr. 7 iVm. § 7 IV, V, 5 I EStG, § 255 II HGB): Aufwendungen, die durch Verbrauch von Gütern und Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung des Gebäudes entstehen.

Der Bauherr sammelt also alle Rechnungen – von Planung,³⁹⁶ Genehmigung und Freimachung des Baugeländes³⁹⁷ über Rohbau und Richtfest zum Endausbau mit Ta-

³⁹³ BFH GrS v. 5.7.1990, BStBl. I, 847; BMF v. 11.1.1993, BStBl. I, 62: Eine Realteilung ohne Ausgleich ist kein Tausch, vielmehr erwirbt jeder Miterbe die ihm zugeordneten Wirtschaftsgüter einkommensteuerrechtlich (von der Erbengemeinschaft und über diese vom Erblasser) unentgeltlich iS von § 11d EStDV. Soweit einer der Miterben eine Abfindung aus eigenem Vermögen leistet, weil der Wert der ihm zugeordneten Wirtschaftsgüter höher ist als seine Erbquote (Realteilung mit Spitzenausgleich), liegt – was dieses „Mehr“ betrifft – entgeltliche Anschaffung vor; vgl. auch BFH v. 19.12.2006, DStR 2007, 668. Zu „disquotalen“ Schuldübernahmen BFH v. 14.12.2004, BStBl. II 2006, 296.

³⁹⁴ BFH GrS aaO; BMF v. 13.1.1993, BStBl. I, 80; v. 26.8.2002, BStBl. I, 893 und v. 26.7.2007, DB, 602 – früher insgesamt § 11d EStDV.

³⁹⁵ Zur Frage, ob mit umfassenden Modernisierungsmaßnahmen ein „neues Wirtschaftsgut“ hergestellt wird, FG BaWü. v. 7.12.2004, EFG 2005, 856; zur Umgestaltung eines denkmalgeschützten Altbaus FG Düsseldorf v. 24.8.2005, EFG 2006, 330.

³⁹⁶ Einschließlich von Planungsfehlern. Auch Zahlungen für Baumängel während der Herstellungsphase und überhöhte Baukosten wegen Nachbareaufwendungen rechnen zu den Herstellungskosten; BFH v. 31.3.1992, BStBl. II, 805; v. 30.8.1994, DB 1995, 707. Auch Abbruchkosten und Kosten der Ablösung eines Erbbaurechts, um das Gebäude abzubauen und ein neues zu errichten, sollen keine abziehbaren Werbungskosten sein.

pete und Spüle (s.o.) – und addiert sie, unabhängig von ihrer Bezahlung, zur AfA-Bemessungsgrundlage auf.

Lineare AfA (§ 7 IV). Sie erfolgt in gleichbleibenden Jahresbeträgen.³⁹⁸ Anders die degressive AfA (§ 7 V), die einen steuerinterventionistischen Anreiz setzen wollte, so dass es anfangs zu hohen AfA-Beträgen kam, die allmählich abfielen. Freilich ist dies auslaufendes Recht: Für Mietwohngrundstücke, für die der Bauantrag nach dem 31.12. 2005 gestellt wurde oder danach gekauft worden sind (§ 7 V 1 Nr. 3 Buchst. c) gibt es sie nicht mehr.

Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (vgl. § 9a EStDV) wird die lineare AfA pro rata temporis gewährt (vgl. heute auch § 7 I 4 für Wirtschaftsgüter nach § 7 I). Immerhin wird in der Praxis auf volle Monate zugunsten des Steuerpflichtigen gerundet – bei Anschaffung am 25.7. und einer AfA-Bemessungsgrundlage von 1.000.000 : $1.000.000 \times 2/100 \times 6/12 = 10.000$.

§ 7 IV Nr. 2 Buchst. a,³⁹⁹ der für Gebäude gilt, die nach dem 31.12. 1924 fertig gestellt worden sind, geht von einer Nutzungsdauer von 50 Jahren (AfA-Satz von 2 vH) aus, Buchst. b für Gebäude, die zuvor fertig gestellt worden sind, von einer Nutzungsdauer von 40 Jahren (AfA-Satz von 2,5 vH). Wer also am 30.1.01 ein Jugendstilhaus für 1.000.000 (Gebäude-Anschaffungskosten) kauft, kann in 01 (wie in den 39 Folgejahren) 25.000 (= $1.000.000 \times 2,5/100 \times 12/12$) als Werbungskosten abziehen. Dies zeigt zugleich, dass mit der AfA kein Wertverzehr zur Geltung gebracht werden soll, vielmehr Anschaffungskosten über die Zeit verteilt werden.

