



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Steuerliche Bilanzierungsprobleme von baulichen
Maßnahmen an zu Wohnzwecken vermieteten
Gebäuden des betrieblichen und außerbetrieblichen
Bereichs, sowie Gestaltungsüberlegungen“

verfasst von / submitted by

Sandra Lengauer, B.A.

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2021 / Vienna 2021

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Urnik

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	4
1.1	Zielsetzung und Forschungsfrage.....	5
1.2	Stand der Forschung.....	7
1.3	Eingrenzung.....	8
1.4	Methodischer Zugang.....	8
2	Gesetzliche und begriffliche Grundlagen	9
2.1	Allgemeine Begriffe in Zusammenhang mit baulichen Maßnahmen und Investitionen in zu Wohnzwecken vermieteten Gebäude	10
2.1.1	Gebäude.....	10
2.1.2	Grundstück, Grund und Boden.....	10
2.1.3	Gebäudeteile.....	11
2.1.4	Selbständiges Wirtschaftsgut.....	11
2.1.5	Bauliche Maßnahmen.....	12
2.1.6	Investition.....	12
2.2	Für die Vermietung relevante Gesellschaftsformen, sowie deren Gewinnermittlungs- und Einkunftsarten	13
2.2.1	Kapitalgesellschaften und kapitalistische Personengesellschaften, sowie rechnungslegungspflichtige Unternehmer.....	13
2.2.2	Natürliche Personen und Personenvereinigungen.....	13
2.2.3	Nicht gewerblich tätige Personengesellschaften und natürliche Personen.....	14
2.2.4	Privatstiftungen.....	15
2.2.5	Relevante Gewinnermittlungsarten.....	15
2.2.6	Einkünfteermittlung für zu Wohnzwecken vermietete Gebäude.....	16
2.2.7	Unterscheidung Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung.....	17
2.2.7.1	Gewerbebetrieb.....	17
2.2.7.2	Vermögensverwaltung.....	20
2.3	Bewertungsnormen für Anschaffungs- und Herstellungskosten bei vermieteten Gebäuden des betrieblichen und außerbetrieblichen Bereiches	22
2.3.1	Erstbewertung (Anschaffungs-/ Herstellungskosten) für betrieblich genutzte Gebäude.....	22
2.3.1.1	Anschaffungskosten.....	24
2.3.1.2	Herstellungskosten.....	25
2.3.1	Folgebewertung (Abschreibung) für betrieblich genutzte Gebäude.....	27
2.3.1.1	Absetzung für Abnutzung gem. § 7 EStG.....	27
2.3.1.2	Sonderformen der Absetzung für Abnutzung für Gebäude gem. § 8 EStG.....	28
2.3.2	Erstbewertung (Anschaffungs-/ Herstellungskosten) für außerbetrieblich genutzte Gebäude.....	30
2.3.2.1	Anschaffungskosten.....	30
2.3.2.2	Herstellungskosten.....	30
2.3.3	Folgebewertung (Abschreibung) für außerbetrieblich genutzte Gebäude.....	31
2.3.3.1	Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8 EStG).....	31
2.3.3.2	Sondervorschriften für Herstellungskosten gem. § 28 Abs. 3 EStG.....	33
2.4	Abgrenzung einheitliches Gebäude / mehrere Gebäude	34
2.5	Verlustverwertung	36
2.5.1	Horizontaler Verlustausgleich.....	36
2.5.2	Vertikaler Verlustausgleich.....	37
2.5.3	Verlustvortrag.....	37
3	Bauliche Maßnahmen an zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden	38
3.1	Erhaltungsaufwand	38
3.1.1	Erhaltungsaufwand für betrieblich zu Wohnzwecken genutzte Gebäude.....	38
3.1.1.1	Differenzierung zwischen Instandsetzung und Instandhaltung im betrieblichen Bereich....	40

3.1.1	Erhaltungsaufwand für außerbetrieblich zu Wohnzwecken genutzte Gebäude	42
3.1.1.1	Instandsetzungsaufwendungen im außerbetrieblichen Bereich	42
3.2	Übersicht zu Verteilungspflichten und Verteilungsrechten	46
3.3	Unterteilung der Kategorisierungshilfen nach deren Herkunft	47
3.4	Unterschiedliche Behandlung von Verteilungspflichten im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich	49
4	<i>Gestaltungsüberlegungen</i>	51
4.1	Instandsetzung/ Instandhaltung: 25% Grenze iZm dem Austausch von Fenstern	52
4.2	Instandsetzung/ Instandhaltung: 25%-Grenze iZm der Sanierung von Wohnungen und Ausbesserung der Fassade	56
4.3	Vorteilhaftigkeit einer freiwilligen Verteilung von Instandhaltungsaufwand	58
4.4	Grenzen einer begünstigten Verteilung und Überlegungen zu offenen Fünftelbeträgen	60
4.4.1	Offene Fünftelbeträge aus Herstellungsaufwand im betrieblichen Bereich.....	60
4.4.2	Offene Fünftelbeträge aus Erhaltungsaufwand im außerbetrieblichen Bereich.....	60
4.4.3	Offene Fünftelbeträge aus Herstellungsaufwand im außerbetrieblichen Bereich.....	63
4.4.4	Offene Fünftelbeträge aus Erhaltungsaufwand im außerbetrieblichen Bereich.....	64
4.4.5	Überlegungen zu untergehenden, offenen Fünftelbeträgen	66
5	<i>Conclusio</i>	67
6	<i>Literaturverzeichnis</i>.....	70
6.1	Monografien und Kommentare	70
6.2	Beträge in Sammelwerken.....	71
6.3	Beiträge in Fachzeitschriften.....	71
6.4	Judikatur.....	72
6.5	Richtlinien, Erlässe und Verordnungen.....	74
6.6	Gesetze.....	74
6.7	Internetquellen	75
7	<i>Tabellenverzeichnis</i>.....	76
8	<i>Abstract</i>.....	77

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BFG	Bundesfinanzgericht
BFH	Bundesfinanzhof Deutschland
BGBI	Bundesgesetzblatt
ff	folgende Seiten
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrESt	Grunderwerbsteuer
GWG	Geringwertiges Wirtschaftsgut
GWGs	Geringwertige Wirtschaftsgüter
Hrsg	Herausgeber
iZm	in Zusammenhang mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
lit.	Litera
OGH	Oberster Gerichtshof
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
RL	Richtlinie
Rz	Randziffer
S.	Seite
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
TS.	Teilsatz
ua.	und andere
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
vgl.	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof

1 Einleitung

Immobilien haben seit jeher einen wichtigen Stellenwert bei der Geldanlage. In Österreich betrug die Bruttowertschöpfung des Grundstücks- und Wohnungswesens 2020 rund 36,74 Mrd. €, das entspricht ca. 9,8% des gesamten nominellen BIP.¹ Insbesondere die seit März 2020 andauernde COVID-19 Pandemie und ihre wirtschaftlichen Folgen könnten wieder eine verstärkte Investitionstätigkeit im Immobiliensektor zeigen, da Immobilien neben Edelmetallen wie Gold nach wie vor als ein krisensicheres Investment gesehen werden. Im Vergleich: Während das reale BIP in Österreich 2019 noch um 1,4% stieg, verzeichnete es 2020 einen Einbruch von -7,4%.² Parallel dazu stieg 2020 der Goldpreis um rund 27% (2019 waren es noch ca. 18%)³, und der durchschnittliche Quadratmeterpreis 2019 um 3,9% und 2020 um 7%.⁴ Nicht umsonst werden Immobilien häufig als „Betongold“ bezeichnet.⁵ Immobilien bieten im Vergleich zum relativ volatilen Kapitalmarkt eine stabile Ertragsaussicht und Rendite⁶, bei deren Ermittlung die Besteuerung der Immobilieninvestitionen eine zentrale Rolle spielt.

Bauliche Investitionen stellen insbesondere in vermieteten Gebäuden einen wichtigen Bereich im übergelagerten Themenkreis der Immobilien dar. Bei der Beleuchtung der steuerlichen Bilanzierung von baulichen Maßnahmen sowohl im Rahmen der betrieblichen als auch im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten fällt auf, dass die **Differenzierung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand** einen großen Einfluss auf die Verteilung der angefallenen Kosten ausübt, weil diese unterschiedliche Rechtsfolgen und Besteuerungen nach sich ziehen. Diese beeinflussen die Höhe der Erträge nach Steuern maßgeblich und somit auch die Rentabilität der betroffenen Immobilien als Wertanlage und deren Finanzierung. Sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich wird zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand differenziert.⁷ Im betrieblichen Bereich ist Herstellungsaufwand, der

¹ Vgl. *Statistik Austria*, Bruttoinlandsprodukt nach Wirtschaftsbereichen https://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/volkswirtschaftliche_gesamtrechnungen/bruttoinlandsprodukt_und_hauptaggregate/jahresdaten/index.html (aufgerufen am 05.03.2021).

² Vgl. *Wirtschaftskammer Österreich*, Wirtschaftswachstum - Veränderung des realen BIP (in %).

³ Vgl. *OV*, Goldpreis - Entwicklung seit 1900 bis heute <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/156959/umfrage/entwicklung-des-goldpreises-seit-1900/> (aufgerufen am 09.04.2021).

⁴ Vgl. *Feilmayr/OeNB*, Wohnimmobilienpreisindex <https://www.oenb.at/isaweb/report.do?lang=DE&report=6.6> (aufgerufen am 09.04.2021).

⁵ Vgl. *OV*, Betongold - Definition <http://www.finanzlexikon-online.de/betongold.html> (aufgerufen am 09.04.2021).

⁶ Vgl. *Haunold et al*, Immobilienbesteuerung: Rechtsformwahl - Zinshausthemen - Internationale Strukturen - Immobilienfonds (2021), 1.

⁷ Vgl. *Wiesner in Bertl et al*, Immobilien im Bilanz- und Steuerrecht (2007), 160.

für die erstmalige Erschaffung eines Gebäudes (Neubau)⁸ oder Erweiterung eines Gebäudes (z.B. Aufstockung)⁹ oder eine wesentliche Verbesserung eines bestehenden Gebäudes angefallen ist, nach Maßgabe des § 6 EStG als Wirtschaftsgut zu aktivieren und über seine Nutzungsdauer abzuschreiben.¹⁰ Instandsetzungsaufwendungen (= Erhaltungsaufwand) sind bei Gebäuden, die zu Wohnzwecken vermietet werden, gemäß § 4 Abs. 7 EStG über 15 Jahre zu verteilen.¹¹ Bei der Vermietung von Wohnraum im außerbetrieblichen Bereich gibt es zusätzlich zu der gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG grundsätzlichen Aktivierung und Verteilung von Herstellungsaufwand gemäß § 28 Abs. 3 EStG die Option, den Herstellungsaufwand über 15 Jahre zu verteilen (als sogenannter begünstigter Herstellungsaufwand).^{12,13} Im außerbetrieblichen Bereich wird außerdem der Erhaltungsaufwand unterteilt in Instandsetzungsaufwand (der zwingend über 15 Jahre zu verteilen ist) und nicht regelmäßig anfallende Instandhaltung (der auf Antrag über 15 Jahre verteilt abgesetzt werden kann).¹⁴

Trotz der signifikanten Folgen der Kategorisierung als Herstellungs- bzw. Erhaltungsaufwand ist jedoch nicht immer offensichtlich, welcher Kategorie eine bauliche Maßnahme zuzuordnen ist. Auch die weitere steuerliche Unterteilung des Erhaltungsaufwandes in Instandsetzung und Instandhaltung kann mit Schwierigkeiten verbunden sein. Das liegt vor allem daran, dass diese Kategorisierung sehr einzelfallabhängig ist und für nahezu jede bauliche Maßnahme neu beurteilt werden muss.

1.1 Zielsetzung und Forschungsfrage

Zielsetzung der Arbeit ist es, eine **Abgrenzung der Begriffe** aus der **Literatur**, sowie aus der **Judikatur** der nationalen Höchstgerichte abzuleiten. Darauf aufbauend werden **Grundsätze und Beispiele für die Kategorisierung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich formuliert, analysiert, zusammengefasst**

⁸ Vgl. *Gruber/Dillinger*, Vermietung und Verpachtung - - Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand?, BÖB - Bilanzbuchhalter 71.

⁹ Vgl. *Gruber/Dillinger*, BÖB - Bilanzbuchhalter 71.

¹⁰ Vgl. § 6 Abs. 1 und 2 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹¹ Vgl. § 4 Abs. 7 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹² Vgl. *Kohler/Wakounig/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung Einkommensteuer - Umsatzsteuer - Verfahrensrecht ; Erläuterungen zu den Gesetzesänderungen, Verordnungen, Durchführungserlässe ; wichtige Einzelentscheidungen des BMF ; Rechtsprechung des UFS, VwGH, VfGH und EuGH (2011), 294.

¹³ Vgl. *Kohler/Wakounig/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung Einkommensteuer - Umsatzsteuer - Verfahrensrecht ; Erläuterungen zu den Gesetzesänderungen, Verordnungen, Durchführungserlässe ; wichtige Einzelentscheidungen des BMF ; Rechtsprechung des UFS, VwGH, VfGH und EuGH (2011), 293.

¹⁴ Vgl. § 28 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

und gegenübergestellt. Zusätzlich werden die möglichen **Gestaltungsspielräume** identifiziert und Optimierungsmöglichkeiten vorgeschlagen.

Die **Judikatur** wird in Hinblick darauf untersucht, wo die Grenzen der steuerlichen Behandlung zwischen den Facetten der Herstellung und Erhaltung (Instandsetzung und verteilungsfähige Instandhaltung) liegen und ob diese Grenzen starr verlaufen, oder ob es in Einzelfällen Argumentationsspielraum für eine Abweichung von der Verwaltungspraxis gibt. Bei der Analyse der Judikatur wird außerdem darauf geachtet, ob die Maßstäbe für die Unterteilung in Herstellungs- und Erhaltungsaufwand für den betrieblichen Bereich gleich wie für den außerbetrieblichen Bereich angewendet werden.

Daraus folgt die **Formulierung von Grundsätzen für die Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand, sowie die kritische Analyse dieser Grundsätze (jeweils für den betrieblichen und den außerbetrieblichen Bereich).** Besonderes Augenmerk wird daraufgelegt, wo eine Einzelfallbetrachtung notwendig sein kann, um eine eindeutige Kategorisierung zu ermöglichen. In der Erstellung dieser Grundsätze werden die jeweils geltenden Bestimmungen zu Bewertung und Verteilung von Investitionen im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich ständig miteinander verglichen und in Bezug auf Gemeinsamkeiten und Differenzen erörtert. Abgerundet werden die Formulierung und kritische Analyse des Erhaltungs- und Herstellungsaufwandes mit einer Gegenüberstellung des betrieblichen und außerbetrieblichen Bereiches.

Die **Gestaltungsspielräume**, die sich aus der Judikatur ableiten lassen, werden unter anderem davon abhängig sein, ob der Steuerpflichtige das Ziel verfolgt, eine möglichst niedrige Steuerbemessungsgrundlage zu erreichen. Eine weitere Rolle bei der Gestaltung von Investitionen in vermieteten Gebäuden können die im außerbetrieblichen Bereich nicht vortragsfähigen Verluste einnehmen.

Die zentralen Forschungsfragen lauten daher:

- 1) Anhand welcher Kriterien werden bauliche Maßnahmen in der betrieblichen und außerbetrieblichen Sphäre als Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand einerseits sowie letzterer als Instandsetzung und Instandhaltung andererseits eingeordnet und welche Grundsätze können abgeleitet werden?
- 2) Welche (steueroptimierenden) Gestaltungsspielräume können sich ergeben?

1.2 Stand der Forschung

Meine Recherche ergab, dass bereits ausführliche Literatur zur Besteuerung von zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden existiert.¹⁵ Jedoch stützt sich die bestehende Literatur größtenteils auf die Einkommensteuerrichtlinien, sowie Kommentare zum Einkommensteuergesetz und gestaltet sich dementsprechend fragmentiert und wenig anwendungsorientiert. Ein „Standardwerk“, in dem die steuerliche Behandlung von baulichen Maßnahmen an vermieteten Gebäuden den Fokus der Untersuchung darstellt und in dem die Thematik einerseits für den **betrieblichen Bereich** und andererseits für den **außerbetrieblichen Bereich** untersucht, sowie die **besonderen Verteilungsnormen hinsichtlich Herstellungs- und Erhaltungsaufwand beleuchtet und vergleicht**, scheint nicht vorhanden zu sein (vor allem in Bezug auf die damit verbundenen Bewertungsvorschriften, welche die unterschiedlichen Einkünfteermittlungsarten mit sich bringen).

Auch kann die Literatur bisher keine anwendungsorientierte Kategorisierungshilfe bieten oder das Erfordernis von spezieller Einzelfallbetrachtung hervorheben. Vor allem die durch die gültige Rechtslage gebotenen **Gestaltungsspielräume**, welche auch im Fokus dieser Arbeit stehen, wurden bisher nicht ausreichend beleuchtet. Die Arbeit schließt somit eine Lücke in der bestehenden Forschung.

¹⁵ Vgl. *Kohler/Wakounig/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung; *Kanduth-Kristen et al*, *Jakom Einkommensteuergesetz*¹³ (2020); *Doralt et al*, *Einkommensteuergesetz Kommentar*²⁰ (2018).

1.3 Eingrenzung

In dieser Arbeit werden bei der Beleuchtung der steuerlichen Bilanzierung von baulichen Maßnahmen in vermietete Gebäude und deren Gestaltungsmöglichkeiten sowohl **Gebäude im Betriebsvermögen** als auch **im Privatvermögen** untersucht. Als dem Betriebsvermögen zugehörig werden Gebäude verstanden, die zur Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG dienen.¹⁶

Gewerblich vermietete Gebäude, sowie Gebäude, die an **betriebszugehörige Arbeitnehmer** vermietet sind, **werden im Rahmen dieser Arbeit nicht behandelt**. Gemäß § 4 Abs. 7 EStG gelten die besonderen Regelungen hinsichtlich der Verteilungspflicht über 15 Jahre für Instandsetzungsaufwendungen nicht, sofern ein Gebäude zu Wohnzwecken für die betriebszugehörigen Arbeitnehmer verwendet wird. Durch diese eindeutige steuerrechtliche Einordnung stellt sich bei dieser Art von Gebäuden die Kategorisierungsfrage nicht, weshalb deren Inkludierung in der Untersuchung keinen zusätzlichen Erkenntnisgewinn mit sich bringen würde.

Da sich die Erläuterung auf Begriffe beschränkt, die in Zusammenhang mit der Vermietung zu Wohnzwecken stehen, werden Land- und Forstwirte sowie selbständig Tätige weitgehend von der weiteren Behandlung ausgeklammert.

1.4 Methodischer Zugang

Die angewandten Methoden orientieren sich an den allgemeinen wissenschaftlichen und juristischen Grundsätzen, sowie an den anerkannten Grundsätzen juristischer Methodenlehre.¹⁷ Es werden dabei Kommentaren und Texten von Autoren, Publikationen in einschlägigen Fachzeitschriften, sowie die Erkenntnisse und Entscheidungen von nationalen Höchstgerichten und die Richtlinien der Finanzverwaltung hauptsächlich miteinbezogen. Im Fokus der zu analysierenden Literatur werden die höchstgerichtlichen Entscheidungen stehen.

¹⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 409.

¹⁷ Vgl. z.B. *Bydlinski, F./Bydlinski, P.*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre (2012).

2 Gesetzliche und begriffliche Grundlagen

Die Bestimmungen für die Bewertung und Verteilung von Investitionen in zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden variieren, je nachdem ob ein Gebäude im betrieblichen, oder im außerbetrieblichen Bereich gehalten wird. Ob ein Gebäude einer natürlichen Person, oder einer Personenvereinigung dem betrieblichen, oder dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen ist, entscheidet die Frage, ob ein Gebäude zur reinen Vermögensverwaltung, oder zur gewerblichen Vermietung (aufgrund von umfangreichen Nebenleistungen) genutzt wird.¹⁸

Die **Unterscheidung zwischen betrieblichem und außerbetrieblichem Bereich** ist **teilweise auch abhängig von der Rechtsform und der Rechnungslegungspflicht** des Eigentümers der Immobilie. Davon kann wiederum abhängig sein, unter **welche Einkunftsart** die Einkünfte aus der Vermietung von zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden fallen. Je nach Einkunftsart variieren die Gewinnermittlungsarten und die Bestimmungen zu Bewertung und Verteilung von Investitionen (in zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden).

Es ist daher relevant zu unterscheiden, welche Gewinnermittlungsart für welche Rechtsform bei der Vermietung von Gebäuden zu Wohnzwecken vorgesehen ist, zu welchem Zweck die Immobilie genutzt wird und welche Leistungen mit der Immobilie erbracht werden.

Deshalb wird in diesem Kapitel nicht nur auf die bereits in der Einleitung erwähnten Begrifflichkeiten eingegangen, sondern auch das Thema der **für vermietete Gebäude in Frage kommenden Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten** aufgearbeitet. Außerdem wird auf die Frage eingegangen, wo die **reine Vermögensverwaltung** endet und wo der **Gewerbebetrieb** beginnt.

Außerdem können die **Verlustausgleichs- und Verlustvortragsbestimmungen**, je nach Einkunfts- und Gewinnermittlungsart, variieren. Diese Unterschiede können wirtschaftlich für oder gegen eine Verteilung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand sprechen. Es wird daher auch auf die Bestimmungen zum Verlustausgleich und dem Verlustvortrag eingegangen.

