

Lösungshinweise

A. Würdigung der Einzelsachverhalte

I. Persönliche Steuerpflicht

EM und EF sind laut Sachverhalt gem. § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

II. Veranlagungsart

Laut Sachverhaltsvorgabe sind EM und EF zusammen zu veranlagern.

III. EM: Einkünfte aus der Tätigkeit des Unternehmens „Ruck-Zuck-Planung“

Fraglich ist, in welcher Höhe Einkünfte aus dem Unternehmen „Ruck-Zuck-Planung“ erzielt werden.

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

EM erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG.

2. Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Höhe der Einkünfte ermittelt EM laut Sachverhaltsvorgabe zulässigerweise gem. § 4 Abs. 3 EStG, wobei der bisher ermittelte vorläufige Verlust von 200.000 € wie folgt zu korrigieren ist:

a. Betriebseinnahme aus dem Verkauf des Reihenhauses in Marbach

Da das Reihenhaus auf Grund der Nutzung als Bürogebäude und Geschäftssitz zum notwendigen Betriebsvermögen zählt, stellt der Verkaufserlös eine Betriebseinnahme dar. Für die Frage der zeitlichen Erfassung ist § 11 Abs. 1 EStG maßgeblich, so dass im Rahmen der Gewinnermittlung 2020 eine Betriebseinnahme i.H.v. 450.000 € zu erfassen ist. Diese Betriebseinnahme bezieht sich sowohl auf das Wirtschaftsgut Grund und Boden als auch auf das Wirtschaftsgut Gebäude.

b. Betriebsausgaben auf Grund des Verkaufs des Grundstücks

Des Weiteren entstehen auf Grund des Verkaufs des Grundstücks noch folgende Betriebsausgaben:

aa. Veräußerung des Grund und Bodens

Da es sich bei dem Grund und Boden um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handelt, sind die Anschaffungskosten/Herstellungskosten bzw. der an deren Stelle tretende Wert gem. § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses anzusetzen. Vorliegend sind die tatsächlich entstandenen Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten nicht einschlägig, da sie im Privatvermögen angefallen sind und das Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen eingelegt wurde. Demnach ist der Einlagewert maßgeblich (h. M. vgl. z.B. H/H/R § 4 EStG Rz. 629). Am 01.01.2018 legte EM das Grundstück mit einem Wert von 108.000 € gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG in das

Betriebsvermögen ein.

Somit ist im Jahr 2020 eine Betriebsausgabe i.H.v. 108.000 € anzusetzen, und zwar am 30.06.2020, da zu diesem Zeitpunkt der Verkaufserlös zufließt.

bb. Veräußerung des Gebäudes

Bei dem Gebäude handelt es sich um ein Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens, so dass § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG nicht einschlägig ist. Vielmehr sind die Anschaffungskosten bzw. der Einlagewert über die Afa geltend zu machen.

(1) Afa zutreffend erfasst

Die Afa ist aber bereits laut Sachverhaltsvorgabe zutreffend in dem Verlust von 200.000 € erfasst.

(2) Restbuchwert als Betriebsausgabe

Da aber das Gebäude veräußert wurde, ist der noch vorhandene „Restbuchwert“ des Gebäudes als Betriebsausgabe zu erfassen. Laut der Sachverhaltsvorgabe beträgt der Einlagewert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG i.V.m. § 6 Abs. 7 Nr. 2 EStG 162.000 €.

Hierauf aufbauend beträgt der Restbuchwert laut Sachverhaltsvorgabe 149.850 €.

Im Zeitpunkt der Veräußerung ist somit noch eine Betriebsausgabe in Höhe von 149.850 € anzusetzen.

c. Zusammenfassung hinsichtlich der Höhe

EM erzielt folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Vorläufiger Gewinn:	./. 200.000 €
Betriebseinnahme Verkaufserlös	450.000 €
Betriebsausgabe Grund und Boden	./. 108.000 €
Betriebsausgabe Gebäude	./. 149.850 €
Korrigierter Gesamtgewinn:	./. 7.850 €

IV. EM: Einkünfte aus der Einlage des Reihenhauses in das Betriebsvermögen

EM erzielt auf Grund der Einlage des Reihenhauses in das Betriebsvermögen und der anschließenden Veräußerung aus dem Betriebsvermögen sonstige Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

1. Einkünfte dem Grunde nach

a. Anschaffung

Die für den Einkünftebestand erforderliche Anschaffung basiert auf dem Kaufvertrag vom 11.11.2015.

b. Veräußerung

Die erforderliche Veräußerung basiert vorliegend nicht auf dem Kaufvertrag vom 01.06.2020, da die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen erfolgt.