b) Nachträglicher Herstellungsaufwand versus Erhaltungsaufwand

Ein Gebäude ist *ein* Wirtschaftsgut und damit eine „Abschreibungseinheit“: Man schreibt es einheitlich und unabhängig davon ab, dass sich einzelne seiner Bestandteile über kürzer oder länger abnutzen. Nutzt sich daher etwa ein Ziegel schneller ab, können die Aufwendungen für seine Erhaltung nicht *erneut* in die AfA-Bemessungsgrundlage eingehen – die Kosten einer Dachreparatur sind als Erhaltungsaufwand nach § 9 I 1 sofort abziehbar. Aufwendungen für Bestandteile dagegen, die bisher nicht im Gebäude enthalten waren, gehen in seine AfA-Bemessungsgrundlage ein und können nur zusammen mit dem Gebäude abgeschrieben werden. In diesem Sinne sind etwa Aufwendungen für den Anbau eines Wintergartens „zuzuaktivierender“ nachträglicher Herstellungsaufwand: Nach § 255 II 1 HGB sind dies Aufwendungen auf ein zuvor hergestelltes oder auch angeschafftes Wirtschaftsgut, „die für seine Erweiterung oder für

kosten sein, sondern Herstellungskosten des neuen Gebäudes; BFH v. 13.12. 2005, DStR 2006, 647. Ebenso die Kosten der Zwangsräumung eines mit wilden Campern (Wohn- und Bauwagen) besetzten Grundstücks, um es zu bebauen; BFH v. 18.5. 2004, BStBl. II, 872.

³⁹⁷ BFH v. 26.8. 1994, BStBl. II 1995, 71.

³⁹⁸ Sondervorschriften wie § 7b (Gebäude in Sanierungsgebieten), § 7i (Baudenkmale) oder § 82a EStDV (Fernwärmeversorgung, Solaranlagen etc.) bleiben unberücksichtigt.

³⁹⁹ § 7 IV Nr. 1 gilt hier nicht: Das Gebäude gehört nicht „zu einem Betriebsvermögen“.

eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung“ entstanden sind.

- 466** **Zuaktivierung nachträglichen Herstellungsaufwands.** Angenommen, V hat am 5.1.01 ein Mietobjekt mit einem Gebäudewert von 1.000.000 erworben und seither nach § 7 IV Nr. 2 Buchst. a mit jährlich 20.000 abgeschrieben. Am 1.1.11 ist ein Restwert von 800.000 vorhanden. Im Mai 11 baut er für 100.000 Garagen an.

Technisch könnte er den Restwert als Ausgangsbasis für eine neue AfA-Bemessungsgrundlage nehmen und die nachträglichen Herstellungskosten hinzufügen: $800.000 + 100.000 = 900.000$. Wegen einer Restnutzungsdauer von 40 Jahren wäre sodann ein AfA-Satz von 2,5 vH anzuwenden. So ist in der Tat bei Wirtschaftsgütern vorzugehen, die nach § 7 I abgeschrieben werden.⁴⁰⁰ Im Rahmen von § 7 IV gibt die Praxis der dem Prinzip fester AfA-Sätze Vorrang, das allein nach Satz 2 abdingbar ist: Wäre etwa die tatsächliche Nutzungsdauer nur noch 30 Jahre, käme ein AfA-Satz von 3,33 vH auf 900.000 zur Anwendung.

Anders im Normalfall, in dem die nachträglichen Herstellungskosten⁴⁰¹ den historischen Anschaffungskosten hinzugerechnet werden: $1.000.000 + 100.000 = 1.100.000$. Der AfA-Satz von 2 vH führt zu einer jährlichen AfA-Rate von 22.000, die aber nur das vorhandene „AfA-Volumen“ von $(800.000 + 100.000 =) 900.000$ verbrauchen kann, dies nach ca. 41 Jahren. Die Nutzungsdauer hat sich auf diese Weise von 50 auf 51 Jahre verlängert, was die Praxis in den Grenzen des § 7 IV 2 (s.o.) hinnimmt.

