

Ing. Mag. Stefan Gruber
S.I.B. Mag. Stefan Gruber Stb und WP GesmbH
E-Mail: stefan.gruber@sib.co.at
www.sib.co.at



Anschaffungskosten im Fall des Kaufs einer Immobilie

In diesem Artikel soll dem Begriff der Anschaffungskosten aus Sicht der Einkommensteuer auf den Grund gegangen werden. Es geht um die Fragestellung, welche Kosten im Zuge der Anschaffung einer Immobilie zu aktivieren sind und welche sofort als Aufwand geltend gemacht werden können oder auf eine kürzere Zeit abgeschrieben werden dürfen.

1. Anschaffungskosten – Definition und Bestandteile

Unter **Anschaffungskosten** werden Aufwendungen verstanden, welche im Zusammenhang mit dem Erwerb eines bestehenden Wirtschaftsguts und dessen Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand anfallen. Nicht nur der **Kaufpreis** selbst, sondern auch die mit dem Erwerbsvorgang im Zusammenhang stehenden **Anschaffungsnebenkosten** sind als Anschaffungskosten zu aktivieren.

Kaufpreis (inkl. übernommene Verbindlichkeiten – Hypothekenschulden und Rentenverpflichtungen)
+ Grunderwerbsteuer (GrEStG)
+ Grundbucheintragungsgebühr (GEG 1%)
+ Notarkosten
+ Rechtsanwaltskosten
+ Gutachten über den Bauzustand
+ Maklerkosten
<hr/>
= Anschaffungskosten

Auch **nachträgliche Anschaffungskosten** sind dem tatsächlich geleisteten Kaufpreis hinzuzurechnen. Beispiele für nachträgliche Anschaffungskosten sind Kaufpreisänderungen aufgrund eines Prozesses, Vergleichs oder aufgrund der Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer.

Abziehen vom Kaufpreis sind konkret gewährte **Anschaffungspreisminderungen** (z. B.: Rabatte, Preisnachlässe). Nicht zu den Anschaffungskosten zählen Finanzierungskosten (wie Kreditgebühren, Hypothekennebengebühren 1,2%, Bearbeitungsgebühren).

2. Opfertheorie

Im Bereich der Anschaffungsnebenkosten ist bei der Behandlung von **Abbruchkosten und Restbuchwert** des alten Gebäudes auf folgende Rechtssprechung des VwGH hinzuweisen:

Bei Abriss eines schon länger vermieteten oder im Unternehmen verwendeten Gebäudes gehören die Abbruchkosten und der Restbuchwert nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern sind sofort absetzbare Werbungskosten oder Betriebsausgaben (VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107).

Eine Aktivierung ist jedoch dann vorzunehmen, wenn das Gebäude in Abrissabsicht erworben wurde – dann zählen die Abbruchkosten und der Restbuchwert des vorherigen Gebäudes sehr wohl zu den Anschaffungskosten der Immobilie.

3. Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand

Unter dem Begriff des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwands versteht man Aufwendungen, welche in einem engen kausalen oder zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung der Liegenschaft stehen und dazu dienen, das Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Anschaffungsvorgang und dem nachträglichen Aufwand ist bis zu einem Zeitraum von drei Jahren anzunehmen.

Durch die Aktivierung des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwands soll eine Gleichstellung hergestellt werden zwischen dem Käufer eines betriebsbereiten Grundstücks mit entsprechendem Kaufpreis auf der einen Seite und dem Erwerber, der ein Gebäude erwirbt und noch Aufwendungen tätigen muss, auf der anderen Seite. Dementsprechend niedrig wird bei Zweiterem der Kaufpreis sein, wenn er anstelle des Verkäufers die noch notwendigen Aufwendungen übernimmt. Durch die Aktivierung des nachträglichen Aufwandes kommt es zu einer Neutralisierung der Kosten, welche zu einer Wertsteigerung der Liegenschaft und zu einer Erhöhung des Anschaffungspreises der Liegenschaft führen.

