



*Mag. Bernhard RENNER*

---

**SPEZIALFRAGEN** bei  
**VERMIETUNG** und  
**VERPACHTUNG**



Linz, 14. September 2010  
Altmünster, 28. September 2010

*Mag. Bernhard  
RENNER*

---

**TEIL 1**

**Erhaltungs- und  
Herstellungsaufwendungen**

VwGH, UFS, BFH,  
Literatur & Verwaltungspraxis

## INHALT

1. Definitionen / Abgrenzungen
2. Praktische Beispiele
3. Rechtsfolgen der Unterscheidung
4. Einzelfälle: BFH – UFS – VwGH



## Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen

**Begriffsbestimmungen /  
Rechtsquellen /  
Abgrenzung**



## Anschaffungskosten - Unternehmensrecht (§ 203 Abs 2 UGB)

- Aufwendungen, die geleistet werden,
- um einen Vermögensgegenstand zu **erwerben** und
- ihn in einen **betriebsbereiten Zustand** zu versetzen,
- soweit sie dem Vermögensgegenstand **einzeln zugeordnet** werden können;
- unveränderter** Erwerb von einem Dritten

## Umfang der Anschaffungskosten

- vorweggenommene Anschaffungskosten
  - zB Besichtigungskosten
- Kaufpreis
- übernommene Schulden
- Anschaffungsnebenkosten
  - zB Vertragserrichtung, GrESt, Provision
- Kosten zur Versetzung in Betriebsbereitschaft
  - zB Montage-, Aufstellungskosten
- nachträgliche Anschaffungskosten

## Keine Anschaffungskosten

- Finanzierungskosten
- Devisenbeschaffungskosten
- Wertsicherungsbeiträge für Kaufpreisstundung
- Gemeinkosten
- abziehbare Vorsteuer
- bei VuV: idR sofort abzugsfähig, vgl aber § 19 Abs 3 EStG

## Anschaffungskosten - Steuerrecht

- keine Legaldefinition
- Heranziehen der unternehmensrechtlichen Definition infolge der Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
  - VwGH 23.11.1994, 91/13/0111
  - EStR 2000, Rz 2164
- Identität zwischen betrieblichem und außerbetrieblichem Bereich
  - VwGH 23.11.1994, 91/13/0111

## Abbruchkosten - „Opfertheorie“ (1)

- Abbruch eines bereits **länger gehaltenen** Gebäudes
  - Gebäude noch **nutzbar**:
    - Sofortabzugsfähigkeit des RBW und der Abbruchkosten
      - VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107
    - auch wenn kein neues Gebäude mehr errichtet wird
      - VwGH 24.6.2010, 2008/15/0179
    - Problematik nicht ausgleichsfähiger Werbungskosten
      - Prüfbeschluss VfGH
  - Gebäude **baufällig**:
    - Schicksal hängt vom Zweck des Abbruchs ab:
      1. neu gebautes Gebäude dient **Einkunftserzielung**:
        - Betriebsausgaben/Werbungskosten
        - VwGH 7.6.2005, 2002/14/0011
      2. neu gebautes Gebäude dient **privaten Zwecken**:
        - Keine Abzugsfähigkeit
      3. Abriss zwecks **Veräußerung** eines unbebauten Grundstücks:
        - Abzugsfähigkeit, sofern Veräußerung steuerpflichtig ist

NEU!

RENNER /  
V&V spezial

9

## Abbruchkosten - „Opfertheorie“ (2)

- Abbruch iZm Erwerb eines bebauten Grundstücks:
  - Gebäude noch **nutzbar**:
    - bisher: RBW und Abbruchkosten gehören zu Herstellungskosten des neuen Gebäudes
      - VwGH 15.2.1994, 93/14/0175; EStR 2000 Rz 2618
    - Auffassung „*nicht ausgeschlossen*“, dass RBW und Abbruchkosten dann sofort abzugsfähig, wenn Abbruch in zeitlicher Nähe zur Anschaffung
      - Zorn, RdW 2006/240, 248
      - keine Judikatur
  - Gebäude **baufällig**:
    - Abbruchkosten gehören zu Anschaffungskosten des Bodens
      - VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278

RENNER /  
V&V spezial

10

## Herstellungsaufwand - Unternehmensrecht (§ 203 Abs 3 UGB)

- Aufwendungen, die entstehen für
- Herstellung** eines Vermögensgegenstandes,
- seine **Erweiterung** oder
- eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung**

## Herstellungsaufwand - Steuerrecht

- Schaffung** eines bislang nicht existenten Wirtschaftsgutes
  - „Neubau“ – „Neuerrichtung“
- Änderung** der Wesensart (Funktion) eines bestehenden Wirtschaftsgutes durch
  - Erweiterung
  - Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus

(Jakom/Laudacher EStG, 2010, § 6, Rz 30 mwN)

## Herstellungsaufwand Unternehmensrecht - Steuerrecht (1)

- EStR 2000, Rz 2197:
  - im Rahmen des § 5 EStG 1988 grundsätzliche Maßgeblichkeit des unternehmensrechtlichen Begriffs
- *Mayr*, ÖStZ 2003/56, 41
  - keine vollkommene Deckungsgleichheit
- *Doralt*, EStG<sup>13</sup>, § 6, Tz 126 EStG<sup>9</sup>; § 28 Tz 136:
  - auch im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kann unternehmensrechtliche Definition herangezogen werden

## Herstellungsaufwand Unternehmensrecht - Steuerrecht (2)

- **VwGH** 24.9.2007, 2006/15/0333:
  - Parallelitäten zwischen Unternehmens- und Steuerrecht, aber keine Identität, weil
    - Zuordnung von wesentlichen Verbesserungsmaßnahmen zum Erhaltungsaufwand in § 4 Abs 7 bzw § 28 Abs 2 EStG 1988
    - einheitlicher Herstellungsbegriff für alle Einkunftsarten
- **BFH** 25.9.2007, IX R 28/07:
  - Herstellungsaufwand bestimmt sich nach handels(=unternehmens)rechtlichen Grundsätzen
  - gilt auch für Vermietung und Verpachtung



## Abgrenzung Anschaffung - Herstellung

### Anschaffung:

- entgeltlicher Erwerb eines bereits hergestellten Wirtschaftsgutes
- Überführung von fremder in eigene Verfügungsmacht

### Herstellung:

- Schaffung eines neuen oder bisher nicht in dieser Form vorhandenen Wirtschaftsgutes

## Erhaltungsaufwand

### Wirtschaftsgut wird in ordnungsgemäßem Zustand

- erhalten oder
- versetzt,

### = „Ausbesserungsmaßnahmen“

### Unterscheidung in

- Instandhaltung
- Instandsetzung
  - ehemals „Großreparatur“ im EStG 1972



## Instandsetzung

- **§ 4 Abs 7 letzter Satz EStG 1988**
  - bezogen auf – nicht an Arbeitnehmer - zu Wohnzwecken vermietete Betriebsgebäude
- **§ 28 Abs 2 vierter Satz EStG 1988**
  - bezogen auf zu Wohnzwecken vermietete Gebäude
- gehören nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Maßnahmen **erhöhen** Nutzungswert wesentlich
  - allein oder
  - zusammen mit Herstellungsaufwand oder
- Maßnahmen **verlängern** Nutzungsdauer wesentlich
  - „25%-Grenze“ (Gebäude)

## „Wesentlichkeit“

- Austausch bestimmter Gebäudeteile im Ausmaß von 25%:
  - Nutzungswert: EStR 2000, Rz 6463
  - Nutzungsdauer: EStR 2000, Rz 6465
- Judikatur: kein fixer Prozentsatz, zB:
  - VwGH 20.10.2006, 2006/13/0044
  - UFS 29.6.2004, RV/1309-W/02:
    - 50%ige bis 60%ige Sanierung
- mehrjährige Betrachtung, wenn bei Beginn der Sanierung deren Ausmaß feststeht

## Erhöhung des Nutzungswertes

- Aus Sicht des Vermieters **und** des Mieters zu sehen
- bessere Nutzung durch höhere Mieteinnahmen
- höhere Attraktivität führt zu kürzeren Leerstehungen
- Verbesserung des Wohnwertes für Mieter
- höherer (fiktiver) Veräußerungspreis

