

Folien und Fallsammlung

Einkommensteuer

Teil X

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

© RA/StB Martin Klos; 2025/26

Ohne Einverständnis des Verfassers ist es nicht gestattet, das Skript oder Teile daraus nachzudrucken oder anderweitig zu vervielfältigen.

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2026

- § 21 I EStG** „Die Tatbestände“:
- S. 1 Nr. 1: Vermietung von unbebauten, bebauten Grundstücken, ETW.
- S. 1 Nr. 2: Vermietung von „Sachinbegriffen“ z.B. Ladeneinrichtung, Bibliothek
- S. 1 Nr. 3: zeitlich begrenzte Rechteüberlassung, z. B. Zufallserfindung, die in Lizenz zur Nutzung überlassen wird.
- S. 1 Nr. 4: Erlöse aus der Veräußerung von Miet- und Pachtforderungen.
- § 21 I S. 2 EStG:** **§ 15a EStG gilt sinngemäß.**
- § 21 II EStG:** **Verbilligte Wohnungsüberlassung zu Wohnzwecken**
- S. 1: Beträgt Entgelt < 66% (**seit 2021: 50%**) der ortsüblichen Marktmiete, dann **Aufteilung** in entgeltliche und unentgeltliche Nutzungsüberlassung.
- S. 2: Beträgt Entgelt ≥ 66% der ortsüblichen Marktmiete, bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung = Entgeltfiktion
- § 21 III EStG:** **Subsidiaritätsklausel**

Einkünfte aus § 21 EStG liegen **nicht** vor, wenn:

- die Vermietungstätigkeit einer anderen Einkunftsart zuzuordnen ist (Subsidiaritätsklausel, § 21 III EStG), z.B. gewerbliche Einkünfte, weil
 - Vermietung mehr als bloße Vermögensverwaltung ist, wie z.B. bei Betriebsaufspaltung (H 15.7 IV ff EStH) oder gewerblicher Ferienwohnungsvermietung (H 15.7 II EStH)
 - Betriebsverpachtung vorliegt (§ 16 IIIb EStG) oder
 - Vermietung an die eigene Mitunternehmerschaft, § 15 I S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG.
- keine Überschusserzielungsabsicht vorliegt. (Problem bei Ferienwohnungen, siehe aber auch § 21 II EStG: Siehe auch dazu weitere Folien.)
- Bei gelegentlicher (Unter-) Vermietung, R 21.2 I EStR. Wenn Einnahmen im VZ 520 € nicht übersteigen, kann im Einverständnis mit Steuerpflichtigen von Besteuerung abgesehen werden.

- Einnahmen (§ 8 I EStG) sind sämtliche Entgelte, die der Vermieter für die Nutzungsüberlassung erhält, inkl. Umlagen.
- **Rückzahlung von Umlagen sind NEGATIVE Einnahmen!**
- **Bei Entschädigungsleistungen ist zu unterscheiden. Schadensersatz (SE) für :**
 - Vorenthaltung/Vernachlässigung der Mietsache = EINNAHME
 - Substanzschäden = Einnahme soweit AfaA geltend gemacht
 - Erhaltungsaufwand = Einnahme, dafür Aufwendung auch WK
- **Zinsen**
 - Verzugszinsen (wg. verspäteter Mietzahlung) = § 20 I Nr. 7 EStG (streitig)
 - Zinsen aus Instandhaltungsrücklage = Einnahmen i. S. v. § 20 I Nr. 7 EStG (streitig)
- **Es gilt grds. das Zuflussprinzip § 11 I S.1 EStG.** Denke insbesondere an:
 - § 11 I S. 2 EStG (regelmäßig wiederkehrende Einnahmen)
 - und § 11 I S. 3 i. V. m. II S. 3 EStG (**Verteilungswahlrecht** bei eingenommenen Nutzungsüberlassungsentgelten für einen Zeitraum von > 5 Jahren).

- Als Werbungskosten (§ 9 I S.1 EStG) kommen sämtliche **eigenen** Aufwendungen in Betracht, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen.
- **Es gilt grds. das Abflussprinzip § 11 II EStG.** Denke insbesondere an:
 - § 11 II S. 2 und S. 3 EStG (regelm. wiederk. Ausgaben, **Verteilungspflicht** bei Nutzungsüberlassungsentgelt für Zeitraum > 5 Jahre)
- § 21 II EStG in Klausur m.E. auf Ebene der WK ansprechen.
 - Gilt nur bei Überlassung zu Wohnzwecken! Bei Vermietung gewerblicher Räume ist über § 9 I S. 1 EStG zu argumentieren, also WK-Abzug nur, soweit entgeltliche Überlassung.
 - Ortsübliche Marktmiete umfasst auch die Nebenkosten und ist mit der tatsächlichen Miete inkl. Nebenkosten zu vergleichen, R 21.3 EStR.
 - Beachte "Diskrepanz" zwischen § 21 II S. 1 (50%) und S. 2 (weiterhin 66%). Liegt Miete unter 66%, aber bei mind. 50% der ortsüblichen Miete ist eine Überschussprognose vorzunehmen, um die Überschusserzielungsabsicht zu überprüfen. Siehe dazu Erlass § 21/5.

- Aufwendungen während Leerstandzeiten, R 21.2 III EStR:
 - = WK, wenn Vermietung beabsichtigt bzw. zwischen zwei Mietverhältnissen.
 - ABER KEINE WK, bei anschließender Selbstnutzung.
 - Ggf. WK im Rahmen von § 23 EStG, wenn Veräußerung geplant.
- Aufwendungen auf Gebäude (-teile), die selbst genutzt werden:
 - Zu Darlehensverträgen siehe Erlass § 21/6 zu 1.
 - Zu Erhaltungsaufwand siehe auch R 21.1 V EStR.
- Schuldzinsen
 - Schuldzinsen, § 9 I S. 3 Nr. 1 EStG und Damnum § 11 II S. 3, 4 EStG, siehe dazu auch H 11 „Damnum“ EStH 4. Spiegelstrich.
 - Ob Schuldzinsen nachträgliche WK für finanzierte AK/HK darstellen, siehe Erlass § 21/16 zu 1.

- Kosten der Verwaltung:
 - Stellen grds. WK dar. Beachte: Fahrten zu Mietobjekt nach Reisekostenregeln bei **gelegentlichen** Fahrten, R 21.2 IV EStR. Aber falls **regelmäßige** Fahrten → § 9 I S. 3 Nr. 4 i. V. m. § 9 III EStG
 - RA-Kosten bezogen auf Einkünfteermittlung (Streitigkeiten mit Mietern, mit Handwerkern, die Erhaltungsaufwendungen durchführen) = WK.
 - ABER RA-Kosten im Zusammenhang mit Erwerb/Herstellung der Immobilie = AK/HK.
- Zuordnung des Zweckzusammenhangs:
 - Abzustellen ist auf den Zeitpunkt der Reparatur (sog. typisierende Betrachtung, BFH 7.12.2006). Also Aufwand während
 - Vermietung = WK,
 - Eigennutzung = Kosten der priv. Lebensführung, § 12 Nr.1
 - Aber kein Abzug, wenn Aufwand zur (späteren) Selbstnutzung bestimmt, siehe auch H 21.2 „Erhaltungsaufwand“ EStH, Erlass § 21/12 zu 1.

- vorweggenommene WK?
 - Z.B. (+) bei Schuldzinsen bzgl. Erwerb der Immobilie, wenn bereits bei Erwerb Bebauung, Vermietung geplant und Absicht auch nachhaltig verfolgt wird.
- Reparatur-/Modernisierungskosten
 - Können WK oder nachträgliche AK/HK (§ 255 HGB) bzw. anschaffungsnahe HK (§ 9 V S. 2 i. V. m. § 6 I Nr. 1a EStG) sein. Zur Abgrenzung siehe
 - R 21.1 II EStR, insbesondere Vereinfachungsregel in S. 2 und Erlass § 21/8 zu 1
 - Unterscheide dabei Anschaffungs- und Herstellungsfälle!
 - H 6.4 „anschaffungsnahe HK“ EStH, Erlass § 6/14 zu 1
 - Erhaltungsaufwand, § 9 I S. 1 EStG, siehe auch „Definition“ in R 21.1 I EStR.
 - BEACHTEN bei „größeren Aufwendungen“ die Möglichkeit der Verteilung gem. § 82b EStDV. Siehe R 21.1 VI EStR, beachte auch H 21.1 „Verteilung...“ EStH. In Klausuren unwahrscheinlich.
 - Aufwand muss grds. selbst getragen werden, also grds. kein WK-Abzug bei „Drittaufwand“, aber siehe Ausnahmen bei H 4.7 „Drittaufwand“ EStH.

- Grundlagen zur Gebäude-AfA:
 - Bemessungsgrundlage sind die AK/HK des Gebäudes. Beachte § 9b I EStG.
 - Ermittlung ggf. anhand des Verhältnisses der Verkehrswerte zueinander. Siehe auch H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ EStH.
 - Soweit unentgeltlich erworben, beachte § 11d I EStDV.
 - Beachte neue Fassung § 7 IV S. 1 HS 2 Nr. 2 EStG und neuen § 7 Va EStG.
 - Siehe auch § 7b EStG und Erlass § 7b/1
 - PRÜFE, ob nur eine einheitliche Gebäude-AfA vorzunehmen ist oder zusätzlich selbstständige WG zu beachten sind.
 - AUßENANLAGEN → R.21.1 III EStR, H 4.2 V und 7.1 EStH.
 - Siehe auch H 6.4 „Einbauküche“ EStH: einheitliches WG. AfA mit ND 10 J.
 - Siehe auch „Dachgeschoss-Erlass“, Erlass § 7/7 zu 1.

EXKURS I: AfA in fallenden Jahresbeträgen § 7 Va EStG ①

- **Statt der linearen AfA i. S. v. § 7 IV S. 1 HS 1 Nr. 2 EStG** darf gem. § 7 Va I S. 1 EStG:
 - Bei Gebäuden, die in einem EU-Mitgliedstaat oder EWR-Staat belegen sind, soweit sie **Wohnzwecken dienen** und vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind
 - wenn mit der Herstellung nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.10.2029 begonnen wurde (maßgeblich ist das Datum der Baubeginn-Anzeige)
 - oder die Anschaffung auf Grund eines nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.10.2029 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags erfolgt,
- **kann die AfA in fallenden Jahresbeträgen vorgenommen werden.**
- Die AfA in fallenden Jahresbeträgen kann nach einem unveränderlichen Prozentsatz in Höhe von 5% vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen werden. Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend, § 7 Va S. 4, S.5 EStG.
- Der Übergang von der AfA in fallenden Jahresbeträgen zur linearen AfA ist zulässig. Die weitere AfA bemisst sich nach dem Übergang zur linearen AfA vom Restwert und dem nach Absatz 4 unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz, § 7 Va S. 7, S. 8 EStG.

EXKURS I: AfA in fallenden Jahresbeträgen § 7 Va EStG ②

BEISPIEL 1:

Ein Wohngebäude wird am 1.8.01 fertiggestellt. Die Baukosten betragen 3.250.000 €. Wie hoch ist die Abschreibung, wenn die degressive Abschreibung nach § 7 Va EStG in Anspruch genommen wird? In welchem Jahr sollte der Steuerpflichtige auf die lineare AfA übergehen?

LÖSUNG – BEISPIEL 1:

Der Steuerpflichtige sollte nach 14 Jahren und 5 Monaten nach der Fertigstellung am 1.8.01, d. h. ab dem Jahr 15, auf die lineare AfA übergehen:

AfA 01:

$$3.250.000 \text{ €} \times 5\% \times 5/12 = 67.708 \text{ €}$$

$$\text{Restwert} = 3.182.292 \text{ €}$$

RND 395 Monate

AfA 02:

$$3.182.292 \text{ €} \times 5\% = 159.115 \text{ €}$$

$$\text{Restwert} = 3.023.177 \text{ €}$$

RND: 383 Monate

AfA 03:

$$3.023.177 \text{ €} \times 5\% = 151.159 \text{ €}$$

$$\text{Restwert} = 2.872.018 \text{ €}$$

RND: 371 Monate

AfA 04:

$$2.872.018 \text{ €} \times 5\% = 143.601 \text{ € (gerundet)}$$

$$\text{Restwert} = 2.728.417 \text{ €}$$

RND: 359 Monate

AfA 05:

$$2.728.417 \text{ €} \times 5\% = 136.421 \text{ € (gerundet)}$$

$$\text{Restwert} = 2.591.996 \text{ €}$$

RND: 347 Monate

AfA 06:

$$2.591.996 \text{ €} \times 5\% = 129.600 \text{ € (gerundet)}$$

$$\text{Restwert} = 2.462.396 \text{ €}$$

RND: 335 Monate

EXKURS I: AfA in fallenden Jahresbeträgen § 7 Va EStG ③

LÖSUNG – BEISPIEL 1:

AfA 07:

$2.462.396 \text{ €} \times 5\% = 123.120 \text{ €}$ (gerundet)

Restwert = 2.339.276 €

RND 323 Monate

AfA 08:

$2.339.276 \text{ €} \times 5\% = 116.964 \text{ €}$ (gerundet)

Restwert = 2.222.312 €

RND: 311 Monate

AfA 09:

$2.222.312 \text{ €} \times 5\% = 111.116 \text{ €}$ (gerundet)

Restwert = 2.111.196 €

RND: 299 Monate

AfA 10:

$2.111.196 \text{ €} \times 5\% = 105.560 \text{ €}$ (gerundet)

Restwert = 2.005.636 €

RND: 287 Monate

AfA 11:

$2.005.636 \text{ €} \times 5\% = 100.282 \text{ €}$ (gerundet)

Restwert: 1.905.354 €

RND: 275 Monate

AfA 12:

$1.905.354 \text{ €} \times 5\% = 95.268 \text{ €}$ (gerundet)

Restwert = 1.810.086 €

RND: 263 Monate

EXKURS I: AfA in fallenden Jahresbeträgen § 7 Va EStG ④

LÖSUNG – BEISPIEL 1:

AfA 13:

$1.810.086 \text{ €} \times 5\% = 90.504 \text{ €}$ (gerundet)

Restwert = 1.719.582 €

RND: 251 Monate

AfA 14:

$1.719.582 \text{ €} \times 5\% = 85.979 \text{ €}$ (gerundet)

Restwert = 1.633.603 €

RND: 239 Monate also 19 Jahre und 11 Monate

AfA ab 15:

linearer AfA-Satz: 5,021 % (gerundet) bzw. 12/239

AfA somit $1.633.603 \text{ €} \times 5.021\% = 82.023 \text{ €}$ (gerundet)

AfA gem. § 7 Va EStG wäre gewesen:

$1.633.603 \text{ €} \times 5\% = 81.680 \text{ €}$ (gerundet)

EXKURS II: Sonderabschreibung § 7b EStG ①

- **Zusätzlich** zur AfA i. S. v. § 7 IV oder Va EStG darf gem. § 7b I S. 1 EStG eine Sonderabschreibung für neue Wohnungen in Höhe von jährlich 5 % im Jahr der Anschaffung/Herstellung und den folgenden 3 Jahren in Anspruch genommen werden. **Persönlich berechtigt** sind beschränkt/unbeschränkt Steuerpflichtige nach EStG und KStG, Erlass § 7b/1, Rz. 1. (im Folgenden nur noch die Randziffern)
- Begünstigte Förderobjekte sind Wohnungen:
 - die mit Bauantrag nach 31.08.2018 und vor 01.01.2022 bzw.
 - nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.01.2027
 - neu hergestellt werden, in einem EU/EWR-Staat belegen sind und die die Voraussetzungen des § 181 IX BewG erfüllen (bis Ende 2022 müssen es mind. 23 m² sein, ab 2023 sollen es mind. 20 m² sein, § 7b II S. 1 Nr. 1 EStG, Rz. 19 ff.
 - die mit Bauantrag nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.01.2027 hergestellten Wohnungen müssen nachweislich die Kriterien eines „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeits-Klasse erfüllen, was durch das „Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude“ nachgewiesen werden muss, § 7b II S. 1 Nr. 2 EStG
 - die im Jahr der Anschaffung/Herstellung und in den 9 Folgejahren zur entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken (nicht bei Beherbergung) dienen, § 7b II S. 1 Nr. 3 EStG, Rz. 32 ff., § 7b II S. 1 Nr. 3 EStG

EXKURS II: Sonderabschreibung § 7b EStG ②

- die AK/HK der obigen Wohnungen dürfen bei mit Bauantrag nach 31.08.2018 und vor 01.01.2022 hergestellten Wohnungen einen Betrag i. H. v. 3.000 €/m² nicht übersteigen, § 7b II S. 2 Nr. 1 EStG, Rz. 49 ff.
- und mit Bauantrag nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.01.2027 hergestellten Wohnungen einen Betrag i. H. v. 5.200 €/m² nicht übersteigen, § 7b II S. 1 **Nr. 2** EStG
- AfA-BMG ist gem. § 7b III EStG:
 - max. 2.000 €/m² Wohnfläche für Wohnungen i. S. v. § 7b II S. 2 **Nr. 1** und
 - max. 4.000 €/m² Wohnfläche für Wohnungen i. S. v. § 7b II S. 2 **Nr. 2**, Rz. 55 ff.
- Im Falle der Anschaffung muss die neue Wohnung im Jahr der Fertigstellung angeschafft werden; abschreibungsberechtigt ist nur der Anschaffende, § 7b I S. 2, 3 EStG.
- Bei **Prüfung der Baukostenobergrenze** sind die AK/HK auf die gesamte Nutzfläche des neugeschaffenen Gebäudes zu verteilen (Rz. 50). Dabei sind auch Nebenräume, soweit sie zu Benutzung durch die Hausbewohner bestimmt sind (Waschküche, Fahrradkeller) einzubeziehen, Rz. 51. Mehrkosten (z.B. für eine barrierefreie Wohnung) gehen in die allgemeine Kostenaufteilung ein, Rz. 52.
- Bei **Prüfung der förderfähigen AK/HK** sind auch die AK/HK der Nebenräume, soweit sie zu Benutzung durch die Hausbewohner bestimmt sind (Waschküche, Fahrradkeller) einzubeziehen, unabhängig davon, ob sie durch alle Mieter oder einzelne genutzt werden dürfen, Rz. 53.

EXKURS II: Sonderabschreibung § 7b EStG ③

- Die Sonderabschreibung ist eine Jahresabschreibung ohne zeitanteilige Aufteilung, Rz. 66.
- Der nach dem Ausschöpfen der Sonderabschreibungen verbleibende Restwert ist nach § 7a IX EStG in die Bemessungsgrundlage für die normale Gebäude-AfA einzubeziehen. Die Restwertabschreibung ergibt sich aus dem Restwert und dem nach § 7 IV EStG unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz.
- Die Sonderabschreibung ist gem. § 7b IV EStG rückgängig zu machen, wenn:
 - die begünstigte Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren nicht der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient, § 7b IV Nr. 1 EStG
 - die begünstigte Wohnung oder ein Gebäude mit begünstigten Wohnungen im Anschaffungs-/Herstellungsjahr oder in den folgenden 9 Jahren veräußert wird und der Veräußerungsgewinn weder dem EStG noch dem KStG unterliegt, § 7b IV Nr. 2 EStG.
 - die Baukostenobergrenze i. S. v. § 7b II Nr. 2 EStG durch nachträgliche AK/HK innerhalb der ersten drei Jahre nach Ablauf des Anschaffungs-/Herstellungsjahrs überschritten wird, § 7b IV Nr. 3 EStG

EXKURS II: Sonderabschreibung § 7b EStG ④

BEISPIEL 2:

Ein Wohngebäude mit Wohn- und Nebenflächen von 650 qm wird am 01.08.01 fertiggestellt. Die Baukosten betragen 3.250.000 €. Es handelt sich um ein Energieeffizienzhaus 40, das Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude und die übrigen Voraussetzungen für die Anwendung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG liegen vor. Wie hoch ist die mögliche Abschreibung in den Jahren 01 bis 05, wenn neben der Sonderabschreibung die lineare AfA verrechnet wird?

ALTERNATIV: Neben der Sonderabschreibung wird degressiv nach § 7 Va EStG abgeschrieben

LÖSUNG – BEISPIEL 2:

AfA 01:

HK pro qm = 5.000 €, also Baukostenobergrenze von 5.200 € pro qm nicht überschritten. Weitere Voraussetzungen liegen laut SV vor, also § 7b EStG möglich.

AfA-BMG: $650 \text{ qm} \times 4.000 \text{ €} = 2.600.000 \text{ €}$

Sonderabschreibung § 7b EStG: = Jahres-AfA damit $2.600.000 \text{ €} \times 5\% = 130.000 \text{ €}$

Daneben lineare AfA (zeitanteilig) § 7 IV S. 1 HS 1 Nr. 2 a) EStG:

$3.250.000 \text{ €} \times 3\% \times 5/12 = 40.625 \text{ €}$

AfA 01 insgesamt: 170.625 €

RND: 395 Monate

EXKURS II: Sonderabschreibung § 7b EStG ⑤

LÖSUNG – BEISPIEL 2:

AfA 02 – 04 jeweils:

Sonderabschreibung § 7b EStG: = Jahres-AfA damit $2.600.000 \text{ €} \times 5\% =$	130.000 €
Daneben lineare AfA § 7 IV S. 1 HS 1 Nr. 2 a) EStG: $3.250.000 \text{ €} \times 3\% =$	97.500 €
AfA 02 - 04 jeweils insgesamt:	227.500 €

AfA 01 – 04 insgesamt ($170.625 \text{ €} + 3 \times 227.500 \text{ €}$) =	853.125 €
Restwert Ende 04 ($3.250.000 \text{ €} \text{./.} 853.125 \text{ €}$) =	2.396.875 €
RND: 359 Monate also 29,92 Jahre (gerundet)	

AfA ab 05:

Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums bemisst sich die weitere AfA nach dem Restwert und dem nach § 7 IV EStG unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz, § 7a IX EStG.

Lineare AfA § 7 IV S. 1 HS 1 Nr. 2 a) EStG: $2.396.875 \text{ €} \times 12/359$ (3,342 %) =	80.104 €
---	----------

EXKURS II: Sonderabschreibung § 7b EStG ⑥

LÖSUNG – BEISPIEL 2 - ALTERNATIVER SACHVERHALT:

AfA 01:

Sonderabschreibung § 7b EStG: = Jahres-AfA damit $2.600.000 \text{ €} \times 5\% =$	130.000 €
Daneben degressive AfA (zeitanteilig) § 7 IV S. 1 HS 1 Nr. 2 a) EStG: $3.250.000 \text{ €} \times 5\% \times 5/12 =$	67.708 €
Restwert: 3.052.292 €	

RND: 395 Monate

AfA 02:

Sonderabschreibung § 7b EStG: = Jahres-AfA damit $2.600.000 \text{ €} \times 5\% =$	130.000 €
Daneben degressive AfA (zeitanteilig) § 7 IV S. 1 HS 1 Nr. 2 a) EStG: $3.052.292 \text{ €} \times 5\% =$ (gerundet)	152.615 €
Restwert: 2.769.677 €	

RND: 383 Monate

AfA 03:

Sonderabschreibung § 7b EStG: = Jahres-AfA damit $2.600.000 \text{ €} \times 5\% =$	130.000 €
Daneben degressive AfA (zeitanteilig) § 7 IV S. 1 HS 1 Nr. 2 a) EStG: $2.769.677 \text{ €} \times 5\% =$ (gerundet)	138.484 €
Restwert: 2.501.193 €	

RND: 371 Monate

EXKURS II: Sonderabschreibung § 7b EStG ⑦

LÖSUNG – BEISPIEL 2 - ALTERNATIVER SACHVERHALT:

AfA 04:

Sonderabschreibung § 7b EStG: = Jahres-AfA damit $2.600.000 \text{ €} \times 5\% = 130.000 \text{ €}$

Daneben degressive AfA (zeitanteilig) § 7 IV S. 1 HS 1 Nr. 2 a) EStG:

$2.501.193 \text{ €} \times 5\% = (\text{gerundet}) 125.060 \text{ €}$

Restwert: 2.246.133 €

RND: 359 Monate also 29,92 Jahre (gerundet)

AfA ab 05:

Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums bemisst sich die weitere AfA nach dem Restwert und dem nach § 7 Va EStG maßgebenden Prozentsatz, § 7a IX EStG.

AfA § 7 Va EStG: $2.246.133 \text{ €} \times 5\% = (\text{gerundet}) 112.307$

Restwert: 2.133.826 €

RND: 347 Monate

EXKURS III: Erlass § 21/8– Anschaffungsfälle ①

Anschaffungskosten sind u. a. Kosten zur ERREICHUNG DER BETRIEBSBEREITSCHAFT, § 255 I HGB.

Unterscheide dabei subjektive und objektive Funktionsuntüchtigkeit!

- Sind objektiv wesentliche Teile des Gebäudes nicht nutzbar, sind diesbezügliche Aufwendungen = AK (Rz. 6)

(Beseitigung der objektiven Funktionsuntüchtigkeit)

- Ist das Gebäude zwar objektiv (irgendwie) nutzbar, aber nicht im Sinne der konkreten Zweckbestimmung des Erwerbers, sind Aufwendungen = AK (Rz. 7),

Beseitigung der subjektiven Funktionsuntüchtigkeit.

EXKURS III: Erlass § 21/8– Anschaffungsfälle ②

„Subjektive Funktionstüchtigkeit“ betrifft auch die Frage, welchen (Wohn-) Standard ein Gebäude haben soll. Werden in 3 der 4 zentralen Bereiche Maßnahmen ergriffen und führen diese zu einer Standardanhebung, dann = AK (Rz. 9)

Die 4 zentralen Bereiche sind:

- **F**enster
- **E**lektro
- **S**anitär
- **H**eizung

BEACHTEN: Regelungen gelten für ANSCHAFFUNGSFÄLLE, also

NICHT bei unentgeltlichem Erwerb (Rz. 15)

NUR ANTEILIG bei teilentgeltlichem Erwerb (Rz. 16)

Soweit Aufwendungen auf den unentgeltlich erworbenen Teil entfallen, stellen diese dann Erhaltungsaufwand oder ggf. HK dar.

EXKURS III: Erlass § 21/8– Herstellungsfälle

Siehe § 255 II HGB. HK sind Aufwendungen für

- **Neuerstellung**
- **Erweiterung (Anbau, Aufstockung), AUCH Substanzmehrung (Einsätzen von Trennwänden mit damit verbundener veränderter Nutzungsmöglichkeit, Anbau Balkon); ABER KEINE HK, weil keine Substanzmehrung**
 - bei bloßem Versetzen von Wänden oder Einsätzen von Trennwänden (wg. fehlender geänderter Nutzungsmöglichkeit)
 - Tausch von kleinen gegen große Fenster, Rz. 17 – 24.
- **wesentliche Verbesserung**
 - OB eine solche vorliegt, vergleiche zwischen dem Zustand bei Herstellung/Anschaffung und dem Zustand, in den das Gebäude durch die Maßnahmen versetzt würde, Rz. 26.
 - BEACHTEN: GENERALÜBERHOLUNG stellt keine wesentliche Verbesserung dar, Kosten also = Erhaltungsaufwand, Rz. 27.
 - ABER andere Beurteilung (also Aufwendungen = HK), wenn mehr als substanzerhaltende Erneuerung, nämlich Erhöhung des Gebrauchswertes, wovon ausgegangen werden kann bei Standardanhebung, Rz. 28 i. V. m. Rz. 9-14.