- 467** **§ 255 II 1 HGB (iVm. § 9 I 3 Nr. 7, § 7 I, IV, V, § 5 I EStG) als Ausgangspunkt für die materielle Abgrenzung.** Die jüngere Rechtsprechung des BFH betont diesen Normenzusammenhang und hat deshalb in Anwendung der Vorgaben in § 255 II 1 HGB die Grenze in Richtung Erhaltungsaufwand fortschreitend weiter gezogen.⁴⁰² Außerdem sieht EStR R 21.1.II eine „Aufgreifgrenze“ von 4.000 € (ohne USt.) für eine Baumaßnahme vor, unterhalb der wenigstens grundsätzlich von Erhaltungsaufwand auszugehen ist. Jenseits dieser Grenze führen Maßnahmen der „Erweiterung“ – Anbau von Garagen oder Balkonen, Ersatz eines Flachdachs durch ein Satteldach – praktisch immer zu Herstellungsaufwand. Eine „wesentliche Verbesserung“ des ursprünglichen Zustandes ist dagegen heute nicht mehr vorschnell zu bejahen. So spielt sich die Modernisierung noch funktionsfähiger Teile (Umstellung von Kohleöfen auf Zentralheizung) noch innerhalb von Erhaltungsaufwand ab; lediglich der Einbau einer bislang nicht vorhandenen „Technik“ (Alarmanlage), die eine deutliche Verbesserung des Gebrauchswerts nach sich zieht, generiert Herstellungsaufwand.⁴⁰³

Auch eine Generalüberholung wird heute trotz einer „Massierung“ von Aufwendungen vom richtigen Telos her als „aufgestauter Erhaltungsaufwand“ beurteilt: Der BFH unterscheidet klar zwischen einer „Verbesserung“ des ursprünglichen Zustandes und seiner bloßen „Wiederherstellung“ – Letztere ist als „substanzhaltende Bestandteileerneuerung“ Erhaltungsaufwand.⁴⁰⁴ Dabei kann der Steuerpflichtige die Immobilie durchaus auf den zeitlich hochgerechneten Wohnstandard heraufschleusen. Anders ist dies nur zu sehen, wenn sich der Gebrauchswert des Gebäudes etwa durch Verwendung besonders hochwertiger Materialien oder spezifische bauliche Gestaltungen verändert. So hat der BFH denn auch versucht, klarer zu sehen, was im Falle von Sanierungsmaßnahmen unter dem „ursprünglichen“ Zustand zu verstehen sei: Herstellungsaufwand liege – insoweit keine Substanzvermehrung eintritt oder kein faktischer Neubau unter

⁴⁰⁰ EStR R 7.4.IX; BFH v. 20.1. 1987, BStBl. II, 491 zum Folgenden.

⁴⁰¹ Vereinfachend ist zu unterstellen, dass sie zu Beginn des Jahres aufgewendet wurden (EStR 44 XI 3 (???)).

⁴⁰² Dazu BMF v. 16.12. 1996, BStBl. I, 1422 und v. 18.7. 2003, DB, 1650.

⁴⁰³ BFH v. 24.7. 1979, BStBl. II 1980, 7; v. 16.2. 1993, BStBl. II, 544. Erhaltungsaufwand aber der Einbau einer Solaranlage als Ersatz einer Gaswärmeversorgung; BFH v. 14.7. 2004, DB, 2022.

⁴⁰⁴ Beginnend mit einer Urteilsserie v. 9.5. 1995, BStBl. II 1996, 628 ff.

Ersatz tragender Teile entsteht – nur vor, wenn mindestens 3 von 4 für den Gebrauchswert wesentlichen Bereiche (Heizungs-, Sanitär-, Elektroinstallation und Fenster) von ursprünglich einfachem in mittleren oder (von einfachem bzw. mittlerem) in sehr anspruchsvollen Zustand versetzt werden. Vergleichsmaßstab („ursprünglich“) sei der Zustand der Bebauung oder des Erwerbs durch den Steuerpflichtigen oder dessen Rechtsvorgänger – und ob dieser ursprüngliche Zeitpunkt einfach, mittel oder sehr anspruchsvoll gewesen sei, sei nach den Anschauungen des maßgeblichen ursprünglichen Zeitpunkts einerseits und denjenigen nach Durchführung der Sanierungsmaßnahmen zu beurteilen.⁴⁰⁵

Schließlich hat der BFH den so genannten Grundsatz der einheitlichen Baumaßnahme aufgegeben (Teile von Baumaßnahmen mit dem Charakter von Herstellungsaufwand „infizieren“ andere Teile, die bei isolierter Betrachtung Erhaltungsaufwand gewesen wären) und durch den Grundsatz des bautechnischen Ineinandergreifens ersetzt: Sind die einzelnen Maßnahmen abgrenzbar und „greifen sie nicht bautechnisch ineinander“, sind sie getrennt zu beurteilen.