## Verlängerung der Nutzungsdauer

- geringere Restnutzungsdauer vor Durchführung der Sanierung
- abzustellen:
  - nicht auf ursprüngliche Nutzungsdauer
  - sondern auf im Zeitpunkt der Sanierung aktuelle Restnutzungsdauer
    - technisch und / oder
    - wirtschaftlich
    - VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044

## Instandhaltung

- § 28 Abs 2 erster Satz EStG:
  - nicht regelmäßig jährlich anfallend
    - somit zB keine jährlich durchgeführten Wartungen
  - Negativabgrenzung zur Instandsetzung
- EStR 2000, Rz 6640:
  - keine wesentliche
    - Erhöhung des Nutzungswertes
    - Verlängerung der Nutzungsdauer
  - Austausch unwesentlicher Gebäudeteile

## Zusammenfallen von Herstellung & Erhaltung

- Grundregel:
  - Erhaltungsaufwand, der im Zuge einer Herstellung anfällt, gehört ebenfalls zum Herstellungsaufwand
- Erhaltungsaufwand ist unabhängig vom Herstellungsaufwand erforderlich:
  - Beurteilung als Erhaltungsaufwand, zB
    - Renovierung eines schadhaften Daches im Zuge eines Dachbodenausbaus
  - EStR 2000, Rz 6452: insgesamt Herstellung, wenn Erhaltung durch Herstellung bedingt
- Teil Herstellung / Teil Erhaltung:
  - getrennte Beurteilung, zB
    - Errichtung eines Zubaus neben Sanierungsmaßnahmen

## Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (1)

- enger (nicht mehr als dreijähriger) zeitlicher Zusammenhang mit Liegenschaftserwerb
- alte Ansicht:
  - **Aktivierung** auf Kaufpreis
    - im betrieblichen Bereich und bei VuV
  - Verteilung auf Restnutzungsdauer
- neue Ansicht
  - **sofort abzugsfähig** (betrieblich und VuV)
  - unabhängig davon, ob die Durchführung dieser Erhaltungsarbeiten dringlich war oder nicht
  - VwGH 30.6.2010, 2005/13/0076

NEU !

## Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (2)

- **Gebäude für Wohnzwecke** – *EStR 2000, Rz 2625*
  - Im Anwendungsbereich des § 4 Abs 7 EStG 1988 wird die Aktivierung des nachgeholten Instandsetzungsaufwandes durch die Anordnung der zwingenden Verteilung der Instandsetzungsaufwendungen auf zehn Jahre verdrängt.
  - Davon abgesehen ist anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand bei Gebäuden, die den einschränkenden gesetzlichen Bestimmungen über die Mietzinsbildung unterliegen, nicht zu aktivieren (VwGH 20.4.1995, 91/13/0143; VwGH 29.4.1965, 0605/64).

## Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen

---



### Beispiele

### Herstellung (1)

---

- Neuschaffung eines Wirtschaftsgutes
- Anbau / Aufstockung eines Gebäudes
- Umbau größeren Ausmaßes
- Setzen von Trennwänden, Eingängen, Fenstern
  - gilt nicht für Austausch = Instandsetzung
- (unwesentliche) Vergrößerung der Nutzfläche
- erstmaliger Einbau einer Sanitäreanlage
- Einbau einer Zentralheizung statt Einzelöfen
  - VwGH 20.10.1971, 970/71 sowie EStR 2000, Rz 3175, aA BFH BStBl 1999 II 282

## Herstellung (2)

- Errichtung eines Satteldaches statt eines Flachdaches
- Zusammenlegung / Trennung von Wohneinheiten
- Änderung der Anzahl der Räume einer Wohnung
- Umbau von Büro in Wohnung
- Umbau von Wohnung in Geschäftsräumlichkeit
- Verbindung von Gebäuden
- Umbau einer Dachterrasse zu einem Wintergarten
- Umbau eines WCs in einen Baderaum

## Instandsetzung (1)

- Erneuerung eines schadhaften Daches
- Verputzerneuerung mit Erneuerung der Wärmedämmung
  - **ABER:** Herstellung bei erstmaliger Wärmedämmung
- Asphaltierung einer bisher geschotterten Verkehrsfläche
- Erstanschluss an Kanalnetz
- Ersatz einer Holzdecke durch eine Betondecke
- Umstellung einer Koks-Zentralheizung auf Öl-Heizungsanlage



## Instandsetzung (2)

- Austausch von Bauteilen:
  - Fenster
  - Türen (UFS 25.8.2003, RV/0062-W/02)
  - Dach, Dachstuhl  
(UFS 16.6.2008, RV/2142-W/05)
- Mauertrockenlegung
- Maßnahmen zur Erhöhung des Wärmeschutzes

## Instandhaltung

- Färbeln der Fassade, Verputzausbesserung
  - ohne Putzerneuerung (zB Wärmedämmung)
- Anstreichen von Fenstern, Austausch von Fensterflügeln
- Ausmalen
- Erneuerung von Gebäudeteilen infolge höherer Gewalt
  - Instandsetzung bei Zerstörung sanierungsbedürftiger Gebäudeteile (EStR 2000 Rz 6368)



## Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen

---



### Rechtsfolgen

### Herstellung (1) Regelfall

---

- Aktivierung - Verteilung der Aufwendungen auf Restnutzungsdauer (Normal-AfA)
  - Gewinnneutralität – Vermögensumschichtung (VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107)
- ggf Ermittlung einer neuen – verlängerten – Restnutzungsdauer
- bei voll abgeschrieben Wirtschaftsgütern
  - Verteilung auf neu zu ermittelnde Nutzungsdauer

## Herstellung (2) beschleunigte Abschreibung - Voraussetzung

- Verteilung auf 15 Jahre (§ 28 Abs 3 EStG):
  - Aufwendungen nach §§ 3 bis 5 MRG
  - Sanierungsmaßnahmen nach
    - Wohnhaussanierungsg,
    - Startwohnungsg,
    - Landesgesetzen über Sanierung
  - Sanierungsaufwendungen nach § 19 DenkmalschutzG
- Erhebung erhöhter Mieten infolge Sanierung:
  - Verteilung auf Laufzeit der erhöhten Mieten
  - mindestens 10-jährige Abschreibdauer

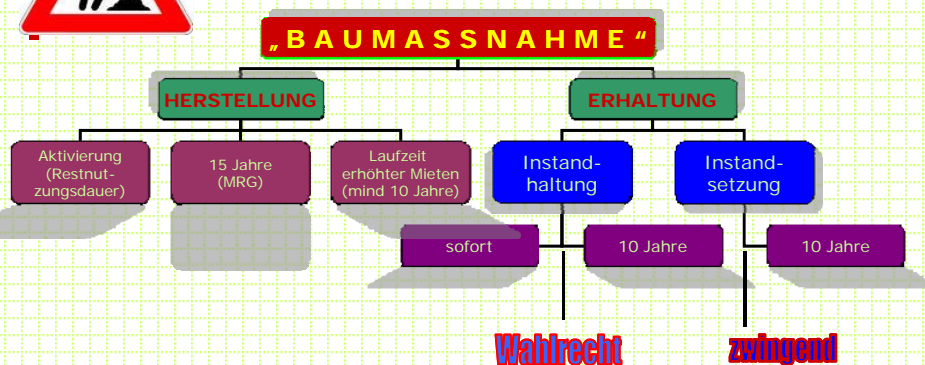
## Herstellung (3) beschleunigte Abschreibung - Verkauf

- Folgen einer Veräußerung eines Gebäudes, bei dem Herstellungsaufwendungen nach § 28 Abs 3 EStG abgesetzt wurden:
  - Verlust noch nicht verrechneter Teilbeträge der beschleunigten Abschreibungen,
  - Nachversteuerung durch Ansatz besonderer Einkünfte gem § 28 Abs 7 EStG,
  - mögliche Steuerhängigkeit infolge Verlängerung der Spekulationsfrist von 10 auf 15 Jahre

## Erhaltung

- **Regelfall** (Instandhaltung und Instandsetzung)
  - sofortige Abzugsfähigkeit
- **Sonderfall Wohngebäude:**
  - nicht regelmäßig anfallende **Instandhaltung** (§ 28 Abs 2):
    - sofortige Abzugsfähigkeit
    - über Antrag Verteilung auf 10 Jahre
  - **Instandsetzung** (§ 4 Abs 7; § 28 Abs 2)
    - Subventionsgewährung (TS 1):
      - Ausscheiden aus Einkunfts- / Gewinnermittlung
    - ansonsten zwingende Verteilung auf 10 Jahre (TS 2)

## ÜBERSICHT Wohngebäude



## Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen

---



### Judikatur: Einzel- / Zweifelsfälle



### FALL 1

### Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (1)

---

#### □ VwGH 20.4.1995, 91/13/0143

- Beim Erwerb eines **vernachlässigten Gebäudes** und anschaffungsnaher Vornahme eines Instandsetzungsaufwandes sind diese Aufwendungen grundsätzlich als Anschaffungskosten zu aktivieren
- Überlegung, wonach nachgeholter Instandsetzungsaufwand für neu erworbene Mietobjekte zum Herstellungsaufwand zählt, muss außer acht gelassen werden, wenn ein mietengeschütztes Objekt erworben wurde:
  - durch Mietengesetzgebung ist Verfügungsrecht des Hauseigentümers sowohl in rechtlicher als auch in wirtschaftlicher Hinsicht wesentlichen Einschränkungen unterworfen

ALT !