Vielmehr ist vorliegend eine Veräußerung i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG gegeben, da EM das Reihenhaus am 01.01.2018 in das Betriebsvermögen eingelegt hat und aus dem Betriebsvermögen heraus innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren seit Anschaffung veräußert hat.

Als Veräußerung ist somit die Einlage am 01.01.2018 anzusehen.

c. 10-Jahres-Frist

Die Anschaffung und Veräußerung erfolgen innerhalb eines Zeitraumes von 10 Jahren.

d. Grundstück i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und kein Ausschluss nach Satz 3 EStG

Das Reihenhaus, d.h. der Grund und Boden sowie das Gebäude, stellt ein Grundstück i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG dar.

Ein Ausschluss nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG greift nicht ein, da EM im Jahr der Veräußerung und in den zwei vorangegangenen Jahren das Reihenhaus nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat.

Als Jahr der Veräußerung ist hier das Jahr 2018 anzusehen, da in diesem Jahr die Einlage erfolgt und dies die relevante Veräußerung ist. Demzufolge hätte EM im Jahr 2016 das Objekt selber nutzen müssen. Dies hat er aber nicht, so dass keine Eigennutzung durch ihn persönlich stattgefunden hat. Auch die unentgeltliche Überlassung an seine Mutter stellt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar.

§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist somit dem Grunde nach erfüllt.

2. Einkünfte der Höhe nach

Die Höhe der Einkünfte bestimmt sich nach § 23 Abs. 3 EStG:

Veräußerungspreis (hier gem. § 23 Abs. 3 Satz 2 EStG der nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG angesetzte Wert)	270.000 €
- Grund und Boden: 108.000 €	
- Gebäude: 162.000 €	
- Gesamt: 270.000 €	

./.	Anschaffungskosten:	./.	300.000 €
	- Grund und Boden:	120.000 €	
	- Gebäude:	180.000 €	
	- Gesamt:	300.000 €	
./.	AfA:		
	- Keine Berichtigung der AK um die Afa,		
	- da keine Afa bei Überschusseinkünften		
	- angesetzt		
./.	Werbungskosten		-
	Veräußerungsgewinn		./. 30.000 €

EM hat somit einen Veräußerungsverlust i.H.v. 30.000 € erzielt.

Die zeitliche Berücksichtigung des Veräußerungsverlustes erfolgt gem. § 23 Abs. 3 Satz 6 EStG im Jahr 2020, da in diesem Jahr der Preis für die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen zugeflossen ist.

Eine Gewinnerzielungsabsicht ist bei § 23 EStG nicht erforderlich.

V. **EM: Einkünfte aus Kapitalvermögen im Zusammenhang mit dem Verkauf des unbebauten Grundstücks**

EM erzielt im Zusammenhang mit der Kaufpreisforderung Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in Form der vereinnahmten Zinsen i.H.v. 500 €.

Gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 2 Abs. 2 Satz 2 und § 20 Abs 9 EStG ist ein Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 500 € abzuziehen.

EM erzielt somit Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 0 €.

VI. **EM: Einkünfte aus der Veräußerung des unbebauten Grundstücks**

EM erzielt aus der Veräußerung des unbebauten Grundstücks sonstige Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

1. **Einkünfte dem Grunde nach**

a. **Anschaffung**

Die für den Einkünftebestand erforderliche Anschaffung basiert vorliegend auf dem notariellen Kaufvertrag des Vaters vom 09.09.2012. Als Gesamtrechtsnachfolger seines Vaters tritt er in die Rechtstellung des Vaters ein. Des Weiteren kommt als Anschaffung auch nicht der Erwerb am 10.10.2013 in Betracht, da es im Erbfall um einen unentgeltlichen Erwerb handelt.

b. **Veräußerung**

Die erforderliche Veräußerung basiert vorliegend auf dem Kaufvertrag vom 15.06.2019.

c. 10-Jahres-Frist

Die Anschaffung und Veräußerung erfolgen innerhalb eines Zeitraumes von 10 Jahren.

d. Grundstück i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und kein Ausschluss nach Satz 3 EStG

Das unbebaute Grundstück stellt ein Grundstück i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG dar.

