

Ergeben die erwähnten Prüfungsschritte, dass es sich bei einem Bauherrenmodell um ein Verlustbeteiligungsmodell handelt, wird die Ausgleichsfähigkeit der Verluste aus der Anfangsphase gänzlich versagt. IdF ordnet § 2 Abs 2a EStG an, dass die negativen Einkünfte mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung frühestmöglich zu verrechnen sind. Es entstehen dadurch sog „Wartetastenverluste“: Die zunächst steuerlich unbeachtlichen Verluste werden auf Wartetaste gelegt und sollen frühestmöglich und zeitlich unbefristet⁴⁹⁷ mit späteren Gewinnen bzw Überschüssen aus der Beteiligung verrechnet werden (sog nachgeholter Verlustausgleich). Eine zu Unrecht unterbliebene Verlustverrechnung kann in einem späteren Jahr nicht mehr nachgeholt werden.⁴⁹⁸ Kann ein Überschuss, mit dem die Verluste gegenverrechnet werden können, in einem späteren Jahr nicht erzielt werden, so ist die Verlustverrechnung in höchstmöglichem Ausmaß mit dem letzten Überschuss vorzunehmen.⁴⁹⁹ Die Verlustberücksichtigung wird dadurch zeitlich und umfänglich vom Anfallen von Gewinnen abhängig gemacht. Die Grundidee des Bauherrenmodells – die frühzeitige Verwertung von steuerlichen Verlusten mit anderen Einkünften in den ersten Jahren – kann idF nicht mehr verwirklicht werden.⁵⁰⁰

Bauherrenmodelle werden meist durch Prospekte, in denen in unterschiedlichem Ausmaß auf die steuerlichen Vorteile verwiesen wird, beworben. Zumeist finden sich darin allgemeine Hinweise auf steuerliche Begünstigungen wie die 1/15-Absetzung sowie auf die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs, wobei letzterer zur Beurteilung, ob ein Verbot nach § 2 Abs 2a EStG vorliegt, irrelevant ist, weil dieses nur die ESt betrifft. Selten beinhalten Prospekte eine „Großnutzendarstellung“, in der die steuerlichen Ergebnisse getrennt nach Bauphase, Finanzierungsphase und Ertragsphase vereinfacht aufgezeigt werden und somit der Schwerpunkt der Information tatsächlich in der Darstellung des Steuervorteils liegt. IdF kann – würde nur auf den Informationsgehalt eines Prospekts abgestellt werden – me ein Anwendungsfall des § 2 Abs 2a EStG vorliegen, weil (wenn auch nur beispielhafte bzw vereinfachte) Angaben zur möglichen Steuerersparnis und die damit verbundenen Steuerstundungseffekte gegeben werden, die idR den entscheidenden Anreiz für die Investitionsentscheidung bieten. Daran ändern auch Hinweise wie *„Diese Darstellung dient ausschließlich Anschauungszwecken.“* oder *„Diese Kurzinformation dient reinen Werbezwecken und ist nicht als Angebot zum Kauf von Miteigentumsanteilen zu verstehen.“* nichts. Auch der Hinweis *„Das Verlustausgleichsverbot gem § 2 Abs 2a EStG kommt nicht zur Anwendung, weil die Erzielung steuerlicher Vorteile nicht im Vordergrund steht (Rendite nach Steuern ist weniger als das Doppelte der Rendite vor Steuern).“* schließt die Anwendbarkeit des § 2 Abs 2a EStG nicht aus, weil steuerliche Vorteile auch dann im Vorder-

497 Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, EStG⁶⁶ § 2 Rz 133.

498 VwGH 21.1.2004, 2003/13/0093.

499 EStR 2000 Rz 157.

500 Knapp in FS Bertl 761.

grund stehen können, wenn die Rendite nach Steuern weniger als das Doppelte derjenigen vor Steuern beträgt (arg: „insbesondere“ in § 2 Abs 2a Satz 2 EStG). Gegen die Qualifizierung einer Bauherrengemeinschaft als Verlustbeteiligungsgemeinschaft spricht allerdings der Kapitaleinsatz, der zweifelsohne im Rahmen dieser Modelle im Vordergrund steht. Nach den EB sind von der Regelung hingegen vor allem Steuererminderungen durch Verlustzuweisungen betroffen, wenn die Verwendung des Kapitaleinsatzes selbst in den Hintergrund tritt.⁵⁰¹ Die Erzielung steuerlicher Vorteile mag außerdem bei jeder steuerlich vorteilhaften Investition im Vordergrund stehen, ohne dass deshalb automatisch immer eine Verlustbeteiligungsgemeinschaft vorliegen muss.⁵⁰²

6.3. Kostenkategorien bei Bauherrenmodellen

Die Aufwendungen, die bei Bauherrenmodellen anfallen, werden von einem Teil der Literatur⁵⁰³ in Anschaffungskosten, Baukosten, Nebenkosten des Grundstückserwerbs und sonstige Nebenkosten unterteilt. Je nachdem, ob ein großer oder ein kleiner Bauherr vorliegt, ergeben sich für die einzelnen Kostenkategorien unterschiedliche steuerliche Konsequenzen.⁵⁰⁴

6.3.1. Anschaffungskosten

Gem § 203 Abs 2 UGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Anschaffungsnebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten.