## FALL 2

### Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (2)

#### □ BFH 12.9.2001, IX R 52/00

- Begriffsbestimmung, wonach Anschaffungskosten nur die Kosten sind, die aufgewendet werden, um ein Wirtschaftsgut von einem anderen zu erwerben, ist durch § 255 Abs 1 dHGB überholt.
- Zu den Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts zählen auch Aufwendungen, die erforderlich sind, um es **bestimmungsgemäß nutzen** zu können.
- **Schönheitsreparaturen** im Anschluss an den Erwerb und sonstige Instandsetzungsarbeiten an vorhandenen Gegenständen und Einrichtungen, insb. an im Wesentlichen funktionierenden Installationen, führen grundsätzlich nicht zu Anschaffungskosten.



## FALL 3

### Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (3)

#### □ BFH 12.9.2001, IX R 39/97 - I

- Anschaffungsnahe Aufwendungen nicht allein wegen ihrer Höhe oder zeitlichen Nähe zur Anschaffung eines Gebäudes **Herstellungskosten**; soweit sie nicht der Herstellung oder Erweiterung dienen, stellen sie nur dann Herstellungskosten dar, wenn sie zu seiner **wesentlichen Verbesserung** führen.
- Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die für sich allein noch Erhaltungsmaßnahmen wären, können in ihrer Gesamtheit zu einer wesentlichen Verbesserung führen, wenn dadurch Gebrauchswert eines Wohngebäudes gegenüber dem Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs deutlich erhöht wird.



## FALL 4

### Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (4)

- **BFH 12.9.2001, IX R 39/97 – II (Fortsetzung)**
  - Gebrauchswert insb. durch **Modernisierung** derjenigen Einrichtungen erhöht, die ihn maßgeblich bestimmen:
    - zB Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen, Fenster.
  - deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts:
    - durch Modernisierung wird Gebäude von sehr einfachen auf mittleren oder von mittleren auf sehr anspruchsvollen Standard gehoben.
  - Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen innerhalb eines Veranlagungszeitraums dann Herstellungskosten:
    - Führen zwar für sich gesehen noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung,
    - sind aber Teil einer Gesamtmaßnahme, die sich planmäßig in zeitlichem Zusammenhang über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt, die insgesamt zu einer wesentlichen Verbesserung führt (Sanierung „in Raten“).



## FALL 5

### Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (5)

- **UFS 12.4.2005, RV/0123-W/04**
  - Erwerb eines Gebäude, das vor und nach dem Erwerb (zunächst als Mieter, dann als Eigentümer) betrieblich genutzt wurde und somit „betriebsbereit“ war
  - Aufwendungen für den Austausch von Fenstern im Folgejahr der Anschaffung – entgegen bisheriger Judikatur und österreichischen hM - **sofort abzugsfähig**
  - nicht als anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu aktivieren





## FALL 6

### Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (6)

#### □ VwGH 30.6.2010, 2005/13/0076

NEU !

- Wird ein seit 10 Jahren zu gewerblichen Zwecken gemietetes Gebäude durch den bisherigen Mieter erworben, wobei dieses nach dem Erwerb in gleicher Weise weiterbenutzt wird, sind ein Jahr nach dem Erwerb angefallenen Aufwendungen (hier Erneuerung der Fenster und des Geschäftsportals) nicht als anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand zu aktivieren.
- Dies gilt unabhängig davon, ob die Durchführung dieser Erhaltungsarbeiten dringlich war oder nicht.
- Lt VwGH problematisch, Aktivierungspflicht bloß aus zeitlichem Zusammenhang mit Kauf und aus Verhältnis der Höhe der Aufwendungen zum Kaufpreis abzuleiten.



## FALL 7

### Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (7)

#### □ UFS 30.09.2008, RV/0355-L/05

- Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwendungen, die vom Erwerber eines Betriebsgrundstückes bis zur Erlangung der Betriebsbereitschaft im Sinne einer Nutzbarmachung für sämtliche seiner Betriebszweige getätigt werden, sind aktivierungspflichtig, wenn schon **zum Zeitpunkt des Erwerbs feststeht**, dass eine Erhöhung des Standards bzw die Anpassung an die Bedürfnisse bzw Erfordernisse des Erwerbers - sei es im Wege eines Neubaus oder umfangreicher Sanierungen - herbeigeführt werden soll.





## FALL 8

### Versorgungsunternehmen - Erhaltung

#### UFS 15.07.2005, RV/0047-I/04

- Werden bei einem Versorgungsunternehmen (Elektrizitätswerk) ältere Kabelleitungen teilweise durch neue Kabelleitungen ersetzt, liegt sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand vor, wenn das bereits hergestellte Wirtschaftsgut „Kabelleitung“ zwar verändert, aber **weder erweitert noch über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert** wird.
- Ersatz von Leitungen durch solche mit höherer Leistungsfähigkeit, um Kapazitätsengpässe des Netzes zu beseitigen:
  - Aufwendungen für den Bau der Ersatzleitung:
    - Herstellungskosten des Leitungsnetzes.
  - Aufwendungen, die durch bloßen Ersatz einer Leitung entstanden sind, wenn Austausch nur dazu dient, die Nutzungsfähigkeit des Netzes im bisherigen Umfang zu erhalten:
    - Erhaltungsaufwand



## FALL 9

### Ordinationsadaptierung

#### UFS 24.6.2004, RV/0894-W/02

- Herstellungsaufwand bei Adaptierungskosten aus Umwandlung einer **HNO-Ordination** in eine **Zahnarztordination**
- Bauliche Maßnahmen in ihrer Gesamtheit derart umfassender Umbau der Wohnung, dass von Herstellen des bisher nicht existenten Wirtschaftsgutes „zahnärztliche Ordination“ auszugehen ist:
  - Verlegen von Gipskartonständerwänden und Mineralfaserdecken, Erneuerung der elektrischen Leitungen, Abbrechen von Zwischenwänden, Herstellen von Stahlbetonwänden und Wanddurchbrüchen, Aufstellen neuer Zwischenwände, Herstellen neuer Kalt- und Warmwasserzuleitungen, Austausch von Fenstern und Verfliesung von WCs samt Nebenarbeiten



## FALL 10 Dachneukonstruktion

### □ VwGH 17.11.2004, 2002/14/0042

- Erfährt die Bausubstanz eines Gebäudes eine wesentliche Veränderung, indem das **komplette Mauerwerk abgerissen** und neu errichtet wird, gehen diese Arbeiten deutlich über Instandhaltung hinaus und sind zur Herstellung zu rechnen.
- Werden im Zuge einer Baumaßnahme **weitere Arbeiten für notwendig befunden** und zeitnah durchgeführt, ist von einer einheitlichen Baumaßnahme auszugehen. Werden dadurch sämtliche Gebäudeteile ausgetauscht, wird dadurch ein Wirtschaftsgut (Gebäude) neu geschaffen, weshalb Herstellungsaufwand vorliegt.



## FALL 11 Wasserleitung (1)

### □ UFS 29.9.2006, RV/0571-L/06

- Brauerei erneuerte **70% ihrer Wasserversorgungsleitung** (ca 2 km)
- Wird eine 40 Jahre alte Wasserleitung, die bereits einem Vollverschleiß unterliegt, zu 70% erneuert, liegen Herstellungskosten vor.
- Zudem ist eine ca 40%ige Erhöhung der Wassernutzungsleistung gegenüber dem Volumen der „alten Leitung“ in Verbindung mit technischen Neuerungen als Kapazitätsausweitung anzusehen.