- Bei einer Sanierung in Raten werden die Maßnahmen innerhalb eines Fünfjahreszeitraums bei der Prüfung der Standardanhebung zusammen gefasst, Rz. 31.
- Treffen (nachträgliche) AK/HK mit Erhaltungsaufwand zusammen, sind diese grundsätzlich (ggf. im Wege der Schätzung) aufzuteilen, Rz. 33.
- ABER wenn es sich um ein Bündel von Einzelmaßnahmen handelt, die für sich teils AK/HK, teil Erhaltungsaufwand darstellen, sind sie einheitlich zu beurteilen, wenn sie in sachlichem Zusammenhang stehen, Rz. 34.
- Ein solcher liegt vor, wenn die Maßnahmen bautechnisch ineinander greifen, Rz. 35. Siehe dazu dort Beispiel 2.
- DAGEGEN KEIN bautechnisches Ineinandergreifen, wenn Herstellungsarbeiten zum Anlass genommen werden, AUCH anstehende Renovierungsarbeiten durchzuführen, Rz. 35. Siehe dort Beispiel 3 als Fortsetzung von Beispiel 2.

EXKURS III: anschaffungsnahe Herstellungskosten ①

- § 6 INr. 1a EStG ist Spezialregelung gegenüber § 255 HGB. Denke in Zusammenhang mit § 21er Einkünften an Verweisungsnorm: § 9 V S. 2 i. V. m. § 6 I Nr. 1a EStG.
- Vorschrift gilt nur bei Anschaffungsfällen, bei teilentgeltlichem Erwerb nur bzgl. des entgeltlich erworbenen Teils, R 6.4 I S. 2 EStR. Die Entnahme aus dem BV gilt nicht als Anschaffung, BFH v. 03.05.2022 (siehe Fußnote 1 zu H 6.4. „Anschaffungsnahe HK“ EStH).
- Die 3-Jahres-Frist ist taggenau zu berechnen. Maßgeblicher Zeitpunkt ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums („Schlüsselübergabe“).
- BEACHT: Auch wenn § 6 Ia EStG nur gilt, soweit (teil-) entgeltlich erworben wurde, ist die 3-Jahres-Frist, die der entgeltlich Erwerbende „in Gang setzt“, vom unentgeltlich erwerbenden Rechtsnachfolger zu beachten (wohl hM, aber streitig).
- Zu den Maßnahmen i. S. v. § 6 I Nr. 1a EStG gehören sämtliche Aufwendungen für „Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes“ und zwar unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung.
- Wird die 15%-Grenze überschritten werden damit auch „bloße Erhaltungsaufwendungen“ zu anschaffungsnahe HK. Wird die Grenze nicht überschritten, sind die Erhaltungsaufwendungen sofort abziehbar. ABER Aufwendungen, die nach HGB als AK oder HK zu qualifizieren sind, bleiben auch dann nachträgliche AK/HK und müssen über AfA abgesetzt werden.

EXKURS III: anschaffungsnahe Herstellungskosten ②

- Unter „Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes“ sind bauliche Maßnahmen zu verstehen, durch die:
 - Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes
 - oder am Gebäude selbst beseitigt werden
 - oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird.
- Dazu gehören also auch Aufwendungen (siehe auch Erlass § 6/14) zur Beseitigung der obj. oder subj. Funktionsuntüchtigkeit, zur Beseitigung versteckter Mängel und Schönheitsreparaturen.
- ABER NICHT, wenn sie zur Beseitigung von Schäden aufgewendet werden, die bei Anschaffung noch nicht vorhanden waren und nachweislich erst später durch schuldhaftes Verhalten Dritter verursacht wurden, H 6.4 „anschaffungsnahe HK“ EStH, 2 Spiegelstrich.
- Zahlungen an Mieter für eine vorzeitige Kündigung der Wohnung sind keine „bauliche“ Maßnahmen und daher sofort abziehbare WK, gleiches gilt für Fahrtkosten zum Mietobjekt zwecks Erbringung von Eigenleistungen, BFH v. 20.09.2022.

EXKURS III: anschaffungsnahe Herstellungskosten ③

- Die Maßnahmen müssen innerhalb von 3 Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden. Ob die Maßnahme beendet, abgerechnet oder bezahlt ist, ist unbeachtlich.
- Die Maßnahmen müssen nach der Anschaffung, also nach Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (Schlüsselübergabe) durchgeführt werden.
- Die Maßnahmen dürfen nicht nach Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich ausgenommen sein. Siehe H 6.4 „anschaffungsnahe HK“ EStH sowie Erlass § 6/14.
- Bei einem aus mehreren Einheiten bestehenden Gebäude ist für die Ermittlung:
 - auf das Gebäude insgesamt abzustellen, wenn das Gesamtgebäude nicht in verschiedene Wirtschaftsgüter aufzuteilen ist.
 - wenn das Gesamtgebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und daher in verschiedene Wirtschaftsgüter aufzuteilen ist (vgl. BFH v. 14.06.2014).

SONDERFÄLLE:

Schuldzinsen = nachtr. WK?

NACHTRÄGLICHE WK für finanzierte AK/HK ? → Erlass § 21/16 zu 1:

- nachträgliche WK (+), wenn nach 1998 veräußert und soweit Veräußerungserlös zur Tilgung nicht reicht.
- nachträgliche WK (-), wenn vor 1999 veräußert.
- nachträgliche WK (-), bei Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht.

NACHTRÄGLICHE WK für finanzierten ERHALTUNGSaufwand?

- nachträgliche WK (+), wenn nach 2013 veräußert, soweit Veräußerungserlös zur Tilgung nicht reicht.
- nachträgliche WK (+), wenn vor 2014 veräußert. Dabei ist VORRANG der SCHULDENTILGUNG UNBEACHTLICH.
- **Vorfälligkeitsentschädigung sind keine WK bei VuV**, da KEIN wirtschaftlicher Zusammenhang mit VuV, ggf. WK bei § 23 EStG.

SONDERFÄLLE:

Ferienwohnung/ BEISPIEL

- Abgrenzung zu gewerblicher Tätigkeit, siehe R 15.7 II EStR.
- WK-Abzug und Überschusserzielungsabsicht, siehe Erlass § 21/5 zu 1 Rz. 16 ff. Unterscheide:
 - Bei ausschließlicher Vermietung an Gäste und jederzeitiger Bereithaltung ist von Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen, also voller WK-Abzug auch für Leerstandzeiten.
 - Bei auch Selbstnutzung ist Einkünfteerzielungsabsicht stets zu prüfen, wobei in die Prognose NUR die WK einbezogen werden können, die auf die Vermietung entfallen. Insoweit problematisch, wie Leerstandzeiten zu behandeln sind. Siehe dazu Rz. 21 – 23.

BEISPIEL 3:

P ist Eigentümer einer Wohnung in der Eifel, die er an Feriengäste vermietet, aber gelegentlich auch für seinen eigenen Urlaub nutzt.

Im Jahr 01 hat er 100 Tage die Wohnung an Feriengäste vermieten können und dabei 10.000 € vereinnahmt. Er selbst hat die Ferienwohnung an weiteren 50 Tagen genutzt. Die restlichen 215 Tage (= 365 ./ 150) stand die Wohnung leer.

P hat Kosten inklusive AfA sind im Jahr 01 i. H. v. 13.600 €.

Einkünfte des S?

LÖSUNG - BEISPIEL 3:

Mit der Vermietung der Ferienwohnung erzielt S Einkünfte aus VuV gem. § 2 I S. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 I S. 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind gem. § 2 II S. 1 Nr. 2 EStG der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, wobei das Zufluss-/Abflussprinzip des § 11 EStG zu beachten ist.

Die Einnahmen i. S. v. § 8 I EStG betragen grds. +10.000 €

An Kosten sind grundsätzlich 13.600 € entstanden/abgeflossen. Fraglich ist aber, ob P überhaupt die erforderliche Überschusserzielungsabsicht hat.

Dabei sind die Kosten auf die Selbstnutzung und die Vermietung zu verteilen. Verteilungsmaßstab ist das Verhältnis der Selbstnutzung und Vermietung zueinander. Da P die Selbstnutzung nicht zeitlich beschränkt hat, ist davon auszugehen, dass die Leerstandszeiten dabei zu gleichen Teilen zuzuordnen sind. Siehe auch Erlass § 21/5 Rz. 22,23.

LÖSUNG - BEISPIEL 3:

Dabei sind die Kosten auf die Selbstnutzung und die Vermietung zu verteilen. Verteilungsmaßstab ist das Verhältnis der Selbstnutzung und Vermietung zueinander. Da P die Selbstnutzung nicht zeitlich beschränkt hat, ist davon auszugehen, dass die Leerstandszeiten dabei zu gleichen Teilen zuzuordnen sind. Siehe auch Erlass § 21/5 Rz. 22,23.

Vorliegend hat P 50/150 die Ferienwohnung selbst genutzt und 100/150 vermietet.

Die Leerstandszeiten sind daher zu $100/150 \times 215$, also i. H. v. von 144 Tagen der Vermietung zuzuordnen. Damit sind bei VuV als WK berücksichtigungsfähig:

$13.600 \text{ €} \times 244/365$./9.092 €

Es ergeben sich positive Einkünfte i. H. v. 908 €

Damit ist auch von der Überschusserzielungsabsicht auszugehen.

(Hinweis: Wäre diese streitig, müsste eine Überschussprognose über einen Zeitraum von ggf. bis zu 30 Jahren erstellt werden, bei dem der Überschuss der zukünftigen Einnahmen unter Erhöhung um 10% Sicherheitszuschlag über die Ausgaben unter Abzug von 10% (Sicherheitsabschlag) ermittelt wird. Veräußerungsgewinne bleiben unberücksichtigt. Siehe auch Erlass § 21/5 Rz. 34.)

Das Erbbaurecht ist ein:

- eigentumsähnliches Recht, auf/unter einem fremden Grundstück ein Bauwerk zu haben, (siehe § 1 Abs. 1 ErbbauRG),
- dingliches veräußerliches und vererbliches Recht, das eigenständig ist im Verhältnis zum Eigentum am Grundstück, (siehe § 1 Abs. 1 ErbbauRG)
- **Die Belastung eines Grundstücks mit einem Erbbaurecht stellt für den Erbbaupflichteten keine Veräußerung des Grundstücks dar; er überlässt das Grundstück lediglich einem anderen zur Nutzung auf Zeit, vergleichbar einem Miet- oder Pachtverhältnis.**
- Auf Grund des Erbbaurechts steht dem Erbbauberechtigten das Eigentum am von ihm errichteten Gebäude zu; wird an einem bebauten Grundstück ein ErbbauR. erteilt, wird auch das vorhandene Gebäude wesentlicher Bestandteil des ErbbauR. (siehe § 12 ErbbauRG).
- In der Regel zahlt der Erbbauberechtigte für die Einräumung des Erbbaurechts Erbbauzinsen.
- Mit Ablauf des Erbbaurechts (häufig auf Zeitraum von 99 Jahren eingeräumt) wird GruBo-Eigentümer auch Eigentümer des Gebäudes (§12 III ErbbauRG). In der Regel ist dann dem Erbbauberechtigten eine Entschädigung zu zahlen (§ 27 ErbbauRG).

EXKURS IV: Erbbaurecht + Bilanzierung

Durch die Einräumung des Erbbaurechts wird das Grundstück beim **bilanzierenden Verpflichteten** weder entnommen noch veräußert. Das Grundstück ist weiterhin im Betriebsvermögen auszuweisen, so dass sich hierdurch keine Buchung ergibt.

- Der Erbbauzins stellt BE dar. Falls Vorauszahlungen zu leisten sind, ggf. Bildung eines PRAP.
- Das vom Erbbauberechtigten errichtete Bauwerk steht in dessen Eigentum und kann daher beim Erbbaurechtsverpflichteten nicht bilanziert werden.
- Wird an einem bebauten Grundstück ein Erbbaurecht eingeräumt, kommt es zum Eigentumsübergang am Gebäude (§ 12 ErbbauRG). Der bisherige Eigentümer muss das Gebäude gewinnmindernd mit dem Restbuchwert ausbuchen und den Kaufpreis gewinnerhöhend erfassen.

Beim **bilanzierenden Erbbauberechtigten** sind die einmaligen Aufwendungen für die Bestellung des Erbbaurechts (Notarkosten, Grundbuchgebühren, Maklerprovision, Grunderwerbsteuer) als Anschaffungsnebenkosten (als grundstücksgleiche Rechte) zu aktivieren und auf die Laufzeit des Erbbaurechts abzuschreiben.

- Der Erbbauzins stellt BA dar. Falls Vorauszahlungen zu leisten sind, ggf. Bildung eines ARAP.
- Wird das Gebäude selbst hergestellt, ist es mit den HK (Bauten auf fremden Grundstücken) zu aktivieren und gem. § 7 IV EStG abzuschreiben.
- Wird an einem bebauten Grundstück ein Erbbaurecht eingeräumt, kommt es zum Eigentumsübergang am Gebäude (§ 12 ErbbauRG). Der Erbbaurechtsberechtigte muss das Gebäude als neuer Eigentümer mit den AK aktivieren und gem. § 7 IV EStG abschreiben.