Nach § 16 Abs 1 Z 8 EStG können von den Einnahmen als Werbungskosten ua die Absetzungen für Abnutzung geltend gemacht werden. Gemäß § 7 Abs 1 EStG sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (= Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nut-

501 ErläutRV zum StRefG 2000, 1766 BlgNR 20. GP 42; *Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel*, EStG⁶⁶ § 2 Rz 136; *Zöchling/Matzka*, ÖStZ 1999, 226 (226).

502 *Gassner*, Die Unternehmensbesteuerung im Ministerialentwurf zur „Steuerreform 2000“, SWK 1999, 283.

503 Insb von *Nidetzky/Fuhrmann/Bovenkamp in Stingl/Nidetzky*, Immobilien & Steuern³⁰ (2020) 13:55 ff.

504 EStR 2000, Rz 6497 ff; *Nidetzky/Fuhrmann/Bovenkamp in Stingl/Nidetzky*, Immobilien & Steuern³⁰ 13:55.

zungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden. Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz die Vermutung im Sinne des § 167 Abs 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt.⁵⁰⁵ Unter Nutzungsdauer iSd § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 ist die normale technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer zu verstehen. Sie ist keine errechenbare, sondern eine im Schätzungsweg feststellbare Größe.⁵⁰⁶

Der Kaufpreis für Grund und Boden und für ein darauf befindliches Gebäude stellt immer Anschaffungskosten dar. Die Anschaffungskosten eines Gebäudes, das außerbetrieblich vermietet wird – wobei es irrelevant ist, ob es zu Wohn- oder Geschäftszwecken vermietet wird – können bei allen Anlegern (sowohl beim Erwerber als auch beim kleinen und großen Bauherrn) gem § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG nur im Wege der Normalabschreibung (ohne Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer durch ein [Sachverständigen-]Gutachen beträgt die Normalabschreibung 1,5 %, das entspricht einer Nutzungsdauer von 66,67 Jahren) geltend gemacht werden. Eine kürzere Nutzungsdauer kann nur durch Vorlage eines Gutachtens erreicht werden. Bei Gebäuden, die vor dem Jahr 1915 erbaut wurden, ist laut Finanzverwaltung ein AfA-Satz von 2 % möglich, vorausgesetzt es gelangten bereits vor dem Jahr 1989 mindestens 2 % zur Anwendung.⁵⁰⁷ Weder aus § 8 Abs 1 EStG noch aus § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG lässt sich diese 2%ige AfA ableiten. Sie könnte mit der – im Vergleich zu neueren Häusern – größeren Abnutzungsintensität von alten Gebäuden gerechtfertigt werden. Allerdings hat der VwGH festgestellt, dass bei alten Gebäuden, die in Massivbauweise errichtet sind, auch Nutzungszeiten von insgesamt 200 und mehr Jahren gerechtfertigt sein können, weil nicht das Alter, sondern der Bauzustand des Gebäudes entscheidet.⁵⁰⁸ Tatsächlich wird es in vielen Fällen so sein, dass Gebäude, die vor 1915 erbaut worden sind, einen besseren Bauzustand als neue aufweisen, wird doch bei letzteren häufig auf eine Massivbauweise verzichtet. Es bleibt also fraglich, ob eine 2%ige AfA tatsächlich die Nutzungsdauer von Gebäuden, die vor 1915 erbaut worden sind, widerspiegelt. Pauschal für sämtliche derartige Gebäude kann dies wohl nicht bejaht werden.

Für Gebäude, die nach dem 30.6.2020 angeschafft oder hergestellt worden sind, wurde mit dem KonStG 2020⁵⁰⁹ die Möglichkeit einer beschleunigten AfA eingeführt (§ 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG).⁵¹⁰ Für die Beurteilung des Herstellungszeit-

505 VwGH, 16.12.2015, 2012/15/0230.

506 VwGH, 16.12.2015, 2012/15/0230.

507 EStR 2000 Rz 6444; *Nidetzky/Fuhrmann/Bovenkamp in Stingl/Nidetzky, Immobilien & Steuern*³⁰ 13:55; *Prodinger/Ziller, Immobilienbewertung im Steuerrecht*⁴ (2020) 215 f.