Aufhebung durch VwGH; siehe nächste Folie



## FALL 12 Wasserleitung (2)

- **VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333**
  - Erhaltungsaufwand liegt insb. dann vor, wenn vorhandene Teile eines Wirtschaftsgutes ausgetauscht werden.
  - **Verwendung besseren Materials** oder Wahl einer moderneren Ausführung führt noch nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird (VwGH 17.5.2006, 2004/14/0080).
  - Geringfügige **Änderungen der Trassenführung** auf einem Teil der Strecke vermögen die Nämlichkeit einer unterirdischen Wasserversorgungsleitung nicht zu berühren



## FALL 13 Opfertheorie (1)

- **VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107**
  - Im Geltungsbereich des EStG 1988 ist bei einer Sachverhaltskonstellation, bei der ein **Gebäude vom Unternehmer schon länger genutzt** wird, im Hinblick darauf, dass Altgebäude einerseits und Neugebäude andererseits auch nicht als das nämliche Wirtschaftsgut angesehen werden können, die „Opfertheorie“ nicht mehr anzuwenden.
  - Zu den Herstellungskosten gehören in diesem Fall weder Buchwert noch Kosten der Beseitigung eines anderen Wirtschaftsgutes



## FALL 14 Opfertheorie (2)

### □ VwGH 24.6.2010, 2008/15/0179

- Auch wenn ein Grundstück nach Abriss des Altgebäudes nicht mehr bebaut wird, sondern als (vermieteter) Parkplatz Verwendung findet, gilt die „Opfertheorie“ nicht mehr
- Es gehören weder der Restbuchwert noch die Abbruchkosten des Altgebäudes zu den Herstellungskosten des Parkplatzes, sondern sind sofort abziehbar.

NEU !



## FALL 15 Büroumbau

### □ BFH 16.1.2007, IX R 39/05

- Aufwendungen für den **Umbau eines Großraumbüros** in vier Einzelbüros unter Verwendung von Rigips-Ständerwerk sowie für die Anpassung der Elektroinstallation im hierdurch notwendigen Umfang sind sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.



## FALL 16

### Unterschiedlich genutztes Gebäude

#### □ BFH 25.9.2007, IX R 28/07

- Bei Prüfung, ob eine Baumaßnahme (nach Handelsrecht) zu Herstellungsaufwand führt, darf nicht auf das gesamte Gebäude, sondern nur auf den entsprechenden **Gebäudeteil** abgestellt werden, wenn das Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und deshalb mehrere Wirtschaftsgüter umfasst.
- Ob eine wesentliche Verbesserung des Wirtschaftsguts erreicht wird, richtet sich danach, ob die durch die Baumaßnahme bewirkten Veränderungen vor dem Hintergrund der betrieblichen Zielsetzung zu einer höherwertigeren (verbesserten) Nutzbarkeit des Vermögensgegenstandes führen



## FALL 17

### Ergänzung Apparat

#### □ VwGH 13.12.2007, 2002/14/0149

- Vom aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand zu unterscheiden ist der nicht aktivierungspflichtige Erhaltungsaufwand.
- Dazu gehört auch der **Ersatz einzelner unbrauchbar gewordener Teile** eines Wirtschaftsgutes, und zwar auch dann, wenn besseres und längerlebigeres Material eingesetzt wird.





## FALL 18

### Umbau Friseursalon - Wohnung

#### □ UFS 11.3.2008, RV/0867-G/07

- Herstellung sind die im Rahmen des Umbaus eines Friseursalons in eine Wohnung durchgeführten Baumaßnahmen:
  - alle Räumlichkeiten wurden umgestaltet, Grundriss verändert, Mauern eingezogen, Wasser-, E-Installation, erstmaliger Einbau eines Bades, Einbau einer Zentralheizung für das Gebäude.
- Durch Umbau eines gewerblich genutzten Gebäudeteiles in eine Wohnung wurde die **Wesensart dieses Gebäudeteiles wesentlich verändert**, zumal durch das Einziehen von Mauern die Aufteilung des vorhandenen Raumes grundlegend verändert wurde.
- Die Anforderungen an die Wasser- und Elektroinstallation eines Friseursalons sind mit jenen einer Wohnung nicht vergleichbar.
- Auch der erstmalige Einbau eines Bades und der Einbau einer Zentralheizung anstelle der bisherigen Heizung mit Öfen erfordert bauliche Maßnahmen, die als Herstellungsmaßnahmen zu beurteilen sind.



## FALL 19

### Modengeschäft

#### □ UFS 25.4.2008, RV/0213-F/06

- Wurden in einem Modengeschäft **umfangreiche Sanierungsmaßnahmen** vorgenommen, die insgesamt nicht zu einer Änderung der Wesensart des Geschäftes geführt haben, handelt es sich um eine Großreparatur, die als Erhaltungsaufwand sofort absetzbar ist.
- hier:
  - Erneuerung der Schaufensterverglasung,
  - Einziehung einer Trennwand in Leichtbauweise,
  - Austausch der schadhafte Decke und des desolaten Bodenbelages etc.



## FALL 20 Dachsanierung

### □ UFS 16.6.2008, RV/242-W/05

- bei jeder Baumaßnahme ist **Trennung** in Erhaltungs- und Herstellungsaufwand vorzunehmen.
- Ist Erhaltungsaufwand durch Herstellungsaufwand bedingt, liegt einheitlich Herstellungsaufwand vor.
- Dachsanierung zeitgleich mit Dachbodenausbau (Errichtung von Wohnungen), wobei Errichtung der Wohnungen an bestehende Dachform angepasst und Dach lediglich im notwendigen Ausmaß repariert:
  - Dachsanierung: Instandsetzungsaufwand
  - Errichtung der Wohnungen: Herstellungsaufwand



## FALL 21 Sanierung denkmalgeschütztes Gebäude

### □ VwGH 28.10.2008, 2006/15/0277 – I

- Der Nutzungswert kommt insb. auch in der **Vermietbarkeit** des Objektes zum Ausdruck und es erfährt durch den Austausch eines schadhaften Daches auch die Möglichkeit, ein Gebäude durch (Neu)Vermietung zu nutzen, eine deutliche Verbesserung.
- Die in § 28 Abs 2 EStG 1988 angeordnete Behandlung von Instandsetzungsaufwendungen hängt nicht davon ab, ob Sanierungsmaßnahme auf Grund von **denkmalschutzrechtlichen Vorschriften** geboten ist oder nicht.
- § 28 Abs 2 EStG 1988 ist keine Einschränkung zu entnehmen, dass eine Instandsetzungsmaßnahme dann nicht zur Verteilung der Absetzung der Erhaltungsaufwendungen führt, wenn die Sanierung auf durch „**höhere Gewalt**“ eingetretene Schäden zurückzuführen ist.





## FALL 22

### Sanierung denkmalgeschütztes Gebäude

#### □ VwGH 28.10.2008, 2006/15/0277 – II (Fortsetzung)

- (im Wesentlichen) kompletter **Austausch** eines schadhafte Daches erhöht Nutzungsdauer und Nutzungswert wesentlich.
- EStG stellt die vor der Baumaßnahme bestehende Nutzungsdauer des Gebäudes der nach der Baumaßnahme vorliegenden Nutzungsdauer gegenüber. Um sicherzustellen, dass vergleichbare Baumaßnahmen an Gebäuden vom vergleichbarem Bauzustand eine gleiche steuerliche Behandlung erfahren, ist jeweils auf die technische und wirtschaftliche Restnutzungsdauer abzustellen.
- Umstand, dass Gebäude schon im 16. Jh errichtet worden ist, kommt für Frage der wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer keine Bedeutung zu.



## FALL 23

### Nachträglicher Kanalanschluss

#### □ UFS 7.4.2003, RV/0411-F/02

- Abgrenzung abzugsfähiger Instandsetzung von nicht abzugsfähiger Instandhaltung iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 deckt sich grundsätzlich mit der verteilungspflichtigen Instandsetzung bzw sofort abzugsfähigen Instandhaltung nach § 4 Abs 7 bzw § 28 Abs 2 EStG 1988 (*Doralt*, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 201).
- Maßnahmen, die Ersatz anderer Abwasserbeseitigungsanlagen (Senk- oder Sickergruben) durch Anschluss an das öffentliche Kanalnetz dienen, erhöhen Nutzungswert des Gebäudes wesentlich (VwGH 25.1.1993, 92/15/0020).
- Aufwendungen für einen nachträglichen Kanalanschluss in einem Mietwohngebäude sind daher Instandsetzungsaufwendungen iSd § 28 Abs 2 EStG 1988, die auf zehn Jahre zu verteilen sind.