¹⁸ Vgl. *Kohler/Wakounig/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung Einkommensteuer - Umsatzsteuer - Verfahrensrecht ; Erläuterungen zu den Gesetzesänderungen, Verordnungen, Durchführungserlässe ; wichtige Einzelentscheidungen des BMF ; Rechtsprechung des UFS, VwGH, VfGH und EuGH (2011) 109.

2.1 Allgemeine Begriffe in Zusammenhang mit baulichen Maßnahmen und Investitionen in zu Wohnzwecken vermieteten Gebäude

Einleitend sollen Begriffe von wesentlicher Bedeutung, die gesetzlich mehr oder weniger definiert sind, einer näheren Betrachtung unterzogen werden.

2.1.1 Gebäude

Einkommensteuerlich gesehen ist das Gebäude ein vom Grundstück gesondert zu bewertendes Wirtschaftsgut, selbst wenn dieses mit dem Grund und Boden fest verbunden und zivilrechtlich Zubehör der Liegenschaft ist.¹⁹

Mangels einer Begriffsdefinition im EStG findet sich im Bilanzsteuerrecht neben Gebäude, Liegenschaft und Immobilie, gegebenenfalls der Terminus des Grundstücks als übergeordnete Bezeichnung für bebaute und unbebaute Liegenschaften.²⁰ In § 4 Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes findet der Begriff „Gebäude“ (sofern dieses zum betrieblich genutzten Anlagevermögen gehört) erstmals seine Erwähnung.²¹ In § 4 Abs. 7 EStG werden besondere Bestimmungen zu Verteilungspflichten für bestimmte Investitionen in zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden eines Betriebes geregelt, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Der VwGH definiert Gebäude als Bauwerke, die bereits nach ihrem Zweck nach dazu bestimmt sind, in der Regel während ihrer gesamten Lebensdauer auf einem Platz zu verbleiben.²² Superädifikate werden ebenfalls von der Begriffsbestimmung für Gebäude umfasst.²³

2.1.2 Grundstück, Grund und Boden

Das Grundstück stellt unabhängig vom Gebäude ein eigenes, einheitliches Wirtschaftsgut dar²⁴, das als nicht abnutzbares Anlagevermögen gilt.²⁵ Unter Grund und Boden wird im Bi-

¹⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 577.

²⁰ Vgl. *Wiesner in Bertl et al*, Immobilien im Bilanz- und Steuerrecht (2007), 137.

²¹ Vgl. § 4 Abs 7 EStG idgF, sowie *Wiesner in Bertl et al*, Immobilien im Bilanz- und Steuerrecht (2007), 137.

²² Vgl. VwGH 27.05.1964, 185/64, zitiert von *Büsser in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 28, Rz 95.

²³ Vgl. *Büsser in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 28, Rz 55.

²⁴ Vgl. EStR 2000, Rz 513.

²⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 2267.

lanzsteuerrecht nur der nackte Grund und Boden verstanden.²⁶ Als Grund und Boden gelten sowohl bebaute als auch unbebaute Grundstücke.²⁷

2.1.3 Gebäudeteile

Gebäudeteile sind unselbständige Bestandteile eines Gebäudes, die einer gemeinsamen Gebäude-AfA gemäß § 7 EStG unterliegen.²⁸ Sie sind mit einem Gebäude so fest verbunden, dass eine mögliche Entfernung der Anlagen eine Substanzverletzung und erhebliche Wertebüßen verursacht.²⁹ Zu den Gebäudeteilen zählen beispielweise Wohnungen, Geschäftslokale sowie einzelne Zimmer, jedoch ebenso beispielsweise die Reklameflächen an der Fassade eines Gebäudes.³⁰

2.1.4 Selbständiges Wirtschaftsgut

Ein Wirtschaftsgut gilt als selbständig, wenn es nach ertragsteuerlichen Grundsätzen als eigenständig anzusehen ist.³¹ Als eigenständig anzusehen ist ein Wirtschaftsgut dann, wenn es eine gewisse Selbständigkeit aufweist. Insbesondere ist die Selbständigkeit gegeben, wenn ein Wirtschaftsgut selbständig bewertbar ist und im Rahmen eines Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt für das Wirtschaftsgut angesetzt werden würde.³²

Der Rechtsprechung des VwGH folgend, ist ausschlaggebend, *ob den Gegenständen nach der Verkehrsauffassung objektiv eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zukommt.*³³

²⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 577.

²⁷ Vgl. Büsser in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 28, Rz 53.

²⁸ Vgl. Kanduth-Kristen in Jakom Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 7, II. Gebäude, Rz 12.

²⁹ Vgl. Vgl. Renner/Schlager/Schwarz in Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008), 2. Gebäudeteile/selbständige Anlagegüter.

³⁰ Vgl. Büsser in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 28, Rz 55.

³¹ Vgl. Quantschnigg/Schuch, § 8 Rz 8.1 zitiert von Kanduth-Kristen in Jakom Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 7, II. Gebäude, Rz 12.

³² Vgl. EStR 2000, Rz 3168 zitiert von Kanduth-Kristen in Jakom Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 7, II. Gebäude, Rz 12.

³³ Vgl. VwGH 13.11.2019, 2019/13/0033, zitiert von Kanduth-Kristen in Jakom Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 7, II. Gebäude, Rz 12.

2.1.5 Bauliche Maßnahmen

Im EStG findet der Ausdruck „bauliche Maßnahme“ keinen Niederschlag. In § 28 EStG wird unter Abs. 3 Z 2 lediglich der Ausdruck „Sanierungsmaßnahmen“ in Zusammenhang mit Aufwendungen, die Herstellungskosten darstellen, verwendet.³⁴

Als bauliche Maßnahmen werden in Sinne dieser Arbeit alle Aufwendungen verstanden, die gemeinsam einen Teil eines Gebäudes darstellen, oder in das Wirtschaftsgut Gebäude einfließen.

2.1.6 Investition

Der Terminus „Investition“ wird im Einkommensteuerrecht beispielsweise in Zusammenhang mit dem Investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG) verwendet, jedoch gesetzlich nicht weiter definiert. Unter Investition wird generell eine langfristige Bindung finanzieller Mittel in materiellen oder immateriellen Vermögensgegenständen verstanden.³⁵ Die Investitionen im Sinne dieser Arbeit sind materieller Natur, da die baulichen Maßnahmen materielle Wirtschaftsgüter, bzw. abnutzbares Anlagevermögen im Sinne des § 6 Abs. 1 EStG betreffen.³⁶

³⁴ Vgl. § 28 Abs. 3 Z 2 EStG, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

³⁵ Vgl. *Pape*, Definition Investitionen, Gabler Wirtschaftslexikon, <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/investition-39454> (aufgerufen am 28.08.2021).

³⁶ Vgl. § 6 Abs. 1 EStG, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

2.2 Für die Vermietung relevante Gesellschaftsformen, sowie deren Gewinnermittlungs- und Einkunftsarten

Für die Vermietung von Gebäuden zu Wohnzwecken spielen einige Einkunftsarten eine untergeordnete Rolle. Relevant für diese Arbeit sind im Grunde nur die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG** (für den betrieblichen Bereich der Vermietung und Verpachtung zu Wohnzwecken), sowie die **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG** (für den außerbetrieblichen Bereich zu Wohnzwecken).³⁷

Im Folgenden Kapitel soll erläutert werden, welche Gesellschaftsformen in der Regel Gebäude zu Wohnzwecken vermieten und für welche Gesellschaftsformen daher eine gesonderte Verteilungsnorm für baulichen Maßnahmen zur Anwendung kommen kann. Im Besonderen wird auch darauf eingegangen, wo genau die **Grenze zwischen betrieblicher und außerbetrieblicher Sphäre** liegt, da diese Unterscheidung ebenfalls **abweichende Bestimmungen zu Verteilungspflichten und Verteilungsrechten von baulichen Maßnahmen**, sowie zu Möglichkeiten einer **Verlustverwertung** nach sich zieht und sich daher als für diese Arbeit als wesentlich erweist.

2.2.1 Kapitalgesellschaften und kapitalistische Personengesellschaften, sowie rechnungslegungspflichtige Unternehmer

Kapitalgesellschaften sowie **kapitalistische Personengesellschaften**, und Unternehmer, die die Umsatzgrenzen des § 189 UGB überschreiten, ermitteln ihre Einkünfte nach Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 Abs. 1 EStG und erzielen mit ihren Gewinnen **Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG**.

2.2.2 Natürliche Personen und Personenvereinigungen

Natürliche Personen und Personenvereinigungen sind nicht prinzipiell von der Rechnungslegungspflicht des UGB umfasst, können dies jedoch sein. Sie können außerdem, **je nachdem ob sie gewerblich, oder rein vermögensverwaltend tätig sind, Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG, oder Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG** erzielen. Einzelunternehmer und Personengesellschaften, welche die Umsatzgrenzen

³⁷ Vgl. Kirchmayr/Bodis/Hammerl in *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹² (2019), Rz 42.

des § 189 UGB überschreiten, unterliegen der Buchführungspflicht nach UGB und sind somit auch gemäß § 124 BAO zur steuerlichen Buchführung verpflichtet.³⁸

Eine Personengesellschaft, die gewerbliche Einkünfte nach § 23 EStG erzielt, kann ihren Gewinn prinzipiell nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln (= Einnahmen-Ausgaben-Rechnung). Wenn die Umsätze die Umsatzgrenzen des § 189 UGB überschreiten, ist sie zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG verpflichtet, die Gesellschaft kann jedoch auch von Anfang an, beispielsweise wenn davon auszugehen ist, dass diese Umsatzgrenzen überschritten werden, ihre Einkünfte nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln (= eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich ohne Maßgeblichkeit).

Für Personengesellschaften ist anzumerken, dass im Vergleich zu einem Einzelunternehmen ein strengerer Maßstab für die Erzielung von gewerblichen Einkünften angelegt wird. So führt bereits die geringste gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft, deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, zu gewerblichen Einkünften gemäß § 2 Abs. 4 EStG kraft Rechtsform. Dies gilt für die folgenden Personengesellschaften: OG, KG, GbR und atypisch stille Gesellschaften.³⁹ Voraussetzung für die vermögensverwaltende Tätigkeit, wie bei der Vermietung und Verpachtung einer Personengesellschaft ist, dass die Tätigkeit ausschließlich als vermögensverwaltend anzusehen ist. Gemäß der sogenannten Abfärbetheorie des § 2 Abs. 4 EStG fällt die gesamte Tätigkeit der Personengesellschaft unter die Anwendung der gewerblichen Einkünfte, wenn eine Mitunternehmerschaft mit vermögensverwaltenden Einkünften auch nur in geringstem Umfang gewerblich tätig ist.⁴⁰

2.2.3 Nicht gewerblich tätige Personengesellschaften und natürliche Personen

Nicht gewerblich tätige Personengesellschaften und natürliche Personen erzielen bei der reinen Vermietung von Gebäuden zu Wohnzwecken **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 28 EStG**⁴¹ und ermitteln ihre Einkünfte nach dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

³⁸ Vgl. *Klinger et al*, Praktische Immobilienbuchhaltung (2020), 6.

³⁹ Vgl. *Laudacher* in *Jakom* Einkommensteuergesetz¹³ (2020), § 2, IV. Einkünfte, Rz 6.

⁴⁰ Vgl. *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG: Kommentar²⁰ (2018), 18.

⁴¹ Vgl. *Klinger et al*, Praktische Immobilienbuchhaltung (2020), 15.

2.2.4 Privatstiftungen

Da die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG sowohl für natürliche Personen und Mitunternehmerschaften als auch für Körperschaften gelten (§ 7 Abs. 2 KStG), kann eine Privatstiftung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG erzielen. Die Ausführungen zur Differenzierung und Würdigung der Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen gelten demnach sowohl für natürliche Personen als auch für Privatstiftungen.⁴²

2.2.5 Relevante Gewinnermittlungsarten

Das EStG kennt vier **Arten der Gewinnermittlung**⁴³ für den betrieblichen Bereich, drei davon sind für diese Arbeit von Relevanz:

- der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG,
- der Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG und
- den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 3 EStG.

Grund für die Unbeachtlichkeit der vierten Gewinnermittlungsart, der Gewinn- bzw. Überschussermittlung nach Durchschnittssätzen, bzw. die Basispauschalierung gemäß § 17 EStG ist, dass die Abschreibungen für Abnutzung mit den pauschalen Betriebsausgaben abgegolten sind und daher diese Art der Gewinnermittlung eine untergeordnete Rolle in Zusammenhang mit einer besonderen Verteilungspflicht der Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen spielt. Es soll jedoch darauf hingewiesen werden, dass, obwohl die Führung eines Anlagenverzeichnisses iSd § 7 Abs. 3 EStG für Basispauschalierer grundsätzlich nicht erforderlich ist, der Grund und Boden jedenfalls in die Anlagenkartei (Anlagenverzeichnis) aufzunehmen und fortzuschreiben ist, selbst wenn die Abschreibungen bereits durch das Betriebsausgabenpauschale konsumiert sind.⁴⁴

⁴² Vgl. Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar¹⁷ (2014), 28.

⁴³ Vgl. Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar¹⁷ (2014), 29.

⁴⁴ Vgl. Bardehle, Pauschalierungen und ihre Anwendung im Steuerrecht exkl. Land- und Forstwirtschaft (2020), 19.

2.2.6 Einkünfteermittlung für zu Wohnzwecken vermietete Gebäude

Aus den bisherigen Begriffserklärungen lassen sich die folgenden Arten der Einkünfteermittlung erkennen, die bei einer Vermietung von zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden relevant sein können:

- **Eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich**⁴⁵ ohne Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts gemäß § 4 Abs. 1 EStG
- **Uneingeschränkter Betriebsvermögensvergleich**⁴⁶ mit Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts gemäß § 5 Abs.1 EStG
- **Einnahmen-Ausgaben Rechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG
- **Überschussrechnung** (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) nach den §§ 15 und 16 EStG

⁴⁵ Vgl. *Holzinger*, Praxis: Betriebsvermögensvergleich/Bilanzierung, Lexis Briefings Steuerrecht 2019, 1.

⁴⁶ Vgl. *Holzinger*, Praxis: Betriebsvermögensvergleich/Bilanzierung, Lexis Briefings Steuerrecht 2019, 1.

2.2.7 Unterscheidung Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung

Bei bloßer **Vermögensverwaltung**, wie z.B. bei der Vermietung von Zinshäusern, liegen in der Regel Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG vor.⁴⁷ Aufgrund der Subsidiarität der Einkunftsarten ist jedoch zu untersuchen, ob Einkünfte aus der Überlassung von Immobilien nicht bereits den gewerblichen Einkünften, bzw. insbesondere den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG unterliegen.⁴⁸

Als **gewerbliche Einkünfte** des § 2 Abs. 3 EStG gelten gemäß Abs. 3 (letzter Satz) die Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Gesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind.⁴⁹

2.2.7.1 Gewerbebetrieb

Der **Gewerbebetrieb** als Begriff in der Bundesabgabenordnung ist gemäß § 28 BAO definiert: „Eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinn des Einkommensteuerrechtes anzusehen ist. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn das Streben nach Gewinn (die Gewinnabsicht) nur ein Nebenzweck ist.“⁵⁰ Dieser gesetzlichen Bestimmung zufolge sind für einen Gewerbebetrieb die folgenden **Tatbestandsmerkmale** zu erfüllen⁵¹:

- Selbständigkeit
- Nachhaltigkeit
- Gewinnerzielungsabsicht
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

⁴⁷ Vgl. Kohler/Wakounig/Berger, Steuerleitfaden zur Vermietung Einkommensteuer - Umsatzsteuer - Verfahrensrecht ; Erläuterungen zu den Gesetzesänderungen, Verordnungen, Durchführungserlässe ; wichtige Einzelentscheidungen des BMF ; Rechtsprechung des UFS, VwGH, VfGH und EuGH (2011) 109.

⁴⁸ Vgl. Kohler/Wakounig/Berger, Steuerleitfaden zur Vermietung Einkommensteuer - Umsatzsteuer - Verfahrensrecht ; Erläuterungen zu den Gesetzesänderungen, Verordnungen, Durchführungserlässe ; wichtige Einzelentscheidungen des BMF ; Rechtsprechung des UFS, VwGH, VfGH und EuGH (2011) 109.

⁴⁹ Vgl. § 2 EStG, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

⁵⁰ Vgl. § 28 BAO, BGBl 194/1961 idF 52/2021.

⁵¹ Vgl. Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹² (2019), Rz 71.

Ob die Tätigkeit der Gewerbeordnung zuzuordnen ist, ist unerheblich⁵² und deckt sich folglich nicht unbedingt mit der geläufigen Vorstellung, welche die Verkehrsauffassung mit dem Begriff „Gewerbebetrieb“ verbindet.⁵³ Ebenso wenig ist von Relevanz, ob die Tätigkeit rechtswidrig (gesetzwidrig, sittenwidrig)⁵⁴ ist und ob der Steuerpflichtige Mitglied einer Kammer ist.⁵⁵ Für die Feststellung eines Gewerbebetriebes ist ein genauerer Blick auf die einzelnen Tatbestandsmerkmale notwendig.

Selbständigkeit liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige auf eigene Rechnung tätig wird und dabei die Gefahr selbst trägt. Die Gefahr bei der selbständigen Betätigung besteht dabei in der Unternehmerwagnis.⁵⁶ Als Indizien für eine selbständige Betätigung gelten: Kein Dienstverhältnis, fehlende persönliche Weisungsgebundenheit, selbstverantwortliche Arbeitszeitgestaltung, fehlende Eingliederung in einen geschäftlichen Organismus eines Betriebes eines Arbeitgebers.

Die Beurteilung, ob eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit vorliegt, hat immer nach dem Gesamtbild der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu erfolgen. Hierbei kommt insbesondere dem Unternehmerrisiko, sowie dem Fehlen einer persönlichen Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers gewisse Relevanz zu.⁵⁷ Der Verwaltungsgerichtshof hat bestätigt, dass eine Unternehmerwagnis vorliegt, *„wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss.“*⁵⁸

Das Tatbestandsmerkmal der **Nachhaltigkeit** ist erfüllt, sofern Wiederholungsabsicht besteht, oder bereits eine tatsächliche Wiederholung vorliegt. Von Wiederholungsabsicht ist auszugehen, wenn nach objektiven Kriterien und gemäß den Umständen von einer Wiederholung oder

⁵² Vgl. VwGH 18. 9. 1991, 91/13/0072.

⁵³ Vgl. VwGH 17.03.1986, 84/15/0113.

⁵⁴ Vgl. VwGH 28.10.1955, 588/54.

⁵⁵ Vgl. Ritz in Bundesabgabenordnung: Kommentar⁶ (2017) § 28, Rz 1.

⁵⁶ Vgl. Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹² (2019), Rz 72.

⁵⁷ Vgl. Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO: Handbuch (2015) § 28, 2.

⁵⁸ Vgl. VwGH 24.02.2004, 2001/14/0063.

Fortsetzung ausgegangen werden kann. Zudem ist auch bei einer länger andauernden Tätigkeit Nachhaltigkeit erfüllt.⁵⁹ Das Gegenstück zu „nachhaltig“ stellt „gelegentlich“ dar.⁶⁰

Die **Gewinnerzielungsabsicht** als Willensakt, ist regelmäßig nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar aufgrund des nach außen in Erscheinung tretenden Sachverhaltes feststellbar. Eine Gewinnerzielungsabsicht darf beispielsweise ohne Bedenken angenommen werden, wenn aus einer an sich schon „gewinnträchtigen“ Tätigkeit, bereits mehrere Jahre tatsächlich Gewinne erzielt werden.⁶¹

Von einer **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** wird gesprochen, wenn ein Abgabepflichtiger nach außen erkennbar in Form von Guter- und Leistungsaustausches am Wirtschaftsleben teilnimmt und dabei bereit ist, seine Leistungen jedermann anzubieten, der dafür einen Bedarf hat und überdies auch Vorsorge trifft, dass die jeweilige Leistung auch erbracht werden kann.⁶² Die Bereitschaft, jedermann seine Leistungen anzubieten, kann auch unterstellt werden, wenn der Leistungserbringer nur einem Geschäftspartner gegenüber Leistungen erbringt. Das kann laut VwGH in seinem Erkenntnis vom 13.9.1989, mit der Geschäftszahl 88/13/0193 beispielsweise daran liegen, dass aufgrund der Begrenzung seiner eigenen Leistungsfähigkeit, oder aufgrund des örtlichen Tätigkeitsbereiches kein weiterer Geschäftspartner Leistungen von dem Leistungserbringer fordert, jedoch kann laut VwGH Erkenntnis vom 3.6.1992 mit der Geschäftszahl 91/13/0035 von keiner Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr die Rede sein, wenn die Beschäftigung ihrer Natur nach nur Geschäftsbeziehungen zu einem einzigen Geschäftspartner zulässt.⁶³

⁵⁹ Vgl. Kirchmayr/Bodis/Hammerl in *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹² (2019), Rz 73.

⁶⁰ Vgl. *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO: Handbuch (2015) § 28, 3.

⁶¹ Vgl. VwGH 18.09.1991, 91/13/0072.

⁶² Vgl. VwGH 24.04.1996, 92/15/0092.

⁶³ Vgl. *Ritz* in *Bundesabgabenordnung: Kommentar*⁶ (2017) § 28, Rz 5.