508 VwGH 25.9.2002, 97/13/0098; zu Gebäuden in Leichtbauweise vgl EStR 2000 Rz 3139a.

509 Konjunkturstärkungsgesetz 2020, BGBl I Nr. 2020/96.

510 Näheres zur beschleunigten AfA im außerbetrieblichen Bereich in den EStR 2000 idF Wartungserlass 2021 Rz 6443a ff sowie in: *Aumayr/Schlager, Beschleunigte Gebäude-AfA: Fragestellungen zum Anwendungsbereich*, SWK 2020, 1288; *Aumayr/Franke, Highlights aus dem Einkommensteuer-richtlinien-Wartungserlass 2021*, RdW 2021, 368 (372 ff); *Schlager, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2021*, 850 (853 ff).

punktes ist der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgeblich, sodass für die Inanspruchnahme der beschleunigten AfA das Gebäude nach dem 30.6.2020 fertiggestellt worden sein muss.⁵¹¹

Im Jahr, in dem die AfA erstmalig zu berücksichtigen ist, beträgt die AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens das Dreifache des jeweiligen Prozentsatzes des § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG (4,5 %), im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache (3 %). Die Grenze des zulässigen Höchst-AfA-Satzes von 4,5 % kann unterschritten werden, sodass ab dem Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der AfA auch die einfache AfA zulässig ist. Auch im darauffolgenden Jahr kann der AfA-Satz grundsätzlich frei gewählt werden, dieser darf jedoch nicht höher sein als der AfA-Satz im Jahr der erstmaligen Geltendmachung der AfA und nicht niedriger als der einfache AfA-Satz.⁵¹²

Beispiel 1

Anschaffung eines Gebäudes im Jahr 2021, Anschaffungskosten EUR 800.000, AfA-Satz gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988: 1,5 %. Die beschleunigte AfA soll voll ausgenützt werden.

Beschleunigte AfA 2021:	$800.000 \times 4,5 \% = 36.000$
Beschleunigte AfA 2022:	$800.000 \times 3 \% = 24.000$
AfA ab 2023:	$800.000 \times 1,5 \% = 12.000$ ⁵¹³

Die Halbjahresabschreibungsregelung (§ 7 Abs 2 EStG) kommt für Gebäude, bei denen § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG angewendet wird, nicht zur Anwendung, sodass auch bei Anschaffung oder Herstellung im zweiten Halbjahr der volle Jahres-AfA-Betrag aufwandswirksam ist.⁵¹⁴

Die beschleunigte AfA kommt bei einem Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer nicht zur Anwendung. Der Herstellungsaufwand, der im Rahmen von Bauherrenmodellen gem § 28 Abs 3 EStG auf 15 Jahre verteilt wird, kann nicht beschleunigt abgeschrieben werden, weil die Anwendung der beschleunigten AfA im Anwendungsbereich des § 28 Abs 3 EStG ausgeschlossen ist. Ebenso ausgeschlossen ist die beschleunigte AfA für Gebäude, die nicht in Massivbauweise errichtet wurden und für die von vornherein ohne Nachweis eine kürzere Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde, sowie für Gebäude, die vor

511 ErläutRV zum KonStG, 782 BlgNR 27. GP 3; EStR 2000 Rz 6443a.

512 EStR 2000 Rz 6443a.

513 Beispiel angelehnt an EStR 2000 Rz 6443a; *Aumayr/Schlager*, SWK 2020, 1288 (1289).

514 Die Nichtanwendung der Halbjahresabschreibungsregelung gilt nur für den Zeitraum der Inanspruchnahme der beschleunigten Abschreibung. Wird ein Gebäude außerhalb des beschleunigten Abschreibungszeitraums nur im ersten Halbjahr zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte genutzt, kann daher nur die Halbjahres-AfA geltend gemacht werden; EStR 2000 Rz 6443c; Näheres dazu in *Aumayr/Franke*, RdW 2021, 368 (372 f).

1915 erbaut wurden, sofern von einem einfachen AfA-Satz iHv 2 % ausgegangen wird.⁵¹⁵

Die Anschaffungskosten des Grund und Bodens sind mangels Abnutzung nicht abschreibbar. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses (zB durch ein Gutachten eines Sachverständigen, eines Immobilienreuhänders oder einer Bank⁵¹⁶) gilt seit dem StRefG 2015/2016 gem § 16 Abs 1 Z 8 lit d Satz 2 EStG die 60-40-Regel: Von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes sind 40 % als Anteil des Grund und Bodens für die AfA auszuschneiden; 60 % entfallen auf das Gebäude.⁵¹⁷ Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen.⁵¹⁸