## FALL 24

### Abgrenzung Instandhaltung/Instandsetzung

#### □ UFS 27.5.2009, RV/0771-I/08

- Für die Beurteilung der Frage, ob Kosten für die Sanierung und Modernisierung der Sanitäreinrichtung einer Wohnung (Austausch der Verrohrung, Bad, WC, Waschtisch, Elektroinstallationen, Fliesen) verteilungspflichtige Instandsetzung oder sofort abzugsfähige Instandhaltung sind, ist nicht entscheidend, ob die einzelne Wohnung eine Erhöhung des Nutzungswertes erfahren hat, sondern ob der Nutzungswert des Mietobjektes insgesamt wesentlich erhöht worden ist.
- Ist von der Sanierung einheitlich bewirtschafteten Mietobjektes nur eine Wohnung betroffen und entspricht deren Nutzfläche im Verhältnis zum Gesamtobjekt nur ca 16% der Gesamtnutzfläche, wird dadurch der Nutzungswert des Gebäudes iSd § 28 Abs 2 EStG nicht wesentlich erhöht.

**Mag. Bernhard  
RENNER**

### TEIL 2 Liebhaberei & Einkunftsquelleneigenschaft

VwGH, UFS, BFH,  
Literatur & Verwaltungspraxis

## INHALT

1. Abgrenzung
2. Leerstehende Immobilie
3. Andere Gründe für Nichtanerkennung
4. Liebhaberei



## Einkunftsquelle?

### Abgrenzung

## Grundsatz

„Der Überprüfung ob eine (zu Verlusten / Werbungskostenüberschüssen führende) Betätigung als Einkunftsquelle anzusehen ist, oder ob Liebhaberei vorliegt, **vorgelagert** ist eine Untersuchung dahingehend, ob insoweit ein **einkommensteuerbarer Vorgang** vorliegt, wofür jedoch bloße **Absichtserklärungen nicht ausreichend** sind“

*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, Anm 5 zu Anh I/2*

*Doralt/Renner, EStG, § 2 Tz 324 und 504*

*Jakom/Laudacher, EStG 1999, § 2 Rz 227*

## Prüfungsschema

1. Einkommensteuerbarer Vorgang?
  - Tritt **Vermietungsabsicht** klar in Erscheinung?
  - Entspricht Vermietung den Voraussetzungen für anzuerkennende **Vereinbarungen zwischen Nahestehenden**?
2. Liebhaberei?
3. Einschränkungen des Verlustausgleichs (-vortrags)? (zB § 2 Abs 2a EStG)

## Beispiele für *nicht einkommensteuerbare* Immobilienerwerbe (1)

- Nichtvorliegen einer Betätigung iSd § 2 Abs 3
  - mangelnde Vermietungsabsicht (VwGH 4.6.2003, 99/13/0173);
  - „Leerstehen“
- Vermietung durch eine Privatperson an das eigene Einzelunternehmen (VwGH 25.4.2001, 96/13/003);
- Zurechenbarkeit der Ergebnisse an eine andere Person als den diese Geltendmachenden (insb. im Familienverband, VwGH 3.7.2003, 99/15/0190);
- Fremdunübliche Vertragsgestaltungen zwischen Nahestehenden VwGH 24.6.2009, 2009/15/0104);

## Beispiele für *nicht einkommensteuerbare* Immobilienerwerbe (2)

- Fremdunübliche Überlassung an eine Körperschaft, an der der Überlassende beteiligt ist (steuerneutrale „Nutzungseinlage“; vgl *Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG14, Tz 40 ff);
- Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (zB gemeinsame Ehwohnung, E 16.12.1998, 93/13/0299, 1999, 379);
- Wohnraumversorgung für nahe Angehörige in Erfüllung einer Unterhaltspflicht (VwGH 2002/15/0141 unter Bezugnahme auf EuGH 21.4.2005, Rs C-25/03, HE);
- Gebrauchsüberlassung zwischen Miteigentümern ohne vertragliche Grundlage (VwGH 27.5.1998, 98/13/0084).

## Einkunftsquelle?

# Leerstehende Immobilie

### Allgemeines (1)

- Nutzung als Einkunftsquelle **geplant** („Vorbereitungsphase“), Aufnahme der Betätigung unterbleibt
  - Stpfl obliegt Beweis, dass tatsächlich vorgelagerte Werbungskosten vorliegen, weil Aufnahme der Betätigung ernsthaft gewollt und zielstrebig auf Vermietung hin gearbeitet
    - VwGH 19.3.2008, 2001/14/0068.
- Zeigt sich aufgrund vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass ein Objekt in konkreter baulicher Gestaltung **nicht vermietbar**:
  - Stpfl muss zielgerichtet darauf hinwirken, uU auch durch bauliche Umgestaltungen, vermietbaren Zustand zu erreichen.
  - Bleibt er untätig, spricht dies gegen Vermietungsentschluss
    - BFH 25.6.2009, IX R 54/08



## Allgemeines (2)

- leerstehendes Objekt **früher bereits vermietet**:
  - **gleichzeitige Vermietungs- und Verkaufsbemühungen** prinzipiell unschädlich, weil Einkunftsquelleigenschaft in der Vergangenheit bewiesen
    - VwGH 21.6.2007, 2005/15/0069,
    - BFH 28.10.2008, IX R 1/07.
- für Neuvermietung umfangreiche **Sanierungen** erforderlich, die Stöpl nicht auf sich nimmt und deshalb verkauft,
  - nachträgliche Aufwendungen nicht anzuerkennen
    - UFS 23.7.2009, RV/1400-L/07

## Leerstehende Immobilien - Fallgruppen





## FALL 1

# Bislang nicht vermietetes Objekt



**UFS 5.3.2009,  
RV/0116-L/07**

RENNER /  
V&V spezial

## Sachverhalt

- Stpfl erwarb 1997 ein aus mehreren Wohnungen bestehendes einstöckiges Gebäude
- bislang (2008 – ca 11 Jahre) keine Vermietung
- im Parterre befindliche Wohnungen 2002 und 2005 durch ein Hochwasser eines sich in unmittelbarer Nähe befindlichen Flusses überflutet
- daher Sanierungsbedürftigkeit des Objektes gegeben
- bislang keine nennenswerten Sanierungsmaßnahmen
- unklar Stand der Ausbaupläne eines Hochwasserschutzprojektes, durch das Gefahr von Überflutungen verringert werden könnte

RENNER /  
V&V spezial

74

## Rechtliche Beurteilung (1)

- ❑ Stpfl macht seit 1997 Aufwendungen geltend, ohne bislang Einnahmen zu erzielen,
- ❑ daher Durchführung einer der Liebhabereibeurteilung „vorgelagerten“ Einkunftsquellenprüfung
- ❑ Stpfl begründet fehlenden Einnahmenezufluss und unterlassene Sanierungen mit Hochwässern bzw der auch in Zukunft drohenden Gefahr derartiger Naturereignisse
- ❑ aber auch zwischen Erwerb und erstem Hochwasser (fünf-jähriger Zeitraum) kein Sanierungsmaßnahmen
- ❑ somit auch in diesem Zeitraum keine erkennbare Bemühungen, die auf tatsächliches Versetzen des Mietobjektes in vermietbaren Zustand abzielen,
- ❑ bislang vorgenommene Arbeiten auf Grund ihres geringfügigen Umfangs keine nach Außen erkennbare Bemühungen

## Rechtliche Beurteilung (2)

- ❑ Mietobjekt liegt direkt am Fluss
- ❑ allgemein bekannt, dass Fluss häufig über die Ufer tritt.
- ❑ Möglichkeit, dass erworbenes Objekt überschwemmt werden und dies eine Vermietung erschweren könnte, war Stpfl beim Erwerb bewusst, dennoch „sehenden Auges“ in Kauf genommen
- ❑ Fertigstellung eines Hochwasserschutzprojekts wird noch Jahre auf sich warten lassen
- ❑ daher in absehbarer Zeit erkennbare Maßnahmen, die auf konkrete Vermietungsabsicht schließen lassen, nicht möglich und nicht zu erwarten

## Tenor

- Sind **in absehbarer Zeit** zielführende Bemühungen zur Sanierung und Vermietbarmachung eines bereits seit geraumer Zeit (hier: mehr als 10 Jahre) erworbenen Objektes nicht möglich, **steht dies der Einkünfteerzielungsabsicht entgegen**.
- Daran vermag auch der Umstand, dass **Naturereignisse** (hier: Überschwemmungen) der Sanierung entgegenstehen dann nichts zu ändern, wenn das Objekt in Kenntnis des häufigen Auftretens derartiger Ereignisse erworben wurde.