2.2.7.2 Vermögensverwaltung

Eine **Vermögensverwaltung** liegt gemäß § 23 BAO insbesondere vor, wenn „*Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind.*“⁶⁴ Dieser gesetzlichen Bestimmung zufolge stellt die **Nutzung von unbeweglichem Vermögen zur Vermietung und Verpachtung** in erster Linie eine Vermögensverwaltung dar. Geht jedoch die Nutzung über eine reine Vermietung und Verpachtung hinaus, fällt diese Nutzung unter den Begriff des Gewerbebetriebes. Bei der Vermietungstätigkeit liegt eine gewerbliche Tätigkeit nicht bereits aufgrund eines großen Umfangs von vermieteten Gebäuden vor. Das Argument eines entsprechend organisierten und wesentlich intensiverem Verwaltungsaufwandes, den eine umfangreiche Anzahl von Immobilien mit sich bringt, ist für den VwGH laut seinem Erkenntnis vom 29.11.2006 mit der Geschäftszahl 2003/13/00655 jedenfalls nicht ausreichend, um eine gewerbliche Tätigkeit zu begründen.⁶⁵ Die Vermietung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudes wird erst dann zur gewerblichen Vermietung, wenn die Verwaltungstätigkeit „*in erheblichem Umfang (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (VwGH 26.1.1994, 92/13/0144; 10.12.1997, 95/13/0115)*“⁶⁶

In Zweifelsfällen ist zur Unterscheidung zwischen einem Gewerbebetrieb und der Vermögensverwaltung gemäß Erkenntnis des VwGH vom 24.2.2005 mit der Geschäftszahl 2001/15/0159 darauf abzustellen, „*ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht*“.⁶⁷

Steht die Nutzung der Früchte aus der Nutzung von unbeweglichem Vermögen im Vordergrund, wird die Vermögensverwaltung nicht bereits durch gelegentliche Zu- und Verkäufe von Liegenschaften ausgeschlossen. Anders jedoch verhält es sich, sobald „*das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist*“⁶⁸, die Nutzung in den Hin-

⁶⁴ Vgl. § 28 BAO, BGBl 194/1961 idF 52/2021.

⁶⁵ Vgl. *Tanzer/Unger*, BAO - Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung (2021), 74.

⁶⁶ Vgl. *Ritz* in Bundesabgabenordnung: Kommentar⁶ (2017) § 32, Rz 2.

⁶⁷ Vgl. *Renner*, Abgrenzung Vermögensverwaltung – gewerblicher Grundstückshandel, ÖStZ 2019, 487.

⁶⁸ Vgl. VwGH 24.02.2005, 2001/15/0159.

tergrund tritt und die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund steht.⁶⁹ Eine **Überschreitung des Rahmens der Vermögensverwaltung** und folglich ein **gewerblicher Grundstückshandel** liegt gemäß VwGH Erkenntnis vom 26.7.2000 mit der Geschäftszahl 95/14/0116 beispielsweise dann vor, wenn Veräußerungen von Grundstücken planmäßig erfolgen, was regelmäßig bei planmäßigem Abverkauf von Immobilien nach baulichen Umgestaltungen der Fall ist.⁷⁰ Dies kann bereits bei einer geringen Anzahl solcher Veräußerungsvorgänge zu tragen kommen. Entscheidend ist bei einer geringen Anzahl von Objekten der zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb, Umbaumaßnahmen und Veräußerung.⁷¹ Selbst die Pazifizierung eines Gebäudes und der anschließende Verkauf mehrerer Wohnungen eines Hauses kann einen gewerblichen Grundstückshandel begründen.⁷²

⁶⁹ Vgl. *Tanzer/Unger*, BAO - Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung (2021), 74.

⁷⁰ Vgl. *Renner*, Abgrenzung Vermögensverwaltung – gewerblicher Grundstückshandel, ÖStZ 2019, 487.

⁷¹ Vgl. *Renner*, Abgrenzung Vermögensverwaltung – gewerblicher Grundstückshandel, ÖStZ 2019, 487.

⁷² Vgl. VwGH 03.09.2019, Ra 2018/15/0016.

2.3 Bewertungsnormen für Anschaffungs- und Herstellungskosten bei vermieteten Gebäuden des betrieblichen und außerbetrieblichen Bereiches

Grundsätzlich ist für die Bewertung von Wirtschaftsgütern im Steuerrecht die Zuordnung zum Anlagevermögen, oder Umlaufvermögen eine wesentliche Voraussetzung, die unterschiedliche steuerliche Konsequenzen nach sich zieht.⁷³ Da bei einer Zuordnung von Grund und Boden und Gebäuden zum Umlaufvermögen weder eine planmäßige Abschreibung noch die besonderen Verteilungsregelungen hinsichtlich Herstellungs- und Erhaltungsaufwand zur Anwendung kommen, beschränken sich die folgenden Ausführungen auf Grund und Boden, sowie Gebäude im Anlagevermögen eines Steuersubjekts.

2.3.1 Erstbewertung (Anschaffungs-/ Herstellungskosten) für betrieblich genutzte Gebäude

Das EStG hat mit dem § 6 eine eigenständige ertragsteuerliche Bewertungsbestimmung für alle Gewinnermittlungsarten der betrieblichen Einkünfte erhalten, die sowohl für natürliche Personen und Personengesellschaften als auch gemäß § 7 Abs. 2 KStG für Kapitalgesellschaften anwendbar ist.⁷⁴

Für die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens sind einerseits die ertragsteuerrechtlich normierten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung des § 4 Abs. 2 EStG zu beachten.⁷⁵ Diese allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind geprägt von gesetzlichen Bestimmungen wie beispielsweise § 131 BAO⁷⁶, sowie langjährige Rechtsprechung und Buchführungspraxis, Gutachten der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und Unternehmervertreter, sowie die zum Gewohnheitsrecht gewordene allgemeine anerkannte Übung kaufmännischer Praxis.⁷⁷ Die Einkommensteuerrichtlinien nennen für die Bewertung von Wirtschaftsgütern bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG die folgenden allgemeinen Bewertungsgrundsätze:

- der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit,
- der Grundsatz der Periodisierung,
- das Stichtagsprinzip,

⁷³ Vgl. EStR 2000, Rz 2263.

⁷⁴ Vgl. *Laudacher* in *Jakom Einkommensteuergesetz*¹³ (2020), § 6, I. Allgemeines, Rz 1.

⁷⁵ Vgl. *Laudacher* in *Jakom Einkommensteuergesetz*¹³ (2020), § 6, I. Allgemeines, Rz 3.

⁷⁶ Vgl. *Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar*¹⁷ (2014), 132.

⁷⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 419.

- der Grundsatz der Unternehmensfortführung,
- der Grundsatz der Einzelbewertung,
- das Realisationsprinzip, sowie
- der Grundsatz des Wertzusammenhanges.⁷⁸

Sofern eine Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB besteht und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden, für sogenannte § 5-Abs. 1-Ermittler, sind außerdem die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten, soweit nicht Bestimmungen des § 6 EStG vorrangig anzuwenden sind.⁷⁹ Weil die in § 6 EStG enthaltenen Vorschriften steuerliche Sondervorschriften sind, die gegenüber den allgemeinen Bewertungsvorschriften des UGB Vorrang haben, kommt es hier zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips.⁸⁰ Für das Unternehmensrecht sind im Gegensatz zum Steuerrecht die unternehmensrechtliche GoB ausdrücklich im Gesetz ausformuliert.⁸¹ Zu den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung des UGB zählen unter anderem:

- das Stichtagsprinzip gemäß § 191 Abs. 2 UGB,
- die Bewertungsstetigkeit gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 UGB,
- der Grundsatz der Einzelbewertung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 UGB,
- das Vorsichtsprinzip gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 UGB und die
- die formelle Bilanzkontinuität gemäß § 223 Abs. 1 UGB.⁸²

Fehlen zwar im Steuerrecht die ausdrücklich im Gesetz ausformulierten GoB, gibt es dafür **Grundsätze für die Bewertung von Wirtschaftsgütern und Bewertungsmaßstäbe**. Aus § 6 EStG lassen der **Grundsatz der Einzelbewertung** aus dem Einleitungssatz „Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter...“, sowie Bewertungsmaßstäbe⁸³ zu **Anschaffungs- und Herstellungskosten**, sowie dem Teilwert ableiten, die gemäß § 6 Z 1 und 2 lit. a EStG für das abnutzbare und das nicht abnutzbare Anlagevermögen anzuwenden sind.⁸⁴

⁷⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 2124.

⁷⁹ Vgl. *Laudacher* in *Jakom Einkommensteuergesetz*¹³ (2020), § 6, I. Allgemeines, Rz 3.

⁸⁰ Vgl. *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, *Die Einkommensteuer* (EStG 1988) - Kommentar¹³ (2012), § 6, 12.

⁸¹ Vgl. *Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, *EStG: Kommentar*¹⁷ (2014), 132.

⁸² Vgl. *Laudacher* in *Jakom Einkommensteuergesetz*¹³ (2020), § 6, I. Allgemeines, Rz 3.

⁸³ Vgl. *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, *Die Einkommensteuer* (EStG 1988) - Kommentar¹³ (2012), § 6, 15.

⁸⁴ Vgl. § 6 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

2.3.1.1 Anschaffungskosten

Der Begriff der **Anschaffungskosten** kann jedoch gemäß VwGH Erkenntnis vom 26.7.2005 mit der Geschäftszahl 2002/14/0039 aus den Grundsätzen des EStG abgeleitet werden. Zu den Anschaffungskosten gemäß § 6 Z 1 und Z 2 EStG gehören „Kosten, die dem Anschaffungsvorgang dienen“, sowie „alle Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Diese Definition deckt sich im Wesentlichen mit dem Anschaffungskostenbegriff des § 203 Abs. 2 UBG idgF.⁸⁵ Der **Anschaffungszeitpunkt** wird definiert als der Zeitpunkt, zu dem das wirtschaftliche Eigentum erlangt wird. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums knüpft nicht an zivilrechtliche Verhältnisse, es entscheidet vielmehr die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit am geplanten Einsatzort (objektive Betriebsbereitschaft)⁸⁶ (VwGH 12.6.1991, 90/13/0028; VwGH 11.3.1992, 90/13/0230; VwGH 8.3.1994, 93/14/0179, VwGH 25.2.1997, 97/14/0006).⁸⁷ Die Anschaffungskosten werden über einen Zeitraum hinweg ermittelt (**Anschaffungszeitraum**).⁸⁸ Gerade bei komplexen Transaktionen kann der Anschaffungsvorgang einen längeren Zeitraum beanspruchen und kann in eine Phase des Erwerbs (Verschaffung der Verfügungsmacht) und eine Phase der Versetzung in den betriebsbereiten Zustand unterteilt werden. Die Phase des Erwerbs beginnt erst nach erfolgter und dokumentierter Entschlussfassung über den Erwerb „mit der ersten eindeutig auf die Erlangung der Verfügungsmacht über einen konkreten Vermögensgegenstand abzielenden Handlung (vgl. Urnik/Urtz in Straube/Ratka/Rauter, Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, § 203 Tz 11 f)“.⁸⁹ Die Zeiträumbetrachtung ist relevant hinsichtlich der Ermittlung von Anschaffungsnebenkosten und der nachträglichen Anschaffungskosten.⁹⁰ Das Anschaffungspreisprinzip bestimmt, dass Anschaffungskosten auf tatsächlich am Markt realisierte Zahlungs- oder Austauschvorgänge zurückführbar sein müssen.⁹¹ Als typische Anschaffungskosten im engeren Sinn gilt der Kaufpreis von zB. einer Immobilie. Ebenfalls im engeren Sinne zu den Anschaffungskosten zählen Aufwendungen, die gegenüber einem Veräußerer oder Dritten geleistet werden, um

⁸⁵ Vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar¹³ (2012), § 6, 16.

⁸⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 2169.

⁸⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 2166.

⁸⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 2168.

⁸⁹ Vgl. VwGH 23.02.2017, Ro 2016/15/0006.

⁹⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 2168.

⁹¹ Vgl. EStR 2000, Rz 2170.

das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut wie einem Gebäude, Gebäudeteil, oder Ähnlichem zu erwerben.⁹²

2.3.1.2 Herstellungskosten

Die **Herstellungskosten** sind, neben den Anschaffungskosten, gem. § 6 Abs. 1 EStG ein weiterer Bewertungsmaßstab für das abnutzbare Anlagevermögen und dienen als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung. Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß den §§ 5 und 4 Abs. 1 EStG haben Herstellungskosten Bedeutung für das Anlage- und Umlaufvermögen. Für die Gewinnermittlung nach Einnahmen und Ausgaben Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG haben die Herstellungskosten Bedeutung für das Anlagevermögen, sowie für wenige Ausnahmen von im Betriebsvermögen befindliches Umlaufvermögen.⁹³ Zu den Herstellungskosten des abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagevermögens gehören angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten.⁹⁴

Wie der Anschaffungskostenbegriff des EStG orientiert sich auch der im EStG verwendete Herstellungskostenbegriff an den unternehmensrechtlichen Bestimmungen des § 203 Abs. 3 UGB. Somit orientiert sich das Bilanzsteuerrecht an den im UGB geltenden Begriffen der unmittelbaren Herstellung im Sinne von **Neuerrichtung**, der **Erweiterung** eines bestehenden Bauwerkes und an einer **über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentlich Verbesserung**.⁹⁵ Aus diesem Grund beziehen sich auch die Einkommensteuerrichtlinien an den unternehmensrechtlichen Bestimmungen. Herstellungskosten sind demnach jene **Aufwendungen**, die **für die Herstellung eines Wirtschaftsgutes**, seine **Erweiterung** oder für eine **wesentliche Verbesserung**, die über den ursprünglichen Zustand eines Wirtschaftsgutes hinausgehen, entstehen. Zu den Herstellungskosten nach § 203 Abs. 3 UGB zählen auch angemessene Teile mittelbar zurechenbarer fixer und variabler Gemeinkosten und entspricht insofern dem steuerlichen Herstellungsbegriff.⁹⁶ Ein Unterschied zu den Wertansätzen im Unternehmensrecht kann sich im Steuerrecht ergeben, weil im Steuerrecht teilweise auf die Veränderung der Wesensart abgestellt wird. Dies kann dazu führen, dass eine nach Unternehmensrecht als Herstellungskosten geltende Investition nach Steuerrecht in Herstellungskosten und Instandhaltungskosten zu zerlegen und gesondert zu würdigen ist, wie beispiels-

⁹² Vgl. EStR 2000, Rz 2174.

⁹³ Vgl. § 4 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

⁹⁴ Vgl. EStR 2000, Rz 2196.

⁹⁵ Vgl. *Wiesner in Bertl et al*, Immobilien im Bilanz- und Steuerrecht (2007), 160.

⁹⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 2198.

weise der Aufstockung eines Gebäudes im Rahmen des Austauschs eines sanierungsbedürftigen Daches. Auch ist möglich, dass eine Investition, die insgesamt zu einer wesentlichen Verbesserung eines Gebäudes führt, unternehmensrechtlich Herstellungsaufwand darstellt, aber steuerlich als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren ist, wenn dabei nach steuerlichen Maßstäben lediglich eine Erhöhung des Nutzungswertes oder eine bloße Wertsteigerung, nicht jedoch eine Änderung der Nutzung oder der Funktion führt, was einer Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes entsprechen würde.⁹⁷

Herstellung liegt in erster Linie vor, wenn ein Wirtschaftsgut **erstmalig geschaffen** wird, und wenn durch die **auf Werterhöhung gerichteten Maßnahmen** auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen **Wesensart verändern**.⁹⁸ In Zusammenhang mit der Vermietung von Immobilien zu Wohnzwecken zählen beispielsweise selbst erstellte Gebäude zu den hergestellten Wirtschaftsgütern.⁹⁹ Ebenso wie die Aufstockung eines Gebäudes, die ebenfalls Herstellungsaufwand darstellt und im Wege der AfA über die Nutzungsdauer verteilt als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abzugsfähig ist.¹⁰⁰ Führen Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut dazu, dass sich der Nutzwert erhöht und/oder die Nutzungsdauer verlängert, wohingegen die **Wesensart dieses Wirtschaftsgutes** beibehalten wird, stellen diese Aufwendungen keine Herstellungskosten dar.¹⁰¹

Die Einkommensteuerrichtlinien nennen folgende weitere Beispiele für Herstellungsaufwand im betrieblichen Bereich der Wohnraumvermietung:

- Der Anbau, sowie der Umbau größeren Ausmaßes, oder eine Gebäudeaufstockung¹⁰²,
- die Ersetzung eines Flachdaches durch ein Steildach, sodass neue Räume geschaffen werden, was im wirtschaftlichen Ergebnis einer Gebäudeaufstockung gleichkommt¹⁰³,
- die Zusammenlegung zweier Wohnungen¹⁰⁴,
- der Einbau einer mit erhöhtem Bedienungskomfort verbundenen Heizanlage an Stelle eines Ofens, der nur einzelne Räume beheizt¹⁰⁵,

⁹⁷ Vgl. *Winter/Kern/Marchhart/Furtak*, Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand? Wann ist eine Investition aktivierungspflichtig?, RWP 2021, 36, sowie *Urnik/Urtz* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB - Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch (2016), § 203, Rz 102.

⁹⁸ Vgl. VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333

⁹⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 2195.

¹⁰⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 1481.

¹⁰¹ Vgl. EStR 2000, Rz 2198.

¹⁰² Vgl. VwGH 16.3.1962, 0241/59, sowie VfGH 17.3.1970, B 168/69.

¹⁰³ Vgl. VwGH 12.3.1969, 1741/68, 1742/68.

¹⁰⁴ Vgl. VwGH 27.01.1969, 0981/68.

¹⁰⁵ Vgl. VwGH 20.10.1971, 0970/71.

- die Vornahme einer Generalüberholung, wenn dadurch ein unbrauchbar gewordenes oder in seiner Brauchbarkeit durch schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit und Nutzungsdauer bestimmenden Teilen wesentlich gemindertem Wirtschaftsgut wieder voll verwendungsfähig wird^{106, 107}.

2.3.1 Folgebewertung (Abschreibung) für betrieblich genutzte Gebäude

2.3.1.1 Absetzung für Abnutzung gem. § 7 EStG

Abschreibungen (bzw. die Absetzung für Abnutzung, kurz AfA) für **abnutzbares Anlagevermögen** werden grundsätzlich nach den Regeln des **§ 7 EStG** ermittelt, wenn sich die Nutzung oder Verwendung eines Wirtschaftsgutes für die Erzielung von Einkünften auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt.¹⁰⁸ Dabei sind die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** abzusetzen, was auch als die lineare Absetzung für Abnutzung, oder als Verteilungsabschreibung¹⁰⁹ bezeichnet wird.¹¹⁰ Die Abschreibung bildet die laufende Amortisation des eingesetzten Kapital ab und berücksichtigt den jährlichen Wertverzehr eines langfristig genutzten Wirtschaftsgutes.¹¹¹

Die Norm ist zwingend anzuwenden, in dem Sinne, dass eine Nichtanwendung zum Verlust der AfA führt und aufgrund des Prinzips der Periodenbesteuerung nicht nachgeholt werden kann.¹¹²

Die Regelung der AfA des § 7 EStG ist **grundsätzlich für den gesamten betrieblichen Bereich und bei allen Gewinnermittlungsarten (§ Abs. 1, § 4 Abs. 3 und § 5 EStG)** anzuwenden.¹¹³

Für den **außerbetrieblichen Bereich** haben die Regelungen der §§ 7 und 8 EStG insofern Bedeutung, als der **§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG** darauf verweist.¹¹⁴ Das bedeutet, dass die Bestimmungen zur AfA **für alle Einkunftsarten der betrieblichen und außerbetrieblichen Sphä-**

¹⁰⁶ Vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0079.

¹⁰⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 3175.

¹⁰⁸ Vgl. § 7 Abs. 1 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹⁰⁹ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, § 7 Tz 1, zitiert von *Kirchmayr/Geringer* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG: Kommentar²¹ (2020), zum aktuellen Rechtsstand von § 7 EStG, 7.

¹¹⁰ Vgl. § 7 Abs. 1 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹¹¹ Vgl. *Kirchmayr/Geringer* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG: Kommentar²¹ (2020), zum aktuellen Rechtsstand von § 7 EStG, 7.

¹¹² Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom* Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 7, I. Überblick, Rz 2.

¹¹³ Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom* Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 7, I. Überblick, Rz 3.

¹¹⁴ Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom* Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 7, I. Überblick, Rz 3.

re gelten, wo abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens eine Rolle spielen können.¹¹⁵

Neben der **linearen AfA** als **einzig zulässige AfA-Methode** kann seit dem KonStG 2020, BGBl I 96 in bestimmten Fällen die degressive AfA zur Anwendung kommen.¹¹⁶ Andere als diese beiden AfA-Methoden, die beispielsweise nach unternehmensrecht zulässig wären, können im Steuerrecht nicht anerkannt werden.¹¹⁷

Die Höhe der jährlichen Abschreibung bemisst sich wie bereits erwähnt nach der **betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer**.¹¹⁸ Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wiederum bemisst sich nach der **Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung** und bezeichnet den Zeitraum, über den die Bemessungsgrundlage der AfA (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) aufwandswirksam verteilt wird¹¹⁹ und ist nach den objektiven Möglichkeiten der Nutzung des Wirtschaftsgutes zu bestimmen.¹²⁰

2.3.1.2 Sonderformen der Absetzung für Abnutzung für Gebäude gem. § 8 EStG

Eine davon abweichende Regelung hält der **§ 8 EStG für Gebäude** parat. Diese Sonderformen der AfA betreffen einerseits die Nutzungsdauer und andererseits die AfA-Methode.¹²¹ Seit dem StRefG 2015/2016 (geltend für Wirtschaftsjahre die nach dem 31.12.2015 beginnen)¹²² ist gemäß § 8 Abs. 1 EStG ist **für Gebäude** ohne Nachweis der Nutzungsdauer die **AfA in Höhe von 2,5% jährlich** anzusetzen.¹²³ **Für Gebäude, die zu Wohnzwecken überlassen werden, ist ein AfA-Satz in Höhe von 1,5% jährlich** vorgeschrieben (Vermutung iSd § 167 Abs. 1 BAO¹²⁴).¹²⁵ Das bedeutet, dass der Gesetzgeber Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, eine Nutzungsdauer von 66,67 Jahren unterstellt. Diese gesetzliche Nutzungsdauer gilt in der gleichen Weise für neu errichtete, als auch für erworbene, bisher bereits gebrauchte

¹¹⁵ Vgl. VwGH 23.11.94, 91/13/0111 zitiert in *Kanduth-Kristen* in *Jakom* Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 7, I. Überblick, Rz 3, sowie II. Sachlicher Anwendungsbereich, Rz 11.