Zu den Anschaffungskosten zählen auch die Anschaffungsnebenkosten.⁵¹⁹ Das sind alle Kosten, die aufgrund der Anschaffung zusätzlich zum Kaufpreis anfallen. Sie liegen nur vor, wenn sie direkt durch den Kaufentschluss veranlasst sind und mit der Anschaffung in einem unmittelbaren zeitlichen und kausalen Zusammenhang stehen.⁵²⁰ Welche Kosten den Anschaffungsnebenkosten und folglich einem Anschaffungsvorgang im Einzelfall zuzuordnen sind, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung ist daher nicht allein ausreichend, vielmehr kommt es auf die Zweckbestimmung der Aufwendung an.⁵²¹ Nach den EStR zählen ua Abgaben aufgrund des Abschlusses des Rechtsgeschäfts (GrESt, nicht als Vorsteuer abzugsfähige USt, gerichtliche Eintragungsgebühren), Anschluss-

515 EStR 2000 Rz 6443b.

516 § 3 Abs 1 GrundanteilVO legt fest, dass der Nachweis „beispielsweise“ durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden kann, wodurch im Umkehrschluss auch Gutachten durch andere diesen Nachweis erbringen können. Obwohl die Gutachten der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliegen, wird nach *Prodinger/Ziller* „trotzdem einem Sachverständigengutachten – etwa im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Bewertung von Liegenschaften – vorranglich Beweiskraft zugesprochen werden.“; *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung⁴ 186.

517 Dieser Aufteilungsschlüssel ist erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden (§ 124b Z 284 EStG), zuvor galt eine 80-20-Aufteilung. Wurde vor 2016 ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses von Grund und Boden und Gebäude eine davon abweichende pauschale Aufteilung vorgenommen, sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes und die Anschaffungskosten des Grund und Bodens mit Wirkung ab 1.1.2016 entsprechend anzupassen. Dafür sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes im Verhältnis der vorgesehenen oder im Jahr 2016 nachgewiesenen Aufteilung zu der ursprünglich angewendeten Aufteilung abzustocken und auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden zu übertragen. Die Absetzung für Abnutzung ist entsprechend anzupassen. Dies gilt nicht, wenn vor 2016 bereits ein anderes Aufteilungsverhältnis durch ein Gutachten nachgewiesen wurde; *Nidetzky/Fuhrmann/Bovenkamp* in *Stingl/Nidetzky*, Immobilien & Steuern³⁰ 13:56; *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung⁴ 188.

518 Eine erhebliche Abweichung ist gem § 2 Abs 2 letzter Satz GrundanteilVO dann gegeben, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50 % abweicht. Die GrundanteilVO ist mit 1.1.2016 in Kraft getreten und der BMF (durch § 16 Abs 1 Z 8 lit d letzter Satz EStG ermächtigt) hat in dieser von der 60-40-Regel abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden – nämlich zusätzlich zu den 40 % Grundanteil noch 30 % und 20 % (abhängig von Einwohnerzahl der Gemeinde/Stadt, durchschnittlichem Baulandpreis und Wohneinheiten) – festgelegt.

519 EStR 2000 Rz 6660a; *Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} § 6 Rz 69 (Stand 1.2.2021, rdb.at).

520 *Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} § 6 Rz 69 (Stand 1.2.2021, rdb.at).

521 BFH 17.10.2001, I R 32/00; *Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} § 6 Rz 69 (Stand 1.2.2021, rdb.at).

kosten, Honorare aufgrund des Abschlusses des Rechtsgeschäfts (Vermittlungsprovisionen, Anwalts- und Notarhonorare, Maklergebühren) und Vertragserrichtungskosten zu den Anschaffungsnebenkosten. Nicht dazu zählen ua Finanzierungsaufwendungen (Zinsen in Zusammenhang mit der Finanzierung des Kaufpreises) und Kosten aufgrund von Rechtsstreitigkeiten über die Zahlung des Kaufpreises sowie über Gewährleistungs- und Garantieansprüche.⁵²²

6.3.2. Baukosten

Typischerweise wird im Bauherrenmodell ein Grundstück mit einem sanierungsbedürftigen Gebäude, das entweder abgerissen und durch einen Neubau ersetzt oder umfassend saniert wird, gekauft. Bei den Baukosten, die nach dem Kauf des Grundstücks anfallen, kann es sich daher um Instandsetzungsaufwand (Sanierung) oder Herstellungsaufwand (Neubau oder Sanierung mit wesensmäßiger Veränderung des Gebäudes) handeln.

6.3.2.1. Instandsetzungsaufwand

Erhaltungsaufwand dient dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder wieder in einen solchen zu versetzen. Erhaltungsaufwand ist grundsätzlich sofort abzugsfähig. Erhaltungsaufwand ist aber ein Überbegriff, der sich, sofern es sich um vermietete Mietwohngebäude handelt, in Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand gliedert. Instandhaltungsaufwand, der regelmäßig anfällt, ist sofort abzusetzen. Instandhaltungsaufwand, der nicht regelmäßig jährlich anfällt, ist sofort abzusetzen oder über Antrag gleichmäßig auf 15 Jahre zu verteilen (§ 28 Abs 2 Satz 1 EStG).⁵²³