§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist somit dem Grunde nach (im Jahr 2019) erfüllt.

2. Einkünfte der Höhe nach

Die Höhe der Einkünfte bestimmt sich nach § 23 Abs. 3 EStG.

Veräußerungspreis:	30.000 €
./. Anschaffungskosten:	./.48.000 €
- Kaufpreis des Vaters:	40.000 €
- Erwerbsnebenkosten des Vaters:	8.000 €
- Gesamt:	48.000 €
./. Werbungskosten	-
Veräußerungsgewinn	./.18.000 €

EM hat somit einen Veräußerungsverlust i.H.v. 18.000 € (im Jahr 2019) erzielt.

Von der Ermittlung des Veräußerungsverlustes ist die Frage zu trennen, wann der Veräußerungsverlust in zeitlicher Hinsicht zu berücksichtigen ist.

Da EM im Jahr 2020 eine möglichst geringe Summe der Einkünfte haben möchte, ist vorliegend die neue Rechtsprechung des BFH zur zeitlichen Berücksichtigung von Verlusten bei § 23 EStG im Zusammenhang mit Ratenengeschäften anzuwenden (BFH, Urteil vom 6.12.2016, Az.: IX R 18/16). Nur nach dieser Ansicht ist ein Abzug eines Verlustes im Jahr 2020 möglich. Nach diesem Urteil wird bei einer Ratenzahlung in verschiedenen Veranlagungszeiträumen der Veräußerungsverlust anteilig nach dem Verhältnis der Teilzahlungsbeträge zu dem Gesamtveräußerungserlös in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen der Zahlungszuflüsse angesetzt.

Dies bedeutet für den vorliegenden Fall:

Teilzahlungsbetrag im Jahr 2020: 10.000 €

_____ x Verlust: ./. 18.000 € = ./. 6.000 €
Gesamtveräußerungserlös: 30.000 €

Somit ist im Jahr 2020 ein Veräußerungsverlust in Höhe von ./. 6.000 € anzusetzen.

VII. EM: Einkünfte aus der Vermietung des Objektes in Nordkirchen

1. Einkünfte dem Grunde nach

EM erzielt aus der Vermietung der beiden Wohnungen und der Gewerbeeinheit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Auf Grund der auf Dauer angelegten Vermietung der beiden Wohnungen bzw. wegen der Sachverhaltsvorgaben ist von einer Einkünfterzielungsabsicht des EM auszugehen.

2. Einkünfte der Höhe nach

a. Einnahmen

EM erzielt hinsichtlich der Erdgeschosswohnung 6.000 € Einnahmen und hinsichtlich der Wohnung im Obergeschoss 11.000 €, insgesamt somit 17.000 €.

Die Mietzahlung für die Gewerbeeinheit ist gem. § 11 Abs. 1 EStG erst auf Grund des Zuflusses am 15.01.2021 im Jahr 2021 zu erfassen.

b. Werbungskosten

aa. Vorüberlegungen zur Einordnung der Aufwendungen

Aufwendungen, die durch die Absicht veranlasst sind, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, sind als Werbungskosten abzuziehen.

Fraglich ist jedoch, ob diese als sofort abzugsfähige Werbungskosten ggfs. in Form von Erhaltungsaufwendungen i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG oder nur über die Afa gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1, 4 und 5 EStG berücksichtigt werden können.

Ein vollumfänglicher Sofortabzug als Werbungskosten scheidet aus, wenn es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt. Welche Aufwendungen zu den Anschaffungskosten bzw. zu den Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich zunächst nach § 255 HGB. In diesem Fall sind sie grundsätzlich nur im Rahmen der AfA zu berücksichtigen.

Somit ist eine Einordnung der Aufwendungen vorzunehmen:

(1) Einordnung des Kaufpreises und der Erwerbsnebenkosten

Der Kaufpreis für das Gebäude in Höhe von 900.000 € sowie die darauf anteilig entfallenden Erwerbsnebenkosten in Höhe von 45.000 € ($60.000 \text{ €} \times 900.000 \text{ €} / 1.200.000 \text{ €}$) stellen Anschaffungskosten i.S.d. § 255 Abs. 1 EStG dar (§ 255 Abs. 1 HGB).