Größerer Erhaltungsaufwand bei Wohngebäuden (§ 82b EStDV). Hiernach **468** ist es dem Steuerpflichtigen möglich, in Abweichung von § 11 II und zur Kappung von Progressionsspitzen größere Aufwendungen für die Erhaltung von Wohngebäuden auf 2 bis 5 Jahre gleichmäßig zu verteilen.

Anschaffungsnaher Aufwand (§ 9 I 3 Nr. 7 iVm. § 6 I Nr. 1a). Früher galt es **469** auch in den Reihen des BFH als teleologisch schlüssig: Wer ein Objekt erwirbt, bei dem der vorzeitige Niedergang einzelner Bestandteile (= Anschaffungskosten als neuer AfA-Bemessungsgrundlage) seinen Niederschlag gefunden hat, muss bei größeren Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen, die er in einem anschaffungsnahen Zeitraum tätigt, mit nachträglichem Herstellungsaufwand rechnen – auch und gerade dann, wenn sie bei einem Objekt im Bestand zu Erhaltungsaufwand geführt hätten. In dessen gab der BFH diese Rechtsprechung zum so genannten anschaffungsnahen Aufwand auf, weil sie sich nicht in den Wortlaut des § 255 II 1 HGB einfüge. Inzwischen ist sie mit § 6 I Nr. 1a in das Gesetz eingefügt – die Vorschrift präzisiert insoweit „Herstellungskosten“ im steuerlichen Sinne und gilt daher über § 9 I 3 Nr. 7 iVm. § 7 I, IV auch für Vermietereinkünfte.

Zu „anschaffungsnahen Herstellungskosten“ werden hiernach grundsätzlich und typisierender Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen gerechnet, die innerhalb von 3 Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn sie (ohne die Umsatzsteuer) 15 vH der Anschaffungskosten des (Gesamt-)Gebäudes übersteigen.

c) Schuldzinsen und Finanzierungskosten

Schuldzinsen sind nach § 9 I 3 Nr. 1 S 1 Werbungskosten, wenn sie mit **470** der Vermietertätigkeit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Die Kosten für den eigenen Anschaffungs- oder Herstellungskredit werden nicht (etwa als Anschaffungsnebenkosten) in den Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang hineingezogen. Es sind Aufwendungen auf das Wirtschaftsgut Verbindlichkeit und nicht solche auf das Gebäude oder den Grund und Boden (so dass sie insoweit auch nicht anteilig herausgerech-

⁴⁰⁵ BFH v. 3.12. 2002, BStBl. II 2003, 590: Die Klassifizierung in einfach, mittel und sehr anspruchsvoll muss zweimal erfolgen – im ursprünglichen Vergleichszeitpunkt und im Zeitpunkt der Sanierung: Doppel- oder Isolierverglasung von Fenstern eines ererbten Hauses aus dem Jahre 1919 ist gegenüber der noch vorhandenen Einfachverglasung keine Standardveränderung, weil damals die Einfachverglasung Standard war, während heute die aus der Sanierung hervorgegangene Verglasung Standard ist.

net werden müssen). Vor der Vermietung können sie vorweggenommene Werbungskosten sein („Bauzeitzinsen“); nach deren Ende – also bei Veräußerung der Immobilie oder deren Selbstnutzung – stellt sich das Problem „nachlaufender Schuldzinsen“ bzw. der „Umwidmung“ des Kredits auf eine andere steuerbare Tätigkeit (zu all dem bereits unter RN 250). Der Zinsbegriff ist weit: nicht nur das Entgelt für den Kredit, sondern außerdem die Kosten der Geldbeschaffung (Bank- und Schätzgebühren, Notar- und Grundbuchkosten für die Sicherheiten).⁴⁰⁶