¹¹⁶ *Kanduth-Kristen* in *Jakom* Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 7, V. AfA-Methode, Rz 46.

¹¹⁷ *Kanduth-Kristen* in *Jakom* Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 7, V. AfA-Methode, Rz 47.

¹¹⁸ Vgl. § 7 Abs. 1 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹¹⁹ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, § 7, Rz 35, zitiert von *Kanduth-Kristen* in *Jakom* Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 7 EStG, VI. Nutzungsdauer, Rz 51.

¹²⁰ Vgl. VwGH 27.01.1994, 92/15/0127 zitiert von *Kanduth-Kristen* in *Jakom* Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 7 EStG, VI. Nutzungsdauer, Rz 52.

¹²¹ Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom* Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 8, I. Regelungsinhalt, Rz 1.

¹²² Vgl. *Kanduth-Kristen* in *Jakom* Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 8, I. Regelungsinhalt, Rz 2.

¹²³ Vgl. § 8 Abs. 1 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹²⁴ Vgl. *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 16, Rz 97.

¹²⁵ Vgl. § 8 Abs. 1 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

Gebäude.¹²⁶ Widerlegt kann diese Vermutung der Nutzungsdauer (vor allem, wenn eine Verkürzung der Nutzungsdauer erzielt werden soll) durch Sachverständigengutachtens über den (technischen) Bauzustand.¹²⁷ Eines von Abgabepflichtigen zum Nachweis der Nutzungsdauer vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde und kann davon unter Darlegung einer Begründung auch abgehen.¹²⁸ Für **Gebäude, die vor 1915 erbaut wurden**, wird die zu Grunde Legung eines **AfA-Satzes iHv 2 % jährlich** von der Finanzverwaltung auch ohne Sachverständigengutachten als unbedenklich angesehen.¹²⁹ Im Gesetz findet sich für diese **abweichende Verwaltungspraxis** keine Grundlage und vom VwGH wurde diese Vorgehensweise bisher nicht bestätigt.¹³⁰

Eine weitere Besonderheit für **denkmalgeschützte Betriebsgebäude** findet in **§ 8 Abs. 2 EStG** ihre Regelung. Werden **Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Interesse der Denkmalpflege** aufgewendet, können, anstelle der AfA-Sätze nach Abs. 1, diese Kosten über einen **begünstigten Zeitraum von zehn Jahren** verteilt abgeschrieben werden und kann unabhängig von der Behandlung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss erfolgen.¹³¹ Für die verkürzte Abschreibung ist jedoch eine Bescheinigung vom Bundesdenkmalamt notwendig.¹³² Nicht als Maßnahme im Interesse der Denkmalpflege gilt die Anschaffung eines Gebäudes. Weiters ist die beschleunigte Abschreibung ausgeschlossen, wenn für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Investitionsfreibetrag oder Förderungen aus öffentlichen Mitteln für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden.¹³³

¹²⁶ Vgl. *Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar*¹³ (2015), § 8, 3.

¹²⁷ Vgl. VwGH 10.08.2005, 2002/13/0131, sowie 20.12.2006, 2002/12/0112, 28.02.2012, 2009/15/0108 und 11.05.2005, 2001/13/0162 zitiert in *Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar*¹³ (2015), § 8, 4.

¹²⁸ Vgl. VwGH 23.02.2010, 2008/15/0027 zitiert in *Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar*¹³ (2015), § 8, 4.

¹²⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 3139 iVm Rz 6444.

¹³⁰ Vgl. *Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar* (2021), § 16, Rz 99.

¹³¹ Vgl. § 8 Abs. 2 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹³² Vgl. § 8 Abs. 2 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹³³ Vgl. § 8 Abs. 2 TS. 1 und 2 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

2.3.2 Erstbewertung (Anschaffungs-/ Herstellungskosten) für außerbetrieblich genutzte Gebäude

Im außerbetrieblichen Bereich der Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG), wo die Einkünfte nach dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 16 EStG) ermittelt werden, werden als **Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erweiterung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen** verstanden.¹³⁴ Für **abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung, dass grundsätzlich die tatsächlichen **Anschaffungs- und Herstellungskosten** zugrunde zu legen sind.¹³⁵

2.3.2.1 Anschaffungskosten

Wie bereits im Kapitel zu der Erstbewertung von im Betriebsvermögen gehaltenen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens erwähnt, enthält das EStG keine eigene gesetzliche Definition des **Anschaffungskostenbegriffs**. In Anlehnung an das UGB (§ 203 Abs. 2 UGB) kann jedoch der Anschaffungskostenbegriff sowohl für sämtliche Gewinnermittlungsarten als auch für den außerbetrieblichen Bereich verwendet werden.¹³⁶ Aus der Definition des Begriffes ergibt sich daher per se **keine Unterscheidung zwischen betrieblicher- und außerbetrieblicher Sphäre**.

2.3.2.2 Herstellungskosten

Der **Herstellungsaufwand** dient auch im außerbetrieblichen Bereich als Grundlage für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung. Im Vergleich zu den Herstellungskosten der betrieblichen Sphäre, ist der Begriff deckungsgleich, egal ob für Vermögensgegenstände des Privatvermögens, oder des Betriebsvermögens verwendet (daher: auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung lehnt sich die Begriffsbestimmung an den § 203 Abs. 3 UGB an).¹³⁷ Insbesondere zählen in Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung im außerbetrieblichen Bereich die folgenden Aufwendungen zum Herstellungsaufwand:

- die Aufstockung eines Gebäudes,
- die Zusammenlegung von Wohnungen,

¹³⁴ Vgl. § 16 Abs. 1 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹³⁵ Vgl. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹³⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 2164.

¹³⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 6662.

- der erstmalige Einbau von Zentralheizungen und Aufzugsanlagen,
- die Umstellung der Wärmeversorgung von Öl, Gas oder festem Brennstoff wie Holz auf Fernwärme (VwGH vom 02.10.2014, 2011/15/0195),
- die Versetzung von Zwischenwänden,
- der Einbau von Badezimmern und WC (entspricht einer Kategorieanhebung) und
- der Einbau von Gebäudeteilen an anderen Stellen wie beispielsweise das Versetzen von Türen und Fenstern.¹³⁸

2.3.3 Folgebewertung (Abschreibung) für außerbetrieblich genutzte Gebäude

2.3.3.1 Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8 EStG)

Für den außerbetrieblichen Bereich haben die Regelungen der **§§ 7 und 8 EStG** insofern Bedeutung, als der **§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG** darauf verweist.¹³⁹ Das bedeutet, dass die Bestimmungen zur AfA für alle Einkunftsarten der betrieblichen und außerbetrieblichen Sphäre gelten, wo abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorkommen können.¹⁴⁰

Der Abschreibung zu Grunde zu legen sind grundsätzlich die **tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten**.¹⁴¹

Der **Herstellungskostenaufwand**, der **für ein vorhandenes Gebäude** aufgewendet wird, ist grundsätzlich über dessen Restnutzungsdauer zu verteilen, es sind jedoch ebenso Fälle denkbar, in denen eine neue Restnutzungsdauer für das gesamte Gebäude ermittelt werden muss. Im Falle eines bereits voll abgeschrieben Gebäudes, sind die aktivierungspflichtigen Aufwendungen jedenfalls auf die für die Investition neu ermittelte Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben.¹⁴²

Bei der unentgeltlichen Übernahme eines Wirtschaftsgutes von einem Rechtsvorgänger ist die Absetzung für Abnutzung fortzuführen.¹⁴³

¹³⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 6476.

¹³⁹ Vgl. *Kanduth-Kristen in Jakom Einkommensteuergesetz*¹⁴ (2021), § 7, I. Überblick, Rz 3.

¹⁴⁰ Vgl. VwGH 23.11.94, 91/13/0111 zitiert in *Kanduth-Kristen in Jakom Einkommensteuergesetz*¹⁴ (2021), § 7, I. Überblick, Rz 3.

¹⁴¹ Vgl. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹⁴² Vgl. EStR 2000, Rz 6477.

¹⁴³ Vgl. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

Die **Höhe der AfA** für Gebäude, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, beträgt (wie für Vermietung von im Betriebsvermögen gehaltenen Gebäuden die Wohnzwecken dienen) jährlich **1,5 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, ohne Nachweis der Nutzungsdauer.¹⁴⁴ Auch im außerbetrieblichen handelt es sich bei der gesetzlich zu Grunde gelegten **Abschreibungsdauer von 66,67 Jahren** um eine Vermutung iSd § 167 Abs. 1 BAO. Diese **Vermutung** kann durch Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer widerlegt werden. Der Nachweis dafür ist vom Abgabepflichtigen zu erbringen.¹⁴⁵ Ein weder gesetzlich gedeckter noch vom VwGH bestätigter, jedoch von der Finanzverwaltung (selbst ohne Sachverständigengutachten) gebilligter, AfA-Satz in Höhe von jährlich **2 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, kann für Gebäude angewendet werden, die **vor 1915 erbaut** wurden.¹⁴⁶

Zusätzlich wird im außerbetrieblichen Bereich gesetzlich über die **Bemessungsgrundlage der AfA** für angeschaffte bebaute Grundstücke abgesprochen. Als Anschaffungskosten für den Gebäudeteil eines bebauten Grundstückes, können ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses **40 % als Anteil für Grund und Boden** von der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung ausgeschieden werden.¹⁴⁷ Davon abweichende Regelungen befinden sich in der Verordnung über der Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG.¹⁴⁸ Es sei angemerkt, dass die Verwaltungspraxis bis zum StRefG 2015/2016 von einem Bodenanteil iHv 20 % ausging.¹⁴⁹ Erst seit besagtem StRefG wurde eine Vermutung über den Grundanteil, inklusive Ergänzung durch die Grundanteilverordnung 2016 des BMF, gesetzlich verankert.¹⁵⁰

Von dem Verweis in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG auch erfasst sind die Regelungen zur **Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung** des § 8 Abs. 4 EStG. Somit ist diese Sonderformen der Abschreibung für Abnutzung auch für den außerbetrieblichen Bereich der Vermietung von Gebäuden zu Wohnzwecken zulässig.¹⁵¹

¹⁴⁴ Vgl. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d iVm lit. a EStG, 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹⁴⁵ Vgl. *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 16, Rz 97.

¹⁴⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 6444 zitiert von *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 16, Rz 99.

¹⁴⁷ Vgl. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹⁴⁸ Vgl. GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016.

¹⁴⁹ Vgl. *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 16, Rz 104.

¹⁵⁰ Vgl. *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 16, Rz 104.

¹⁵¹ Vgl. VwGH 29.03.2007, 2004/15/0006 zitiert von *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 16, Rz 4.

Eine **unterlassene AfA** kann nicht als Aufwand/ bzw. Werbungskosten nachgeholt werden, ist jedoch bei späterer Veräußerung eines Wirtschaftsgutes bei der Ermittlung des Buchwertes zu berücksichtigen.¹⁵²

2.3.3.2 *Sondervorschriften für Herstellungskosten gem. § 28 Abs. 3 EStG*

Als Besonderheit für den außerbetrieblichen Bereich gibt es abgesehen von den bereits genannten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für Anschaffungs- und Herstellungskosten die folgenden Ausnahmen, für eine **beschleunigte Verwertung von Herstellungsaufwand über einen Zeitraum von fünfzehn Jahren**:

- Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzins unterliegen,
- Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnbausanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnbausanierung vorliegt, sowie
- Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes.¹⁵³

¹⁵² Vgl. *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 16, Rz 8.

¹⁵³ Vgl. § 28 Abs. 3 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

2.4 Abgrenzung einheitliches Gebäude / mehrere Gebäude

Bei einer umfangreichen baulichen Maßnahme kann sich die Frage stellen, ob noch ein einheitliches Gebäude, oder bereits mehrere Gebäude vorliegen. Als gesetzliche Grundlagen für Beurteilung dienen die Bestimmungen zu den Herstellungskosten von Gebäuden, die im **EStG in den §§ 7 und 8** geregelt sind.¹⁵⁴ Aus § 7 EStG lässt sich ableiten, dass die AfA für jedes Wirtschaftsgut gesondert anzusetzen ist und für die Zwecke der AfA weder mehrere Wirtschaftsgüter zusammengefasst noch ein Wirtschaftsgut in mehrere Komponenten zerlegt werden darf (**Grundsatz der einheitlichen Abnutzung**).¹⁵⁵

Aus der Judikatur des VwGH ergeben sich ergänzend zu den gesetzlichen Bestimmungen, dass die Frage nach der **Einheitlichkeit** nicht nach der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit zu beurteilen, sondern, primär **nach bautechnischen Kriterien**¹⁵⁶ zu lösen ist, wobei dem **äußeren Erscheinungsbild** und der **baulichen Gestaltung nach der Verkehrsauffassung** große Bedeutung zukommt.¹⁵⁷

Die Beurteilung, ob ein oder mehrere Gebäudeteile bestehen, soll anhand von zwei Erkenntnissen des VwGH vom 19.2.1991 mit der Geschäftszahl 91/14/0031, oder vom 27.1.1994 mit der Geschäftszahl 93/15/0161 näher erläutert werden:

Der **erste Fall**¹⁵⁸ handelt von einem **Stickereilokal**, das **mit einem Wohn- und Geschäftsgebäude** in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen solle, obwohl die Stickerei um 5m vom Wohngebäude abgesetzt errichtet wurde. Als Argumente für eine wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der Beschwerdeführung galt, dass sich das Gebäude, in dem sich die Stickerei befand, nicht gesondert verwerten ließe, weil es ebenso zur Ausübung des Stickereigewerbes diene wie die Ausrüstung und das Büro. Weil jedoch die Einheit eines Gebäudes nicht nach wirtschaftlicher Zusammengehörigkeit, sondern nach bautechnischen Kriterien bestimmt werden und keine anderen tragenden Argumente vorgebracht wurden, die für eine einheitliche

¹⁵⁴ Vgl. VwGH 19.02.1991, 91/14/0031.

¹⁵⁵ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, § 7, Rz 4, zitiert von *Kanduth-Kristen* in *Jakom Einkommensteuergesetz*¹⁴ (2021), § 7 EStG, II. Sachlicher Anwendungsbereich, Rz 15.

¹⁵⁶ Vgl. VwGH 10.02.2016, 2013/15/0181 zitiert von *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG*, 14. Aufl. (2021), § 8, II. Gebäude (Abs. 1 und Abs. 1a), Rz 11.

¹⁵⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 564.

¹⁵⁸ Vgl. VwGH 19.02.1991, 91/14/0031.

Betrachtung sprechen konnten, musste die Beschwerde als unbegründet abgewiesen werden.¹⁵⁹

Der **zweite Fall**¹⁶⁰ handelt von einem **als Ziegelbau (= Massivbauweise) errichteten Büro- und Wohngebäude** und einer in **Leichtbauweise errichteten Produktionshalle**. Die Produktionshalle war in gleicher Höhe wie das Büro- und Wohngebäude errichtet und an dieses angeschlossen, über eine Unterkellerung verfügte jedoch nur das Büro- und Wohngebäude. Aus dem Bürobereich im Erdgeschoss des Büro- und Wohngebäudes führte eine Innentür in das Hallengebäude. Von der Beschwerdeführung wurde vorgebracht, dass die Bauten als einheitliches Gebäude zu werten sind, da sie über eine unmittelbare Verbindung und einen gemeinsamen Eingang verfügten. Vom VwGH wurde jedoch erwogen, dass von der Verbindung und dem Eingang kein ausreichendes Gewicht abgeleitet werden kann, um die unterschiedliche bautechnische Gestaltung und den unterschiedlichen Eindruck der äußeren Gestaltung der Gebäude wettmachen zu können. Die Beschwerde war daher auch in diesem Fall als unbegründet abzuweisen.¹⁶¹

Bautechnische Kriterien, die für oder gegen eine Gebäudeeinheit sprechen, können demnach sein: eine fehlende Unterkellerung, Bau in Leichtweise im Vergleich zu Bau in Massivweise, bzw. eine generell unterschiedliche Bauweise, sowie deren Eindruck der äußeren Gestaltung der Gebäude, ob Gebäude unmittelbar aneinander angrenzend angebaut bzw. ineinander integriert¹⁶² bzw. aufeinander, oder mit entsprechendem räumlichem Abstand voneinander errichtet sind. Weitere wesentliche Kriterien sind, ob die Errichtung der Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken mit identen oder verschiedenen Eigentümern stattfindet;¹⁶³ Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten; Bestehen eigener Eingänge und Stiegenaufgänge, wobei ein Wohnhaus und ein Werkstättegebäude, die baulich verschieden gestaltet sind, selbst dann nicht notwendigerweise eine bauliche Einheit bilden, wenn sie aneinanderstoßen und das Wohngebäude nur durch einen im Werkstättegebäude liegenden Vorraum betreten werden kann.¹⁶⁴

¹⁵⁹ Vgl. VwGH 19.02.1991, 91/14/0031.

¹⁶⁰ Vgl. VwGH 27.01.1994, 93/15/0161.

¹⁶¹ Vgl. VwGH 27.01.1994, 93/15/0161.

¹⁶² Vgl. VwGH 16.12.2015, 2012/15/0230.

¹⁶³ Vgl. VwGH 01.03.1983, 82/14/0222.

¹⁶⁴ Vgl. VwGH 27.01.1994, 93/15/0161.

2.5 Verlustverwertung

Die vollen Möglichkeiten der Verlustverwertung können per Gesetz nicht von allen Gewinnermittlungsarten ausgeschöpft werden.

Ausgleichsfähig sind alle Einkünfte (mit gewissen Ausnahmen einzelner Einkunftsarten) desselben Steuerpflichtigen im selben Veranlagungszeitraum im Wege der Aufrechnung. Dies dient der richtigen Erfassung der Leistungsfähigkeit.¹⁶⁵

Die **Vortragsfähigkeit** von Verlusten wird jedoch nicht allen Einkunftsarten zuteil, da nur die Verluste in Folgeperioden vorgetragen werden können, die durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben Rechnung, ermittelt worden ist. Die Vortragsfähigkeit beschränkt sich demnach auf betriebliche Einkunftsarten. In Bezug auf die Vermietung zu Wohnzwecken sind daher nur die Verluste der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) vortragsfähig. Das bedeutet, dass die Verluste aus der Vermietung im außerbetrieblichen Bereich nicht vortragsfähig sind, was einen Anreiz dafür liefern kann, eine Ausgabe nicht sofort in einem Jahr zur Gänze als Werbungskosten deklarieren möchte, wenn dadurch ein Verlust entsteht, der wirtschaftlich nicht verwertet werden kann.

Ich der Folge werden die Möglichkeiten der Verlustverwertung in ihren Grundrissen und, soweit für diese Arbeit von Relevanz, erläutert.

2.5.1 Horizontaler Verlustausgleich

Das EStG normiert in § 2 Abs. 2 EStG die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer als den Betrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten.¹⁶⁶ Diese Art der Verlustverrechnung wird auch die horizontale Verlustverrechnung genannt, weil Verluste aus verschiedenen Einkünften derselben Einkunftsart und desselben Jahres miteinander verrechnet werden können und dies sozusagen auf horizontaler Ebene geschieht.¹⁶⁷ Ein Beispiel für einen horizontalen Verlustausgleich wäre, wenn positive und negative Einkünfte aus gewerblichen Einkünften

¹⁶⁵ Vgl. *Laudacher in Jakom Einkommensteuergesetz*¹³ (2020), § 2, VI. Verlustausgleich, Rz 120.

¹⁶⁶ Vgl. § 2 EStG, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹⁶⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 152.

von verschiedenen Teilbetrieben¹⁶⁸, oder der laufende Verlust mit dem Veräußerungsverlust¹⁶⁹ von Betrieben miteinander verrechnet werden.¹⁷⁰

2.5.2 Vertikaler Verlustausgleich

Bleibt nach der horizontalen Verrechnung von Gewinnen mit Verlusten innerhalb einer Einkunftsart ein Verlust übrig, kann dieser prinzipiell im Rahmen der vertikalen Verlustverwertung mit den positiven Ergebnissen aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden.¹⁷¹ Von der Möglichkeit der horizontalen Verlustverrechnung sind gewisse Verluste ausgeschlossen, oder die Verlustverrechnung ist nur beschränkt möglich.¹⁷²

2.5.3 Verlustvortrag

Kann selbst nach vertikalem Verlustausgleich nicht sämtlicher Verlust durch die Aufrechnung mit Gewinnen derselben Periode verwertet werden, gibt es gemäß § 18 Abs. 6 EStG zusätzlich die Möglichkeit, Verluste auf ein Folgejahr zu übertragen, um sie mit Gewinnen aus Folgeperioden zu verrechnen.¹⁷³ Dieses Privileg gilt jedoch nur, wenn die Verluste durch **ordnungsmäßige Buchführung** oder **ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben Rechnung** ermittelt werden (betriebliche Gewinnermittlungsarten) und schließt somit Verluste die durch **Überschussrechnung** (außerbetriebliche Einkünfteermittlungsart) ermittelt wurden kategorisch aus.¹⁷⁴ Der Vortrag von Verlusten in eine Folgeperiode ist folglich nur den betrieblichen Einkunftsarten vorbehalten.¹⁷⁵

¹⁶⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 152.