SONDERFÄLLE:

Vermietung durch Mehrere

- Wenn Gemeinschaft vermietet, dann haben die Miteigentümer je anteilig Einkünfte VuV. Die VuV-Einkünfte sind grds. entsprechend der Miteigentumsanteile zu verteilen.
- Abweichende Vereinbarung über Zurechnung von Einnahmen und WK sind nur beachtlich, wenn der Grund für die Vereinbarung im Gemeinschaftsverhältnis liegt. **BEACHTE:** abweichende Verteilung der WK gilt nicht für die AfA. Sie ist nur bei dem und in dem Umfang zu berücksichtigen, wie er AK/HK getragen hat, R 21.6 S. 3 EStR.
- Wird eine Wohnung durch eine Grundstücksgemeinschaft an einen Miteigentümer (oder dessen Ehegatten) vermietet und nutzt dieser das gemeinschaftliche Wohnhaus über seinen Miteigentumsanteil hinaus,
- erzielt der andere bzw. die anderen Miteigentümer bezüglich der „Mehrnutzung“ anteilig Einkünfte aus VuV (BFH vom 18.05.2004), siehe auch H 21.6 „Miteigentum“ EStH.

Übungsfall 4

SONDERFÄLLE:

Nießbrauch - Allgemeines ①

Nießbrauch ist das nicht übertragbare, dinglich gesicherte, also im Grundbuch eingetragene Recht, aus einer Sache Früchte ziehen zu dürfen (§ 1030 BGB).

Vorbehaltsnießbrauch	Zuwendungsnießbrauch
Eigentum wird übertragen; der bisherige Eigentümer behält das Fruchtziehungsrecht	Eigentum bleibt; es wird nur das Fruchtziehungsrecht übertragen

Wer kann abziehen:

- | | |
|---------------------|---|
| 1. AfA? | Wer tatsächlich AK/HK getragen hat und Einnahmen erzielt. |
| 2. laufende Kosten? | Wer Einnahmen erzielt und vertraglich oder gesetzlich verpflichtet ist, Kosten zu tragen und sie tatsächlich getragen hat |

SONDERFÄLLE : Nießbrauch - Allgemeines ②

Gesetzliche (Verteilung der) Kostentragungspflichten nach BGB	
Nießbraucher	Eigentümer
laufende Reparaturen § 1041 BGB	ag Reparaturen §§ 1042, 1043 BGB
gewöhnliche öffentl. Lasten § 1047 BGB Grundsteuer, Hypo-Zinsen	ag Lasten Erschließungsbeiträge, Hypo-Tilgung
Kosten f. Versicherungen § 1045 BGB	

SONDERFÄLLE: Vorbehaltsnießbrauch ①

- Der **Nießbrauchverpflichtete = Erwerber des Grundstücks** erhält von vornherein „nur“ das mit dem Nießbrauch belastete Grundstück; das heißt, dass die **Bestellung des Nießbrauchs keine Gegenleistung für den Erwerb** des Grundstücks darstellt, also **nicht** zu **AK** führen kann (Rz.40). Da der „neue Eigentümer“ keine Einnahmen erzielt, kann er von ihm getragene Grundstückskosten nicht als WK absetzen, Rz. 45 ff.
- Dem **bisherigen Eigentümer = Nießbrauchberechtigten = der „Vermieter“** sind aufgrund seines Nutzungsrechts die Mieteinnahmen als Einnahmen aus VuV zuzurechnen, Rz. 41 ff.
- Als WK kann er geltend machen,
 - laufende Kosten, soweit er zur Tragung verpflichtet ist und die Kosten auch getragen hat.
 - AfA kann er auch geltend machen, da er als (ehemaliger) Eigentümer die AK/HK des Gebäudes auch getragen hat.
- Wenn Vorbehaltsnießbrauch erloschen ist, steht nun dem Eigentümer die Gebäude-AfA zu.
UNTERSCHIED:
 - Wurde das Grundstück **entgeltlich** erworben, dann bemisst sich die AfA nach den AK, wobei der Wert des Nießbrauchs nicht zu den AK gehört und sich das AfA-Volumen um die AfA für den Zeitraum Anschaffung bis Erlöschen des Nießbrauchs reduziert, Rz. 47.
 - Wurde das Grundstück **unentgeltlich** übertragen, führt der Eigentümer gem. § 11d EStDV nach Erlöschen des Nießbrauchs die AfA fort. Bei teilentgeltlichem Erwerb sind 2 AfA-Reihen zu führen, Rz. 48.

Bei einem **vorbehaltenen dinglichen Wohnrecht** gelten die Regeln über den Vorbehaltsnießbrauch entsprechend, Rz. 49 ff. BEACHTEN: wird ein Grundstück entgeltlich gegen Einräumung eines Vorbehaltswohnrechts übertragen, kann der neue Eigentümer AfA auf das entgeltlich erworbene Gebäude nur insoweit geltend machen, als sie auf den **unbelasteten Teil** entfällt.

- Einräumung des Wohnrechts stellt **kein Entgelt** für die Übertragung des Grundstücks dar. Übernehmer erhält lediglich das von vornherein um das Nutzungsrecht geminderte Vermögen.
- Der Kaufpreis zuzüglich der Nebenkosten ist auf die beiden Wirtschaftsgüter GruBo sowie Gebäude nach dem Verhältnis der Verkehrswerte **aufzuteilen**.
- Da sich das Wohnrecht nicht auf GruBo bezieht, ist nur der **Verkehrswert des Gebäudes** um den kapitalisierten Wert des Wohnrechts zu mindern.
- Die anteiligen AK des **unbelasteten Gebäudeteils** ergeben sich dann aus dem Verhältnis des Verkehrswerts des unbelasteten Teils zum Verkehrswert des gesamten Gebäudes abzüglich des kapitalisierten Werts des Nutzungsrechts.
- Falls die Vertragsparteien eine Aufteilung des Kaufpreises vornehmen, ist grundsätzlich diese der Besteuerung zu Grunde zu legen, soweit nicht die Verkehrswerte des jeweiligen WG überschritten werden.
- Siehe Rz. 50 mit Berechnungsbeispiel.

BASICS:

BEISPIEL

BEISPIEL 4:

V ist Eigentümer eines Zweifamilienhauses, in dem die beiden gleichgroßen Wohnungseinheiten zu einer ortsüblichen Jahresmiete von jeweils 15.000 € (inkl. Umlagen) vermietet werden. Für die vermieteten Wohnungen entstehen zutreffend ermittelte WK i. H. v.:

laufende Kosten (öff. Abgaben, Versicherungen, regelmäßig auftretende Wartungs-/Reparaturkosten) 8.000 €

Gebäude-AfA 7.000 €.

Zum 01.01. des Jahres überträgt V das Eigentum am Zweifamilienhaus unentgeltlich auf seine Tochter T, wobei er sich zivilrechtlich wirksam das Nießbrauchrecht am Haus einräumen lässt. Vereinbarungsgemäß hat V als Nießbraucher sämtliche Kosten für das Objekt zu tragen. Wegen eines Sturmschadens wendete V außergewöhnliche Reparaturkosten i. H. v. 12.000 € auf.

Einkünfte von V bzw. T?

LÖSUNG - BEISPIEL 4:

V erzielt angesichts des sich vorbehaltenen Nießbrauchsrechts (Vorbehaltsnießbrauch) Einkünfte aus VuV gem. § 2 I S. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 I S. 1 Nr. 1 EStG (Erlass § 21/2 zu 1, Rz. 41); die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 II S. 1 Nr. 2 EStG durch Gegenüberstellung der Einnahmen und WK wie folgt:

Einnahmen (§ 8 EStG): 2x 15.000 €

30.000 €

WK (§ 9 EStG): Der Vorbehaltsnießbraucher darf die Gebäude-AfA wie zuvor als Eigentümer in Anspruch nehmen und ist berechtigt, von ihm getragene Aufwendungen auf das Grundstück als WK abzuziehen (Erlass § 21/2 zu 1, Rz. 42, 43 i. V. m. Rz. 21, 22).

Da V vereinbarungsgemäß sämtliche gewöhnlichen wie außergewöhnlichen Kosten zu tragen hat, ist abzusetzen:

Gebäude-AfA, § 9 I S. 3 Nr. 7 i. V. m. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 a EStG ./. 7.000 €

sonstige Kosten (laut Sachverhalt) ./. 8.000 €

Reparaturkosten bzgl. Sturmschäden ./. 12.000 €

Einkünfte aus VuV 3.000 €

Da T keine Einnahmen aus dem nießbrauchsbelasteten Grundstück zuzurechnen sind, kann sie Aufwendungen – hätte sie welche getragen – nicht als WK absetzen (Erlass § 21/2 zu 1, Rz. 45).

SONDERFÄLLE:

Zuwendungsnießbrauch ①

Konsequenzen beim Eigentümer - Nießbrauch wird eingeräumt:

Unentgeltlich

(Teil-) entgeltlich

Einkünfte VuV ⊖
Weil keine Einkünfte, kein WK-Abzug
Erlass § 21/2, Rz. 23, 24

Einkünfte VuV ⊕
Nießbrauchszins = Einnahme*

laufende Kosten = WK?

⊕, soweit er Kosten zu tragen hat
und getragen hat**

AfA = WK?

⊕, AK/HK wurden getragen**

* Grds. sofort § 11 I S. 1 EStG,
Beachte § 11 I S. 3 EStG,
s. a. Erlass § 21/2, Rz. 28

** nur anteilig, soweit
entgeltliche Überlassung,
Erlass § 21/2, Rz. 30, 31

SONDERFÄLLE:

Zuwendungsnießbrauch ②

Konsequenzen beim Nießbraucher: Vermietung = § 21 I Nr. 1 EStG	
Einnahmen ?	⊕, die „normale“ Miete
laufende Kosten = WK?	⊕, soweit er Kosten zu tragen hat und auch getragen hat, Erlass § 21/2 Rz. 26
AfA = WK?	⊖, da Nießbraucher die AK/HK nicht getragen hat
Nießbrauchzins = WK?	⊖, wenn unentgeltlich ⊕, wenn entgeltlich *
* Grds. sofort § 11 II S. 1 EStG, Beachte § 11 II S. 3 EStG, siehe auch Erlass § 21/2 Rz. 26 a. E.	

BASICS:

BEISPIEL

BEISPIEL 5:

V ist Eigentümer eines Zweifamilienhauses, in dem die beiden gleichgroßen Wohnungseinheiten zu einer ortsüblichen Jahresmiete von jeweils 15.000 € (inkl. Umlagen) vermietet werden. Für die vermieteten Wohnungen entstehen zutreffend ermittelte WK i. H. v.:

laufende Kosten (öff. Abgaben, Versicherungen, regelmäßig auftretende Wartungs-/ Reparaturkosten) 8.000 €

Gebäude-AfA 7.000 €.

Zum 01.01. des Jahres räumt V der T zivilrechtlich wirksam entgeltlich das Nießbrauchsrecht ein; Kosten werden von V bzw. T nach den gesetzlichen Regeln tatsächlich getragen. Unterstellen sie ein nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zutreffend ermitteltes Entgelt i. H. v. 200.000 € für ein auf 10 Jahre eingeräumtes Nießbrauchsrecht, zahlbar mit jährlich 20.000 €. Wegen eines Sturmschadens wendete V außergewöhnliche Reparaturkosten i. H. v. 12.000 € auf.

Aufgabe: Einkünfte von V bzw. T?

LÖSUNG - BEISPIEL 5:

Einkünfte V:

V erzielt hinsichtlich des vollentgeltlich eingeräumten Zuwendungsnißbrauchs Einkünfte aus VuV gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, die sich gem. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG durch Gegenüberstellung der Einnahmen und WK wie folgt ermitteln:

Einnahmen (§ 8 EStG)

Beim Eigentümer ist das für die Bestellung des Nießbrauchs gezahlte Entgelt im Zeitpunkt des Zuflusses als Einnahme aus VuV zu erfassen, § 21/2, Rz. 28. + 20.000 €

(Hinweis: Im Falle einer „Einmalzahlung“ wäre auf § 11 Abs. 1 S. 3 EStG einzugehen)

WK (§ 9 EStG)

Der Eigentümer V ist – da ihm Einnahmen aus VuV zuzurechnen sind – zur Vornahme von AfA berechtigt (Erlass § 21/2 zu 1, Rz. 30), hier laut Sachverhalt: ./ 7.000 €

Ferner sind als WK die mangels vertraglicher Kostentragungsvereinbarung aufgrund der gesetzlichen Lastenverteilung (§§ 1041, 1045, 1047 BGB im Umkehrschluss) zu tragenden und tatsächlich getragenen Grundstücksaufwendungen abziehen, hier die Kosten für außergewöhnliche Reparaturen durch den Sturmschaden i. H. v. ./ 12.000 €

Einkünfte des V aus VuV somit

1.000 €

LÖSUNG - BEISPIEL 3:

Einkünfte T:

T erzielt hinsichtlich der vermieteten Wohnungen Einkünfte aus VuV gem. § 2 I S. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, die sich gem. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG durch Gegenüberstellung der Einnahmen und WK wie folgt ermitteln:

Einnahmen, § 8 EStG: Miete 2 x 15.000 €

30.000 €

WK, § 9 EStG: Da T die AK/HK nicht getragen hat, kann sie KEINE Gebäude-AfA geltend machen. Sie darf aber die Aufwendungen für das entgeltlich erworbene Nießbrauchsrecht geltend machen, hier die jährlich abfließenden 20.000 €, § 21/2, Rz. 26. ./ 20.000 €

(Hinweis: Im Falle einer „Einmalzahlung“ wäre auf § 11 Abs. 2 S. 3 EStG einzugehen.)