- 471 Geldbeschaffungskosten, Annuitäten.** Wer seine Immobilie mit einem Bankkredit erwirbt, der durch eine Grundschuld auf diesem Objekt gesichert werden soll, muss also die Notar- und Grundbuchkosten aufteilen: Soweit sie auf den Erwerb entfallen, sind es Anschaffungsnebenkosten, soweit sie sich auf die Bestellung und Eintragung der Grundschuld beziehen, sind es Werbungskosten. Kreditrückzahlungs-Annuitäten sind aufzuteilen (Bankabrechnung): Der die Zinsschuld als Aufwandsschuld tilgende Teil fließt als Werbungskosten ab (§ 11 I 1, 2), der auf die Darlehensschuld selbst entfallende Teil ist keine „Aufwendung“ und tilgt vermögensumschichtend. Besonderheiten gelten für Damnum („Disagio“) und Darlehensaufgeld („Agio“).⁴⁰⁷
- 472 Schuldzinsen und Drittaufwand, Darlehensaufnahme durch Ehegatten.** Die steuerliche Anerkennung hängt von der Gestaltung ab (RN 278).
- 473 Schuldzinsen bei gemischt-genutzten Grundstücken.** Wird ein teilweise vermietetes und teilweise zu eigenen Wohnzwecken genutztes Gebäude hergestellt oder angeschafft, können die Schuldzinsen nur teilweise abgezogen werden. Allerdings hat es der Steuerpflichtige in der Hand, das Darlehen gezielt den Gebäudeteilen zuzuordnen, die er zur Einkünfteerzielung verwendet und damit den Schuldzinsenabzug zu op-

⁴⁰⁶ BFH v. 1.10. 2002, DB 2003, 750 (Abschlussgebühren eines Bausparvertrags, mit dem ein Immobiliendarlehen abgelöst werden soll). Kursverluste aus Fremdwährungsdarlehen (wegen gestiegenem SFR-Kurs entstehen höhere Rückzahlungsverpflichtungen in €) sollen keine Werbungskosten sein; BFH v. 9.11. 1993, BStBl. II 1994, 289 – anfechtbar, zumal das Währungsrisiko im Interesse niedrigerer Zinsen in Kauf genommen wird. Andererseits gilt eine Art „Fiktionstheorie“: Werden Zinsvorteile aus einem Arbeitgeberdarlehen, das zur Einkünfteerzielung nach § 21 genutzt wird, als Arbeitslohn besteuert, sind sie in gleicher Höhe Werbungskosten aus § 21; BFH v. 4.6. 1996, DStRE 1997, 7. Schließlich: Scheitert das Vorhaben der Errichtung einer zur Vermietung bestimmten Eigentumswohnung und entstehen Kosten für Kreditbereitstellung etc., sind diese Werbungskosten; BFH v. 5.11. 2001, BStBl. II, 144.

⁴⁰⁷ Das Damnum ist „Vorwegzins“. Es entfällt wirtschaftlich auf die gesamte Laufzeit, wird rechtlich aber mit Darlehensauszahlung fällig und fließt durch Verrechnung mit der Forderung auf volle Darlehensauszahlung ab – wird bei einem Kredit von 100.000 ein Damnum von 5.000 vereinbart, kommen 95.000 zur Auszahlung und 5.000 sind als Zins abgeflossen (§ 11 II 1), da 100.000 zurückzuzahlen sind; BFH v. 21.5. 1993, BStBl. II 1994, 93. Für den Abfluss des Damnums ist heute aber § 11 II 3 nF anzuwenden. Ist ein Darlehensaufgeld vereinbart, werden die vollen 100.000 ausbezahlt, doch der Schuldner muss beispielsweise 104.000 zurückzahlen. Hier hängt der Abflusszeitpunkt von den Vereinbarungen ab. So kann das Agio im Rahmen der ersten Rückzahlungsraten getilgt werden und ist dann abgeflossen (§ 11 II 1), muss aber uU nach § 11 II 3 nF verteilt werden. Häufig ist die Rückzahlung auf die Gesamtlaufzeit verteilt: Zahlt X eine Annuität von 10.000 zurück, die sich zusammensetzt aus 3.000 für die Tilgung des Darlehens, 1.000 für die Tilgung des Aufgelds und 6.000 für die Tilgung des laufenden Zinses, erfolgt die Tilgung des Darlehens vermögensumschichtend, die Tilgung der Zins- und Aufgeldschuld führt zu Werbungskosten; BFH v. 25.6. 1974, BStBl. II, 735.