Es liegen somit zunächst Anschaffungskosten i.H.v. 945.000 € vor.

Die Anschaffungskosten des Gebäudes sind über die Afa gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 4 Nr. 2a EStG abzuschreiben. Die Bemessungsgrundlage der Afa beträgt somit zunächst 945.000 € und kann

durch die nachfolgenden Textziffern noch modifiziert werden.

(2) Einordnung der Aufwendungen zum Einbau der Fenster

Auch die Aufwendungen zum Einbau der Fenster stellen Anschaffungskosten des Gebäudes dar, da diese die tatsächlich bestehende objektive Funktionsuntüchtigkeit des Gebäudes beseitigen und die Aufwendungen somit das Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand versetzen (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB). Gem. § 9b EStG sind die Aufwendungen mit dem Bruttowert anzusetzen und erhöhen die Anschaffungskosten des Gebäudes.

Bisherige Bemessungsgrundlage (Gebäude)	945.000 €
Aufwendungen zum Einbau der Fenster	28.560 €
Neue Bemessungsgrundlage	973.560 €

(3) Einordnung der Aufwendungen zum Einbau der Küche

Bei der Einbauküche mit ihren einzelnen Elementen handelt es sich auf Grund der ergangenen Rechtsprechungsänderung um ein einheitliches Wirtschaftsgut, welches auf eine Dauer von 10 Jahren abzuschreiben ist, und zwar unabhängig davon, ob eine Spüle oder ein Herd eingebaut wird (vgl. BFH, Urteil vom 03.08.2016, Az.: IX R 14/15).

Die Aufwendungen in Höhe von brutto 14.280 € sind daher gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG zeitanteilig auf 10 Jahre zu verteilen, so dass für 2017 folgender Afa-Betrag anzusetzen ist:

$$14.280 \text{ €} \times 1 \text{ Jahr} / 10 \text{ Jahre} = 1.428 \text{ €}$$

(4) Einordnung der Aufwendungen zur Montage des Balkons

Da durch die Montage des Balkons neue Nutzfläche geschaffen wird, handelt es sich hier um eine Erweiterung des Gebäudes i.S.d. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB, so dass diese Aufwendungen i.H.v. 7.140 € brutto als Herstellungskosten anzusehen sind.

Die nachträglichen Herstellungskosten sind so zu behandeln, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden.

(5) Einordnung der Aufwendungen zur Entfernung der Mauer sowie Erneuerung des Wandputzes und des Bodenbelags

Auch durch die Entfernung der Mauer wird neue Nutzfläche geschaffen, so dass es sich auch hier um eine Erweiterung des Gebäudes i.S.d. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB handelt. Diese Aufwendungen i.H.v. 2.142 € brutto sind grundsätzlich als Herstellungskosten anzusehen.

Fraglich ist die Behandlung der Aufwendungen zur Erneuerung des Wandputzes und des Bodenbelags. Diese Aufwendungen würden grundsätzlich zu Erhaltungsaufwendungen führen. Problematisch ist aber, dass Herstellungskosten (Entfernung der Mauer) und Erhaltungsaufwendungen (Erneuerung Wandputz und Bodenbelag) zusammenreffen. Die Erhaltungsaufwendungen sind jedoch als

Herstellungskosten zu beurteilen, wenn beide Arbeiten im sachlichen Zusammenhang stehen. Ein sachlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn die einzelnen Baumaßnahmen (hier: Entfernung Mauer und Erneuerung Wandputz/Bodenbelag) bautechnisch ineinandergreifen. Ein solches bautechnisches Ineinandergreifen ist vorliegend gegeben.

Somit stellen die Aufwendungen in Höhe von brutto 4.284 € zur Erneuerung des Wandputzes und des Bodenbelags Herstellungskosten dar.

Da hier eine einheitliche Maßnahme gegeben ist, liegen hinsichtlich dieser einheitlichen Maßnahme insgesamt Herstellungskosten von 6.426 € vor.

Die nachträglichen Herstellungskosten sind so zu behandeln, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden.

(6) Einordnung der Aufwendungen zur Beseitigung des Wasserschadens und der Folgeschäden

Die Aufwendungen zur Beseitigung des Wasserschadens und der Folgeschäden in Höhe von 5.950 € brutto stellen grundsätzliche sofort abzugsfähige Werbungskosten dar, sofern hier nicht die Sonderregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG eingreift.