¹⁶⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 152.

¹⁷⁰ Vgl. *Laudacher in Jakom Einkommensteuergesetz*¹³ (2020), § 2, VI. Verlustausgleich, Rz 123.

¹⁷¹ Vgl. *Laudacher in Jakom Einkommensteuergesetz*¹³ (2020), § 2, VI. Verlustausgleich, Rz 125.

¹⁷² Vgl. § 2 Abs. 2a EStG, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹⁷³ Vgl. § 18 Abs. 6 EStG, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹⁷⁴ Vgl. § 18 Abs. 6 EStG, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

¹⁷⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 4508.

3 Bauliche Maßnahmen an zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden

Werden in einem zu Wohnzwecken vermieteten Gebäude bauliche Maßnahmen vorgenommen, sollte bereits bei der Planung der zukünftigen Investitionen darauf Bedacht genommen werden, dass je nach Umfang und zeitlichem Zusammenhang der Investitionsmaßnahmen, sehr variierende steuerliche Konsequenzen die Folge sein können. Im folgenden Kapitel werden die wichtigsten Normen aufgezeigt, die in Zusammenhang mit baulichen Maßnahmen und deren steuerlichen Würdigung zu beachten sind.

3.1 Erhaltungsaufwand

Im Steuerrecht wird unterschieden zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand.¹⁷⁶ **Herstellungsaufwand** geht einher mit einer **erstmaligen Erschaffung**, oder einer **Veränderung der Wesensart** durch eine **Erweiterung** oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung**.¹⁷⁷ Der Begriff **Erhaltungsaufwand** wird jedoch im Einkommensteuergesetz nicht weiter definiert, sondern vielmehr wiederum aufgespalten in die Begriffe **Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand**.¹⁷⁸ Die Einkommensteuerrichtlinien definieren den Erhaltungsaufwand als dazu dienend, ein **Gebäude in einem ordnungsmäßigen Zustand zu erhalten**, wobei die in regelmäßigen Zeitabständen wiederkehrenden notwendigen Ausbesserungen, die **Wesensart des Gebäudes nicht verändern**.¹⁷⁹

3.1.1 Erhaltungsaufwand für betrieblich zu Wohnzwecken genutzte Gebäude

Wird ein Gebäude im Betriebsvermögen gehalten, stellt der Erhaltungsaufwand grundsätzlich sofort steuerlich absetzbaren Betriebsaufwand dar. Diese Möglichkeit zur sofortigen Inanspruchnahme wird jedoch für **Instandsetzungsaufwendungen** beschränkt, die in **zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden** anfallen¹⁸⁰, die nicht an Arbeitnehmer vermietet werden.¹⁸¹ Damit kommt diese Sonderregelung in erster Linie beispielsweise für als Kapitalanlage er-

¹⁷⁶ Vgl. *Stingl/Nidetzky*, Handbuch Immobilien & Steuern : das Praxishandbuch vom Miet- und Wohnrecht zum Steuerrecht samt Immobilienveranlagung (2020), 6:15.

¹⁷⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 6662.

¹⁷⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 6662.

¹⁷⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 3176.

¹⁸⁰ Vgl. *Stingl/Nidetzky*, Handbuch Immobilien & Steuern : das Praxishandbuch vom Miet- und Wohnrecht zum Steuerrecht samt Immobilienveranlagung (2020), 6:15.

¹⁸¹ Vgl. *Marschner in Jakom* EStG, 14. Aufl. (2021), § 4, Rz 371.

worbene Miethäuser von Banken oder Versicherungen in Betracht.¹⁸² Diese Verteilungspflicht ergibt sich aus dem § 4 Abs. 7 EStG der besagt, dass **Instandsetzungsaufwendungen**, die nicht durch steuerfreie Subventionen aus öffentlichen Mitteln gedeckt sind, **gleichmäßig über fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen** sind. Als Instandsetzungsaufwendungen werden jene Aufwendungen definiert, die nicht zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den **Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen** oder seine **Nutzungsdauer wesentlich verlängern**.¹⁸³ Anders verhält es sich im außerbetrieblichen Bereich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wo für den Instandhaltungsaufwand eine weitere spezielle Regelung zur Verteilung vorgesehen ist.¹⁸⁴

In den Einkommensteuerrichtlinien werden folgende Beispiele für **Erhaltungsaufwand** im betrieblichen Bereich der Wohnraumvermietung genannt, die keinen Herstellungsaufwand darstellen:

- Die Umdeckung eines Daches, sowie Ausbesserung der Dachrinne oder des Mauerwerkes, Erneuerung des Verputzes und des Anstriches, Instandsetzung schadhaft gewordener Türen und Fenster, sowie die Reparatur sanitärer Anlagen und der Elektroanlagen,
- das Einfügen eines neuen Teiles, wie beispielsweise der Ersatz einer Holzdecke durch eine Stahldecke, wenn ansonsten das Gebäude (insbesondere die Mauern) unverändert bleiben (in erster Linie entscheiden nämlich die Mauern über die Nutzungsdauer eines Gebäudes),
- das Ersetzen eines Schindeldaches durch ein Leichtmetalldach, oder eines Holztores durch ein Eisentor oder einer Gartenmauer bzw. eines Zaunes durch eine Umfriedung¹⁸⁵,
- die Umstellung einer Festbrennstoffheizung auf Ölheizung¹⁸⁶,
- die Zahlungen für den Anschluss eines bestehenden Gebäudes an eine öffentliche Kanalisationsanlage (z.B. der Kanalisationsbeitrag, eine Kanaleinmündungsgebühr oder ähnliche Zahlungen),
- die Erneuerung oder Sanierung eines Bades,

¹⁸² Vgl. EStR 2000, Rz 1402, zitiert von *Marschner* in *Jakom* EStG, 14. Aufl. (2021), § 4, Rz 371.

¹⁸³ Vgl. § 28 Abs. 3 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021, sowie *Marschner* in *Jakom* EStG, 14. Aufl. (2021), § 4, Rz 371.

¹⁸⁴ Vgl. EStR 2000, Rz 3177.

¹⁸⁵ Vgl. VwGH 16.3.1962, 0241/59, sowie VwGH 1.3.1963, 1681/62.

¹⁸⁶ Vgl. VwGH 12.2.1975, 0881/74.

- die Erneuerung oder Sanierung von Böden,
- die Erneuerung von technischen Installationen,
- eine nicht jährlich anfallende, als Großreparatur zu bezeichnende Aufwendung, die für die Erhaltung von Gebäuden anfällt¹⁸⁷ und
- die Generalsanierung oder Generalüberholung eines Wirtschaftsgutes, solange die Wesensart dieses Wirtschaftsgutes erhalten bleibt.^{188,189}

3.1.1.1 Differenzierung zwischen Instandsetzung und Instandhaltung im betrieblichen Bereich

Der Unterschied zwischen der Instandsetzung und Instandhaltung liegt darin, dass es sich bei **Instandhaltungsaufwand** um **laufende Reparaturen** handelt. Der Unterschied zwischen Herstellung und Instandsetzung liegt darin, dass bei einer Instandsetzung keine wesentliche Verbesserung oder eine Veränderung der Wesensart des Gebäudes, sondern nur eine **Verlängerung der Nutzungsdauer** eintritt, oder der **Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht** wird.

Beispiele für nicht sofort absetzbare Instandsetzungsaufwendungen sind:

- Der Austausch eines Daches inklusive Dachstuhls aufgrund von unterlassenen Reparaturen bei einem Gebäude mit einer Nutzungsdauer von 50 Jahren, wobei ohne diese Instandsetzung mit einer Nutzungsdauer von nur noch 10 Jahren zu rechnen gewesen wäre (wird als **wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer** interpretiert).¹⁹⁰
- Der Austausch von über 25% der Fenster eines im Betriebsvermögen befindlichen Mietobjektes (wird als **Erhöhung des Nutzungswerts** eines Gebäudes interpretiert).¹⁹¹

In der Regel handelt es sich bei der nach § 4 Abs. 7 EStG Verteilung der Instandsetzungsaufwendungen um eine Art außerbücherliche Rechnungsabgrenzung (so lange diese nicht als

¹⁸⁷ Vgl. VwGH 18.11.1966, 1565/65, VwGH 10.6.1987, 86/13/0167, sowie VwGH 2.8.1995, 93/13/0197.

¹⁸⁸ Vgl. VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333 zur Wasserleitung einer Brauerei.

¹⁸⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 3178.

¹⁹⁰ Vgl. *Stingl/Nidetzky*, Handbuch Immobilien & Steuern: das Praxishandbuch vom Miet- und Wohnrecht zum Steuerrecht samt Immobilienveranlagung (2020), 12:24.

¹⁹¹ Vgl. *Stingl/Nidetzky*, Handbuch Immobilien & Steuern: das Praxishandbuch vom Miet- und Wohnrecht zum Steuerrecht samt Immobilienveranlagung (2020), 12:24.

Herstellungskosten zu werten sind), wonach daher im Regelfall keine Übertragung von stillen Reserven oder eine Teilwertabschreibung möglich sind.¹⁹²

In Kommentaren zum EStG wird für die nähere Definition der Begriffe Instandsetzung und Instandhaltung regelmäßig auf die Kommentierung zu § 28 EStG verwiesen.¹⁹³ Weitere Ausführungen zur Differenzierung zwischen Instandsetzung und Instandhaltung befinden sich daher ebenfalls im folgenden Kapitel zum außerbetrieblichen Bereich.

¹⁹² Vgl. *Stingl/Nidetzky*, Handbuch Immobilien & Steuern : das Praxishandbuch vom Miet- und Wohnrecht zum Steuerrecht samt Immobilienveranlagung (2020), 12:25.

¹⁹³ Vgl. *Marschner* in *Jakom EStG*, 14. Aufl. (2021), § 4, Rz 372, *Geweßler/Hirschler* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 4 Abs. 7, 2, sowie *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹² (2019), Rz 334 und auch *Zorn/Engelmann* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG: Kommentar¹⁹ (2017), zu § 4, 23. Instandsetzungsaufwand, da sich die Autoren immer wieder auf die EStR für § 28 EStG beziehen.

3.1.1 Erhaltungsaufwand für außerbetrieblich zu Wohnzwecken genutzte Gebäude

Auch im außerbetrieblichen Bereich ist generell zwischen **Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand** zu differenzieren, ebenso wird der Erhaltungsaufwand weiter unterteilt wird in **Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwand**.¹⁹⁴ Außerdem fehlt, wie bei der Gewinnermittlung von Vermietung in der betrieblichen Sphäre, auch in § 28 EStG eine genaue Definition des Erhaltungsaufwandsbegriffs. Wiederum definieren die **Einkommensteuerrichtlinien** den Erhaltungsaufwand als die Kombination aus Instandsetzungsaufwand und Instandhaltungsaufwand.¹⁹⁵ In der **Rechtsprechung** wird der Begriff der Herstellung im betrieblichen Bereich mit dem außerbetrieblichen Bereich gleichgestellt.¹⁹⁶

Sollten im Rahmen einer baulichen Maßnahme Erhaltungs- und Herstellungsaufwand aufeinandertreffen, sind diese prinzipiell voneinander getrennt zu bewerten und zu verteilen. Ist jedoch der **Erhaltungsaufwand durch den Herstellungsaufwand bedingt**, so liegt **insgesamt Herstellungsaufwand** vor. Beispielsweise wäre die gemeinsame Bewertung als Herstellungsaufwand beim **erstmaligen Einbau eines Badezimmers mit WC** nötig, bei dem **zusätzlich die Wände neu ausgemalt** werden. Das Ausmalen eines Raumes stellt für sich allein Instandhaltungsaufwand dar, fällt er jedoch gemeinsam mit der Verbesserung der Wohnraumqualität durch Kategorieanhebung (wie beim erstmaligen Einbau eines Bades inklusive WC) an, handelt es sich insgesamt um Herstellungsaufwand.¹⁹⁷

Ist der **Erhaltungsaufwand auch ohne die geplante Herstellung nötig**, ist eine **Trennung** zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand vorzunehmen, wie beispielsweise bei einer notwendigen **Reparatur eines Daches**, bei dem das **Gebäude im Zuge der Reparaturarbeiten um ein Stockwerk erweitert** wird.¹⁹⁸

3.1.1.1 Instandsetzungsaufwendungen im außerbetrieblichen Bereich

Instandsetzungsaufwendungen werden in § 28 Abs. 2 EStG als diejenigen Aufwendungen definiert, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder

¹⁹⁴ Vgl. Fröhlich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar⁹ (2005), 105.

¹⁹⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 6451.

¹⁹⁶ Vgl. Mayr, ÖStZ 03/56 zitiert von Laudacher in Jakom Einkommensteuergesetz¹⁴ (2021), § 28, V. Herstellungsaufwand, Rz 119.

¹⁹⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 6452.

¹⁹⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 6453.

zusammen mit Herstellungsaufwand den **Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen** oder seine **Nutzungsdauer wesentlich verlängern**.¹⁹⁹ Diese Instandsetzungsaufwendungen sind gleichmäßig über 15 Jahre zu verteilen.²⁰⁰

Der Instandsetzungsaufwand wird in den Einkommensteuerrichtlinien als der Aufwand definiert, der nicht zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten gehört, aber allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzenwert eines Gebäudes wesentlich erhöht, oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängert. Insbesondere ist immer dort von Instandsetzungsaufwand auszugehen, wo **wesentliche Teile eines Gebäudes ausgetauscht** werden, jedoch nur deshalb kein Herstellungsaufwand zu unterstellen ist, weil **bei Austausch von unselbständigen Gebäudeteilen keine Änderung der Wesensart** des Gebäudes eintritt und der Aufwand deshalb nicht als Herstellungsaufwand, sondern als Instandsetzungsaufwand zu werten ist.²⁰¹

Um eine **wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes** eines Gebäudes handelt es sich, wenn

- danach tatsächlich eine höhere Miete verlangt werden kann,
- als Folge der getätigten Instandsetzungsinvestitionen kürzere Leerstellungen zu erwarten sind,
- sich der Wohnwert für den Mieter verbessert, wie beispielsweise durch den Einbau von Schallschutzfenstern, oder besser isolierten Fenstern, oder
- ein höherer Veräußerungserlös für die Immobilie verlangt werden könnte.²⁰²

Bei der Prüfung, ob die Erhöhung des Nutzungswertes wesentlich ist, hat sich die Beurteilung am Nutzungswert des gesamten Objektes zu orientieren.²⁰³

¹⁹⁹ Vgl. § 28 Abs. 2 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

²⁰⁰ Vgl. § 28 Abs. 2 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

²⁰¹ Vgl. EStR 2000, Rz 6460.

²⁰² Vgl. EStR 2000, Rz 6462.

²⁰³ Vgl. *Büsser in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 28, Rz 95.

Von einer **wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer** (wobei nicht auf die ursprüngliche Nutzungsdauer, sondern auf die aktuelle technische oder wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Gebäudes im Zeitpunkt der Instandsetzung abzustellen²⁰⁴ und Wesentlichkeit bei einer Verlängerung von mehr als 25% anzunehmen ist²⁰⁵) wird ausgegangen, wenn zumindest eine der folgenden Kategorien von unselbständigen Gebäudeteilen zur Gänze, oder **zumindest zu einem Viertel** (bezogen auf eine gesamte Objekteinheit wie ein Haus oder eine Wohnung) **ausgetauscht** wird:

- der Austausch der Fenster²⁰⁶,
- der Austausch der Türen,
- der Austausch von Dach oder Dachstuhl²⁰⁷,
- der Austausch von Zwischenwänden und Zwischendecken,
- der Austausch der Unterböden wie beispielsweise der Austausch von Holz durch Estrich,
- der Austausch der Aufzugsanlagen,
- der Austausch der Heizungsanlagen (außer Umstellung auf Fernwärme, da Herstellung),
- der Austausch der Gaseinzelofenheizung durch eine Gasetagenheizung²⁰⁸,
- der Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser-, Heizungs-, oder Sanitärinstallationen,
- eine umfangreiche Erneuerung des Außenverputzes mit Wärmedämmung,
- die Trockenlegung des Mauerwerks, sowie
- die Installation eines Kanalanschlusses bei einem bestehenden Gebäude^{209, 210}

Wird die 25%-Grenze nicht überschritten, handelt es sich (zumindest für die Finanzverwaltung) nicht um verteilungspflichtigen Instandsetzungsaufwand, weil die **Komponente der wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer** nicht eintritt. Liegt der Austausch jedoch unter der Grenze von einem Viertel pro Einheit²¹¹ (z.B. Gebäude oder Wohnung) handelt es sich um **punktuellen Verbesserungen**, die jedenfalls **sofort abzugsfähiger Instandhaltungs-**

²⁰⁴ Vgl. EStR 2000, Rz 6464.

²⁰⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 6465.

²⁰⁶ Vgl. VwGH 20. 12. 2006, 2003/13/0044.

²⁰⁷ Vgl. VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0277.

²⁰⁸ Vgl. VwGH 23. 10. 2013, 2010/13/0147.

²⁰⁹ Vgl. VwGH 25. 1. 1993, 92/15/0020.

²¹⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 6469.

²¹¹ Vgl. EStR 2000, Rz 6463.

aufwand darstellen,²¹² sofern nicht eine freiwillige Verteilung für den Instandhaltungsaufwand über 15 Jahre beantragt wird.²¹³

Die **25%-Grenze ist prinzipiell jahresbezogen** zu betrachten. Eine Betrachtung mehrerer Jahre kommt nur zur Anwendung, wenn bereits **vor Beginn der Sanierungsmaßnahmen** das **gesamte Ausmaß der Sanierung feststeht**.²¹⁴ Für die **gemeinsame Betrachtung von in mehreren Jahren anfallende Aufwendungen** wird ein „**einheitliches Sanierungskonzept**“ vorausgesetzt.²¹⁵

Wie im betrieblichen Bereich liegt der Unterschied zwischen der Instandsetzung und Instandhaltung darin, dass es sich bei **Instandhaltungsaufwand**, um **laufende Reparaturen** handelt, bei denen nicht wesentliche Teile eines Gebäudes ausgetauscht werden. Der Begriff wird zwar im Gesetz nicht definiert, ergibt sich jedoch aus der negativen Abgrenzung: *„Instandhaltungsaufwendungen sind Erhaltungsaufwand, soweit keine Instandsetzung vorliegt“*.²¹⁶ **Beispiele für auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sofort absetzbaren Instandhaltungsaufwendungen sind:**

- laufende Wartungsarbeiten,
- Reparaturen, selbst wenn diese nicht jährlich anfallen und es sich dabei um Großreparaturen wie beispielsweise die Reparatur eines Daches oder einer Heizung handelt,
- das Ausmalen eines Stiegenhauses oder von Räumen,
- das Anstreichen von Fenstern sowie der Austausch von einzelnen Fensterflügeln,
- der Austausch von nicht wesentlichen Gebäudeteilen wie einzelner Fenster und Türen, sowie schadhaft gewordener Heizkörper, etc.,
- das Streichen der Fassade ohne Erneuerung des Außenputzes, sowie das Ausbessern des Verputzes,
- die Erneuerung von Gebäudeteilen infolge von Sturm und Hagel (höhere Gewalt).²¹⁷

²¹² Vgl. VwGH 20.10.2006, 2003/13/0044, sowie Fröhlich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar⁹ (2005), 125.

²¹³ Vgl. EStR 2000, Rz 6463.

²¹⁴ Vgl. Fröhlich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar⁹ (2005), 125.

²¹⁵ Vgl. Büsser in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 28, Rz 95, sowie VwGH 27.05.2015, 2012/13/0024.

²¹⁶ Vgl. Fröhlich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar⁹ (2005), 117.

²¹⁷ Vgl. Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern : das Praxishandbuch vom Miet- und Wohnrecht zum Steuerrecht samt Immobilienveranlagung (2020), 6:17.

3.2 Übersicht zu Verteilungspflichten und Verteilungsrechten

Kategorie der Aufwendung	Herstellung	Erhaltung	
		Instandsetzung	Instandhaltung
Einkünfteermittlung	§ 23	§ 23	
	§ 28 (Abs. 3)	§ 28	§ 28
Verteilung	Pflicht (Auf Antrag)	Pflicht	Auf Antrag
Verteilungszeitraum	variabel (15 Jahre)	15 Jahre	15 Jahre
Charakteristika	<ul style="list-style-type: none"> - erstmalige Erschaffung eines Gebäudeteiles - Erweiterung eines Gebäudes - Änderung der Wesensart eines Gebäudes - wesentliche Verbesserung eines Gebäudes (über den ursprünglichen Zustand hinausgehend) 	<ul style="list-style-type: none"> - wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes eines Gebäudes - wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer eines Gebäudes - ohne dabei die Wesensart eines Gebäudes zu verändern 	<ul style="list-style-type: none"> - nur punktuelle Ausbesserungen, die weder die Nutzungsdauer wesentlich verlängern, noch den Gebäudenutzwert erhöhen
Beispiele	<ul style="list-style-type: none"> - Verbesserung der Wohnraumqualität durch Kategorienanhebung - Dachbodenausbau oder Aufstockung (Zu- oder Aufbau) - erstmalige Installation einer Zentralheizung oder eines Aufzuges - Wohnungszusammenlegung und Veränderung der Raumaufteilung im Haus durch Versetzen von Zwischenwänden, Türen und Fenstern 	<ul style="list-style-type: none"> - Austausch von mehr als 25% der Fenster oder Türen - Austausch des Dachs oder Dachstuhls - Austausch von Stiegen, Zwischenwänden, Zwischendecken, Unterböden (zB Estrich statt Holz), Aufzugs- und Heizungsanlagen und Installationen - Trockenlegung der Mauern, oder Erneuerung des Außenverputzes mit Wärmedämmung - energiesparende Investitionen, sofern diese nicht Herstellungsaufwand darstellen 	<ul style="list-style-type: none"> - Wartungs- und Reparaturen - Ausmalen eines Stiegenhauses, oder von Räumen - Fassadenanstrich ohne Erneuerung der Dämmung oder des Außenverputzes - Beseitigungen von Sturm und Hagelschäden, sofern diese nicht Herstellungsaufwand darstellen

Tabelle 1: Übersicht zu Verteilungspflichten und Verteilungsrechten nach Renner, Schlager und Schwarz sowie Stingl und Nidetzky²¹⁸ (eigene Darstellung)

²¹⁸ Vgl. Renner/Schlager/Schwarz in Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008), 4. Instandsetzung/Instandhaltung, 466, sowie Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern : das Praxishandbuch vom Miet- und Wohnrecht zum Steuerrecht samt Immobilienveranlagung (2020), 6:34.