timieren. Diese erfreuliche Gestaltungsmöglichkeit kommt sowohl im Fall der Herstellung eines Gebäudes (die vermieteten Bauteile werden gezielt und vorrangig mit Fremdmitteln finanziert) wie im Falle seiner Anschaffung (Aufteilung des Kaufpreises im notariellen Vertrag).⁴⁰⁸ Eine technische Schwierigkeit besteht allerdings darin, dass in der Praxis eine bloß gedankliche Zuordnung der Gelder nicht ausreicht – der Steuerpflichtige muss die auf die einzelnen Gebäudeteile entfallenen Herstellungs- oder Anschaffungskosten gesondert abrechnen und bezahlen.

d) Sonstige Werbungskosten

Abgaben und Versicherungsbeiträge sowie Verwaltungskosten und unfreiwillige Aufwendungen können Werbungskosten sein, Aufwand im Zusammenhang mit einer Veräußerung oder einem Selbsteinzug sind es grundsätzlich nicht. 474

Grundsteuer und sonstige Abgaben, Versicherungsbeiträge (§ 9 I 3 Nr. 2), 475
Verwaltungskosten. Öffentliche Abgaben sind abziehbar, soweit sie sich auf „Haus und Hof“ beziehen⁴⁰⁹ und nicht als Kosten der (Erst-)Erschließung anzusehen sind: Kanalbeiträge (Art. 5 BayKAG) sind nachträgliche Anschaffungskosten auf den Grund und Boden, Kanalgebühren (Art. 8 BayKAG) Werbungskosten. Auch Prämien zu Versicherungen, die der Abwehr von Werbungskosten dienen (Feuer, Sturm, Gebäudehaftpflicht etc.), dienen zwar nicht der Erzielung von Einnahmen, sind aber durch die Vermietertätigkeit veranlasst und daher Werbungskosten. Abziehbar sind auch die Kosten für Hausmeister, Gärtner und den Hausverwalter.⁴¹⁰

Unfreiwillige Aufwendungen. Auch sie können durch die Vermietertätigkeit veranlasst und daher abziehbar sein – etwa durch einen Brand (AfaA) oder bei Umweltschäden.⁴¹¹ Geldverluste durch Veruntreuungen auf einem Verwalterkonto sollen bei einem fremden Verwalter abziehbar sein, bei einem verwaltungsbeteiligten Miteigentümer hingegen nicht.⁴¹² 476

Veräußerungsnaher oder selbsteinzugsnaher Aufwand. Unstreitig werden 477
 Aufwendungen im Hinblick auf eine bevorstehende Veräußerung nicht mehr der steuerbaren Nutzungsüberlassung zugerechnet, können aber Werbungskosten nach § 23 sein, Aufwendungen im Hinblick auf eine Selbstnutzung sind Privataufwendungen.⁴¹³

Streitig sind vor allem Renovierungskosten,⁴¹⁴ weil man sie auch auf die Abnutzung durch den Mieter beziehen könnte. Grundsätzlich geht die Praxis von gemischtem Aufwand aus und wendet das Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 S 2 an. Allerdings unterstellt der BFH typisierend, dass Maßnahmen, die noch während der Zeit der Einkünfterzielung durchgeführt werden, allein mit dieser in Zusammenhang stehen, und

⁴⁰⁸ BFH v. 27.10. 1998, BStBl. II 1999, 676 (Herstellung); v. 9.7. 2002, BStBl. II 2003, 389 und v. 1.3. 2005, DStR, 1051 (Anschaffung); so jetzt auch BMF v. 16.4. 2004, BStBl. I, 464 mit Einzelheiten. Zur Anwendung auf partiell fremdfinanzierte Renovierungsmaßnahmen OFD Frankfurt v. 30.8. 2006, DB, 2260.

⁴⁰⁹ Wie die Zweitwohnungssteuer für eine vermietete Ferienwohnung; BFH v. 15.10. 2002, DB 2003, 315.

⁴¹⁰ Mietrechtlich können letztere nicht auf den Mieter umgelegt werden.

⁴¹¹ BFH v. 1.12. 1992, BStBl. II 1994, 11, 12.

⁴¹² BFH v. 20.12. 1994, BStBl. II 1995, 534 – im letzten Fall „Entnahme“.

⁴¹³ BFH v. 7.7. 2005, DStR, 1563 (Abstandszahlungen an den Mieter für schnellere Räumung); v. 19.12. 1995, BStBl. II 1996, 196 (Kosten für Veräußerungs-Inserate).