(7) Malerarbeiten

Auch die Aufwendungen zur Durchführung der Malerarbeiten in Höhe von 5.712 € brutto stellen grundsätzlich sofort abzugsfähige Werbungskosten dar, sofern hier nicht die Sonderregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG eingreift.

(8) Einordnung der Aufwendung zur Errichtung des Anbaus

Durch die Errichtung des Anbaus entsteht ein neues, selbständiges Wirtschaftsgut, da es zu fremdbetrieblichen Zwecken vermietet wird und somit mit dem bisherigen Wirtschaftsgut „fremde Wohnzwecke“ nicht in einem einheitlichen Nutzen- und Funktionszusammenhang steht.

Die Herstellungskosten des Anbaus sind über die Afa gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 4 Nr. 2a EStG abzuschreiben. Die Bemessungsgrundlage der Afa beträgt somit 47.600 €.

Höhe der Afa im Jahr 2020: $47.600 \text{ €} \times 2\% \times 3/12 = 238 \text{ €}$

(9) Zwischenergebnis

Als vorläufiges Zwischenergebnis kann folgendes festgehalten werden:

	AK/HK Gebäude	AK/HK Küche	AK/HK Anbau	Sof. abz. WK
Kaufpreis/Erwerbsnebenkosten	945.000			
Einbau Fenster	28.560			
Einbau Küche		14.280		
Montage Balkon	7.140			
Entfernung Mauer und Erneuerung Wandputz/Bodenbelag	6.426			
Beseitigung Wasserschaden/Fol- geschäden				5.950
Malerarbeiten				5.712
Errichtung Anbau			47.600	

(10) Keine Herstellungskosten i.S.d. § 9 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG

Fraglich ist jedoch, ob die sofort abzugsfähigen Aufwendungen unter dem Gesichtspunkt des § 9 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG als anschaffungsnahe Aufwendungen und somit als Herstellungskosten anzusehen sind.

Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten).

(a) Ermittlung der Anschaffungskosten

Zu den Anschaffungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zählen die folgenden Aufwendungen:

Kaufpreis:	900.000 €
Anteilige Erwerbsnebenkosten:	45.000 €
Einbaukosten Fenster (originäre AK):	28.560 €

BMG der 15%-Grenze:	973.560 €

(b) 15%-Grenze

Die 15%-Grenze liegt somit bei 146.034 € (973.560 € x 15%).

(c) Ermittlung der Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen

Die Anschaffungskosten sind mit den Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zu vergleichen, die innerhalb

von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden.

Nicht zu diesen Aufwendungen gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG die Aufwendungen für Erweiterungen i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

Unter Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen 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. Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören daher insbesondere Aufwendungen für die Instandsetzung oder Erneuerung vorhandener Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen, der Fußbodenbeläge, der Fenster und der Dacheindeckung, die — ohne die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG — vom Grundsatz her als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen wären. Hierzu gehören grundsätzlich auch sogenannte Schönheitsreparaturen wie das Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, das Streichen der Fußböden, Heizkörper, der Innen- und Außentüren sowie der Fenster (vgl. BFH, Urteil vom 14.06.2016, Az. IX R 25/14).

Hiernach sind die Aufwendungen wie folgt einzuordnen:

(aa) Einordnung der Aufwendungen zum Einbau der Fenster

Auch die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, stellen Instandsetzungsmaßnahmen dar. Es erfolgt für die Prüfung der 15%-Grenze der Ansatz des Nettowertes von 24.000 €.

(bb) Einordnung der Aufwendungen zum Einbau der Küche

Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift können Aufwendungen zum Erwerb eines anderen Wirtschaftsgutes als das Gebäude nicht als Instandsetzungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen angesehen werden.

(cc) Einordnung der Aufwendungen zur Montage des Balkons

Die Aufwendungen zur Montage des Balkons stellen einer Erweiterung dar und sind somit gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG nicht als Instandhaltungsmaßnahme zu berücksichtigen.

(dd) Einordnung der Aufwendungen zur Entfernung der Mauer sowie Erneuerung des Wandputzes und des Bodenbelags

Entsprechendes gilt für die Aufwendungen zur Entfernung der Mauer. und zur Erneuerung des Wandputzes und des Bodenbelags.