Instandsetzungsaufwand ist gem § 28 Abs 2 EStG jener Erhaltungsaufwand, der allein oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den Nutzwert eines Wohngebäudes wesentlich erhöht oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängert.⁵²⁴ Eine wesentliche Erhöhung des Nutzwerts liegt vor, wenn das Gebäude durch

522 EStR 2000 Rz 2186 f.

523 Die Verteilung auf 15 Jahre ist insbesondere dann vorteilhaft, wenn andernfalls Verluste steuerlich nicht verwertet werden könnten, weil sie in derselben Periode aufgrund von geringer anderer Einkünfte nicht mehr ausgeglichen werden und aufgrund des Vorliegens einer außerbetrieblichen Einkünfteart nicht vorgetragen werden können; *Eberhartinger/Luka* in *Berth/Eberhartinger/Hischler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre IV³ (2018) 167 (184).

524 Der Vergleichsmaßstab im Steuerrecht ist ein anderer als bei der wesentlichen Verbesserung nach § 203 Abs 3 UGB: Während § 203 Abs 3 UGB auf den ursprünglichen Zustand abstellt, fehlt in den Bestimmungen des § 4 Abs 7 und § 28 Abs 2 EStG ein derartiger Vergangenheitsbezug. Steuerrechtlich ist als Vergleichsmaßstab der Zustand vor einer Baumaßnahme heranzuziehen, wodurch die steuerrechtliche Messlatte tiefer liegt, weil der Zustand vor einer Baumaßnahme ein schlechterer ist als der ursprüngliche Zustand (wenn zB der Zustand eines Gebäudes in den sechziger Jahren liegt und das Gebäude nach den damaligen Verhältnissen einen „mittleren Standard“ hatte, so ist als Vergleichsmaßstab für eine wesentliche Verbesserung im unternehmensrechtlichen Sinn zwar auch von einem mittleren Standard, aber nach heutigem Verständnis, auszugehen). Steuerrechtliche Instandsetzungsaufwendungen können daher unternehmensrechtlich als Herstellungsaufwand einzustufen sein; dazu ausführlich *Mayr*, Herstellungsaufwand im Handelsrecht und Steuerrecht, ÖStZ 2003, 41 (43); *Laudacher* in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, *Jakom EStG*¹⁴ § 28 Rz 101.

Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die höhere Attraktivität des Gebäudes zu kürzerer Leerstehung der Wohnung führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objekts mehr erzielt werden könnte. Es kommt dabei auf eine sowohl qualitative (Erzielbarkeit höherer Einnahmen) als auch quantitative (wesentlich in Bezug auf das gesamte Vermietungsobjekt) Verbesserung an.⁵²⁵ Eine Verbesserung liegt ua dann vor, wenn abgewohnte Wohnungen generalsaniert werden oder die Außenfassade erneuert und eine Wärmedämmung angebracht wird. Eine wesentliche Erhöhung des Nutzwerts liegt ua beim Austausch von Gebäudeteilen (Fenster, Türen) zur Gänze bzw zu mehr als 25 % vor. Die 25-%-Grenze ist stets auf jede einzelne Aufwandskategorie in ihrer Gesamtheit zu beziehen, wobei die Betrachtung jahresbezogen erfolgt. Eine mehrjährige Betrachtung ist nur dann anzustellen, wenn bei Beginn der Sanierung das Sanierungsausmaß iSe einheitlichen Sanierungskonzepts schon feststeht.⁵²⁶ Eine Differenzierung nach der Größe von Fenstern oder ihrem Wert hat nicht zu erfolgen.⁵²⁷

Beispiel 1

Bei einem Wohnhaus, das im Rahmen eines Bauherrenmodells vermietet wird, wird die Hälfte aller Fenster ausgetauscht. Da mehr als 25 % ausgetauscht werden, liegt eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes vor.

Beispiel 2

In einem Gebäude, das im Rahmen eines Bauherrenmodells vermietet wird, werden 20 % der Fenster und 20 % der Elektroinstallationen ausgetauscht. Da bei keiner der Kategorien die 25-%-Grenze überschritten wird, liegt kein Instandsetzungsaufwand vor.⁵²⁸

Beispiel 3

In einem Wohnhaus, das im Rahmen eines Bauherrenmodells vermietet wird, sollen nach dem diesbezüglich erteilten Auftrag 80 % aller Fenster in den Jahren 2021 und 2022 ausgetauscht werden. Unabhängig davon, wie viele Fenster in den einzelnen Jahren tatsächlich gewechselt werden bzw welches Verhältnis sich daraus ergibt, liegt in jedem Jahr Instandsetzungsaufwand vor.⁵²⁹

Eine Verlängerung der Nutzungsdauer ist gegeben, wenn nach Durchführung der Sanierungsarbeiten die Restnutzungsdauer höher ist. Die Nutzungsdauer muss sich dabei um mehr als 25 % verlängern.⁵³⁰ Es ist nicht auf die ursprüngliche Nut-

525 EStR 2000 Rz 6462; *Laudacher in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakom EStG¹⁴ § 28 Rz 102.

526 *Laudacher in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakom EStG¹⁴ § 28 Rz 104; EStR 2000 Rz 6463.