Mangels vertraglicher Kostentragungsvereinbarung darf sie ferner die aufgrund der gesetzlichen Lastenverteilung (§§ 1041, 1045, 1047 BGB) zu tragenden und tatsächlich getragenen Grundstücksaufwendungen abziehen; hier die Kosten für gewöhnliche Reparaturen, öffentliche Abgaben etc. (§ 21/2, Rz. 27), laut SV i. H. v. ./ 8.000 €

Einkünfte der T aus VuV

2.000 €

Hinweis: Die Kosten für die Reparatur der Sturmschäden als außergewöhnliche Kosten hat laut SV der V getragen und bleiben daher hier unberücksichtigt. Hätte T auch diese Kosten getragen, hätte man zunächst eine Abziehbarkeit verneinen müssen, da T die außergewöhnlichen Kosten per Gesetz nicht zu tragen hat. Mit Blick auf Erlass § 21/2, Rz. 21 hätte man hier aber argumentieren müssen, dass sie gem. § 1043 BGB berechtigt gewesen wäre, diese Kosten zu übernehmen und dies in ihrem Interesse erfolgte mit der Konsequenz, dass sie diese dann „ausnahmsweise“ doch geltend machen darf.

SONDERFÄLLE: Ablösung des Nießbrauchs

UNTERSCHIED:

a) Vorbehaltsnießbrauch, § 21/2, Rz. 57, 58, 60

- Zahlungen zur Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs sind Abstandszahlungen an den Vermögensübergeber. Sie sind nachträgliche Anschaffungskosten und erhöhen die Bemessungsgrundlage für die AfA des Grundstückseigentümers; bei Einmalzahlungen mit dem Nennwert, bei wiederk. Leistungen mit dem Barwert. Bei wiederkehrenden Leistungen ist Zins-/Ertragsanteil zusätzlich = WK i. S. v. § 9 I S. 3 Nr. 1 EStG.
- Beim Nießbraucher handelt es sich bei einer Einmalzahlung um eine nicht steuerbare Vermögensumschichtung. Bei Empfang von wiederk. Leistungen ist Zins-/Ertragsanteil = § 20 I Nr. 7 EStG bzw. § 22 Nr. 1 S. 3 a) bb) EStG.

b) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch, § 21/2, Rz. 61

- Die Einmalzahlungen stellen beim (zahlenden) Eigentümer keine WK oder Erhöhung der Anschaffungskosten, sondern Zuwendungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG dar. BEACHTEN Rz. 62.
- Beim Nießbraucher liegen keine Einkünfte aus § 21 EStG, sondern ebenfalls Zuwendungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG vor.

c) Entgeltlicher Zuwendungsnießbrauch, § 21/2, Rz. 63, 64

- Die Einmalzahlung stellt beim (zahlenden) Eigentümer eine negative Einnahme aus § 21 EStG dar, gleiches bei wiederkehrenden Leistungen = jährlich neg. Einnahmen.
- Beim Nießbraucher wird sie jedoch nicht als Einnahme behandelt, sondern ist vielmehr der privaten Vermögensebene zuzuordnen.

EXKURS V: Gewerblicher Grundstückshandel

- **GRUNDSATZ:** Veräußerung von Grundstücken des PV = reine Vermögensverwaltung (ggf. § 23 EStG). ABER private Vermögensverwaltung wird überschritten, wenn:
 - nach dem Gesamtbild der Betätigung unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung
 - die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung im Vordergrund steht
 - gegenüber der Nutzung im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten.
- Zur Konkretisierung wurde die sog. Drei-Objekt-Grenze entwickelt, siehe auch Erlass § 15/ 1 zu 1. Danach liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor bei:
 - Veräußerung von mehr als 3 Objekten innerhalb eines Betrachtungszeitraums von regelmäßig ca. 5 Jahren, Rz. 5,
 - bei denen ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb/Bebauung/Modernisierung und Veräußerung besteht, Rz. 6 i. V. m. Rz. 20, 22.
- Beachte ferner H 15.7 II und III „Verklammerung...“ EStH.

EXKURS V: Gewerblicher Grundstückshandel

Gewerblicher Grundstückshandel setzt voraus, dass der Steuerpflichtige Grundstücke veräußert, indem er sie entweder

- ankauft und (unverändert) wieder veräußert (Durchhandelsfälle)
oder
- es vor der Veräußerung bebaut bzw. Umbau- oder Modernisierungsarbeiten vornimmt (Errichtungsfälle).

ABER:

- Die bloße Veräußerung für sich ist nicht ausreichend, sondern grundsätzlich der „letzte Akt“ der Vermögensverwaltung (BFH v. 6. 4. 1990, BStBl 1990 II S. 1057), Rz. 2.

EXKURS V: Gewerblicher Grundstückshandel

Die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit erfordert:

- **eine (zumindest bedingte) Veräußerungsabsicht**
- **im Zeitpunkt des Erwerbs/der Errichtung**

Insoweit ist ein 10-jähriger Betrachtungszeitraum zugrunde zu legen.

UNTERSCHIED:

- **Innerhalb der ersten 5 Jahre wird die (bedingte) Veräußerungsabsicht und damit die Gewerblichkeit indiziert, Rz. 20, 22,**

aber widerlegbar bei Vorliegen besonderer Umstände, Rz. 30.

Nach Ablauf der ersten 5 Jahre **kann** (bedingte) Veräußerungsabsicht vorliegen. **Dann müssen weitere Beweisanzeichen hinzutreten**, die für eine Gewerblichkeit sprechen, Rz.6, 28.

- **NACH ABLAUF VON 10 JAHREN** ist grds. von PRIVATER VERMÖGENSVERWALTUNG auszugehen. ABER beachte „Verklammerungs-Rspr.“

EXKURS V: Gewerblicher Grundstückshandel

Als Zählobjekte im Rahmen der Drei-Objektgrenze gelten:

- Grundsätzlich **Grundstücke jeglicher Art**, unabhängig von Größe, Wert oder Nutzungsart des einzelnen Objekts.
- Jedes zivilrechtliche **Wohnungseigentum, auch Miteigentum, auch Erbbaurechte, Rz. 8.**
- Auch Grundstücke, die durch vorweggenommene Erbfolge oder Schenkung übergegangen sind, rechnen bei der Drei-Objekt-Grenze mit, Rz.9. Differenzierende Ansicht BFH!!!

Keine Objekte i. S. der Drei-Objekt-Grenze sind z.B:

- zu eigenen Wohnzwecken genutzte Grundstücke;
- Grundstücke, die im Wege der Realteilung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft oder Bruchteilsgemeinschaft den einzelnen Gesellschaftern zu Alleineigentum übertragen werden.
- Grundstück, die durch Erbfolge übergegangen sind, es sei denn:
 - Rechtsvorgänger hatte selbst bereits gew. Grundstückshandel begründet, den Erbe fortführt, Rz. 9 am Ende.
 - ODER der Erbe modernisiert die geerbten Grundstücke vor Veräußerung in nicht unerheblichem Maß, so dass dadurch ein WG anderer Marktgängigkeit entsteht, Rz. 9 am Ende i. V. m. Rz. 24.

EXKURS V: Gewerblicher Grundstückshandel

Werden durch Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger mehr als 3 Objekte veräußert, liegen laut Beispiel in Rz. 9 gewerbliche Einkünfte vor:

- bei Rechtsvorgänger hinsichtlich seiner veräußerten Objekte
- bei Rechtsnachfolger hinsichtlich der unentgeltlich erworbenen und veräußerten Objekte. UND
- Falls Rechtsnachfolger SELBST entgeltlich erworbene Objekte veräußert, zählt für Prüfung, ob er einen EIGENEN gewerblichen Grundstückshandel hat, das unentgeltlich erworbene und veräußerte Objekt als „Zählobjekt“ mit.
- ABER siehe differenzierende Ansicht des BFH:
 - *Hinsichtlich der Frage des Überschreitens der sog. Drei-Objekt-Grenze komme die Einbeziehung einer dem Ehegatten geschenkten Eigentumswohnung (BEIM SCHENKER !) dann in Betracht, wenn der übertragende Steuerpflichtige —bevor er den Schenkungsentschluss fasst— die (zumindest bedingte) Absicht hatte, auch dieses Objekt am Markt zu verwerten. BFH vom 28.08.2017.*
 - *BFH vom 18.09.2002: Eine Einbeziehung der an die Kinder übertragenen 5 Objekte (bei der Klägerin) ... komme allerdings ...dann in Betracht, wenn die Klägerin die (zumindest bedingte) Absicht, auch diese Objekte am Markt zu verwerten, bereits besessen habe, bevor sie sich dazu entschlossen habe, diese Objekte unentgeltlich an ihre Kinder zu übertragen. In diesem Fall hätten die später verschenkten Objekte bereits von Anfang an zum Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels der Klägerin gehört; die unentgeltliche Übertragung auf die Kinder hätte sodann eine mit dem Teilwert zu erfassende (gewinnrealisierende) Entnahme dargestellt.*

EXKURS V: Gewerblicher Grundstückshandel

Auch der Verkauf von weniger als vier Objekten kann zu gewerblicher Tätigkeit führen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass die Tätigkeiten mit unbedingter Veräußerungsabsicht ausgeübt worden sind.

Bei **Wohnobjekten** (EFH, ZFH, Eigentumswohnungen) sind u.a. folgende Gestaltungen denkbar, Rz. 28:

- Verkauf des Grundstücks bereits vor seiner Bebauung durch den Veräußerer;
- Bebauung von vornherein auf Rechnung und nach Wünschen des Erwerbers;
- es werden über den bei Privatverkäufen üblichen Bereich hinaus Gewährleistungspflichten übernommen.

Kein gewerblicher Grundstückshandel trotz Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze liegt laut Rz.30 vor,

- wenn aufgrund besonderer Umstände eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen (**Beweislast** beim **Veräußerer**).
- Z.B.: eine vom Veräußerer selbst vorgenommene langfristige - über fünf Jahre hinausgehende - Vermietung eines Wohnobjekts, siehe auch BFH v. 15. 7. 2004, BStBl 2004 II S. 950.

EXKURS V: Gewerblicher Grundstückshandel

Der gewerbliche Grundstückshandel beginnt laut Rz. 31:

- Bei **Errichtung** und Veräußerung mit der **Stellung des Bauantrags**, bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben mit der Einreichung der Bauunterlagen oder dem Beginn der Herstellung;
- bei **Erwerb** und Veräußerung im Zeitpunkt des **Grundstückserwerbs**;
- bei **Modernisierung** und Veräußerung in dem Zeitpunkt, in dem mit den **Modernisierungsmaßnahmen begonnen** wird;
- bei **Sanierung** und Veräußerung in dem Zeitpunkt, in dem mit den **Sanierungsarbeiten begonnen** wird.

Der gewerbliche Grundstückshandel endet laut Rz. 35:

- wenn das **letzte Objekt veräußert** ist
- oder durch die endgültige Einstellung der Verkaufstätigkeiten. Hiervon kann z. B. ausgegangen werden, wenn **innerhalb von fünf Jahren** keine weiteren Grundstücksverkäufe erfolgen.

BEACHTEN: Veräußerungsgewinne sind regelmäßig nicht begünstigte laufende Gewinne, auch wenn zugleich der Gewerbebetrieb aufgegeben wird.

EXKURS V: Gewerblicher Grundstückshandel

Gewerblicher Grundstückshandel = grds. Handelsgewerbe i. S. v. § 1 I HGB

- daher Buchführungspflicht.
- daher Gewinnermittlung grds. gem. §§ 4 I, 5 EStG. Aber Rz. 33!

Ist ein Grundstück schon bei Anschaffung dem gewerblichen Grundstückshandel zuzurechnen, ist es mit den AK zu aktivieren.