(ee) Einordnung der Aufwendungen zur Beseitigung des Wasserschadens und der Folgeschäden

Fraglich ist, ob die Aufwendungen zur Beseitigung des Wasserschadens und der Folgeschäden als Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG angesehen werden kann.

Zwar müssten nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG die Aufwendungen als Instandsetzungsmaßnahme zu berücksichtigen sein. Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift dürften jedoch Aufwendungen zur Beseitigung von nach dem Gebäudeerwerb eingetretenen Schäden nicht zu den anschaffungsnahen Aufwendungen i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zählen, da insoweit eine teleologische Reduktion der Vorschrift vorzunehmen ist (siehe FG Düsseldorf, Urteil vom 21.01.2016, Az.: 11 K 4274/13 E; BFH, Urteil vom 09.05.2017, Az. IX R 6/16).

Meines Erachtens sind daher die Aufwendungen nicht mit einzubeziehen.

(ff) Malerarbeiten

Auch Schönheitsreparaturen, wozu die Malerarbeiten zählen, sind mit einzubeziehen (siehe oben).

Es erfolgt für die Prüfung der 15%-Grenze der Ansatz des Nettowertes von 4.800 €.

(gg) Einordnung der Aufwendung zur Errichtung des Anbaus

Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift können Aufwendungen zur Errichtung eines anderen Wirtschaftsguts nicht als Instandsetzungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen angesehen werden.

(hh) Zwischenergebnis

Demnach sind die Aufwendungen für den Fenstereinbau (24.000 € netto) sowie die Malerarbeiten (4.800 € netto) zu berücksichtigen, so dass insgesamt 28.800 € netto als Instandsetzungsmaßnahmen zu qualifizieren sind. Hierdurch wird die 15%-Grenze nicht überschritten, so dass insoweit keine anschaffungsnahen Aufwendungen i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vorliegen.

(11) Ermittlung der Afa-Bemessungsgrundlage für das Gebäude

Demnach sind in die Afa-Bemessungsgrundlage folgende Aufwendungen einzubeziehen:

	AK/HK Gebäude
Kaufpreis und Erwerbsnebenkosten	945.000
Einbau Fenster	28.560
Montage Balkon	7.140
Entfernung Mauer und Erneuerung Wandputz/Bodenbelag	6.426
Afa-Bemessungsgrundlage:	987.126

Die Afa ermittelt sich gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 4 Nr. 2a EStG wie folgt:

$$987.126 \text{ €} \times 2\% = 19.742,52 \text{ €} = \text{ungefähr } 19.743 \text{ €}$$

bb. Zusammenfassung der Werbungskosten

EM kann somit folgende Werbungskosten geltend machen:

Gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG können folgende Aufwendungen gelten gemacht werden:	
Beseitigung Wasserschaden:	5.950 €
Malerarbeiten:	5.712 €
Gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 EStG können folgende Afa-Beträge geltend gemacht werden:	
Afa Gebäude:	19.743 €
Afa Einbauküche:	1.428 €
Afa Anbau:	238 €
GESAMT:	33.071 €

c. Ermittlung der Einkünfte

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermitteln sich wie folgt:

Einnahmen:		17.000 €
./. Werbungskosten:	./. 33.071 €	

= Einkünfte	./. 16.071 €	

VIII. EF: Einkünfte aus der Vermietung des Objektes in Brakel

1. Einkünfte dem Grunde nach

EM erzielt aus der Vermietung Eigentumswohnung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Auf Grund der auf Dauer angelegten Vermietung der Eigentumswohnung ist von einer Einkünfteerzielungsabsicht der EF auszugehen, selbst wenn eine verbilligte Vermietung vorliegt (vgl. Kulosa in: Schmidt, EStG, § 21, Rz. 46).

2. Einkünfte der Höhe nach

a. Einnahmen

EF erzielt aus der Vermietung im Jahr 2020 Einnahmen in Höhe von 5.040 € (12 Monate x 420 € Warmmiete).

b. Werbungskosten

aa. Vorüberlegung zu den Werbungskosten

Fraglich ist, ob die Nutzungsüberlassung gem. § 21 Abs. 2 EStG in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist. Hierfür ist die tatsächliche vereinbarte Miete mit der ortsüblichen Marktmiete zu vergleichen. Die ortsübliche Marktmiete umfasst auch die ortsübliche Kaltmiete zzgl. der umlagefähigen Kosten (vgl. auch Kulosa in: Schmidt, EStG, § 21, Rz. 159).