527 EStR 2000 Rz 6463.

528 EStR 2000 Rz 6463.

529 EStR 2000 Rz 6463.

530 EStR 2000 Rz 6465.

zungsdauer des Wirtschaftsgutes, sondern auf die aktuelle technische und wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Gebäudes bzw der Wohnung abzustellen.⁵³¹

Abgestellt wird auf den Nutzungswert des Gebäudes, ausgenommen die Einkunftsquelle besteht aus einer bzw aus mehreren Wohnung(en), weil dann der Nutzungswert der Wohnung(en) maßgeblich ist.⁵³²

Instandsetzungsaufwand sind insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen:

- Austausch von Türen,
- Austausch von Fenstern,
- Austausch von Dach oder Dachstuhl,
- Austausch von Stiegen,
- Austausch von Zwischenwänden und Zwischendecken,
- Austausch von Aufzugsanlagen,
- Austausch von Heizungsanlagen sowie Feuerungseinrichtungen,
- Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser- oder Sanitärinstallationen,
- umfangreiche Erneuerung des Außenverputzes und der Wärmedämmung,
- Trockenlegung der Mauern,
- Austausch einer Gaseinzelofenheizung durch eine Gasetagenheizung,
- Austausch von einsturzgefährdeten Holztramdecken durch Stahlbetondecken,
- Nachträglicher Einbau von Wärmepumpen und Solaranlagen,
- Kanalanschluss bei bestehenden Gebäuden.⁵³³

Diese Aufzählung sagt aber noch nichts über die tatsächlichen Verhältnisse aus, weil die Erhöhung oder Verlängerung des Nutzungswerts „in jedem Einzelfall so zu prüfen ist, dass die Gründe für die Annahme der Instandsetzung und der Denkprozess nachvollziehbar erscheinen“.⁵³⁴

Instandsetzungsaufwendungen iZm Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, sind sowohl vom kleinen als auch vom großen Bauherrn gem § 28 Abs 2 EStG regelmäßig zwingend auf 15 Jahre zu verteilen (1/15-Absetzung).⁵³⁵ Soweit Instand-

531 *Laudacher in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakom EStG¹⁴ § 28 Rz 103; EStR 2000 Rz 6464; *Lenneis in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 28 Rz 27 (Stand 1.1.2016, rdb.at).

532 EStR 2000 Rz 6465a.

533 EStR 2000 Rz 6469; *Laudacher in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakom EStG¹⁴ § 28 Rz 105.

534 *Laudacher in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakom EStG¹⁴ § 28 Rz 105.

535 Die 1/15-Verteilung ist erstmalig für Instandsetzungsaufwendungen anzuwenden, die im Kalenderjahr 2016 abgefließen sind (§ 124b Z 291). Davor erfolgte Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen sind grundsätzlich nicht betroffen und der ursprüngliche Verteilungszeitraum kann fortgeführt werden. Eine Sonderregelung besteht allerdings für getätigte Instandsetzungen bei Wohngebäuden, für die sich gem § 124b Z 291 EStG der ursprüngliche Verteilungszeitraum ab der Veranlagung 2016 von 10 auf 15 Jahre verlängert; weiterführend: *Reinold/Stückler*, Steuerreformgesetz 2015/16: Neuerungen im Bereich der Ertragsbesteuerung von Immobilien, ÖStZ 2015, 403 (411); *Nidetzky/Fuhrmann/Bovenkamp in Stingl/Nidetzky*, Immobilien & Steuern³⁰ 13:57.

setzungsaufwendungen durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, scheiden sie gem § 28 Abs 2 vierter Teilstrich EStG aus der Einkünfteermittlung aus.⁵³⁶ Bei Gebäuden, die nicht für Wohnzwecke, sondern als Geschäfts- oder Büroräume genutzt werden, können Instandsetzungsaufwendungen wahlweise sofort oder auf 15 Jahre verteilt abgesetzt werden.⁵³⁷

Wird ein Gebäude teilweise für Wohnzwecke und teilweise für andere Zwecke genutzt, sind Instandsetzungsaufwendungen, sofern sie den Wohnzwecken dienenden Teilen eindeutig zurechenbar sind, auf 15 Jahre zu verteilen. Für jene Instandsetzungsaufwendungen, die nicht für Wohnzwecke vermietete Teile betreffen, kann wiederum das Wahlrecht ausgeübt werden.⁵³⁸ Instandsetzungsaufwendungen, die nicht eindeutig zugeordnet werden können (zB Fassaden, Wasser- oder Stromleitungen), sind entsprechend dem Verhältnis der Nutzflächen aufzuteilen. Ein untergeordnetes Ausmaß von weniger als 20 % bleibt dabei außer Betracht.⁵³⁹