## FALL 2

### Ehemals vermietetes Objekt



**UFS 26.11.2008,  
RV/0951-L/06**

## Sachverhalt (1)

- Leerstehen eines Mietobjektes seit 1998
- **Finanzamt: Liebhabereiprüfung**
  - „*baufällig, abbruchreif*“, für Vermietung „*ungeeignet*“
  - keine objektive Gewinnerzielungsmöglichkeit
    - da Vermietung unmöglich
  - aber subjektives Ertragsstreben
    - da Sanierung geplant
    - wird aber durch Wohnrecht zunichte gemacht
  - 1986 bis 2003 Totalwerbungs-kostenüberschuss von ca 90.000,00 ATS
  - ab 1999 von Liebhaberei auszugehen

## Sachverhalt (2)

- **Steuerpflichtiger (Berufungswerber):**
  - Mieterschutz vorhanden
  - keine Neuvermietungen mehr, um „*Sanierung zu ermöglichen*“
  - Wohnrecht steht Gesamtsanierung entgegen
  - laufende „*Sanierungsbemühungen*“
  - „*unstrittig*“ Vorliegen einer großen Vermietung
  - mangelnde Möglichkeit der Sanierung sei „*Unwägbarkeit*“

## Rechtliche Beurteilung (1) Allgemeines

- Strittigkeit der Einkunftsquelleneigenschaft:
  - für beide Parteien Frage der „Liebhabe“
- UFS: keine Liebhabereibetrachtung, sondern vorgelagerte Untersuchung des „einkommensteuerbaren Vorgangs“
  - gilt primär für „nicht (nie) entfaltete Betätigungen“
  - analog für „nicht mehr entfaltete Betätigungen“
    - = keine für Dritte nachvollziehbare Absicht, dass Betätigung in absehbarer Zeit wieder aufgenommen wird
  - Untersuchung, ob beendete Betätigung vorliegt

## Rechtliche Beurteilung (2) Konkreter Fall

- Indizien für beendete Betätigung:
  - seit 10 Jahren keine Vermietung mehr
  - Sanierungsplan ist bloß „vage Absichtserklärung“
    - betrifft primär Nachbarliegenschaft
    - von Gemeinde zwecks Stadtentwicklung in Auftrag gegeben
    - seit 2002 keine Umsetzungsschritte
    - erst mehrere Jahre nach letzter Vermietung erstellt
  - Objekt soll später „an Tochter übergeben“ werden
    - endgültiger Einkunftsverzicht
- allfällige Neuvermietung (nach Sanierung) wäre Neubewirtschaftung der Einkunftsquelle

## Tenor

- Werden nach Beendigung eines Mietverhältnisses über Jahre hin weiter Werbungskostenüberschüsse erklärt, besteht aber keine für Dritte nachvollziehbare Absicht, dass diese Betätigung in absehbarer Zeit wieder aufgenommen wird, liegt eine „*nicht mehr entfaltete*“ Betätigung mit der Konsequenz vor, dass die geltend gemachten Aufwendungen nicht abzugsfähig sind.

## FALL 3

# Ehemals vermietetes und veräußertes Objekt



**UFS 23.07.2009,  
RV/1400-L/07**



## Sachverhalt

- Pachtverhältnis (Gasthaus) Ende 2003 beendet
  - seither Leerstehen des Gebäudes
  - Sanierungsbedürftigkeit des Gebäudes
- Vermietungsbemühungen (2004) unternommen
- parallel dazu Verkauf ins Auge gefasst
- (allmähliches) Erkennen, dass ohne Großinvestition Neuvermietung nicht mehr möglich
  - Stpfl dazu nicht bereit
- Ende 2005 Verkauf des Gebäudes

## Rechtliche Beurteilung (1) Allgemeines

- Beurteilung nachträglicher Aufwendungen als Werbungskosten:
  - + Veranlassungszusammenhang mit früheren Einnahmen
  - + bloß vorübergehendes Leerstehen, zB
    - UFS 3.7.2006, RV/0098-S/06
    - BFH 28.10.2008, IX R 1/07
  - „nicht mehr entfaltete Betätigung“
- parallele Vermietungs- und Verkaufsbemühungen prinzipiell unschädlich
  - VwGH 21.6.2007, 2005/15/0069

## Rechtliche Beurteilung (2)

### Konkreter Fall

- **2004:**
  - noch von vorliegender Vermietungsabsicht auszugehen
  - parallele Verkaufsbemühungen unschädlich
  - Stattgabe
- **2005:**
  - für Dokumentation der weiterhin bestehenden Einkunftserzielungsabsicht Setzen von Investitionsmaßnahmen erforderlich
  - Aufgabe der Einkunftserzielungsabsicht durch Unterlassen von Investitionen
  - Suche nach Käufer steht Einkunftserzielungsabsicht entgegen

### Tenor

- Ein (vorübergehendes) Leerstehen eines Mietobjektes steht der Einkunftserzielungsabsicht (noch) nicht entgegen.
- Hat der Vermieter das Objekt nach auf Dauer angelegter Vermietung weiterhin zu vermieten versucht, daneben aber gleichzeitig zum Verkauf angeboten, so hatte er seine Tätigkeit in der Vergangenheit bereits auf dauerhaftes Vermieten ausgerichtet.
- Hätte der Vermieter allerdings für eine Neuvermietung Investitionsmaßnahmen setzen müssen und war er hiezu nicht mehr bereit, hat er damit die Einkunftserzielungsabsicht aufgegeben. Die Suche nach einem Käufer steht diesfalls der Einkunftserzielungsabsicht entgegen.

## Kurzfristiges Leerstehen

**UFS 4.12.2009,  
RV/0469-F/07**

## Sachverhalt

- Stpfl vermietete mehrere Wohnungen in einem Gebäude; eine über Jahre hin vermietete Wohnung stand ein Jahr lang leer.
- **FA** verneinte das Vorliegen einer Einkunftsquelle.
- **Stpfl**: sowohl er als auch Maklerbüro seien um Vermietung der Wohnung bemüht:
  - Nachweis Mail des Immobilienmaklers, wonach fast wöchentlich Inserate in Printmedien und im Internet geschaltet würden.
  - Vermittlungsauftrag am Anfang des Berufungsjahres erteilt;
  - Wohnung seien sämtlichen Interessenten angeboten worden, Vermittlung jedoch an Größe (über 100 m<sup>2</sup>) und fehlenden Parkplätzen gescheitert.
  - Wohnung mit mindestens zehn konkreten Interessenten besichtigt, jedoch noch keine Vermittlung zustande gekommen. ...

## Rechtliche Beurteilung

- ❑ über Jahre hin (positive) Einkünfte erzielt
- ❑ kein Hinweis für eine privaten Zwecken dienende Nutzung
- ❑ Ausschlaggebend sei, ob die Bemühungen um das Erlangen von Mietern objektiv erkennbar bereits im Streitjahr beendet worden sei bzw eine Aufgabe der Vermietungstätigkeit aus sonstigen in der Außenwelt in Erscheinung tretenden Tatsachen erschlossen werden könne.
- ❑ kein Grund, die Beauftragung des Immobilienmaklers bzw dessen Angaben in Zweifel zu ziehen, zumal auch die angeführten Gründe für das bislang erfolglose Bemühen um neue Mieter plausibel erschienen.
- ❑ Angesichts der bisher erzielten Mieten sowie des Umstands, dass der Stpfl Einkünfte aus der Vermietung weiterer Wohnungen im selben Gebäude beziehe, könne Weiterbestehen der Vermietungsabsicht daher jedenfalls nicht schon im ersten Jahre des Leerstehens der Wohnung abgesprochen werden

## Einkunftsquelle ?

**Nichtanerkennung aus  
anderen Gründen**

## FALL 1

# (Teilweise) an nahe Angehörige vermietetes Objekt



**UFS 12.06.2009,  
RV/1921-W/06**

RENNER /  
V&V spezial

## Sachverhalt (1)

- Bw. erwarb im Dezember 2004 eine Eigentumswohnung.
  - Beilage zur UVA Dezember 2004:
    - Finanzierung durch Eigenmittel und Kredit in Höhe von 130.000,00 €
    - Vermietung ab 2005,
    - laut Prognoserechnung ab 2006 mit einem Jahresüberschuss und ab 2018 mit einem steuerlichen Totalgewinn zu rechnen.