3.3 Unterteilung der Kategorisierungshilfen nach deren Herkunft

Als Ergänzung zur Übersicht der Verteilungspflichten und Verteilungsrechten wurden die Charakteristika, sowie Beispiele für Kategorisierungshilfen aus der Praxis für die jeweilige Einteilung als Herstellung oder Erhaltung, bzw. Instandsetzung und Instandhaltung auf deren Herkunft untersucht. Die Prüfung der Beispiele soll dazu dienen, Erkenntnisse zu möglichen Gestaltungsspielräumen zu gewinnen.

Da meine bisherigen Untersuchungen ergeben, dass sich die Definition von Herstellungskosten und Instandsetzung gem. § 4 Abs. 7 und § 28 Abs. 2 EStG nicht unterscheidet, gelten die Ausführungen für den betrieblichen als auch den außerbetrieblichen Bereich.

Herstellung

Beispiele	Herkunft
Verbesserung der Wohnraumqualität durch Kategorieanhebung	UFSW 08.07.2010, RV/3910-W/08 VwGH 27.05.2015, 2012/13/0024
Dachbodenausbau oder Aufstockung (Zu- oder Aufbau)	VwGH 25.02.2009, 2006/13/0170 VwGH 02.08.1995, 93/13/0197
erstmalige Installation einer Zentralheizung oder eines Aufzuges	VwGH 19.02.1986, 84/13/0130 UFSW 08.07.2010, RV/3910-W/08 BFG 17.1.2020, RV/7103313/2011
Wohnungszusammenlegung und Veränderung der Raumaufteilung im Haus durch Versetzen von Zwischenwänden, Türen und Fenstern	VwGH 19.02.1986, 84/13/0130 VwGH 15.2.94, 93/14/0175
Umstellung der Wärmeversorgung von Fernwärme auf Öl, iZm den notwendigen Umbaumaßnahmen (Errichtung eines Heizraumes, Einbau eines Öltanks, etc.)	VwGH 02.10.2014, 2011/15/0195
Umbau von Teilen einer Werkshalle in Büroräume/ Umbau Lager in Produktionsstätte, tatsächliche Nutzung jedoch unerheblich	BFG 07.05.2019, RV/6100051/2013 VwGH 02.08.1995, 93/13/0197
Kosten des Anschlusses an öffentliche Versorgungssysteme wie Gas, Wasser, Kanalisation und Fernwärme	VwGH 02.11.1999, 99/15/0169 VwGH 02.10.2014, 2011/15/0195
überwiegende Neuherstellung bei vernachlässigbarem Umfang an Reparaturarbeiten	VwGH 11.05.1993, 92/14/0229
Anhebung eines Daches (vorher Flachdach, nachher Satteldach) um 1,16 m, bei dem ungewollt ein Dachraum entstanden ist	VwGH 28.10.1997, 97/14/0005
komplettes Mauerwerk eines Gebäudes abgerissen und neu errichtet/ komplette Ersetzung des Mauerwerks	VwGH 17.11.2004, 2002/14/0042

Tabelle 2: Übersicht Kategorisierungshilfen zu Herstellungsaufwand (eigene Darstellung)

Instandsetzung

Beispiele	Herkunft
Austausch von mehr als 25% der Fenster oder Türen	EStR 2000, Rz 6463 (keine Bestätigung der 25% durch die Rechtsprechung)
Austausch des Dachs oder Dachstuhls (selbst nach Sturmschäden, wenn das Dach bereits vor dem Sturm wasserdurchlässig war)	VwGH 28.10.2008, 2006/15/0277 UFSW 04.08.2008, RV/0409-W/06
Austausch von Stiegen, Zwischenwänden, Zwischendecken, Unterböden (zB Estrich statt Holz), Aufzugs- und Heizungsanlagen und Installationen	UFSW 04.08.2008, RV/0409-W/06
Trockenlegung der Mauern, oder Erneuerung des Außenverputzes mit Wärmedämmung	BFG 11.05.2015, RV/7101457/2013
Energiesparende Investitionen, sofern diese nicht Herstellungsaufwand darstellen	VwGH 25.01.1993, 92/15/0020
Renovierung eines vernachlässigten Gebäudes	UFSW 04.08.2008, RV/0409-W/06
Renovierung gesamter Fassade	UFSW 20.01.2011, RV/2876-W/09
Sanierung wesentlicher Teile des Verputzes (50 - 60%)	UFSW 20.01.2011, RV/2876-W/09
Zur Frage der Wesentlichkeit (der Erhöhung des Nutzungswertes)	VwGH 27.05.2015, 2012/13/0024
Austausch der Eingangstür unter Verbesserung des Wärme- oder Einbruchsschutzes	BFG 28.11.2018, RV/5100427/2015 VwGH 22.02.1994, 91/14/0234

Tabelle 3: Übersicht Kategorisierungshilfen zu Instandsetzungsaufwand (eigene Darstellung)

Instandhaltung

Beispiele	Herkunft
laufende Wartungsarbeiten und Reparaturen	UFSW 04.08.2008, RV/0409-W/06
Ausmalen eines Stiegenhauses, oder von Räumen	UFSW 04.08.2008, RV/0409-W/06
Fassadenanstrich ohne Erneuerung der Dämmung oder des Außenverputzes	UFSW 04.08.2008, RV/0409-W/06 BFG 28.11.2018, RV/5100427/2015 BFG 27.6.2019, RV/7100083/2019
Beseitigungen von Sturm und Hagelschäden, sofern diese nicht Herstellungsaufwand darstellen	BMF 5.9.1989, 06 1701/19-IV/6/89 (Erlaß) VwGH 28.10.2008, 2006/15/0277
Austausch sämtlicher Fenster nach Reparaturbedürftigkeit, da nicht systematisch (wie zB. nach Stockwerken) vorgegangen wurde	VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044
Punktuelle Verbesserungen	VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044
Austausch Wasserversorgungsanlage, Ersatz Eternitrohre durch Plastikrohre	VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333
regelmäßig notwendige Ausbesserungsarbeiten	VwGH 02.08.1995, 93/13/0197
Erhöhung Nutzungswert nicht ersichtlich bei Teilsanierung der Badanlage in Eigentumswohnung	BFG 08.05.2018, RV/3100056/2018
Sanierung von nur 16% der Gesamtnutzfläche eines Wohnhauses ist nicht wesentlich	UFS Wien 20.3.2013, RV/1064-W/08 UFS Wien 20.3.2013, RV/1063-W/08

Tabelle 4: Übersicht Kategorisierungshilfen zu Instandhaltungsaufwand (eigene Darstellung)

3.4 Unterschiedliche Behandlung von Verteilungspflichten im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich

Im Rahmen meiner Recherchen konnten hinsichtlich einer unterschiedlichen Behandlung von grundsätzlich gleichen Begrifflichkeiten keine Erkenntnisse gewonnen werden, die auf eine Unterscheidung zwischen betrieblichem und außerbetrieblichem Bereich schließen lassen. Lediglich ein Erkenntnis des BFG aus dem Jahre 2018 ist in diesem Zusammenhang erwähnenswert und interessant.

In dieser Entscheidung des BFG vom 20.02.2018 mit der GZ RV/4100696/2014 wurde festgehalten, dass es wohl Unterschiede für die Verteilungspflicht von Instandsetzung geben kann, je nachdem ob eine Immobilie für betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte (als Wohnraum) vermietet wird.

Der Fall handelt im Konkreten von fünf Apartments, die zur (kurzfristigen) Wohnraumvermietung genutzt werden. In diesen Apartments wurden sämtliche Fenster ausgetauscht und sofort in voller Höhe als Betriebsausgaben in Abzug gebracht. Von der Beschwerdeführung wurde argumentiert, dass sowohl § 4 Abs. 7 EStG und § 28 Abs. 2 EStG dieselben Begriffsbestimmungen für „Wohnzwecke“ verwenden und die Rz 1401 der EStR unter Punkt 2 explizit Hotels und vergleichbare Gebäude, die der kurzfristigen Beherbergung dienen, von der Sonderregelung des § 4 Abs. 7 EStG ausnimmt und die Rechtsauslegung der Richtlinien auch für den außerbetrieblichen Bereich anzuwenden sei, wenn es sich um Vermietung, von mit Hotels vergleichbaren Gebäuden die der kurzfristigen Beherbergung dienen, handelt.

Das BFG führt in seiner Erwägung aus, dass die Regelung des § 4 Abs. 7 EStG ausschließlich den betrieblichen Bereich betrifft und vor Allem für die als Kapitalanlage erworbenen Miethäuser von Banken und Versicherung in Betracht kommt.²¹⁹ Ausgenommen von der Verteilungspflicht des § 4 Abs. 7 EStG sind jedoch Hotelgebäude und vergleichbare Gebäude, weil diese dem Bericht des Finanzausschusses zufolge nicht Wohnzwecken dienen.²²⁰ Dem Ausdruck „vergleichbare Gebäude“ des § 4 Abs. 7 EStG kann jedoch laut Aussage des BFG nur im Rahmen der gewerblichen Vermietung Bedeutung zukommen. Für die Vermietung im Bereich der privaten Vermögensverwaltung kommt diese Unterscheidung nicht in Betracht.

²¹⁹ Vgl. *Marschner in Jakom EStG*, 14. Aufl. (2021), § 4, Rz 371.

²²⁰ Vgl. *Geweßler/Hirschler in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar* (2021), § 4 Abs. 7, 2.

Um diese Unterscheidung noch mehr hervorzuheben, wird vom BFG die EB zur RV zum EStG 1988 (621 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR XVII. GP) zitiert, die zu § 4 Abs. 7 ausführen, dass „die Verteilung nur bei jenen Gebäuden zum Zug kommen soll, die in einer dem Tatbestand des § 28 vergleichbaren Form genutzt würden“. Damit sei klar, dass der Gesetzgeber bei der Formulierung des § 4 Abs. 7 die Regelungen zu den Instandsetzungsaufwendungen des § 28 Abs. 2 vor Augen hatte. Demgegenüber hat jedoch die Ausgestaltung von Ausnahmen des § 4 Abs. 7 EStG keinen Einfluss auf die Verteilungspflichten des § 28 Abs. 2 EStG.

Richtigerweise hat das BFG die Intention des Gesetzgebers erkannt, die Verteilungspflicht für Instandsetzungsaufwendungen der langfristigen Wohnraumvermietung des § 28 mit der langfristigen Wohnraumvermietung im betrieblichen Bereich gleichzustellen. Das Interessante an dieser Entscheidung ist, dass sich die Verteilungspflicht für eine kurzfristige Vermietung je nachdem unterscheidet, ob sich ein und dasselbe Gebäude im Betriebsvermögen, oder im Privatvermögen befindet.²²¹

²²¹ BFG 20.02.2018, RV/4100696/2014.

4 Gestaltungsüberlegungen

Bei der Untersuchung der für die Überlassung von Gebäuden zu Wohnzwecken spezifischen Verteilungsnormen für Herstellungs- und Erhaltungsaufwand hat sich herausgestellt, dass es bei den **Kriterien, die für oder gegen eine Verteilungspflicht sprechen**, einen gewissen **Graubereich** gibt. Vor allem bei den Kriterien der Wesentlichkeit von Instandsetzungsmaßnahmen in Höhe von 25%, die von Höchstgerichten wie dem VwGH nicht bestätigt wurden, ergeben sich Spielräume für die Interpretation.

Als **wesentliche Gestaltungsüberlegungen** werden in diesem Kapitel behandelt:

1. Überlegung zur 25%-Grenze iZm dem **Austausch von Fenstern** eines Wohnhauses
2. Überlegung zur 25%-Grenze iZm der **Renovierung einzelner Wohnungen** eines Wohnhauses, sowie die Darstellung einer möglicherweise sofort abzugsfähigen **Ausbesserung einer Fassade**
3. Überlegungen zur **Vorteilhaftigkeit der freiwilligen Verteilung von Instandhaltungsaufwand**
4. Überlegungen zur **Vermeidung von Verlust offener Fünfzehntelbeträge**

4.1 Instandsetzung/ Instandhaltung: 25% Grenze iZm dem Austausch von Fenstern

Bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage eines Abgabepflichtigen, wird in der Regel darauf abgezielt werden, einen möglichst hohen Aufwand absetzen zu können, um eine möglichst **niedrige Steuerlast, bzw. einen möglichst niedrigen Steuer-Barwert** zu erzielen. Es wäre daher von Vorteil, möglichst viele bauliche Maßnahmen sofort in dem Jahr steuerlich abzuziehen, in dem sie vorgenommen wurden. Dem entgegengesetzt steht die Überlegung, dass im außerbetrieblichen Bereich Verluste nicht vortragsfähig sind und daher unter Umständen eine Verteilung der Aufwendungen für bauliche Maßnahmen von Vorteil sein kann.

Bei Unterstellung des Ziels, eine möglichst niedrige Steuerbemessungsgrundlage zu erreichen, wäre eine sofortige Abzugsfähigkeit von Instandsetzungsaufwendungen vorteilhafter, gegenüber einer Verteilung gemäß § 4 Abs. 7 EStG. Es wäre daher relevant, dass bei Vornahme einer baulichen Maßnahme darauf geachtet wird, dass die Charakteristika von Instandhaltungsaufwendungen eingehalten werden. Zwischen einer Instandsetzung und einer Instandhaltung wird anhand der Wesentlichkeit von **Erhöhung des Nutzungswertes** oder **Erhöhung der Nutzungsdauer** unterschieden, wobei eine Erhöhung der Nutzungsdauer bei Austausch von 25% bestimmter Gebäudeteile, wie beispielsweise der Fenster, unterstellt wird. Wie bereits im Kapitel zu Instandsetzungsaufwendungen im außerbetrieblichen Bereich erwähnt, werden bauliche Maßnahmen grundsätzlich für jede Periode getrennt betrachtet beurteilt. Das legt die Frage nahe, ob durch eine Verteilung von baulichen Maßnahmen über mehrere Jahre zu einer vorteilhafteren sofortigen Instandhaltung führen, weil der Umfang pro Jahr unter der Grenze von 25% liegt.

Eben dieser Frage hat sich der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis mit der GZ 2012/13/0024 vom 27.05.2015 über **vermeintliche Instandsetzungsaufwendungen** bereits gewidmet. Im damaligen Erkenntnis wurde über gem. § 28 Abs. 2 EStG (nach damaliger Rechtslage über 10 Jahre) zu verteilende Instandsetzungsaufwendungen einer Miteigentümergeinschaft entschieden, die ein Mietwohnhaus in Wien besitzt. In Top 9 des Wohnhauses wurden neun neue Kunststofffenster (mit teilweiser Stockverbreiterung) eingebaut. Zusätzlich waren zwei Teilrechnungen Gegenstand der Untersuchungen des Gerichts, die der strittige Abgabenbescheid als „umfangreiche Sanierungsarbeiten“ beschrieb.

Eine Auflistung der strittigen Maßnahmen nach Wohnungen stellt sich wie folgt dar:

Wohnung	Raum		bauliche Maßnahmen
Top 9	Allgemein	-	Austausch von 9 Fenstern durch neue Kunststofffenster.
		-	Einstimmen der gesamten TV-Anlage.
		-	Liefern eines neuen Verteilerkastens.
		-	Liefern und verlegen eines Stabparketts.
		-	Einstimmen der gesamten Heizungsanlage inkl. neuer Kupferrohre und Verrohrung für neue Therme.
	Küche	-	Abbrechen der Boden- und Wandfliesen.
		-	Entfernen des Küchenestrichs.
		-	Liefern und verlegen eines neuen Estrichs.
	Bad	-	Abbrechen der Boden- und Wandfliesen.
		-	Liefern und verlegen eines neuen Estrichs.
-		Verlegen der Kalt- und Warmwasserleitung für Dusche und zwei Waschbecken.	
WC	-	Abbrechen der Boden- und Wandfliesen. Liefern und verlegen eines neuen Estrichs.	
Top 12	Allgemein	-	Abbrechen des bestehenden Fertigparketts und der Unterkonstruktion sowie herrichten für einen neuen Estrich.
		-	Errichten eines Unterbodens (90 m ²) und liefern und verlegen eines Stabparketts.
		-	Erneuern eines Wohnungsverteilers (inkl. neue FI-Schutz- und LS-Schutzschalter).
		-	Herstellen einer Leerverrohrung für Schlafzimmer und Wohnzimmer.
		-	TV-Anschluss für Wohnzimmer und Schlafzimmer.
		-	Liefern und montieren einer Therme inkl. Raumthermostat und vier Heizkörper, sowie Vor- und Rücklaufleitungen.
Küche	-	Verlegen von Bodenfliesen in Küche und Abstellraum.	
Top 19 + 20	Allgemein	-	Demontieren des gesamten bestehenden Parkettbodens.
		-	Errichten eines neuen Unterbodens und liefern und verlegen eines Stabparketts (120 m ²).
		-	Erneuern bzw. einstellen der gesamten TV-Anlage, neu verlegen von Schaltern und Steckern.
	Küche	-	Abbrechen bzw. Abstemmen der Wand- und Bodenfliesen.
		-	Entfernen des Küchenestrichs und verlegen von Bodenfliesen.
	Bad	-	Abbrechen bzw. Abstemmen der Wand- und Bodenfliesen.
		-	Verlegen von Boden- und Wandfliesen in zwei Badezimmern.
		-	Verlegen der Kalt- und Warmwasserleitung für Badewanne und zwei Waschbecken.
		-	Liefern und versetzen einer Duschtasse.
		-	Liefern und montieren einer Badewanne.
-		Zweier Waschbecken und einer Dusch-Schiebewand.	
-		Abbrechen bzw. Abstemmen der Wand- und Bodenfliesen.	
WC	-	Verlegen von Boden- und Wandfliesen in zwei WCs.	

Tabelle 5: Auflistung strittiger Sanierungsmaßnahmen im Beispielfall (eigene Darstellung)

Der Anteil der von Sanierungsmaßnahmen betroffenen Fläche stellt sich wie folgt dar:

Gesamtfläche des Gebäudes	2.250,74	qm
Nutzfläche sanierter Wohnungen	358,40	qm
Anteil sanierter Wohnungen	15,92	%

Tabelle 6: Anteil der betroffenen Flächen im Beispielfall (eigene Darstellung)

Von der beschwerdeführenden Partei wurde der Standpunkt vertreten, dass es sich bei diesen Aufwendungen nicht um Instandsetzungsaufwand, sondern um sofort abzugsfähigen Instandhaltungsaufwand handelt, da die Maßnahmen den Nutzwert des Gebäudes nicht erhöht hätten. Die Finanzverwaltung hatte die Maßnahmen bescheidmäßig als Instandsetzung eingeschätzt, was zu einem niedrigeren Abzug im veranlagten Jahr geführt hat. Hervorzuheben ist weiters die Aussage des Finanzamtes, dass es bezogen auf die 15,92 % der Gesamtnutzfläche, die von den Sanierungsmaßnahmen betroffen sind, keine gesetzliche Regelung gibt.