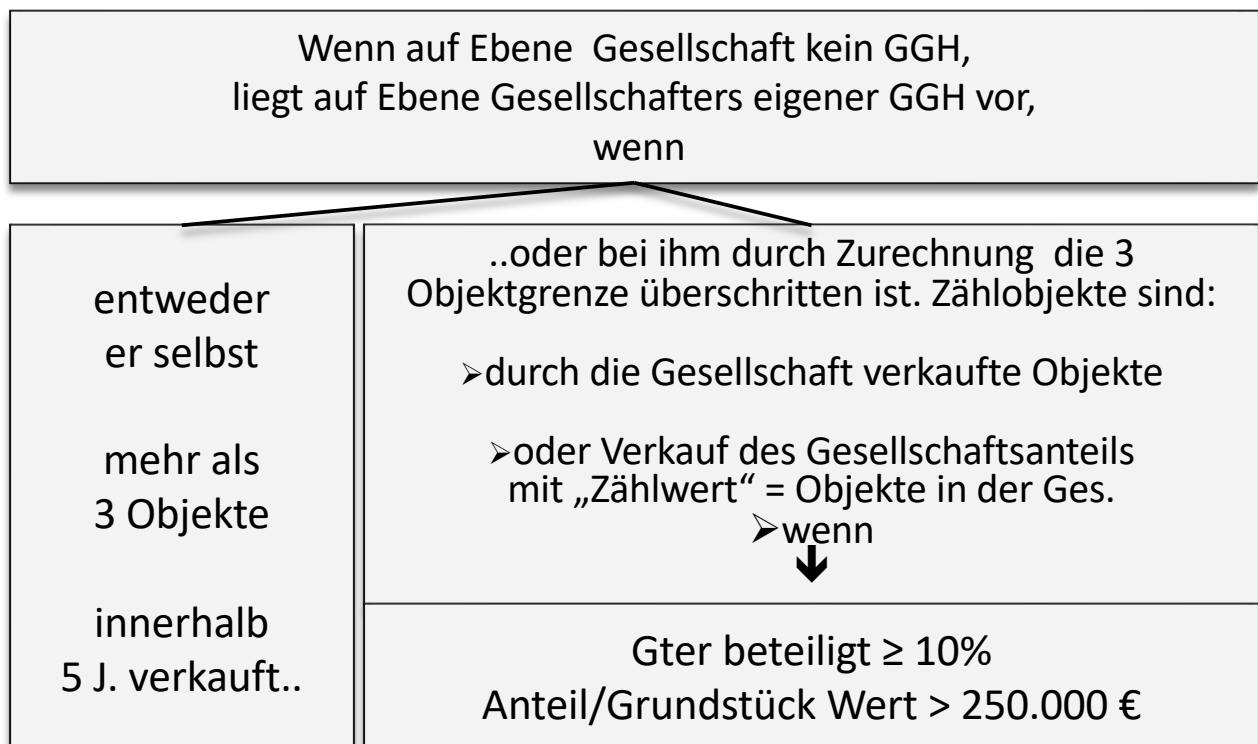
Erfolgt eine Einlage in das BV ist § 6 I Nr. 5 EStG zu beachten. Teilwert ist der Wert, den ein gedachter Erwerber (Makler oder Grundstückshändler) als **Einkaufspreis** zu zahlen bereit wäre.

Weil UV, keine Kürzung um AfA gem. § 6 I Nr. 5 S. 2 EStG!

EXKURS V: Gewerblicher Grundstückshandel

GGH bei PersG Unterscheide:	
Ebene der PersG GGH ⊕, wenn	Ebene des Gesellschafters (Geser) ZUSÄTZLICH eigener GGH ⊕, wenn
PersG verkauft >als 3 Objekte innerh. 5 J.	Beim Geser insgesamt >als 3 Objekte innerh. 5 J.
	Verkäufe durch die PersG zählen mit, wenn
Geser hat Einkünfte gem. § 15 I 1 Nr.2 EStG	Geser beteiligt ≥ 10% oder Anteil/Grundstück Wert > 250.000 €

EXKURS V: Gewerblicher Grundstückshandel



Übungsfälle zu

§ 21 EStG

ESt-Skript Teil X

Kurs: 2025/ 2026

Übungsfälle

Fall 1:

Vera Mont (V) erwarb mit notariellem Kaufvertrag vom 20.11.2024 ein Mehrfamilienhaus in G-Stadt (Baujahr 1995), das V langfristig vermieten möchte. Der Übergang von Nutzen und Lasten erfolgte zum 01.01.2025. Den Kaufpreis i. H. v. 275.000 € (Anteil GruBo 30%) zahlte V bereits in 2024. Im Januar 2025 zahlte V ferner 9.625 € Grunderwerbsteuer sowie 2.250 € (inkl. USt) Notarkosten.

Im Zeitpunkt des Erwerbs stand das Mehrfamilienhaus leer, weil ein gesundheitsgefährdender Schimmelbefall zu beklagen war, der V auch bekannt war. V ließ den Schimmel im Januar 2025 durch eine Fachfirma entfernen und wendete insoweit 17.850 € (inkl. USt) auf. Ab Februar waren die Räume wieder nutzbar. V ließ ferner im März „Verschönerungsarbeiten“ am (grundsätzlich funktionsfähigen) Dach ausführen für 20.230 € (inkl. USt).

Ab April 2025 konnte V alle Wohnungen (umsatzsteuerfrei) vermieten. Im Jahr 2025 nahm V 13.000 € Miete inklusive Nebenkosten Umlagen ein. An laufenden (Betriebs-/Neben-) Kosten sind V in 2025 3.844 € (inkl. USt) entstanden, die sie in 2025 bezahlte.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die Höhe der Vermietungseinkünfte für V? V möchte möglichst geringe Einkünfte.

Fall 2:

L erbt Ende 2024 ein Mietwohnhaus (4 Wohnungen gleich groß, Baujahr 1950). Anschaffung durch den Erblasser Anfang 1968 für 80.000 € zzgl. AK GruBo 20.000 €

Im Laufe des Jahres 1991 wurden Aus- und Umbaumaßnahmen vorgenommen, die zu weiteren Herstellungskosten i. H. v. 40.000 € führten. Das Haus wurde seit Erwerb vermietet und mit 2% p.a. abgeschrieben. Anfang 2025 begann L mit der Renovierung des Gebäudes. Ihr entstanden folgende Aufwendungen, die in 2025 bezahlt wurden:

Säubern der Fassade, Ausbessern und Neuanstrich	15.000 €
Austausch der Fenster (Einfachverglasung gegen Doppelverglasung)	35.000 €
Malerarbeiten im Treppenhaus	3.000 €
Malerarbeiten in Wohnung 1.OG links	1.000 €
sonstige allgem. Gebäudekosten (Versicherung, Grundsteuer etc.)	5.000 €

Im Jahr 2025 erhielt L folgende Mieteinnahmen inkl. Nebenkosten:

EG links monatlich ortsübliche 450 €, wegen eines Mieterwechsels Leerstand im Mai und Juni.

EG rechts monatlich ortsübliche 450 € (das ganze Jahr).

OG links monatlich 180 € von L's Bruder, der Anfang 2025 eingezogen ist, früherer Mieter zahlte ortsübl. Miete.

OG rechts monatlich ortsübliche 450 €.

Aufgabe: Höhe der Vermietungseinkünfte in 2025?

Fall 3 (der Examensfall):

Paulchen Panther (P) lebt in T-Stadt und ist seit dem 01.01. 2012 (= Übergang Nutzen und Lasten) Eigentümer eines Grundstücks in L-Dorf. Die Anschaffungskosten des unbebauten Grundstücks haben seinerzeit umgerechnet 150.000 € betragen.

P hat das Grundstück im Jahr 2021 mit einem Zwei-Parteien-Mietwohnhaus bebaut (Bauantrag vom 15.7. 2020). Die Herstellungskosten betragen 300.000 €. Die beiden Wohnungen sind seit der Fertigstellung des Gebäudes vermietet.

Am 15.02. 2025 ließ P im Obergeschoss einen Balkon anbringen. Die Kosten i. H. v. 3.500 € bezahlte P Ende März 2025.

Mit notariellem Vertrag vom 15.6. 2025 und mit Wirkung zum 01.09. 2025 bestellte P zu Gunsten von Winnie Puuh (W) ein Erbbaurecht an dem Mietwohngrundstück für die Dauer von 99 Jahren. Als Gegenleistung musste W per Einmalzahlung einen Erbbauzins i. H. v. 200.000 € erbringen. Zusätzlich war ein Betrag i. H. v. 400.000 € für die Übertragung des Gebäudes vereinbart. Einen laufenden Erbbauzins hat W nicht zu entrichten.

Entschädigungsansprüche für die auf dem Grundstück befindlichen Bauwerke bei Erlöschen des Erbbaurechts bemessen sich nach dem Verkehrswert im Zeitpunkt des Erlöschens.

P verpflichtet sich ferner vertraglich, die Fassade noch bis zum 01.09. 2025 neu streichen zu lassen. Ferner wurde vereinbart, dass W die bestehenden Mietverträge unverändert fortführt.

P ließ den Fassadenanstrich im August durchführen. Die Kosten i. H. v. 6.000 € zahlte P am 26.08. 2025. W zahlte die vereinbarten 600.000 € pünktlich zum 01.09. 2025.

Die Miete für die Wohnungen beträgt zusammen 1.800 € pro Monat, fällig zum Ersten eines Monats. In Bezug auf die EG-Wohnung hat P die Dezembermiete 2024 erst am 15.02. 2025 erhalten.

Die laufenden, jeweils pünktlich von P zum Monatsende bezahlten Grundstückskosten beliefen sich bis Ende August auf monatlich 400 €. Im Zusammenhang mit der Verwaltung des erbbaurechtsbelasteten Grundstücks sind in der Zeit vom 01.09. bis zum 31.12. 2025 Kosten von insgesamt 300 € angefallen und von P in 2025 bezahlt worden.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die von P aufgrund des Sachverhalts im Jahr 2025 erzielten Einkünfte. Auf allgemeine Fragen (persönliche Steuerpflicht, Veranlagung, Tarif etc.) ist nicht einzugehen.

Begründen Sie Ihre Ergebnisse unter Angabe der einschlägigen Rechtsgrundlagen.

P möchte möglichst geringe Einkünfte.

Fall 4:

Die Geschwister Renate und Gerd Brünner sind zu je 1/2 Eigentümer eines Mietwohngrundstücks in Düsseldorf. Das 1975 fertig gestellte Gebäude haben sie in 2022 durch notariellen Kaufvertrag (Übergang Nutzen und Lasten zum 01.01.2023) erworben. Kaufpreis 300.000 € (Anteil GruBo 20%), Nebenkosten (GrESt, Notarkosten) 10.000 €. Die Kosten wurden von R und G jeweils zur Hälfte getragen.

Seit dem 01.01. 2023 wird das Gebäude, das aus 3 Wohnungen besteht (EG und 1.OG je 120 qm, Dachgeschoss 80 qm) wie folgt genutzt:

EG	Vermietung von der Grundstücksgemeinschaft an Renate für ortsübliche 840 € zzgl. 250 € Nebenkosten. Die Wohnung wird von Renate zu eigenen Wohnzwecken genutzt.
1. OG	Vermietung von der Grundstücksgemeinschaft an Ehepaar Breuler für ebenfalls ortsübliche 840 € zzgl. 250 € Nebenkosten.
Dachgeschoss	Vermietung von der Grundstücksgemeinschaft an Mona Liezah für ortsübliche 560 € zzgl. 175 € Nebenkosten.

Alle Mieten (inkl. Nebenkosten) wurden pünktlich zum jeweils 1. des Monats gezahlt.

Der Grundstücksgemeinschaft entstanden folgende Aufwendungen im Jahr 2025, die von R und G jeweils zur Hälfte getragen wurden:

Einbau einer neuen Heizungsanlage	netto 20.000 €
Neueindeckung des Daches	netto 30.000 €
laufende Kosten	brutto 3.570 €

Aufgabe: Bestimmen Sie die Höhe der Einkünfte von R für 2025.

Übungsfall zum gewerblichen Grundstückshandel

Marta Harie (M) hat mit Wirkung zum 01.07. 2020 im Umland von Grünstadt 4 Bauplätze (à 500 qm) für jeweils 50.000 € erworben. Am 01.02.2025 beantragte sie die Baugenehmigungen für die Erstellung von 4 Einfamilienhäusern. Zu diesem Zeitpunkt betragen die Teilwerte der Grundstücke bereits jeweils 80.000 €. Die Häuser – finanziert durch eine Erbschaft und einen Lottogewinn – wurden durch den Bauunternehmer Klotz für Herstellungskosten von jeweils 150.000 € zum 01.04.2025 fertig gestellt. M gelang es, die Häuser ab diesem Moment zu vermieten.

Mit notariellen Kaufverträgen vom 15.08.2025 veräußerte M die Einfamilienhäuser für jeweils 300.000 € mit Wirkung zum 01.09.2025 teilweise an die mietenden Familien, teilweise an Familien, die zunächst in die Mietverträge eintraten und später Eigenbedarf anmeldeten.

Der Veräußerungserlös wurde M Mitte Dezember 2025 i. H. v. 900.000 € für 3 bebaute Grundstück und i. H. v. 300.000 € Ende Januar 2026 für das vierte bebaute Grundstück auf ihrem privaten Bankkonto gutgeschrieben. Bereits Ende Februar 2026 hatte M drei weitere Bauplätze erworben, um diese ebenfalls zu bebauen und anschließend zu veräußern.

M hat für 2025 folgende Einkünfte aus VuV erklärt:

Mieteinnahmen (April 2025 – August 2025; korrekt ermittelt)	20.000 €
Gebäude AfA gem. § 7 IV Nr. 2 a) EStG 2% x 600.000 €	./ 12.000 €
laufende Kosten (April – August 2025, korrekt ermittelt)	./ 2.000 €
<u>Notar- und Maklerkosten im Zusammenhang mit der Veräußerung</u>	<u>./ 1.600 €</u>
Einkünfte VuV	+ 4.400 €

Die laufenden Kosten sowie die Notar- und Maklerkosten wurden vom ihrem privaten Konto in 2025 beglichen.

Aufgabe: Ermitteln Sie M's Einkünfte für 2025 und sprechen sie die Ereignisse des Jahres 2026 kurz an. Sofern Gewinneinkünfte vorliegen, sind diese aus Vereinfachungsgründen gem. § 4 III EStG zu ermitteln.

Lösungsvorschläge

Fall 1 - Lösungsvorschlag:

Durch die Vermietung des Mietwohnhauses erzielt V Einkünfte aus VuV gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 i.V.m § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG nach dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Es gilt das Zufluss-/Abflussprinzip, § 11 EStG.

Als Einnahmen i. S. v. § 8 Abs. 1 EStG sind die vereinnahmten Mieten inkl. Nebenkosten zu erfassen i. H. v. insgesamt 13.000 €

Davon sind die WK (§ 9 EStG) in Abzug zu bringen.