In dem Erkenntnis des VwGH vom 30.6.2010, 2005/13/0076 wurde die Aktivierungspflicht von anschaffungsnahem Erhaltungsaufwand wesentlich eingeschränkt.

Der VwGH bestätigte die Rechtsmeinung des UFS Wien dahingehend, dass im konkreten Fall kein aktivierungspflichtiger anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand vorläge, weil die fraglichen Aufwendungen nicht mehr dazu dienten, das Gebäude in einen **betriebsbereiten Zustand** zu versetzen. Bei der damaligen Anschaffung der Liegenschaft war die betriebliche Nutzungsmöglichkeit bereits gegeben.

Es kann daher festgehalten werden, dass bei Kauf einer Immobilie Betriebsbereitschaft dann gegeben ist, wenn jederzeit die Vermietung dieser Immobilie möglich ist. Wird in so einem Fall ein Erhaltungsaufwand in zeitlicher Nähe zur Anschaffung durchgeführt, so sind diese Aufwendungen nicht auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen. Der Erhaltungsaufwand ist im Sinne des § 4 (7) bzw. § 28 (2) EStG – d.h. Sofortabsetzung oder Verteilung auf 15 Jahre bzw bis 31.12.2015 auf 10 Jahre – zu behandeln.

4. Abgrenzung zwischen Anschaffungskosten und Herstellungskosten

Die Anschaffungskosten sind strikt von den **Herstellungskosten** zu unterscheiden. Beide Begriffe finden sich im Unternehmensgesetzbuch (UGB) wieder, eine Definition im Einkommensteuergesetz (EStG) sucht man leider vergebens.

§ 203 Abs. 3 UGB definiert den Begriff der Herstellungskosten wie folgt: *Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.*

Aus steuerlicher Sicht liegt Herstellungsaufwand immer dann vor, wenn eine Immobilie errichtet wird oder bei einer bestehenden Immobilie die Wesensart geändert wird, meist durch werterhöhende Maßnahmen. Dies ist auch die Abgrenzung zum **Erhaltungsaufwand**. Solange bestehende Teile ausgetauscht werden, liegt Erhaltungsaufwand vor; auch wenn im Zuge dieser Maßnahmen besseres Material oder ein dem heutigen technischen Standard entsprechendes Verfahren verwendet wird.

Der Herstellungsaufwand ist grundsätzlich zu aktivieren und auf die (Rest-)Nutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben. Bei einer Vermietung kann der Herstellungsaufwand (insbesondere Aufwand im Sinne §§ 3-5 MRG, § 19 DenkmalschutzG) begünstigt auf 15 Jahre abgeschrieben werden, soweit die Voraussetzungen gem. § 8 (2) und § 28 (3) EStG gegeben sind.

Finanzierungskosten (wie Zinsen, Spesen, Kreditvertragsgebühren und ähnliche Kosten) sind – wie bereits dargelegt - bei Erwerb eines bereits bestehenden Wirtschaftsgutes nicht Teil der zu aktivierenden Anschaffungskosten.

Bei der Herstellung eines Vermögensgegenstandes können jedoch die auf den Zeitraum der Herstellung entfallenden Zinsen für Fremdkapital im Rahmen der Herstellungskosten angesetzt werden - § 203 (4) UGB (Wahlrecht).

5. Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden bzw. Gebäude

Da nur das Gebäude einer ordentlichen Abnutzung unterliegt (Grund und Boden sind nicht abnutzbar), ist eine Aufteilung der Anschaffungskosten in Grund und Boden bzw. Gebäude vorzunehmen. Nur jene Kosten, welche auf das Gebäude entfallen, sind als **Bemessungsgrundlage für die planmäßige Absetzung für Abnutzung** heranzuziehen.