Beispiel 4

Bei einem Gebäude, das im Rahmen eines Bauherrenmodells vermietet wird und zu 25 % aus Geschäftslokalen besteht (restliche 75 % werden zu Wohnzwecken vermietet), wird die Fassade abgeschlagen, wärmedämmend und neu verputzt; in allen Geschäftslokalen wird die Zentralheizungsanlage erneuert. Beide Maßnahmen stellen Instandsetzungsaufwendungen dar. Die Fassadenerneuerung ist zu 75 % als Instandsetzung auf ein Wohngebäude zu beurteilen und zwingend auf fünfzehn Jahre zu verteilen. Die den Geschäftszwecken zuzuordnende Erneuerung der Fassade (25 %) und die Erneuerung der Zentralheizungsanlage (100 %) sind sofort oder über Antrag auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.⁵⁴⁰

6.3.2.2. Herstellungsaufwand

Herstellungsaufwand⁵⁴¹ ist jener Aufwand, der dem Bauherrn bei der erstmaligen Errichtung eines Gebäudes erwächst. Ein solcher liegt auch dann vor, wenn es im Zuge der Sanierung zu einer wesensmäßigen Veränderung des Gebäudes kommt. Eine Wesensänderung verlangt allerdings nicht, dass das Gebäude zur Gänze eine neue Funktion erhält; es reicht vielmehr aus, wenn einzelne Teile anders genutzt werden können, sofern diese von nicht untergeordneter Bedeutung sind – wenn sich daher die Zweckbestimmung ändert. Die Nutzung des Gebäudes ändert sich

536 *Laudacher in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakom EStG¹⁴ § 28 Rz 106.

537 EStR 2000 6457; *Laudacher in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakom EStG¹⁴ § 28 Rz 106; nach *Lenneis in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 28 Rz 28 (Stand 1.1.2016, rdb.at) analog zur Regelung bei den nicht regelmäßig jährlich anfallenden Instandhaltungsaufwendungen (arg „über Antrag“).

538 EStR 2000 Rz 6471.

539 EStR 2000 Rz 6472; *Laudacher in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakom EStG¹⁴ § 28 Rz 106; *Lenneis in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 28 Rz 28 (Stand 1.1.2016, rdb.at).

540 EStR 2000 Rz 6472.

541 Der Begriff ist im EStG nicht definiert; *Laudacher in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakom EStG¹⁴ § 28 Rz 119; EStR 2000 Rz 3174 f.

somit schon durch eine Nutzungs- oder Funktionsänderung einzelner Räume.⁵⁴² Die Erhöhung des Nutzungswerts des Gebäudes muss mit einer Nutzungs- bzw Funktionsänderung, die Verlängerung der Nutzungsdauer mit einer Qualitätssteigerung verbunden sein, die in einer Änderung der Wesensart des Gebäudes mündet. Neben diesen Kriterien wurden in der Rspr Nebenkriterien wie die „Verbesserung und Erweiterung des Wirtschaftsguts“ bzw die „Änderung des Zustands des Wirtschaftsguts“ entwickelt.⁵⁴³ Der Herstellungsaufwand geht über den laufenden Erhaltungsaufwand⁵⁴⁴ hinaus.⁵⁴⁵

Als Beispiele für Herstellungsaufwand im Bereich VuV durch eine Änderung der Wesensart können angeführt werden:

- Vergrößerung einer Wohnung mit Veränderung der Außenmauer,
- Einbau neuer Bestandteile (Einbau von Türen und Fenstern, erstmaliger Einbau von Zentralheizungen),
- Kategorieanhebung (Einbau von Badezimmern und WC),
- Durchführung baulicher Maßnahmen wie Anbau, Umbau größeren Ausmaßes oder Gebäudeaufstockung, wenn durch die Aufwendungen ein selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut geschaffen wird,
- Zusammenlegung von Wohnungen,
- Versetzen von Zwischenwänden, wenn sich dadurch die Funktion der Räume ändert,
- Errichtung eines Satteldachs auf einer Garage, wodurch ein neuer Dachraum und damit eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit entsteht,
- erstmaliger Einbau von Aufzugsanlagen,
- erstmaliger Einbau von Zentralheizungen,
- erstmalige Durchführung von Bad-, WC- und Kücheninstallationen.⁵⁴⁶

Herstellungsaufwand beginnt dort, wo Instandsetzungsaufwand endet: letzterer bedeutet insb eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswerts, endet aber bei einer Nutzungs- oder Funktionsänderung, weil bei dieser Herstellungsaufwand vorliegt.⁵⁴⁷

Treten bei einer Baumaßnahme Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand zusammen auf, ist – sofern die Aufwendungen einwandfrei dem Erhaltungs- bzw dem Herstellungsaufwand zugerechnet werden können – eine Trennung vorzunehmen. Ist hingegen der Erhaltungsaufwand durch den Herstellungsaufwand bedingt bzw ist eine Trennung nicht einwandfrei möglich, liegt in voller Höhe Herstellungsaufwand vor.⁵⁴⁸

542 Mayr, ÖStZ 2003, 41 (44); zB der Umbau eines als Abstellraums verwendeten Raums in ein WC.

543 *Laudacher in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakom EStG¹⁴ § 28 Rz 119.