⁴¹⁴ Außerdem Abbruchkosten, um anschließend einen Neubau für eigene Wohnzwecke zu errichten. Vgl. jetzt FG Köln v. 15.11. 2005, DStRE 2006, 779, das im Einzelfall (langjährig vermietetes alles und nicht mehr reparaturwürdiges (Haus) einen Veranlassungszusammenhang mit der bisherigen Einkünfterzielung sieht.

nur solche, die erst nach Beendigung des Mietverhältnisses durchgeführt werden, durch die persönliche Lebensführung veranlasst sind. Bei „klaren“ Veranlassungszusammenhängen weicht die typisierende Betrachtungsweise jedoch zurück: In der einen Richtung, wenn noch während der Mietzeit Instandsetzungsarbeiten durchgeführt werden, die auf einer Vereinbarung mit dem Käufer beruhen, in der anderen Richtung (Werbungskosten), wenn Schäden repariert werden, die eine mit dem gewöhnlichen Gebrauch der Mietsache verbundene Abnutzung deutlich übersteigen (etwa wenn im Zusammenhang mit der Kündigung oder auch aus anderen Gründen Glas zu Bruch gegangen ist) oder die Aufwendungen aus einer Kautions beglichen werden – bedient sich der Vermieter einer Kautions, führt dies (erst jetzt) zu Einnahmen, so dass es nur schlüssig ist, ihnen Werbungskosten gegenüber zu stellen, so dass sich saldiert keine steuerlichen Aufwendungen ergeben.⁴¹⁵

IV. Sonstige Einkünfte

478 Als Arten der sonstigen Einkünfte zählt § 22 auf:

- Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1 und 1a),
- Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften iSv. § 23 (§ 22 Nr. 2),
- Einkünfte aus (sonstigen) Leistungen (§ 22 Nr. 3),
- Bezüge von Abgeordneten (§ 22 Nr. 4),⁴¹⁶
- Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (§ 22 Nr. 5).⁴¹⁷

1. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen

479 Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen werfen neben der Frage des Steuertatbestandes und der Begrifflichkeiten vor allem die der Belastungs-idee auf. Sie stellt sich gewissermaßen auch von der anderen Seite, weil wiederkehrende Bezüge (neben einem Abzug als Erwerbsaufwand) uU als Sonderausgaben (§ 10 I Nr. 1, 1a) zum Abzug gebracht werden können. Die frühere Rechtsprechung entschied die Belastungs-idee im Einklang mit dem Gesetzeswortlaut formal: „nach der äußeren Form der Wieder-

⁴¹⁵ Zum Ganzen BFH v. 10.10. 2000, BStBl. II 2001, 787; v. 11.7. 2000, BFH/NV, 1547; v. 11.3. 2003, BFH/NV, 1043; v. 14.12. 2004, DB 2005, 585; BMF v. 26.11. 2001, BStBl. I, 868.

⁴¹⁶ Sie werden hier nicht weiter verfolgt. Die falsch platzierte Vorschrift – besser wäre „§ 18a“ gewesen (Abgeordnete sind selbständig tätig) – geht auf das Diäten-Urteil des BVerfG v. 5.11. 1975, E 40, 296, das die frühere Steuerfreistellung verwarf. Besteuert werden Bezüge aufgrund von Abgeordnetengesetzen des Bundes und der Länder – kommunale Wahlbeamte (Bürgermeister) werden nach § 19 oder § 18 I Nr. 3 besteuert. Werden neben den Bezügen nach § 3 Nr. 12 steuerfreie Aufwandsentschädigungen gezahlt (deren Verfassungsmäßigkeit gegenwärtig auf dem Prüfstand steht), ist – weitergehend als nach § 3c – ein Werbungskostenabzug generell ausgeschlossen.

⁴¹⁷ Auch diese Einkünfte werden hier nicht weiter verfolgt; vgl. bereits RN 344. Die Vorschrift war – mit der so genannten Riester-Rente als Pionier – der Anfang eines Neukonzepts einer nachgelagerten Besteuerung von Altersrenten (das heute durch das Alterseinkünftegesetz mit § 22 Nr. 1 S 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa nF ergänzt worden ist): § 3 Nr. 63, 66, § 10a und §§ 79 ff. stellen innerhalb von Höchstgrenzen sicher, dass die Eigenvorsorge („Ansparphase“) nicht aus steuerbelastetem Einkommen erfolgen muss und § 22 Nr. 5 unterwirft im Gegenzug die Leistungen im Versicherungsfall einer nachgelagerten Besteuerung.