Neben der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (kurz: AfA) ist die Aufteilung der Anschaffungskosten auch im Sinne der Gewinnermittlungsvorschrift des **§ 4 (1) EStG letzter Satz** wesentlich. Diese Bestimmung regelt, dass Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden des Anlagevermögens dann nicht der Besteuerung unterliegen, wenn die Gewinnermittlung nach § 4 (1) EStG bzw. nach § 4 (3) EStG erfolgt.

Die Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden bzw. auf das Gebäude hat nach objektiven Maßstäben zu erfolgen (EStR 2612 – 2614).

Geläufig ist die **Verhältnismethode**. Dabei werden zuerst der Verkehrswert von Grund und Boden und der Verkehrswert des Gebäudes ermittelt. Im Verhältnis dieser Verkehrswerte zur gesamten Liegenschaft wird in weiterer Folge der Kaufpreis aufgeteilt.

Bei der **Differenzmethode** hingegen wird der Wert des Grund und Bodens vom Gesamtkaufpreis in Abzug gebracht. Diese Methode ist nur dann zulässig, wenn der Wert von Grund und Boden und der Gesamtkaufpreis für die bebaute Liegenschaft dem Verkehrswert entsprechen.

Gem. EStR 6447 wird als Richtwert für die Ermittlung des Grundanteils ausgeführt, dass keine Bedenken bestehen, bei Ansatz eines AfA-Satzes von 1,5% oder 2,0%, den auszuscheidenden Anteil für Grund und Boden anzuerkennen, wenn er nicht weniger als 20% beträgt und wenn keine außergewöhnlichen Verhältnisse vorliegen. Beispiele für außergewöhnliche Verhältnisse, die zu einem höheren Anteil von Grund und Boden führen würden, wären die Toplage einer Immobilie (z.B. 1. Bezirk) oder eine Immobilie in schlechtem Bauzustand.

Diese Verwaltungsansicht wurde im Zuge der Steuerreform 2015/2016 dahingehend aufgehoben, als eine gesetzliche Bestimmung in § 16 EStG eingeführt wurde, die besagt, dass der Anteil von Grund und Boden ohne Nachweis im Ausmaß von 40% anzusetzen ist. Eine nähere Präzisierung soll diese Bestimmung in der noch nicht beschlossenen Grundanteilsverordnung finden.

6. Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung

Wie bereits oben ausgeführt, sind als Bemessungsgrundlage für die AfA die **Anschaffungskosten** heranzuziehen – also der tatsächlich geleistete Kaufpreis zuzüglich Anschaffungsnebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten abzüglich Preisminderungen. Davon ist dann noch der auf Grund und Boden entfallende Anteil auszuscheiden.

Der aktivierte Gebäudeanteil ist als Bemessungsgrundlage für die AfA heranzuziehen. Diese Regelung gilt für den entgeltlichen Erwerb von zur Vermietung bestimmten Gebäuden im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich.

Liegt zwischen Anschaffung und Vermietungstätigkeit im außerbetrieblichen Bereich mehr als ein Jahr und wird das Gebäude, welches am 31.3.2012 nicht steuerverfangen war, erstmalig zur Erzielung von Einkünften genützt, so sind die **fiktiven Anschaffungskosten** im Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Erzielung von Einkünften als Bemessungsgrundlage für die AfA heranzuziehen. Die fiktiven Anschaffungskosten sind auch dann der AfA zu Grunde zu legen, wenn das Gebäude unentgeltlich

(Schenkung oder von Todes wegen) erworben wurde und erstmals zur Vermietung genutzt wird. Dasselbe gilt, wenn das Gebäude seit 10 Jahren vom Geschenkgeber oder Erblasser nicht mehr zur Einkünfteerzielung genutzt wurde.