544 Zu diesem vgl EStR 2000 Rz 3176 ff.

545 EStR 2000 Rz 3174.

546 *Laudacher in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakom EStG¹⁴ § 28 Rz 120; EStR 2000 Rz 3175.

547 Mayr, ÖStZ 2003, 41 (44).

548 EStR 2000 Rz 3179.

Beispiel

Im Zuge der notwendigen gänzlichen Erneuerung der Dachkonstruktion eines schadhaften Daches wird das Dachgeschoss ausgebaut. Während die Dacherneuerung ihren Reparaturcharakter nicht verliert und daher Instandhaltungsaufwand darstellt, handelt es sich beim Ausbau des Dachgeschosses um Herstellungsaufwand.⁵⁴⁹

Sanitäreinrichtungen werden nachträglich eingebaut (Herstellungsaufwand). Auch das nachträgliche Ausmalen der Räume, das aufgrund der Einbauten erforderlich ist, stellt Herstellungsaufwand dar.

Herstellungsaufwendungen sind auf die Nutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben. Jedoch können bestimmte Arten von Herstellungsaufwendungen sowohl vom kleinen als auch vom großen Bauherrn auf Antrag innerhalb von 15 Jahren abgeschrieben werden. Diese werden in § 28 Abs 3 EStG taxativ aufgezählt.⁵⁵⁰

6.3.2.2.1. Aufwendungen iSd §§ 3 bis 5 MRG

Aufwendungen iSd §§ 3 bis 5 MRG an Gebäuden, die den Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Hauptmietzinse (§ 20 MRG) unterliegen, können auf Antrag auf 15 Jahre verteilt abgesetzt werden.

Der Vermieter wird durch § 3 MRG verpflichtet, nach Maßgabe der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten das Haus, die Mietgegenstände und die der gemeinsamen Benützung der Bewohner des Hauses dienenden Anlagen im jeweils ortsüblichen Standard zu erhalten und erhebliche Gefahren für die Gesundheit der Bewohner zu beseitigen.

Grundsätzlich bedeutet Erhaltung eine Schaffung eines adäquaten Ersatzes (= substanzhaltender Austausch).⁵⁵¹ Es können häufig aber wirtschaftliche Gründe dafür sprechen, statt der Erhaltung iSe Reparatur eine Neuinstallation bzw einen Austausch vorzunehmen.⁵⁵² Bedacht zu nehmen ist dabei auf technische Weiterentwicklungen, die wirtschaftliche Situation der Liegenschaft, die Weiterentwicklung einschlägiger Normen, sowie „zeitliche und örtliche Komfortvorstellungen“⁵⁵³. Unter dem Begriff des „jeweils ortsüblichen Standards“ ist ein zeitlich und örtlich flexibler, dynamischer und objektiver Standard zur Erhaltung zu verstehen⁵⁵⁴, der die Verpflichtung beinhaltet, im Zuge der Durchführung von Erhaltungsarbeiten nicht statisch stets Gleiches durch Gleiches zu ersetzen, sondern – sofern ein Ersatz notwendig ist – eine Anpassung an Entwicklungen der Bautechnik und

549 EStR 2000 Rz 3179.

550 *Nidetzky/Fuhrmann/Bovenkamp in Stingl/Nidetzky*, Immobilien & Steuern³⁰ 13:57.

551 Daher lässt sich zB die Erhaltung eines schadhaften Kamins nicht durch die Schaffung eines Fernwärmeschlusses verwirklichen; *Dirnbacher*, MRG¹⁰ (2013) 102.

552 Diese Möglichkeit, die nur in § 3 Abs 2 MRG ausdrücklich erwähnt wird, ist daher verallgemeinerungsfähig; *Dirnbacher*, MRG¹⁰, 103; *Prader*, MRG⁵¹⁵ § 3 Rz E 27 f (Stand 1.10.2020, Manz Wohnrecht in rdb.at).

553 *Hausmann/Riss in Hausmann/Vonkilch*, Österreichisches Wohnrecht – MRG³ (2013) § 3 Rz 9.

554 *Dirnbacher*, MRG¹⁰, 101; *Hausmann/Riss in Hausmann/Vonkilch*, MRG³ § 3 Rz 9; *Würth/Zingher/Kovanyi*, Miet- und Wohnrecht²³ I (2015) § 3 Rz 7.