WK laut Sachverhalt (laufende Kosten, § 9b I EStG) ./ 3.844 €

Gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 S. 1 i. V. m. § 7 Abs. 4 S. 1 HS 1 Nr. 2 b) EStG n.F. gehört auch die Gebäude-AfA zu den WK, die hier 2% beträgt. Fraglich ist allerdings die Höhe der AfA-BMG, also die Höhe der AK.

Zunächst ist fraglich, ob die Aufwendungen für die Schimmelbeseitigung sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand sind oder zu den AK gehören. Nach § 255 Abs. 1 HGB sind AK all die Aufwendungen, die geleistet werden, um das WG zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Gem. Erlass § 21/8 zu 1, Rz. 5 setzt die Betriebsbereitschaft eine objektive sowie subjektive Funktionstüchtigkeit voraus. Durch den Schimmelbefall ist das Gebäude jedoch objektiv funktionsuntüchtig. Die Kosten für die Beseitigung stellen daher Anschaffungskosten dar und zwar mangels VSt-Abzugsberechtigung i. H. v. brutto 17.850 €.

Auch bezüglich der Kosten für die Verschönerungsarbeiten am Dach stellt sich die Frage, ob sie zu den AK gehören oder sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand darstellen. Es handelt sich nicht um Kosten, die zur Herstellung der Betriebsbereitschaft erforderlich sind, also liegen keine AK im Sinne des Erlasses § 21/8 vor. Das Dach ist fertiggestellt und funktionsfähig, also liegen auch keine HK i. S. v. § 255 II HGB vor.

Gem. § 9 Abs. 5 S. 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG könnte es sich bei den Dacharbeiten aber um anschaffungsnahe Herstellungskosten handeln. Das wäre dann der Fall, wenn die Aufwendungen (ohne USt) für Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten, die innerhalb von 3 Jahren nach Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Dabei sind Aufwendungen für Erweiterungen i. S. v. § 255 Abs. 2 HGB ebenso auszuschneiden wie Aufwendungen für jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsaufwendungen.

Das bedeutet aber, dass neben den Aufwendungen für die Dacharbeiten auch die Aufwendungen für die Schimmelbeseitigung mit in die Berechnung einzubeziehen sind.

Es ergibt sich folgende (vorläufige) Berechnung:

Anschaffungskosten bisher		
Kaufpreis		275.000 €
Grunderwerbsteuer		9.625 €
Notarkosten (brutto, § 9b I EStG)		2.250 €
gesamt (vorläufig)		286.875 €
abzgl. 30% GruBo-Anteil		
bleibt (vorläufig, gerundet)		200.813 €
hinzuzurechnen sind die Aufwendungen für		
die Schimmelbeseitigung, da ohnehin Teil der AK (brutto, § 9b I EStG)		+ 17.850 €
		218.663 €
davon 15% (gerundet)		32.800 €
Instandsetzungs- und Modernisierungskosten (ohne USt)		
Dachreparatur und		17.000 €
Schimmelbeseitigung		15.000 €
		32.000 €

Da die 15%-Grenze nicht überschritten ist, sind die Aufwendungen für die Dachreparatur nicht als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu qualifizieren.

Sie sind vielmehr als WK sofort abziehbar i. H. v. brutto (§ 9b I EStG analog) ./. 20.230 €.

Berechnung der AfA wie folgt (siehe auch H 7.3 und 7.4 jeweils „nachträgliche AK/HK“ EStH):

AfA-BMG AK-Gebäude	200.813 €	
nachträgliche AK (Schimmelbeseitigung)	17.850 €	
	218.663 €	

(Beachte R 7.4 IX S. 3 EStR: unterjährig entstehende nachträgliche AK/HK gelten als zu Jahresbeginn entstanden)

AfA (218.663 € x 2%, gerundet) 4.373 € ./. 4.373 €

Damit Einkünfte VuV ./. 15.447 €

Fall 2 - Lösungsvorschlag:

Durch die Vermietung des Mietwohnhauses erzielt L Einkünfte aus VuV gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 i.V.m § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG nach dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Es gilt das Zufluss-/Abflussprinzip, § 11 EStG.

Die Mieten inkl. Nebenkosten sind Einnahmen i. S. v. § 8 Abs. 1 EStG, hier:

EG links 10 x und EG rechts 12 x 450 € = 22 x 450 €	9.900 €
OG rechts 12 x 450 €	5.400 €
OG links 12 x 180 €	2.160 €
Gesamt	17.460 €

Davon in Abzug zu bringen sind die WK i. S. v. § 9 EStG, wobei zu beachten ist, dass der Bruder von L weniger als 50% (bis VZ 2020: 66%-Grenze) der ortsüblichen Miete (inkl. Nebenkosten) zahlt, so dass gem. § 21 Abs. 2 S. 1 EStG die Wohnung als teilweise entgeltlich bzw. teilweise unentgeltlich an ihn überlassen gilt. Daraus folgt, dass die auf seine Wohnung entfallenden WK nur soweit abziehbar sind als sie auf die entgeltliche Überlassung entfallen (hier $180 : 450 = 40\%$).

Die Malerarbeiten (Erhaltungsaufwand, § 9 Abs. 1 S. 1 EStG) in der Wohnung des Bruders entfallen allein auf diese Wohnung und sind daher i. H. v. $1.000 € \times 40\%$ abziehbar i. H. v. $./.$ 400 €

Die übrigen Kosten entfallen auf das gesamte Gebäude und damit anteilig auf die Wohnung von L's Bruder zu $1/4$, wovon dann 40% abziehbar sind.

Hierzu gehören

laufende Kosten (§ 9 I S. 1 EStG) laut SV i. H. v. 5.000 €, wovon $3/4$ voll abziehbar sind	$./.$ 3.750 €
sowie 40% von dem $1/4$, das auf die Wohnung des Bruders entfällt.	$./.$ 500 €

Die Renovierungsarbeiten an der Fassade, der Fensteraustausch sowie die Malerarbeiten im Treppenhaus stellen zwar keine Herstellungskosten i. S. v. § 255 Abs. 2 HGB dar, da es nicht um die Erweiterung oder wesentliche Verbesserung des Gebäudes geht, auch eine Standardanhebung i. S. v. Erlass § 21/8, Rz. 9 ff liegt nicht vor.

Fraglich ist, ob es sich um anschaffungsnahe Herstellungskosten i. S. v. § 9 Abs. 5 S. 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG handeln könnte. Auch dies ist zu verneinen, da die Vorschrift allein auf Anschaffungsvorgänge anwendbar ist, vgl. R 6.4 I S. 2 EStR.

Bei den Renovierungsmaßnahmen handelt es sich somit insgesamt um sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen. Hier insgesamt 53.000 €. Mit Blick auf § 21 Abs. 2 EStG sind davon $3/4$ voll abziehbar $./.$ 39.750 €

und vom auf die Wohnung des Bruders entfallenden $1/4$ anteilig i. H. v. 40% $./.$ 5.300 €

Für das Gebäude ist noch AfA abzusetzen. Da L das Gebäude unentgeltlich erworben hat, hat sie die AfA der Rechtsvorgängerin weiter fortzuführen gem. § 11d Abs. 1 EStDV i. V. m. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 S. 1 i. V. m. § 7 Abs. 4 S. 1 HS 1 Nr. 2 b) EStG n.F..

Für die AfA-BMG ist zu beachten, dass zwischenzeitlich nachträgliche HK hinzutreten, so dass sich ab dem Jahr 1991 die Bemessungsgrundlage geändert hat (H 7.3 „nachträglich AK/HK“ EStH). Dabei gelten die im Laufe des Jahres 1991 entstanden Kosten als zu Jahresbeginn entstanden (R 7.4 IX S. 3 EStR).

neue BMG damit gem. H 7.3 „nachträglich AK/HK“ EStH

alte BMG	80.000 €
zzgl. nachtr. HK	+ 40.000 €
neue BMG =	120.000 €
AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 HS 1 Nr. 2 b) EStG n.F. somit grds. $120.000 \times 2\% =$	2.400 €

Zu beachten ist aber, dass gem. § 11d Abs. 1 S. 2 EStDV die AfA nur zulässig ist, soweit die vom Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger vorgenommene AfA noch nicht zur vollen Absetzung geführt hat. Hier hat die Rechtsvorgängerin das AfA-Volumen aber fast komplett verbraucht.

Ursprüngliche AK Gebäude	80.000 €
./.. AfA 1968 - 1990 = 23 Jahre à 2%, $80.000 \times 2\% \times 23$ Jahre	./.. 36.800 €
zzgl. nachträglich HK	+ 40.000 €
./.. AfA 1991 - 2024 = 34 Jahre, $120.000 \times 2\% \times 34$ Jahre	./.. 81.600 €
= Restwert bzw. verbleibendes AfA-Volumen	1.600 €

Davon sind mit Blick auf § 21 Abs. 2 EStG 3/4 voll abziehbar und 40% des 1/4, das auf die Wohnung des Bruders entfällt. $1200 + 160$

abziehbare WK gesamt

Damit Einkünfte aus VuV **./.. 33.600 €**

Fall 3 – Lösungsvorschlag (der Examensfall):

Durch die Vermietung des Mietwohnhauses bis Ende August erzielt P Einkünfte aus VuV gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Ab September erzielt P keine Einkünfte mehr aus der Vermietung der Wohnungen, da ab September das Eigentum am Gebäude auf W übergegangen ist, vgl. § 12 ErbbauRG. (1)

Auch die Einräumung des Erbbaurechts ab September führt zu Einkünften aus VuV gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, da es auch insoweit um die Nutzungsüberlassung des bebauten Grundstücks geht. (1)

Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 nach dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Zu den Einnahmen gehört

Miete für die Wohnungen Jan. bis August 2025 $8 \times 900 \times 2$ 14.400 € (1)

Die Dezembermiete 2024 in Bezug auf das gehört ebenfalls dazu. Sie ist gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG im Zuflussjahr zu erfassen. Es handelt sich zwar auch um regelmäßig wiederkehrende Einnahmen ist von § 11 Abs. 1 S. 2 EStG. Eine Erfassung im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit hätte aber erfordert, dass die Dezembermiete innerhalb kurzer Zeit um den Jahreswechsel zufließt, was bei einer Zeitspanne von 10 Tagen vor bzw. nach dem Jahreswechsel anzunehmen ist (H 11 „Allgemeines“ EStH). Das ist nicht gegeben. Somit 900 € (1)

Auch der in Form eines Einmalbetrags gezahlte Erbbauzins gehört zu den Einnahmen. Es handelt sich um zugeflossenes Entgelt für Nutzungsüberlassung für eine Zeit von mehr als 5 Jahren i. S. v. § 11 Abs. 1 S. 3 i. V. m. Abs. 2 S. 3 EStG. P kann also wahlweise die gesamten zugeflossenen 200.000 € sofort erfassen oder die Einnahme über die Laufzeit des Erbbaurechts verteilt erfassen. Da P im Zweifel möglichst günstige Einkünfte wünscht, ist eine Verteilung über die Laufzeit zu wählen. Somit $200.000 \times 1/99 \times 4/12$ 673 € (1)

Die 400.000 € für das Gebäude stellen keinen Einnahmen im Rahmen von § 21 EStG dar, da es ein Entgelt für den Eigentumsübergang darstellt und kein Entgelt für Nutzungsüberlassung ist. (1)

In Abzug zu bringen sind die Werbungskosten.

Dazu gehören zunächst die laufenden Grundstückskosten (§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG)

Hier 8×400 € ./ 3.200 €

Ferner die Kosten für die Verwaltung des Erbbaurechts ./ 300 € (1)

Die Aufwendungen für den Anbau des Balkons stellen grundsätzlich nachträgliche (Erweiterungs-) Herstellungskosten (§ 255 HGB) dar, die über die AfA abzusetzen sind.

Da möglichst geringe Einkünfte gewünscht sind, macht P aber von seinem Wahlrecht i. S. v. R 21.1 Abs. 2 S. 2 EStR Gebrauch. Danach dürfen nachträgliche Herstellungskosten als sofort abziehbarer Aufwand behandelt werden, wenn – wie hier - die Nettokosten der einzelnen Baumaßnahme nicht mehr als 4.000 € betragen.

Somit Abzug als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand ./ 3.500 €
(2)

Der Fassadenanstrich stellt grundsätzlich ebenfalls sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand dar. Grundsätzlich ist ein Veranlassungszusammenhang mit der Vermietungstätigkeit anzunehmen, wenn die Maßnahme während der Vermietungszeit durchgeführt wird. Diese Vermutung wird aber widerlegt durch die vertragliche Verknüpfung der Maßnahme mit der Veräußerung des Gebäudes. (Siehe Erlass 21/12) Werbungskosten bei VuV sind somit abzulehnen. **(1)**

Ferner ist gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 i. V. m. § 7 Abs. 4 S. 1 HS 1 Nr. 2 b) EStG n.F. Gebäude-AfA abzusetzen für die Monate Januar bis August

BMG sind die HK i. H. v. 300.000 €. Somit $300.000 \text{ €} \times 2\% \times 8/12$./ 4.000 €
(1)

Einkünfte aus VuV damit 4.973 €

Durch die Eigentumsübertragung des Gebäudes könnte P Einkünfte aus privatem Veräußerungsgeschäft gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 i. V. m. §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG erzielen. Dann müsste er ein Wirtschaftsgut innerhalb von 10 Jahren angeschafft und veräußert haben. Das Grundstück hat er zwar angeschafft, aber nicht veräußert (außerdem außerhalb der 10 Jahresfrist).