Unter fiktiven Anschaffungskosten werden jene Kosten verstanden, welche bei einem ertragsorientierten Erwerber anfallen würden, der dieses konkrete Grundstück erwirbt. Dabei sind auch Nebenkosten hinzuzurechnen, die tatsächlich angefallen wären (z. B. Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühren); nicht jedoch Maklergebühren oder dergleichen, da diese nicht jedenfalls angefallen wären. Die fiktiven Anschaffungskosten werden vom Ertragswert (sogenanntes Ertragswertverfahren) abgeleitet.

Erwirbt der Steuerpflichtige das Grundstück von Todes wegen oder durch Schenkung und hat bereits sein Rechtsvorgänger das Gebäude vermietet („durchgehende Vermietung“), bzw. wird die Vermietung vom Steuerpflichtigen innerhalb von zehn Jahren wieder aufgenommen, so ist der Buchwert fortzuführen. Das bedeutet, dass die restliche AfA vom Rechtsnachfolger weitergeführt wird. Die Zeit, welche zwischen der Aufgabe der Vermietung und der erneuten Vermietung liegt, wird nicht in die AfA hineingerechnet. Es wird keine neue Bemessungsgrundlage ermittelt; es bleibt beim bisherigen AfA-Satz (siehe unten).

Bei Vermietung im außerbetrieblichen Bereich wird allgemein von einer **Nutzungsdauer** von 67 Jahren ausgegangen. Das entspricht einem **AfA-Satz** von 1,5 %. Um eine schnellere Abschreibung argumentieren zu können – um also eine kürzere Nutzungsdauer darzulegen –, müssen Gutachten vorgelegt werden. Bei einem Gebäude, welches vor 1915 errichtet wurde, kann ein kürzerer AfA-Satz auch ohne Gutachten angesetzt werden, wenn dieser nicht mehr als 2 % beträgt (EStR Rz. 6444).

Bei Vermietung im betrieblichen Bereich sind die AfA-Sätze des § 8 (1) EStG anzuwenden.

7. Beginn der Absetzung für Abnutzung

Interessant ist die Frage nach dem **Beginn** der Laufzeit der AfA. Der UFS Wien (RV/022-W/06) hat in einer Entscheidung vom 4.3.2010 die Ansicht vertreten, dass im außerbetrieblichen Bereich die AfA mit der Anschaffung zu laufen beginnt. Dies natürlich unter der Voraussetzung, dass eine Betriebsbereitschaft – und somit eine Vermietbarkeit - vorliegt und eine Vermietungsabsicht gegeben ist.

Dies wird damit begründet, dass bei der Vermietung die rein altersbedingte Abnutzung im Gegenteil zur nutzungsbedingten Abnutzung im Vordergrund steht (VwGH 27.11.1984, 83/14/0043, 0048). Der Zeitpunkt der Anschaffung – ab dem die AfA als Werbungskosten geltend gemacht werden kann – fällt mit dem Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zusammen. Die rechtliche Verfügungsmacht – also die Erlangung des zivilrechtlichen Eigentums durch Eintragung in das Grundbuch – ist nicht ausschlaggebend. Entscheidend ist, ab wann der Erwerber das Gebäude zur Erzielung von Einkünften nutzen kann.

8. Zusammenfassung

Ich habe versucht darzustellen, dass auch bei einem Thema wie Anschaffungskosten bei Immobilien - wo man glauben könnte, alles wäre auch in der Rechtsprechung gänzlich unstrittig - immer wieder Änderungen der Judikatur (wie zum Beispiel beim anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand) zu beachten sind. Entscheidungen in diesem Bereich haben einerseits für den richtigen Ausweis als Vermögenswert (Anschaffungskosten, Gebäude und Grundanteil) und andererseits für die richtige Darstellung in der Gewinn und Verlustrechnung (Absetzung für Abnutzung) Auswirkungen.

In der nächsten Ausgabe möchte ich Ihnen das Thema Herstellungsaufwand und die damit verbundenen Entscheidungen sowie steuerlichen Konsequenzen aufzeigen.