Der Verwaltungsgerichtshof bezieht seine Erwägungen auf eine Regierungsvorlage und führt aus, dass der Nutzungswert eines Gebäudes dann wesentlich erhöht, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeführten Investitionen, z.B. durch Erzielung höherer Einnahmen, besser nutzbar ist bzw. wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht und modernisiert werden, ohne dass eine Änderung der Wesensart des Gebäudes eintritt und folglich Herstellungsaufwand gegeben ist.²²² Mit der Definition der Erhöhung des Nutzungswertes stützt sich der VwGH auf das frühere Erkenntnis vom 20.12.2006 mit der Geschäftszahl 2003/13/0044, in der ausgeführt wird, dass diese vorliegt, wenn „*das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die Instandsetzung wegen höherer Attraktivität des Gebäudes zu kürzerem Leerstehen der Wohnungen führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte*“. Insbesondere sei Instandsetzungsaufwand dann anzunehmen, „*wenn ein vernachlässigtes Gebäude renoviert wird*“, wogegen punktuelle Verbesserungen nicht Instandsetzung, sondern sofort abzugsfähige Instandhaltung darstellt. Ein wesentlicher Streitpunkt in dem Verfahren aus 2006 stellte der Austausch der Fenster dar. Im Streitjahr wurden 18 von insgesamt 150 oder 225 Fenstern eines Gebäudes ausgetauscht. Zwei Jahre zuvor wurden im Rahmen einer Fassadensanierung ebenfalls bereits Fenster ausgetauscht. Die Finanzverwaltung hatte den Austausch der Fenster von beiden Jahren zusammengefasst und als verteilungspflichtige Instandsetzung gewertet. Der Verwaltungsgerichtshof widerlegte richtigerweise die Ansicht der Finanzverwaltung und

²²² Vgl. 621 BlgNR XVII. GP 80; sowie *Doralt*, ÖStZ 1988, 181 (Instandsetzung – Instandhaltung) und 339 (Instandsetzungsaufwand).

begründet dies damit, dass eine Fassadenrenovierung und eine Erneuerung aller straßenseitigen Fenster noch nicht den Schluss erlaubt, dass der im Streitjahr erfolgte Austausch weiterer 18 Fenster „**Teil eines einheitlichen Sanierungskonzeptes** gewesen sei, welches bei der vorliegenden Beschaffenheit des Gebäudes, insbesondere der Gesamtzahl der vorhandenen Fenster, zu einer wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes des Gebäudes geführt habe“.²²³ Jedenfalls nicht als einheitliches Sanierungskonzept tauglich ist (wie von der Finanzverwaltung interpretiert wurde) der Plan, einzelne Wohnungen jeweils nach dem Auszug eines Mieters wieder so weit zu sanieren, dass die bisherige Miete nach Neuvermietung wieder erzielt wird.²²⁴

Aus diesem Erkenntnis ergeben **zwei wesentliche Informationen**, die bei der Planung von baulichen Maßnahmen in vermieteten Gebäuden relevant sind:

- **Einzelne Maßnahmen werden nur im Rahmen eines einheitlichen Sanierungskonzeptes zusammen betrachtet.**
- Die **Wesentlichkeit** der Erhöhung des Nutzungswertes wird **anhand des Gesamten Vermietungsobjektes bemessen.**

Ein möglicher Gestaltungsspielraum eröffnet sich demnach, wenn an einem Gebäude **immer wieder kleinere, punktuelle Verbesserungen** vorgenommen werden, für die sich über die Jahre hinweg betrachtet, kein innerer Zusammenhang erkennen lässt.

²²³ Vgl. VwGH 27.05.2015, 2012/13/0024.

²²⁴ Bleyer, Instandsetzungsaufwand bei Generalsanierung einzelner Mietwohnungen, ÖStZ 2015, 152.

4.2 Instandsetzung/ Instandhaltung: 25%-Grenze iZm der Sanierung von Wohnungen und Ausbesserung der Fassade

Wie im bisherigen Beispiel gehen wir auch hier davon aus, dass für einen Abgabepflichtigen prinzipiell das Szenario des geringsten Steuerbarwerts am attraktivsten ist und daher Ziel bei einer baulichen Maßnahme sein soll, die Ausgaben als sofortigen Aufwand absetzen zu können.

Bei einem Wohngebäude bestehend aus mehreren Wohneinheiten sollen sämtliche Wohnungen nach und nach auf einen zeitgemäßen Standard gesetzt werden, mit dem weiterhin gute Mieteinnahmen erzielt werden können. Die Maßnahmen betreffen den Austausch von bereits bestehenden, nicht wesentlichen **Gebäudeteilen wie Böden, Bad und Küche**. Die Wohnungen und Räume behalten dabei ihre ursprüngliche Raumaufteilung, es werden keine Bauteile versetzt, oder angebaut.

In einem **ersten Schritt** ist zu prüfen, ob es sich bei dieser Art von baulichen Maßnahmen um **Herstellung oder Erhaltung** handelt:

Da bei der Maßnahme nur ein Austausch von bereits vorhandenen, unwesentlichen Gebäudeteilen erfolgt, der nicht zur Veränderung der Wesensart des Vermietungsobjektes führt, kann es sich nicht um Herstellungsaufwand, sondern **nur um Erhaltungsaufwand** handeln.

In einem **zweiten Schritt** ist zu prüfen, ob es sich hierbei um **Instandsetzung oder Instandhaltung** handelt:

Für die Beurteilung der Wesentlichkeit der Erhöhung des Nutzungswertes, sowie einer Verlängerung der Nutzungsdauer ist die Gesamtheit des Vermietungsobjektes „Wohngebäude“ heranzuziehen. Die Renovierung von einzelnen Wohnungen kann daher regelmäßig nur Instandsetzung sein, wenn lediglich eine Wohnung die Gesamtheit des Vermietungsobjektes darstellt. Zu prüfen ist daher, ob die Sanierung von mehreren Wohnungen über mehrere Jahre hinweg gemeinsam betrachtet werden können. Für die gemeinsame Betrachtung von **in mehreren Jahren anfallenden Aufwendungen** ist ein „**einheitliches Sanierungskonzept**“ vorausgesetzt. Für ein einheitliches Sanierungskonzept spricht, dass von Beginn der baulichen Maßnahmen an klagestellt war, dass die Wohnungen des gesamten Gebäudes saniert werden sollen. Mein Vorschlag wäre daher, bei den Maßnahmen darauf zu achten, dass diese von einem Ereignis angestoßen werden, welches im Vorhinein nicht einheitlich geplant werden

kann, wie etwa der Auszug eines Mieters (ähnlich dem Erkenntnis des VwGH zu den Fenstern im Beispiel davor).

Die **Fassade** soll ebenfalls gestrichen und punktuell ausgebessert werden. Dabei sollen einerseits leichte Schäden behoben werden und die Fassade neu gestrichen werden. Für eine sofort abzugsfähige Sanierung der Fassade ist darauf zu achten, dass **lediglich punktuelle Verbesserungen** durchgeführt werden. Bestenfalls lässt sich zwischen den Verbesserungen und einem akuten Schaden wie beispielsweise durch Sturm eine Verbindung herstellen. Ein Anstrich der Fassade ist prinzipiell Instandsetzung, wenn keine begleitenden Sanierungsmaßnahmen durchgeführt werden, die ein umfangreicheres Ausmaß annehmen.²²⁵ In der Dokumentation sollten jegliche Begrifflichkeiten vermieden werden, die auf Instandsetzung hinweisen würden. Der Verputz darf dabei nicht wesentlich verbessert werden (siehe UFS Urteil zu 50-60%). Das Gebäude darf sich vor den baulichen Maßnahmen nicht bereits in einem sanierungsbedürftigen, vernachlässigten Zustand befunden haben.²²⁶

Meiner Ansicht nach kann eine durch die Finanzverwaltung unterstellte Vermutung von Instandsetzungsaufwand durch entsprechende Dokumentation und Argumentation des Steuerpflichtigen widerlegt werden. Als mögliche Beweismittel zur Dokumentation von Sanierungsmaßnahmen (im Abgabenverfahren) kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist,²²⁷ wie beispielsweise Pläne, Schriftverkehr, Aktenvermerke, Kostenvoranschläge und Rechnungen inklusive Beilagen. Eine ausreichende Dokumentation ist jedenfalls empfohlen und verbessert unbestritten die Position gegenüber der Finanzverwaltung, sowie später in Gerichtsverfahren.

²²⁵ Vgl. *Laudacher* in *Jakom* EStG, 14. Aufl. (2021), § 28, IV. Erhaltungsaufwand, Rz 98: Beispiel für Instandhaltungsarbeiten ist eine Fassadenverkleidung, die nicht zu einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudes führt, siehe dazu auch *Renner* ÖStZ 08, 282 mit Verweis auf BFH 25.9.07, IX R43/06.

²²⁶ Vgl. Tabellen 2-4.

²²⁷ Vgl. § 166 BAO BGBl 194/1961 idF 52/2021.

4.3 Vorteilhaftigkeit einer freiwilligen Verteilung von Instandhaltungsaufwand

Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit ist im außerbetrieblichen Bereich gegeben in Zusammenhang mit der **Verwertung von Verlusten**. Da Verlusten aus außerbetrieblichen Einkunftsarten einer Vortragsmöglichkeit verwehrt wird, wurde vom Gesetzgeber als Lösung des Problems die zusätzliche Möglichkeit der **Verteilung von nicht regelmäßig jährlich anfallenden Arbeiten über einen Zeitraum von 15 Jahren** gemäß § 28 Abs. 2 1. TS EStG eingeräumt. Die Verteilung ist optional und auf Antrag des Abgabepflichtigen zu erkennen.²²⁸ Die Verteilung wäre jedenfalls von Vorteil, wenn so die Erzielung von nicht ausgleichsfähigen Verlusten verhindert werden kann.

Die **Vorteilhaftigkeit der Verteilung** jener Art Instandhaltung soll anhand eines **Beispiels** illustriert werden:

Überschussrechnung ohne Verteilung in EUR

Einnahmen	
Mieteinnahmen	6.000,00
Betriebskosten	2.400,00
Werbungskosten	
Betriebskosten	-2.400,00
Abschreibung für Abnutzung	-3.750,00
Instandhaltung	-5.000,00
<hr/>	
Fehlbetrag	-2.750,00

Der Verlust, der sich aus dieser Ergebnisermittlung ergibt, kann nur mit positiven Einkünften desselben Jahres verrechnet werden. Ist eine Verrechnung mit anderen positiven Einkünften nicht möglich, gehen diese Verlust ohne Abzugsmöglichkeit verloren.

²²⁸ Vgl. *Büsser in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 28, Rz 91.

Überschussrechnung mit Verteilung in EUR

Einnahmen	
Mieteinnahmen	6.000,00
Betriebskosten	2.400,00
Werbungskosten	
Betriebskosten	-2.400,00
Abschreibung für Abnutzung	-3.750,00
Instandhaltung gem. 28 (2) 1. TS	-333,33
Überschuss	1.916,67

Wird jedoch von der Verteilungsoption des § 28 Abs. 2 1. TS EStG Gebrauch gemacht, kann im aktuellen Jahr ein Überschuss ausgewiesen und in den 14 darauffolgenden Jahren ein Abzugsposten in gleicher Höhe in Abzug gebracht werden. In Summe ergibt sich daraus ein Steuervorteil in Höhe des Verlustes.

In diesem Zusammenhang erwähnenswert ist, dass bei Gebäuden im Miteigentum eine Verteilung auf Ebene der Abgabepflichtigen unabhängig in Anspruch genommen werden kann. So ist es möglich, die jeweilige Verlustsituation individuell zu analysieren und das Verteilungsrecht optimal zu nutzen. Die Regelung des § 28 Abs. 2 ist nämlich keine Tarifbestimmung, sondern eine besondere Art der Einkünfteermittlung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.²²⁹

²²⁹ Vgl. *Büsser in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (2021), § 28, Rz 108, sowie VwGH 22.11.1963, 715/63.

4.4 Grenzen einer begünstigten Verteilung und Überlegungen zu offenen Fünfzehnteln

Der Gesetzgeber unterstellt für zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden eine Nutzungsdauer von 66,67 Jahren. Im Laufe einer Gebäudekarriere sind einige Arten von Transaktionen denkbar, die eine unterschiedliche Auswirkung auf die begünstigte Verteilung von Herstellung- und Erhaltungsaufwand haben können. Die **möglichen Auswirkungen auf offene Fünfzehntel** werden im Folgenden verbal und in Form von Grafiken dargestellt, um sie später mit möglichen Gestaltungsüberlegungen in Verbindung zu bringen.

Unter Übertragung eines Gebäudes im Sinne der folgenden Ausführungen ist die Übertragung der zivilrechtlichen Eigentümerschaft gemeint, die sich nicht von der wirtschaftlichen Eigentümerschaft unterscheidet (zivilrechtlicher Eigentümer ist gleichzeitig wirtschaftlicher Eigentümer).

4.4.1 Offene Fünfzehntelbeträge aus Herstellungsaufwand im betrieblichen Bereich

Da das Einkommensteuergesetz für die Vermietung von Wohnraum im betrieblichen Bereich keine besonderen Verteilungsnormen kennt, kann zu deren Grenzen keine Aussage getroffen werden.

4.4.2 Offene Fünfzehntelbeträge aus Erhaltungsaufwand im außerbetrieblichen Bereich

Wird ein Gebäude das bisher zur Wohnraumvermietung verwendet wurde oder ein Betrieb der ein solches Gebäude beinhaltet veräußert, stellt sich die Frage, wie mit den übrigen Fünfzehntelbeträgen aus den nach § 4 Abs. 7 EStG besonders zu verteilenden Instandsetzungsaufwendungen umzugehen ist. Die Folgen für die noch nicht steuerlich geltend gemachten Fünfzehntelbeträge können je nach Art der Übertragung des Gebäudes oder Betriebes variieren. Wird ein **Gebäude bei fortlaufendem Betrieb entgeltlich veräußert, unentgeltlich übertragen, oder zur privaten Nutzung übertragen**, sind die restlichen Fünfzehntelbeträge sofort steuerlich abzugsfähig und in der laufenden Einkünfteermittlung des fortbestehenden Betriebes zu berücksichtigen. Wird ein **Gebäude bei der Veräußerung eines Betriebes mitveräußert**, ist die Sofortabsetzung der noch nicht verbrauchten Fünfzehntelbeträge im Rahmen der Ermittlung des Gewinnes aus Grundstücksveräußerung zu berücksichtigen. Wird **auf**

die Regelbesteuerung optiert, ist die sofortige Berücksichtigung der noch offenen Fünfzehntel im Rahmen des laufenden Gewinnes zu vorzunehmen. **Ebenso** verhält es sich, wenn im Zuge der **Aufgabe eines Betriebes** ein **Gebäude entnommen** wird. Bei einer **unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs** gehen die noch nicht verwendeten Fünfzehntelbeträge auf den Rechtsnachfolger über.

Im Rahmen von Umgründungen sind drei weitere Szenarien denkbar, die eine Lösung für noch offene Fünfzehntelbeträge verlangt. Für die **Einbringung** in eine Kapitalgesellschaft mit Buchwertfortführung (Art. III UmgrStG) können die Beträge vom Rechtsnachfolger weitergeführt werden, ebenso bei der **Realteilung** mit Buchwertfortführung nach Art. V UmgrStG. Anders jedoch verhält es sich bei Instandsetzungsaufwand von Gebäuden, die von einem **Zusammenschluss** betroffen sind, wo die noch offenen Fünfzehntelbeträge vom bisherigen Gebäudeeigentümer weiterzuführen sind.²³⁰

²³⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 1406.

Übersicht möglicher Folgen für **offene Fünfzehntelbeträge** von **Instandsetzungskosten**

gem. § 4 Abs. 7 EStG:

Transaktionsform	Rechtsvorgänger	Rechtsnachfolger
entgeltliche Übertragung des Gebäudes bei fortlaufendem Betrieb	15tel werden sofort abzugsfähig und kürzen den Veräußerungsgewinn	15tel gehen nicht über
entgeltliche Übertragung des Gebäudes mit Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes	15tel werden sofort abzugsfähig und kürzen den Veräußerungsgewinn der Grundstücksveräußerung oder den laufenden Gewinn bei Option auf Regelbesteuerung	15tel gehen nicht über
unentgeltliche Übertragung des Gebäudes	15tel werden sofort abzugsfähig und kürzen den Entnahmegewinn	15tel gehen nicht über
unentgeltliche Übertragung des Betriebes	15tel gehen über	15tel gehen über und werden fortgeführt
Aufgabe Einkünfteerzielung, bzw. Entnahme zur privaten Nutzung	15tel werden sofort abzugsfähig und kürzen den Entnahmegewinn	kein Rechtsnachfolger, bzw. 15tel gehen nicht über
Entnahme zur V&V gem. § 28	15tel werden sofort abzugsfähig und kürzen den Entnahmegewinn	15tel gehen nicht über
Einbringung in KapGes mit Buchwertfortführung (Art III UmgrStG)	15tel gehen über	15tel gehen über und werden fortgeführt
Zusammenschluss mit Buchwertfortführung (Art IV UmgrStG)	15tel sind vom bisherigen Gebäudeeigentümer weiterzuführen	15tel gehen nicht über
Realteilung mit Buchwertfortführung (Art V UmgrStG)	15tel gehen über	15tel gehen über und werden fortgeführt

Tabelle 7: Mögliche Folgen für offene Fünfzehntelbeträge von Instandsetzungskosten im betrieblichen Bereich²³¹ (eigene Darstellung)

²³¹ Vgl. EStR 2000, Rz 1406.

4.4.3 Offene Fünfzehntelbeträge aus Herstellungsaufwand im außerbetrieblichen Bereich

Offene Fünfzehntelbeträge für Herstellungsaufwendungen können bei Übergang von Nutzung zur Einkünfteerzielung aus Vermietung und Verpachtung zu Privatnutzung oder der Einlage der Liegenschaft in ein Betriebsvermögen nicht mehr als besonderer Aufwand geltend gemacht werden. Der Untergang der offenen Fünfzehntelbeträge folgt insofern dem Wesen der Fünfzehntelabsetzung als eine beschleunigte Absetzung für Abnutzung.²³²

Übersicht möglicher Folgen für **offene Fünfzehntelbeträge** von **Herstellungskosten** gem. § 28 Abs. 3 EStG (§§ 3 bis 5 MRG, Sanierung mit Förderung zur Wohnraumsanierung, Aufwendungen für Denkmalschutz):

Transaktionsform	Rechtsvorgänger	Rechtsnachfolger
entgeltliche Übertragung	15tel gehen unter	15tel gehen nicht über
unentgeltliche Übertragung	15tel gehen über	15tel gehen über und werden fortgeführt
Aufgabe Einkünfteerzielung	15tel gehen unter	keine Rechtsnachfolger
Einlage in Betriebsvermögen	15tel gehen unter	15tel gehen nicht über

Tabelle 8: Mögliche Folgen für offene Fünfzehntelbeträge von Herstellungskosten im außerbetrieblichen Bereich ²³³ (eigene Darstellung)

²³² Vgl. EStR 2000, Rz 6488.

²³³ Vgl. EStR 2000, Rz 6484 ff.

4.4.4 Offene Fünfzehntelbeträge aus Erhaltungsaufwand im außerbetrieblichen Bereich

Offene Fünfzehntelbeträge aus den zu verteilenden **Instandsetzungsaufwendungen** können bei **entgeltlicher Übertragung** einer Liegenschaft nicht auf den Rechtsnachfolger weitergegeben werden. Daraus folgt, dass die Instandsetzungsaufwendungen nicht weiterhin begünstigt über einen verkürzten Zeitraum von 15 Jahren abgesetzt werden können, sondern beim bisherigen Eigentümer untergehen. **Instandhaltungsaufwendungen** gehen ebenso nicht auf den Rechtsnachfolger über, können jedoch vom bisherigen Rechtsvorgänger in Folgejahren als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden.²³⁴

Bei **unentgeltlicher Übertragung** einer Liegenschaft können die restlichen Fünfzehntelbeträge vom Rechtsnachfolger weiterhin begünstigt abgesetzt werden²³⁵ und kann nach Monaten aliquotiert bei dem Rechtsvorgänger, als auch bei dem Rechtsnachfolger angesetzt werden.²³⁶ Wird die **Vermietung** zu Gunsten einer privaten Nutzung einer Immobilie **aufgegeben**, können die noch nicht verwendeten Fünfzehntelbeträge in dem Jahr der Nutzungsänderung als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden.²³⁷ Dass offene Fünfzehntelbeträge aus verteilungspflichtigen **Instandsetzungsaufwendungen** und freiwillig verteilten **Instandhaltungsaufwendungen** bei der Aufgabe der Vermietung nicht untergehen, folgt dem Wesen eines an sich sofort absetzbaren Erhaltungsaufwandes.²³⁸

Bei der **Einlage** einer bisher im außerbetrieblichen Bereich zur Vermietung und Verpachtung genutzten Liegenschaft **in ein Betriebsvermögen**, werden auch offene Erhaltungsaufwands-Fünfzehntelbeträge mit der Liegenschaft übertragen und sind in den folgenden Wirtschaftsjahren als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen.²³⁹

²³⁴ Vgl. EStR 2000, Rz 6484a.

²³⁵ Vgl. § 28 Abs. 2 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021.

²³⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 6486.

²³⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 6487.

²³⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 6487.

²³⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 6487.

Übersichten möglicher Folgen für **offene Fünfzehntelbeträge** von **Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen** gem. § 28 Abs. 2 EStG:

Transaktionsform	Rechtsgängiger	Rechtsnachfolger
entgeltliche Übertragung	15tel gehen unter	15tel gehen nicht über
unentgeltliche Übertragung	15tel gehen über	15tel gehen über und werden fortgeführt
Aufgabe Einkünfteerzielung	15tel sind als nachträgliche Werbungskosten in Folgejahren bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzusetzen	keine Rechtsnachfolger
Einlage in Betriebsvermögen	15tel gehen über	15tel gehen über und werden fortgeführt

Tabelle 9: Mögliche Folgen für offene Fünfzehntelbeträge von Instandsetzungsaufwendungen im außerbetrieblichen Bereich ²⁴⁰ (eigene Darstellung)

Transaktionsform	Rechtsgängiger	Rechtsnachfolger
entgeltliche Übertragung	15tel sind als nachträgliche Werbungskosten in Folgejahren bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzusetzen	15tel gehen nicht über
unentgeltliche Übertragung	15tel gehen über	15tel gehen über und werden fortgeführt
Aufgabe Einkünfteerzielung	15tel sind als nachträgliche Werbungskosten in Folgejahren bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzusetzen	keine Rechtsnachfolger
Einlage in Betriebsvermögen	15tel gehen über	15tel gehen über und werden fortgeführt

Tabelle 10: Mögliche Folgen für offene Fünfzehntelbeträge von Instandhaltungsaufwendungen im außerbetrieblichen Bereich ²⁴¹ (eigene Darstellung)

²⁴⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 6484 ff.