Das Gebäude hat er zwar veräußert, aber nicht angeschafft. **(1)**

§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG ordnet zwar die Einbeziehung von hergestellten Gebäuden an. Erforderlich wäre aber der Verkauf von etwas, das innerhalb der letzten 10 Jahre angeschafft wurde und in das das Gebäude einbezogen werden kann. Daran fehlt es. **(1)**

Fall 4 - Lösungsvorschlag:

Aus der Grundstücksgemeinschaft erzielt Renate Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG nach dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Die Vermietung des 1. OG und des Dachgeschosses erfolgt durch R und G gemeinsam, so dass die Einkünfte hieraus allen Miteigentümern entsprechend ihren Miteigentumsanteilen zuzurechnen sind. Soweit die Eigentümergemeinschaft das Erdgeschoss an Renate vermietet, ist zunächst fraglich, ob der „Mietvertrag“ zwischen nahen Angehörigen überhaupt zu beachten ist.

Mangels gegenteiliger Angaben im Sachverhalt ist davon auszugehen, dass das Mietverhältnis zivilrechtlich wirksam vereinbart wurde, einem Fremdvergleich standhält und auch entsprechend den Vereinbarungen durchgeführt wird. Auch der Umstand, dass eine Miteigentümergeinschaft eine Wohnung an einen der Miteigentümer entgeltlich überlässt, steht einer Anerkennung des Mietverhältnisses nicht entgegen, da die anmietende Miteigentümerin R das gemeinschaftliche Wohnhaus über ihren Miteigentumsanteil hinaus nutzt (wobei die Selbstnutzung nicht zum vorrangigen Verbrauch ihres Miteigentumsanteils führt), vgl. folgende Übersicht ergibt.

	Nutzungsanteil Renate	Nutzungsanteil Gerd
EG	120/320	0
1.OG	60/320	60/320
Dachgeschoss	40/320	40/320
Nutzungsanteil	220/320	100/320
Miteigentumsanteil	160/320	160/320

Damit ist das Mietverhältnis anzuerkennen, allerdings nur zu 1/2, wobei die Einkünfte allein Gerd zuzurechnen sind. Insoweit sind die Einnahmen (aus Gründen der Übersichtlichkeit und zu „Lernzwecken“ werden Einnahmen und Werbungskosten für das gesamte Gebäude verteilt auf R und G) und Werbungskosten wie folgt zu ermitteln:

	Renate	Gerd	Gesamt
Erdgeschoss Zurechnung der Einnahmen allein bei Gerd, da die Vermietung der Grundstücksgemeinschaft an Renate aus Sicht von Renate eine „Vermietung an sich selbst“ darstellt. $12 \times 1.090 \text{ €} \times 1/2 =$		6.540 €	6.540 €
1.OG Verteilung auf die Miteigentümer entsprechend der Miteigentumsanteile (1/2) $12 \times 1.090 \text{ €} = 13.080 \text{ €}$; jeweils	6.540 €	6.540 €	13.080 €
Dachgeschoss (Verteilung siehe 1.OG) $12 \times 735 \text{ €} = 8.820 \text{ €}$	4.410 €	4.410 €	8.820 €
Einnahmen gesamt:	10.950 €	17.490 €	28.440 €

Abzüglich Werbungskosten wie folgt:

Vorüberlegung I:

Einerseits sind die Werbungskosten (AfA und laut Sachverhalt vorgegebene Werbungskosten) auf die jeweiligen Wohneinheiten entsprechend der qm-Schlüssel-Verteilung aufzuteilen; andererseits sind dann die WK den Miteigentümern zuzuweisen, also für das EG nur Zuweisung den Einkünften des Gerd.

Vorüberlegung II::

Grundsätzlich bestimmt sich die AfA gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6, 7 i. V. m. § 7 Abs. 4 S. 1 HS 1 Nr. 2 b) EStG n.F., wobei BMG die AK sind. Problematisch ist allerdings, ob die Aufwendungen für die Dachreparatur und die Heizung als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen oder als anschaffungsnahe HK i. S. v. § 9 Abs. 5 S. 2 EStG i. V. m. 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG anzusehen sind.

Vorliegend sind diese Aufwendungen als anschaffungsnahe HK zu qualifizieren, da sie netto mehr als 15% der Gebäude-AK betragen, wie folgende Berechnung zeigt:

Kaufpreis Grundstück	300.000 €
Nebenkosten	10.000 €
./.. Anteil GruBo	./.. 62.000 €
AK-Gebäude =	248.000 €
davon 15% =	37.200 €
Kosten netto für die Modernisierung	50.000 €

Somit liegen Anschaffungsnahe HK vor.

Hins. R 7.4 IX S. 3 i. V. m. H 7.3 „nachtr. AK/HK EStR/EstH ergibt sich folgende neue BMG 248.000 + 50.000 + 9.500 (USt) = **307.500 €**

AfA somit 307.500 x 2% = 6.150

Somit Verteilung der WK wie folgt:

	WK-Renate	WK-Gerd	WK-Gesamt
Erdgeschoss:			
AfA 6.150 € x 120/320 (EG) x 1/2 (Gerd)		1.153 €	1.153 €
If. Kosten 3.570 x 120/320 x 1/2		670 €	670 €
1.OG:			
AfA 6.150 € x 120/320 x 1/2 je Miteigentümer	1.154 €	1.154 €	2.308 €
If. Kosten	670 €	670 €	1.340 €
Dachgeschoss:			
AfA 6.150 € x 80/320 x 1/2 je Miteigentümer	768 €	768 €	1536 €
If. Kosten 3.570 x 80/320 x 1/2 je Miteigent.	446 €	446 €	892 €
Einkünfte § 21 I Nr. 1 EStG	7.912 €	12.629 €	20.541 €

Vgl. auch OFD Frankfurt vom 25.02.2015.

Lösungsvorschlag – Fall zum gewerblichen Grundstückshandel:

Mit der Veräußerung der vier Einfamilienhäuser erzielt M Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 I S. 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 I S. 1 Nr. 1 EStG, da die Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels vorliegen. Auch die Mieteinkünfte in der Zwischenzeit gehören zu den Einkünften aus dem gewerblichen Grundstückshandel, da insoweit die grundsätzlich einschlägige Einkunftsart Vermietung und Verpachtung i. S. v. § 21 EStG gem. § 21 III EStG subsidiär ist.

Durch den An- und Verkauf der 4 (nachträglich) bebauten Grundstücke würde M zwar grundsätzlich auch private Veräußerungsgeschäfte i. S. v. § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 I S. 1 Nr. 1 EStG verwirklichen, da die obligatorischen Verträge für An- und Verkauf innerhalb des Zeitraums von 10 Jahren liegen, insoweit sind aber gewerbliche Einkünfte aus dem gewerblichen Grundstückshandel gem. § 23 II EStG den sonstigen Einkünften gegenüber vorrangig.

Die Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels liegen vor, da M innerhalb von 5 Jahren mehr als drei Objekte veräußert hat, die sie in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung innerhalb von 5 Jahren zuvor bebaut hat.

Auch die übrigen Voraussetzungen für die Annahme eines Gewerbebetriebes i. S. v. § 15 II EStG liegen vor. M hat die Objekte an verschiedenen Interessenten veräußert und dabei über einen Makler auch den Kreis potenzieller Interessenten angesprochen, sich somit am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Dies hat M auch selbstständig, mehrmals und damit nachhaltig getan. M hat auch die Absicht, Gewinn zu erzielen. Bei der Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb von 5 Jahren ist gem. Erlass § 15/1 zu 1, Rz. 5, 6, 8 bzw. 20 ab Fertigstellung der Gebäude von einer (zumindest bedingten) Veräußerungsabsicht auszugehen. Die Veräußerung liegt auch nicht mehr im Bereich der reinen Vermögensverwaltung, da die Objekte nicht über einen langen Zeitraum (mindestens 10 Jahre, siehe Erlass, Rz. 2, 4 und 5) zur Vermietung bzw. zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Die Einkünfte sind gem. § 2 II S. 1 Nr. 1 EStG der Gewinn, der vorliegend laut Sachverhalt nach § 4 III EStG zu ermitteln ist. *(Hinweis: Solange sich aus dem Sachverhalt nicht ergibt, dass „aus Vereinfachungsgründen“ eine Gewinnermittlung nach § 4 III EStG möglich ist, sollte eine Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich zu Grunde gelegt werden)*

Bei dem Gewinn handelt es sich um einen laufenden Gewinn und nicht um einen nach § 16 EStG begünstigten Aufgabegewinn. Dies gilt zum einen, weil die veräußerten Immobilien lediglich UV darstellen (Rz. 35), zum anderen erwirbt M in 2026 erneut unbebaute Grundstücke.

Zum Betriebsvermögen gehören als Teil des UV die veräußerten (zur Veräußerung bestimmten) Grundstücke, die einzulegen und gem. § 6 I Nr. 5 i. V. m. VII Nr. 2 EStG zu bewerten sind.

Die in 2020 unbebaut erworbenen Grundstücke, die mit den Einfamilienhäusern bebaut wurden, stellen ab Stellung des Bauantrags (Erlass § 15/1, Rz. 31), also Februar 2025 notwendiges BV des UV dar. Da sie vor mehr als 3 Jahren angeschafft wurden, sind sie gem. § 6 I Nr. 5 S. 1 HS 1 EStG mit dem Teilwert einzulegen, hier $4 \times 80.000 \text{ €} = 320.000 \text{ €}$.

Die 4 erstellten Einfamilienhäuser sind ebenfalls einzulegen. Da die Einlage aber innerhalb der letzten 3 Jahre seit Fertigstellung erfolgt, ist höchstens aber mit den HK einzulegen. Eine Kürzung um die AfA zwischen Fertigstellung und Einlage ist nicht vorzunehmen, da es sich um Umlaufvermögen handelt. Somit Einlage mit $4 \times 150.000 \text{ €} = 600.000 \text{ €}$.

In der Überweisung des Veräußerungserlöses im Dezember 2025 auf M's Privatkonto ist der Zugang (§ 11 I S. 1 EStG) der Betriebseinnahmen i. H. v. 900.000 €

zu erblicken, der zugleich eine Barentnahme darstellt, die auf die EÜR keine Auswirkung hat. Gleiches gilt für die Mieteinnahmen i. H. v. 20.000 €.

Die anlässlich der Veräußerung entstandenen Notar- und Maklerkosten sowie die laufenden Kosten sind Betriebsausgaben i. S. v. § 4 IV EStG (komplett in 2025 abgeflossen, § 11 II S. 1 EStG). ./ 3.600 €

Da die Bezahlung per Privatkonto erfolgte, liegt in Höhe von 3.600 € eine Bareinlage vor, die ebenfalls im Rahmen der EÜR keine Auswirkung entfaltet.

Somit ermittelt sich folgender Gewinn:

+ Betriebseinnahmen	+ 920.000 €
./ Betriebsausgaben (Einlagewert für bebaute Grundstücke, der gem. § 4 III S. 4 EStG erst im Zuflussjahr der Veräußerungserlöse als BA abgesetzt werden darf, somit für 2025: 3 x 80.000 € sowie 3 x 150.000 €)	./ 690.000 €
./ Betriebsausgaben (Notar- u. Maklerkosten)	./ 3.600 €
Gewinn = Einkünfte aus Gewerbebetrieb	226.400 €

Durch die Veräußerung der in 2020 angeschafften und 2025 eingelegten Grundstücke hat M sonstige Einkünfte in Form der privaten Veräußerungsgeschäfte gem. § 2 I S. 1 Nr. 7 i. V. m. § 22 Nr. 2, § 23 I S. 5 Nr. 1 EStG verwirklicht. Zwischen der Anschaffung in 2020 und der Veräußerung in 2025 aus dem BV heraus liegen weniger als 10 Jahre. Die inzwischen errichteten Gebäude sind gem. § 23 I S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG einzubeziehen. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns i. S. v. § 23 III S. 1 EStG ist zu beachten, dass an die Stelle des Veräußerungspreises der bei Einlage angesetzte Wert tritt (§ 23 III S. 2 EStG i. V. m. § 6 I Nr. 5 EStG, siehe oben). Gem. § 23 III S. 6 EStG aber Erfassung in dem Kalenderjahr, in dem der Preis für die Veräußerungen aus dem Betriebsvermögen zugeflossen ist. Somit in 2025 nur für 3 Objekte:

Erlös (= Einlagewerte: 240.000 + 450.000)	690.000 €
./ AK Grundstücke (3 x 50.000 €)	./ 150.000 €
./ HK Gebäude (3 x 150.000 €)	./ 450.000 €
Veräußerungsgewinn (>Freigrenze i. S. v. § 23 III S. 5 EStG, somit steuerpflichtig) = sonstige Einkünfte	90.000 €

Die in 2026 zugeflossenen 300.000 € sind in 2026 als BE zu erfassen, dementsprechend sind für das vierte bebaute Grundstück die Einlagewerte als BA zu erfassen, hier (80.000 + 150.000) 230.000 €. Die in 2026 erworbenen Baugrundstücke sind angesichts der geplanten Bebauung und anschließender Veräußerung als Umlaufvermögen zu behandeln (Erlass § 15/1, Rz. 32).

Die Einlage des 4 Grundstücks, der in 2020 angeschafften und 2025 eingelegten Grundstücke, führt in 2026 zu sonstigen Einkünften in Form der privaten Veräußerungsgeschäfte i. H. v. 30.000 € gem. § 2 I Nr. 7 i. V. m. § 22 Nr. 2, § 23 I S. 5 Nr. 1, III S. 2, S. 6 EStG.