RENNER /  
V&V spezial

94

## Sachverhalt (2)

- Stpfl legt verbindliche Erklärung zum Abschluss eines Mietvertrages für die Wohnung vor.
  - Stpfl sichert Sohn, Tochter und einem weiteren (fremden) Mieter die Vermietung der Wohnung zu einer Monatsmiete von brutto 750,00 € inkl Betriebskosten ab März 2005 zu.
  - Vereinbart ist die Benützung jeweils eines eigenen Zimmers durch jeden Mieter sowie die gemeinsame Benützung von Vorraum, Bad, WC, Küche und Aufenthaltsraum.

## Sachverhalt (3)

- **FA:** Kleidung von Unterhaltsleistungen betr Wohnversorgung der Kinder in äußeres Erscheinungsbild von Einkünften steuerlich unbeachtlich (VwGH 16.12.1998, 93/13/0299).
- **Bw.:**
  - Er habe nicht ein bestehendes Objekt in eine Vermietung gekleidet, sondern ein Objekt neu und zur Nutzung als Einkunftsquelle erworben.
  - Mieten seien fremdüblich und von wirtschaftlichem Gehalt.
  - Kinder seien nur zur besseren Auslastung bis zum Finden geeigneter Mieter vorübergehend als Mieter in der Wohnung gewesen und es bestehen mündliche Mietverträge.



## Rechtliche Beurteilung (1)

### Allgemeines

- Vermietung einer Wohnung an den studierenden unterhaltsberechtigten Sohn, der auch geringe eigene Einkünfte erzielte (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141):
  - geltend gemachte Aufwendungen für Wohnung wären im selben Ausmaß angefallen wären, wenn sie die Wohnung dem Sohn nicht „vermietet“ hätten, sondern ihm **unentgeltlich zur Verfügung** gestellt und dafür um die „Miete“ verringerte Unterhaltsbeträge geleistet hätten.
  - Standpunkt der Bf., sie hätten ihre **Unterhaltungspflicht gegenüber ihrem Sohn durch andere Leistungen erfüllt**, weshalb sie keine weitere Verpflichtung mehr getroffen hätte, dem Sohn eine Wohnung zur Verfügung zu stellen, vom VwGH verworfen.

## Rechtliche Beurteilung (2)

### Konkreter Fall

- Soweit Aufwendungen von Kindern zu Wohnzwecken genutzten Teile der Wohnung betreffen, handelt es sich um nichtabzugsfähige Ausgaben für den Unterhalt von Familienangehörigen iSd § 20 Abs 1 Z 1 EStG.
- Zwei Drittel der Aufwendungen für Wohnung dienen nicht der (zukünftigen) Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.
- Da durch Vermietung Verluste entstanden, ist in Bezug auf Vermietung eines Wohnungsanteiles an einen Fremden eine Liebhabereiprüfung vorzunehmen.

## Rechtliche Beurteilung (3)

### Konkreter Fall

- Auch wenn man im gegenständlichen Fall die anfängliche teilweise private Nutzung durch Ausscheiden des darauf entfallenden Anteiles berücksichtigt, ist an Hand der Prognoserechnung davon auszugehen, dass die Vermietung der Wohnung geeignet ist, innerhalb von 20 Jahren einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen.
- Es ist somit das Vorliegen einer Einkunftsquelle anzunehmen, wobei jedoch im Jahr 2004 nur ein Drittel der Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

## FALL 2

### Wohnungstausch mit „Vorsteuereffekt“

**UFS 27.11.2009,  
RV/9354-F/07**

## Sachverhalt

- Zwei miteinander befreundete Stpfl erwerben zum selben Zeitpunkt im selben Stockwerk eines in einer Universitätsstadt gelegenen Gebäudes je eine gleich große und gleichartige Wohnung,
- Wohnungen werden - jeweils zum selben Mietzins an das studierende (unterhaltsberechtigte) Kind des anderen vermietet

## Rechtliche Beurteilung

- **einzigster objektiver Grund für gewählte Gestaltung:**
  - abgabensparender Effekt durch beiderseitige Lukrierung von Vorsteuer aus
- **Missbrauch iSd § 22 Abs 1 BAO**
- **Folge:**  
gewählte Variante der Vermietung steuerlich unbeachtlich

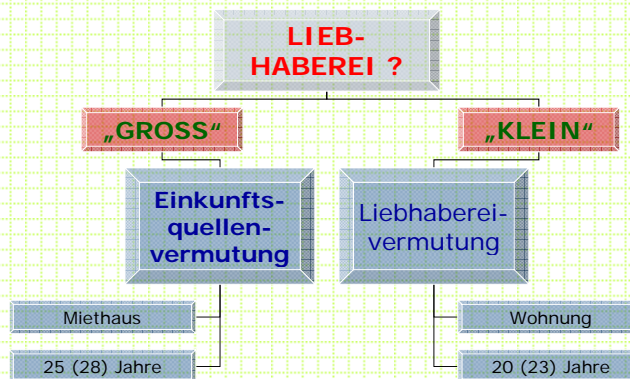
## Einkunftsquelle ?

### Liebhaberei

### Arten von Vermietungen

- „Große“ Vermietung:
  - „Miethaus“
  - von Einkunftsquelle auszugehen
  - Totalüberschusszeitraum: 25 (+ 3) Jahre
  - USt: NIE Liebhaberei (§ 6 LVO)
- „Kleine“ Vermietung:
  - Eigentumswohnungen, Bungalows, qualifizierte Mietrechte (Quasi-Wohnungseigentum)
    - Anzahl der Wohnungen?
  - von Liebhaberei auszugehen
  - Totalüberschusszeitraum: 20 (+ 3) Jahre

## ÜBERSICHT



## Keine Liebhaberei trotz Verluste (1)

- Mietzinsbeschränkungen
  - mietrechtlichen Möglichkeiten im Wesentlichen ausgeschöpft
    - VwGH 23.3.2000, 97/15/0009;
    - VwGH 29.1.2003, 97/13/0015;
  - Werbungskostenüberschüsse haben keine anderen Ursachen, etwa hoher Fremdmiteinsatz
    - UFS 2.9.2005, RV/3815-W/02 zu Eigenmittelquote von 33%.

## Keine Liebhaberei trotz Verluste (2)

### □ Unwägbarkeiten

- Vertragsabwicklungsschwierigkeiten;
  - UFS 3.12.2004, RV/0184-F/02; 9.6.2005, RV/0383-I/04
- Zahlungsunfähigkeit eines Mieters
  - VwGH 31.3.1971, 707/70;
- Krankheit des Stpfl
  - VwGH 16.5.2007, 2002/14/0083;
- Konkurs des Vertragspartners
  - VwGH 25.11.1999, 97/15/0144, UFS 3.3.2005, RV/0310-G/02;
- unerwartete Probleme bei Suche nach Nachfolgemietler
  - VwGH 25.11.1999, 97/15/0144; UFS 3.12.2004, RV/0184-F/02

## Keine Liebhaberei trotz Verluste (3)

### □ Unwägbarkeiten

- Schäden am Mietobjekt durch unsachgemäße Bauführung am Nebengrundstück
  - UFS 9.10.2003, RV/2037-W/02;
- Zerstörung des Mietobjektes
  - UFS 08.10.2008, RV/0085-K/07;
- Höhere Gewalt
  - VwGH 15.4.1975, 1296/73;
- Aufgabe eines Mietverhältnisses infolge finanzieller Zwangslage
  - VwGH 3.7.2003, 99/15/0017
- Geschäftsbeeinträchtigung durch Großbaustelle
  - VwGH 20.11.1996, 89/13/0259, betr U-Bahnbau;
- Ameisenbefall, der zum Leerstehen eines Mietobjektes führt
  - UFS 29.10.2007, RV/0752-G/06.