²⁴¹ Vgl. EStR 2000, Rz 6484 ff.

4.4.5 Überlegungen zu untergehenden, offenen Fünfzehntelbeträgen

Offene Fünfzehntelbeträge des außerbetrieblichen Bereichs gehen laut den Auslegungsbehelfen der Einkommensteuerrichtlinien in den folgenden Fällen beim Rechtsvorgänger unter:

Herstellung	Rechtsvorgänger
entgeltliche Übertragung	15tel gehen unter
Aufgabe Einkünfteerzielung	15tel gehen unter
Einlage in Betriebsvermögen	15tel gehen unter

Instandsetzung	Rechtsvorgänger
entgeltliche Übertragung	15tel gehen unter

Tabelle 11: Nicht verwertbare offene Fünfzehntel (eigene Darstellung)

Der Untergang bedeutet, dass eine begünstigte Verwertung beim Rechtsvorgänger nicht mehr möglich ist. Das gibt Grund für Überlegungen.

Werden im außerbetrieblichen Bereich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt und geplant, dass innerhalb der auf das Jahr einer baulichen Maßnahme folgenden 15 Jahre das Gebäude, das zur Einkünfteerzielung dient, entgeltlich übertragen werden soll, ist **von einer Herstellung abzuraten**. Ebenso verhält es sich, wenn die Aufgabe der Einkünfteerzielung geplant ist, oder das Gebäude in ein Betriebsvermögen eingelegt werden soll.

Die Verwertung von **Instandsetzungsaufwendungen** ist gefährdet, wenn das Gebäude innerhalb von 15 Jahren entgeltlich veräußert wird. Um die Verwertung der baulichen Maßnahmen gewährleisten zu können, ist möglichst zu verhindern, dass keine Wesentlichkeit unterstellt werden kann. Dies wird erreicht, wenn 15 Jahre vor der entgeltlichen Übertragung **nur noch punktuelle Verbesserung** an dem Gebäude vorgenommen werden, die insgesamt **kein wesentliches Ausmaß** (25%) erreichen.

5 Conclusio

Aus der umfangreichen Recherche zu dem Thema, wie bauliche Maßnahmen bei zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden darzustellen sind hat sich ergeben, dass es einerseits **Anschaffungs- und Herstellungskosten** (die über die Nutzungsdauer verteilt werden), sowie andererseits **Erhaltungsaufwand** gibt, der sich aus **Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwand** zusammensetzt. Alle Herstellung- und Erhaltungsaufwendungen fließen grundsätzlich in das Wirtschaftsgut „Wohnhaus“, oder „Wohnung“ ein und stellen kein eigenes Wirtschaftsgut dar, werden jedoch unterschiedlich behandelt, da die baulichen Maßnahmen im Bereich der Vermietung einigen speziellen Regelungen der Verteilung unterliegt.

Es wurde außerdem herausgefunden, dass die Begrifflichkeiten sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich gleich verwendet werden.

Die steuerrechtliche Definition des Begriffs der Herstellungskosten leitet sich aus dem UGB ab. Unter dem Begriff der Herstellungskosten werden die **Neuerrichtung** eines Bauwerks, die **Veränderung der Wesensart** durch **Erweiterung** eines bestehenden Bauwerkes und an eine **über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung** verstanden. **Herstellungsaufwand** geht einher mit einer **erstmaligen Erschaffung**, oder einer **Veränderung der Wesensart** durch eine **Erweiterung** oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung**.²⁴²

Die **Instandsetzung** wird im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich als der Aufwand verstanden, der nicht zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten gehört und allein oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den **Nutzungswert** eines Gebäudes **wesentlich erhöht oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängert**. Insbesondere ist von einer Instandsetzung zu sprechen, wenn ein vernachlässigtes Gebäude renoviert, bzw. saniert wird.²⁴³

Eine **Erhöhung des Nutzungswertes** liegt vor, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die Instandsetzung wegen höherer Attraktivität des Gebäudes

²⁴² Vgl. *Laudacher in Jakom* EStG, 14. Aufl. (2021), § 28, V. Herstellungsaufwand, Rz 119.

²⁴³ Vgl. VwGH 22.09.2005, 2001/14/0027 zitiert von *Laudacher in Jakom* EStG, 14. Aufl. (2021), § 28, V. Herstellungsaufwand, Rz 101.

zu kürzerem Leerstehen der Wohnungen führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte.²⁴⁴

Eine **Verlängerung der Nutzungsdauer** des Gebäudes liegt vor, wenn vor der Durchführung der Sanierungsarbeiten die Restnutzungsdauer geringer war. Dabei ist nicht auf die ursprüngliche Nutzungsdauer, sondern auf die aktuelle technische und wirtschaftliche Restnutzungsdauer abzustellen.²⁴⁵

Die grundlegenden Bestimmungen für die **Unterscheidung zwischen Herstellung und Instandsetzung** konnten anhand von Beispielen aus der Judikatur abgeleitet werden.²⁴⁶ Es hat sich jedoch herausgestellt, dass insbesondere die Feststellung der Wesentlichkeit einer Erhaltungsmaßnahme eine Herausforderung darstellen kann. Die vereinfacht von der Finanzverwaltung angenommene Grenze von **25% für den Austausch von bestimmten Gebäudeteilen**²⁴⁷ ist **nur ein Behelf für die Praxis**, kann **jedoch nicht vom VwGH bestätigt** werden. Das liegt daran, dass die Wesentlichkeit prinzipiell immer einzelfallbezogen festzustellen und immer abhängig ist vom Gesamtbild der Verhältnisse ist.

Eine einheitliche Kategorisierungshilfe ist nur schwer anzufertigen, da die Sanierungsprojekte sehr unterschiedlich ausfallen und teilweise über auch über einen Zeitraum von mehreren Jahren betrachtet werden müssen. Die Beispiele aus der Praxis helfen jedoch zumindest, die Einschätzung von steuerlichen Konsequenzen zu erleichtern.

Die **Gestaltungsüberlegungen**, die aus den Kategorisierungshilfen abgeleitet werden konnten, beschäftigen sich mit der Frage, wo eine Gestaltung sinnvoll sein kann und welche Möglichkeiten es für einen Abgabepflichtigen gibt, die für die jeweilige Situation günstigsten steuerlichen Konsequenzen zu erzielen. Es hat sich dabei herausgestellt, dass es einige Grauzonen gibt, die bisher noch nicht von der Rechtsprechung erfasst wurden (insbesondere bei der Grenze zwischen Instandhaltung und Instandsetzung). Die zukünftige Rechtsprechung wird voraussichtlich immer weiter konkretisieren, wo genau diese **Grenzen zwischen Her-**

²⁴⁴ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Tz. 36.3 zu § 28 und *Kohler*, Instandsetzung oder Instandhaltung?, SWK 1989, A I 291 zitiert in VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044.

²⁴⁵ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch Tz. 36.2 zu § 28; *Kohler*, Instandsetzung oder Instandhaltung?, SWK 1989, A I 291 zitiert in VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044.

²⁴⁶ Vgl. Tabelle 1-4 mit den Beispielen aus der Praxis.

²⁴⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 6463.

stellung und Erhaltung, sowie zwischen Instandsetzung und Instandhaltung liegen. Diese Entwicklungen werden mit Spannung erwartet.

6 Literaturverzeichnis

6.1 Monografien und Kommentare

- Bardehle*, Pauschalierungen und ihre Anwendung im Steuerrecht exkl. Land- und Forstwirtschaft (2020)
- Bertl*, Immobilien im Bilanz- und Steuerrecht (2007)
- Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik*, Theorien und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren: Teil 2: Schenkungsmeldegesetz, Stiftungseingangssteuer, Mehrwertsteuer, Grunderwerbsteuer, Verbrauchsteuern, Abgabenverfahren, Finanzstrafrecht, Steuerberatung und Abschlussprüfung^{4.}, aktualisierte Auflage, Stand: 31. Oktober 2014 (2015)
- Bydlinski, F./Bydlinski, P.*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre^{2.}, überarb. Aufl (2012)
- Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz : Kommentar 13 (2009)
- , Einkommensteuergesetz: Kommentar 21 (2020)
- Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹² (2019)
- Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich/Linde Verlag*, Immobilienbesteuerung: Rechtsformwahl - Zinshausthemen - Internationale Strukturen - Immobilienfonds (2021)
- Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar 69 (2021)
- Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakom Einkommensteuergesetz^{14.} (2021)
- , Jakom Einkommensteuergesetz¹³ (2020)
- Klinger/Krenauer/Portele, K./Portele, M./Sztatecsny*, Praktische Immobilienbuchhaltung (2020)
- Kohler/Wakounig/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung Einkommensteuer - Umsatzsteuer - Verfahrensrecht ; Erläuterungen zu den Gesetzesänderungen, Verordnungen, Durchführungserlässe ; wichtige Einzelentscheidungen des BMF ; Rechtsprechung des UFS, VwGH, VfGH und EuGH (2011)
- Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung: Gedenkschrift für Walter Köglberger (2008)
- Stingl/Nidetzky*, Handbuch Immobilien & Steuern : das Praxishandbuch vom Miet- und Wohnrecht zum Steuerrecht samt Immobilienveranlagung (2020)

Straube/Ratka/Rauter/Manz'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wiener Kommentar zum UGB Rechnungslegung, 3.Auflage Band II in 3 Bänden: §§ 189 – 285 UGB Rechnungslegung IFRS inkl 84. Lfg. – Kommentar in Faszikeln. (2020)

Tanzer/Unger/LexisNexis Verlag, BAO 2020/2021 Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung (2021)

6.2 Beträge in Sammelwerken

Althuber/Tanzer/Unger, Kommentar zu § 28 BAO, in BAO: Handbuch (2015)

—, Kommentar zu § 32 BAO, in BAO: Handbuch (2015)

Fritz-Schmied/Smolnik, Die laufende Abschreibung von Betriebsgebäuden im Unternehmens- und Ertragsteuerrecht mit Fokus auf die Einheitsbilanz, in Jahrbuch Bilanzsteuerrecht (2020)

Ritz, § 28, in Bundesabgabenordnung: Kommentar (2017)

—, § 32, in Bundesabgabenordnung: Kommentar (2017)

6.3 Beiträge in Fachzeitschriften

Bleyer, Immobilien im Steuerrecht, Lexis Briefings Steuerrecht (2020)

Bleyer, Instandsetzungsaufwand bei Generalsanierung einzelner Mietwohnungen, ÖStZB (2015)

Bleyer, Teilweiser Verkauf und teilweise Vermietung von selbst errichteten Wohnungen – gewerblicher Grundstückshandel, ÖStZB – Beilage zur Österreichischen Steuerzeitung 19 (2019)

Doralt, ÖStZ 1988, Instandsetzung – Instandhaltung, ÖStZ, 181 (1988)

—, Instandsetzungsaufwand, ÖStZ, 339 (1988)

Fritz-Schmied/Steinhauser/Urnik, Steuerliche Behandlung offener (Zehntel- bis) Fünfzehntelabsetzungen im Rahmen der Beendigung außerbetrieblicher Vermietungstätigkeiten: Zum Risiko nachteiliger Steuerrechtsfolgen und Gestaltungsüberlegungen, JEV - Journal für Erbrecht und Vermögensnachfolge 3 (2018)

Fuhrmann/Kunisch/Löw, Um- und Nachnutzung von Immobilien im Steuerrecht, ZLB 2014/25 (2014)

Gruber/Dillinger, Vermietung und Verpachtung - - Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand?, BÖB - Bilanzbuchhalter 71 (2017)

- Hilber*, VwGH zum gewerblichen Grundstückshandel, AFS – Zeitschrift für Abgaben-, Finanz- und Steuerrecht 2 (2020)
- Holzinger*, Praxis: Betriebsvermögensvergleich/Bilanzierung, Lexis Briefings Steuerrecht (2019)
- Kanduth-Kristen*, AfA-Sätze für betrieblich genutzte Gebäude ab 1. 1. 2016, taxlex 2016, 40 (2016)
- OV*, Vermietung von Eigentumswohnungen durch eine KEG (Personenges) als Liebhaberei trotz gewerblicher Einkünfte kraft Rechtsform, ÖStzB – Beilage zur Österreichischen Steuerzeitung 6 (2013)
- Pülzl*, AFS – Zeitschrift für Abgaben-, Finanz- und Steuerrecht, 162 (2020)
- Renner*, Unvermutete Aufwendungen bei Mietobjekt: anschaffungsnahe Herstellungskosten, RdW 2018/402 (2018)
- , Abgrenzung Vermögensverwaltung - gewerblicher Grundstückshandel, ÖStZ 2019, 487 (2019)
- , Aktuelle BMF-Ansicht: Steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschaffte/hergestellte Immobilien, Vereinigung österreichischer Wirtschaftstreuhand 3/2019 (2019)
- Urnik*, Grundstücke im Fokus des Fiskus: Zur Höherbesteuerung von Vermögen durch das StRefG 2015/2016, JEV 2015, 72 (2015)
- Winter/Kern/Hlawenka/Dietl*, Wiederkehrende Baustelle: Gebäudesanierung und Änderung des Abschreibungsplans, RWP 2018, 158 (2018)
- Winter/Kern/Marchhart/Furtak*, Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand? Wann ist eine Investition aktivierungspflichtig?, RWP 2021, 36 (2021)
- Zorn*, VwGH zu vergessenen Instandsetzungsaufwendungen, RdW 2020, 874 (2020)
- , VwGH zum gewerblichen Grundstückshandel, RdW 2019, 712 (2019)

6.4 Judikatur

- BFG 07.05.2019, RV/6100051/2013
- BFG 08.05.2018, RV/3100056/2018
- BFG 11.05.2015, RV/7101457/2013
- BFG 17.1.2020, RV/7103313/2011
- BFG 20.02.2018, RV/4100696/2014
- BFG 27.6.2019, RV/7100083/2019

BFG 28.11.2018, RV/5100427/2015
UFS Wien 20.3.2013, RV/1064-W/08
UFSW 04.08.2008, RV/0409-W/06
UFSW 08.07.2010, RV/3910-W/08
UFSW 20.01.2011, RV/2876-W/09
VfGH 17.3.1970, B 168/69
VwGH 01.03.1983, 82/14/0222
VwGH 02.08.1995, 93/13/0197
VwGH 02.10.2014, 2011/15/0195
VwGH 02.11.1999, 99/15/0169
VwGH 03.09.2019, Ra 2018/15/0016
VwGH 1.3.1963, 1681/62
VwGH 10.6.1987, 86/13/0167
VwGH 11.05.1993, 92/14/0229
VwGH 12.2.1975, 0881/74
VwGH 12.3.1969, 1741/68, 1742/68
VwGH 15.2.94, 93/14/0175
VwGH 16.12.2009, 2009/15/0079
VwGH 16.12.2015, 2012/15/0230
VwGH 16.3.1962, 0241/59
VwGH 17.03.1986, 84/15/0113
VwGH 17.11.2004, 2002/14/0042
VwGH 18.09.1991, 91/13/0072
VwGH 18.11.1966, 1565/65
VwGH 19.02.1986, 84/13/0130
VwGH 19.02.1991, 91/14/0031
VwGH 2.8.1995, 93/13/0197
VwGH 20.10.1971, 0970/71
VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044
VwGH 22.02.1994, 91/14/0234
VwGH 23. 10. 2013, 2010/13/0147
VwGH 23.02.2017, Ro 2016/15/0006
VwGH 24.02.2004, 2001/14/0063

VwGH 24.02.2005, 2001/15/0159
VwGH 24.04.1996, 92/15/0092
VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333
VwGH 25. 1. 1993, 92/15/0020
VwGH 25.02.2009, 2006/13/0170
VwGH 27.01.1969, 0981/68
VwGH 27.01.1994, 93/15/0161
VwGH 27.05.2015, 2012/13/0024
VwGH 28.10.1955, 588/54
VwGH 28.10.1997, 97/14/0005
VwGH 28.10.2008, 2006/15/0277

6.5 Richtlinien, Erlässe und Verordnungen

BMF, Durchführungsrichtlinien zu der Einkunftsart Vermietung, 5.9.1989, GZ 06 1701/19-IV/6/89 (Erlaß), AÖF 1989/269
BMF, Einkommensteuerrichtlinien 2000, GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ 2021-0.103.726 vom 06. Mai 2021.
BMF, Körperschaftsteuerrichtlinien 2013, GZ BMF-010216/0009-VI/6/2013 idF GZ BMF-010216/0005-IV/6/2019 vom 28. November 2019.
BMF, Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 (GrundanteilV 2016), BGBl. II Nr. 99/2016 vom 03.05.2016

6.6 Gesetze

BAO, BGBl 194/1961 idF 52/2021
Bundesgesetz vom xxxx 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988), BGBl. Nr. xxx/1988 (621 d.B.)
EStG 1988, BGBl 400/1988 idF 32/2021
KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988 idF 3/2021
UGB, BGBl I 114/1997 idF 63/2019

6.7 Internetquellen

Edlauer, Pressekonferenz des Fachverbandes der Immobilien- und Vermögenstreuhänder anlässlich der Präsentation des Immobilienpreisspiegels 2020

<https://news.wko.at/news/oesterreich/Pressekonferenz-Preisspiegel-2020.pdf> (aufgerufen am 09.04.2021)

Feilmayr/OeNB, Wohnimmobilienpreisindex

<https://www.oenb.at/isaweb/report.do?lang=DE&report=6.6> (aufgerufen am 09.04.2021)

Feilmayr/Oesterreichische Nationalbank (OeNB)/DataScience Service GmbH/TU Wien,

Immobilienpreisindex <https://www.oenb.at/Statistik/Standardisierte-Tabellen/Preise-Wettbewerbsfaehigkeit/Sektorale-Preisentwicklung/immobilienpreisindex.html> (aufgerufen am 09.04.2021)

OV, Betongold - Definition <http://www.finanzlexikon-online.de/betongold.html> (aufgerufen am 09.04.2021)

OV, Gold | Trade Gold | Gold Handel | OANDA <https://www.oanda.com/eu-de/handel/instrumente/xau-usd/> (aufgerufen am 09.04.2021)

OV, Goldpreis 2019 in US Dollar (USD)

<https://www.gold.de/kurse/goldpreis/entwicklung/2019/> (aufgerufen am 09.04.2021)

Pape, Definition Investitionen, Gabler Wirtschaftslexikon,

<https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/investition-39454> (aufgerufen am 28.08.2021)

Statista, Goldpreis - Entwicklung seit 1900 bis heute

<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/156959/umfrage/entwicklung-des-goldpreises-seit-1900/> (aufgerufen am 09.04.2021)

Statistik Austria, Bruttoinlandsprodukt nach Wirtschaftsbereichen

https://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/volkswirtschaftliche_gesamtrechnungen/bruttoinlandsprodukt_und_hauptaggregate/jahresdaten/index.html (aufgerufen am 05.03.2021)

Wirtschaftskammer Österreich, Wirtschaftswachstum - Veränderung des realen BIP (in %)

<https://wko.at/statistik/prognose/bip.pdf> (aufgerufen am 08.03.2021)

7 Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Übersicht zu Verteilungspflichten und Verteilungsrechten nach Renner, Schlager und Schwarz sowie Stingl und Nidetzky.....	46
Tabelle 2: Übersicht Kategorisierungshilfen zu Herstellungsaufwand.....	47
Tabelle 3: Übersicht Kategorisierungshilfen zu Instandsetzungsaufwand	48
Tabelle 4: Übersicht Kategorisierungshilfen zu Instandhaltungsaufwand.....	48
Tabelle 5: Auflistung strittiger Sanierungsmaßnahmen im Beispielfall	53
Tabelle 6: Anteil der betroffenen Flächen im Beispielfall	54
Tabelle 7: Mögliche Folgen für offene Fünfzehntelbeträge von Instandsetzungskosten im betrieblichen Bereich.....	62
Tabelle 8: Mögliche Folgen für offene Fünfzehntelbeträge von Herstellungskosten im außerbetrieblichen Bereich	63
Tabelle 9: Mögliche Folgen für offene Fünfzehntelbeträge von Instandsetzungsaufwendungen im außerbetrieblichen Bereich	65
Tabelle 10: Mögliche Folgen für offene Fünfzehntelbeträge von Instandhaltungsaufwendungen im außerbetrieblichen Bereich	65
Tabelle 11: Nicht verwertbare offene Fünfzehntel	66

8 Abstract

Die vorliegende Arbeit untersucht die steuerlichen Konsequenzen von baulichen Maßnahmen an zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden, die einerseits im Betriebsvermögen und andererseits im Privatvermögen zur Erzielung von Einkünften verwendet werden. Außerdem behandelt diese Arbeit Kategorisierungshilfen für diverse bauliche Maßnahmen und mögliche Gestaltungsspielräume. Für die Untersuchungen wurden Gesetzestexte, Literatur (Kommentare) und vor allem höchstgerichtliche Entscheidungen herangezogen. Die Ergebnisse der Analyse ermöglichten die Erstellung von Kategorisierungshilfen für die steuerliche Einordnung von baulichen Maßnahmen sowie die Feststellung, dass steuerliche Gestaltungsspielräume bestehen, die sich teilweise aus noch nicht zur Gänze erschlossenen Judikatur ergeben.

This thesis examines the tax consequences of structural measures on buildings rented for residential purposes, which are used on the one hand in business assets and on the other hand in private assets to generate income. In addition, this work deals with categorization aids for various structural measures and possible leeway. Legal texts, literature (comments) and, above all, decisions of the highest court were used for the investigations. The results of the analysis made it possible to create categorization aids for the tax classification of structural measures, and that tax design leeway exists, which partly results from not yet fully understood case law.