Die ortsübliche Miete beträgt 700 €. Die tatsächliche Miete beträgt 420 €. Dies sind 60 %. Demzufolge ist eine Aufteilung der Werbungskosten vorzunehmen, und zwar 60% entgeltlich und 40% unentgeltlich.

bb. Badezimmerrenovierung

Zwar wären die Kosten der Badezimmerrenovierung grundsätzlich als Erhaltungsaufwendungen im Jahr 2019 in voller Höhe abzugsfähig gewesen. Da diese dort nicht angesetzt worden sind, kann EF über § 82b Abs. 1 EStDV zumindest noch einen Teil in den Folgejahren geltend machen (vgl. Kulosa in: Schmidt, EStG, § 21, Rz. 126). Da EF im Jahr 2020 eine möglichst geringe Summe der Einkünfte haben möchte, ist eine Verteilung auf 2 Jahre vorzunehmen. EF kann daher einen Betrag in Höhe von 2.500 € gem. § 82b Abs. 1 EStDV im Jahr 2020 ansetzen. Hierbei ist zu beachten, dass keine Aufteilung der Werbungskosten in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil vorzunehmen ist, da die Aufwendungen durch eine 100% Vermietung veranlasst sind.

Hinweis: Sollten im Jahr 2020 lediglich 1.000 € als Werbungskosten angesetzt worden sein, mit der Begründung, dass bei einer Verteilung auf 5 Jahre der Steuerpflichtige insgesamt 4.000 € anstatt bei einer Verteilung auf 2 Jahre lediglich 2.500 € als Werbungskosten ansetzen könnte, ist dies auch vertretbar.

cc. Einzahlung in die Instandhaltungsrücklage

Die Einzahlung in die Instandhaltungsrücklage stellen noch keine Werbungskosten da (vgl. Kulosa in: Schmidt, EStG, § 21, Rz. 148 „Instandhaltungsrücklage“).

dd. Erneuerung Hauseingangstür

Die Erneuerung der Hauseingangstür stellt sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand i.S. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG dar, und zwar im Zeitpunkt der Zahlung durch den Hausverwalter (vgl. Kulosa in: Schmidt, EStG, § 21, Rz. 148 „Instandhaltungsrücklage“). Auf Grund der teilentgeltlichen Vermietung können nur 60% der Aufwendungen als Werbungskosten angesetzt werden.

$$4.200 \text{ € brutto} \times 60\% \times 1/6 = 420 \text{ €}$$

ee. Vergrößerung der Abstellräume

Da durch die Vergrößerung der Abstellräume neue Nutzfläche geschaffen wird, handelt es sich hier um eine Erweiterung des Gebäudes i.S.d. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB, so dass diese Aufwendungen i.H.v. 5.000 € brutto als Herstellungskosten anzusehen sind. Dies gilt auch bei der Speisung aus einer Instandhaltungsrücklage (vgl. Kulosa in: Schmidt, EStG, § 21, Rz. 148 „Instandhaltungsrücklage“).

ff. Ermittlung der Afa

Die Afa ermittelt sich gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 4 Nr. 2a EStG.

Bei den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung ist zu berücksichtigen, dass 5.000 € für den „Erwerb“ der Instandhaltungsrücklage ausgegeben worden sind und diese nicht zum Erwerb der Eigentumswohnung geleistet wurden.

Die Anschaffungskosten ermitteln sich daher wie folgt:

Kaufpreis Eigentumswohnung:	112.500 € x 80% =	90.000 €
Anschaffungsnebenkosten:	12.500 € x 80% =	10.000 €
Erweiterung:		5.000 €

Afa-Bemessungsgrundlage:		105.000 €
Afa: 105.000 € x 2% x 60% =		1.260 €

3. Ermittlung der Einkünfte

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermitteln sich wie folgt:

Einnahmen: Werbungskosten:		5.040 €
./. - Badezimmerrenovierung	./. 2.500 €	
.- Hauseingangstür	./. 420 €	
.- Afa	./. 1.260 €	

= Einkünfte	./. 860 €	