## Keine Liebhaberei trotz Verluste (4)

### □ Keine Unwägbarkeiten

- Änderungen für die Betätigung maßgeblicher Vorschriften
  - VwGH 21.1.1987, 85/13/0037
- hohe Belastung im Hauptberuf, die nur geringen Zeitaufwand für Betätigung erlaubt
  - VwGH 19.4.1988, 88/14/0005;
- Baukostenüberschreitungen
  - VwGH 29.9.1997, 96/14/0065;
- höhere Instandhaltungsaufwendungen aus Denkmalschutzgründen
  - VwGH 25.11.1999, 97/15/0144;
- Nichtvorliegen einer behördlichen Bewilligung
  - VwGH 16.12.1998, 92/13/0282;

## Keine Liebhaberei trotz Verluste (5)

### □ Keine Unwägbarkeiten

- Leerstehen von Mietobjekten bzw geringere Auslastung einer Ferienwohnung als ursprünglich angenommen;
- Zahlungsschwierigkeiten des Mieters, wenn dessen wirtschaftliche Schwierigkeiten dem Vermieter bekannt sind
  - FLD 27.3.2001, SWK 2001, 618;.
- Mietverzicht von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft bei Vermietung an die Kapitalgesellschaft in Sanierungsabsicht
  - VwGH 25.1.1995, 93/15/0101,
- Preisverfall am Immobilienmarkt
  - RME, FJ 2002, 220;

## Keine Liebhaberei trotz Verluste (6)

### □ Keine Unwägbarkeiten

- Zahlungs- und Finanzierungsschwierigkeiten, die in der bereits seit Beginn der Vermietung bestehenden schlechten finanziellen Situation begründet sind
  - UFS 16.10.2008, RV/0461-I/05;
- Investitionen, die bei einem betätigungstypischen Sorgfaltsmaßstab zu erkennen gewesen wären
  - zB Unterlassen des Erkundigens bei einem Fachmann bei Erwerb eines Mietobjekts;
- steigendes Verkehrsaufkommen infolge Ausbau einer Autobahn und dadurch eintretende schwerere Vermietbarkeit
  - VwGH 2.2007, 2004/15/0079

RENNER /  
V&V spezial

111

**VwGH 24.06.2010,  
2006/15/0243**

## Keine Liebhaberei trotz Verluste (6)

### □ Einkunftsquelle trotz Einstellung aus privaten Gründen (?)

- Stellt Stpfl Vermietung ein, hat er Nachweis dafür zu erbringen, dass diese nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insb. durch konkrete Unwägbarkeiten, ergeben hat.
- Stpfl hat Beweis zu führen, dass ursprüngliche Planung auf Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat.
- Dabei kommt auch Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die private Lebensführung betreffen. Dass nur der „Notverkauf der Einkunftsquelle auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses“ Beweis für auf Dauer geplante Vermietung ist, ergibt sich aus Rsp nicht

RENNER /  
V&V spezial

112

## Prognoserechnung (1)

- Ansatz von Instandhaltungs-, Instandsetzungs- bzw. Reparaturaufwendungen
  - VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093;
- Keine willkürliche Verschiebung derartiger Aufwendungen;
- Einbeziehung der Errichtungsphase
  - VwGH 22.3.2010, 2010/15/0036
- Ansatz der AfA ab Erwerb des Gebäudes
  - VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171
- Verstärkung der Plausibilität durch nachfolgend eingetretene Umstände;
- Mietausfallswagnis;
- Fremdwährungsrisiko.

RENNER /  
V&V spezial

113

## Prognoserechnung (2)

**Instandhaltungskosten**  
(jeweils in Prozent der Herstellungskosten):

Gebäudeart	Instandhaltungssatz
Wohnhäuser neu	0,5%
Wohnhäuser älter	0,5 – 1,5%
Geschäftshäuser	0,5 – 1,5%
Bürogebäude	0,5 – 1,5%
Gewerbliche bzw. industrielle Objekte	0,5 – 2%
sehr alte Objekte, vielfach unter Denkmalschutz	> 2%

**Mietausfallswagnis**  
(jeweils in Prozent des Jahresrohertrags)

Gebäudeart	Wagnissatz
Mietobjekte	3 – 5%
Büros und Praxen	4 – 8%
gewerblich genutzte Objekte	5 – 10%

**Jahresrohertrag:**  
alle bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung erzielbare Nettoeinnahmen.

114

## FALL 1

- Liebhabeerei**
- Kalkulationszeitraum**
- Unwägbarkeiten**

**UFS 22.4.2008**  
**RV/0628-W/05**

RENNER /  
V&V spezial

## Rechtliche Beurteilung (1)

- Vermietung von **vier Ferienappartements** durch eine Vermietergemeinschaft, wobei jeder der Gemeinschaftler Miteigentümer mit ausschließlichem Nutzungsrecht an einem Appartement ist, auch nach LVO 1990 bzw LVO 1993 idF vor BGBl II Nr 358/1997 als Betätigung mit Liebhabereivermutung („kleine Vermietung“; Quasi-Wohnungseigentum) anzusehen, für welche folgende Kalkulationszeiträume galten:
  - Verwaltungspraxis von 12 Jahren
  - Rspr von rund 20 Jahren.

RENNER /  
V&V spezial

116

## Rechtliche Beurteilung (2)

- Schwankungen in der Auslastung von Ferienwohnungen liegen in der Natur der Sache und stellen **keine Unwägbarkeit** bei Vermietungseinkünften dar.
- Da bereits ursprüngliche **Prognoserechnung** selbst bei überaus optimistischen Annahmen nicht vom erstmaligen Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses aus der Vermietungstätigkeit innerhalb von 23 Jahren ab Erwerb des Objekts (und erstmaligen Anfallen von Aufwendungen) ausgeht, liegt auf Ebene der Miteigentümergeinschaft keine Einkunftsquelle vor.

## FALL 2

- **Liebhabelei**
- **(fiktiver) Veräußerungserlös der Immobilie**

**VwGH 28.4.2009**  
**2006/13/0140**

## Sachverhalt

- GmbH vermietete Eigentumswohnung (an Gesellschafter-GF)
- **FA:**
  - abverlangte Prognoserechnung falsch
  - lt Prognoserechnung des FA von Liebhaberei auszugehen
- **Berufung:**
  - bei GmbH alle Einkünfte Einkünften aus Gewerbebetrieb
  - darunter fällt auch Vermietung einer Eigentumswohnung
  - Immobilienvermögen ist Betriebsvermögen und kann somit nur steuerpflichtig veräußert werden,
  - daher Anfangsverluste durch spätere Veräußerungsgewinne aufgehoben
  - Auf Grund steigender Grundstückspreise mit Veräußerungsgewinn zu rechnen.

## Rechtliche Beurteilung (1) Allgemeines

- (Eigentums-)Wohnung:
  - unabhängig von der Größe Wirtschaftsgut,
  - das sich in einem besonderen Maß für Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet,
- gilt auch, wenn durch Körperschaft bewirtschaftet
  - ergo: auch Kapitalgesellschaft hat „Privatsphäre“
  - Problematik des außerbetrieblichen Bereichs

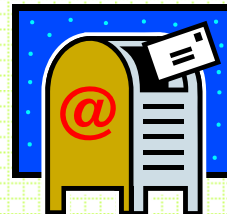


## Rechtliche Beurteilung (2) Konkreter Fall

- Vorbringen des Bf, dass unter Einbeziehung des Verkaufspreises Gesamtgewinn erzielbar ist, hielt VwGH entgegen:
  - keine konkrete Maßnahmen zur Veräußerung gesetzt
  - GmbH verwies selbst darauf, dass Wohnung zur Pensionsvorsorge des GF gedacht war
  - nur „allenfalls erzielbarer“ Veräußerungsgewinn in Betrachtungen nicht einzubeziehen
  - Anmerkung:
    - aA Pkt 7.5 Liebhabereichtlinien (LRL) 1997
    - aA UFS 29.06.2009, RV/1722-W/06 (Forstgut mit hohen stillen Reserven)

## Kontakt

- **Mag. Bernhard RENNER**
  - **bernhard.renner@bmf.gv.at**



---

# Ende des Vortrages

HERZLICHEN  
DANK FÜR DIE  
AUFMERKSAMKEIT



---

123