

Mag. Stephanie Gruber

Berufsanwarterin

S.I.B. Mag. Stefan Gruber Stb und WP GesmbH

E-Mail: stephanie.gruber@sib.co.at

www.sib.co.at



Herstellungskosten im Zusammenhang mit einer Immobilie

1. Definition von Herstellungskosten

Da die Abgrenzung zwischen Anschaffungskosten und Herstellungskosten sehr wichtig ist, zuerst eine kurze Wiederholung des bereits im letzten Artikel näher beleuchteten Themas der Anschaffungskosten. **Anschaffungskosten** sind jene Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb einer bereits bestehenden Immobilie getätigt werden. Dazu zählen auch jene Aufwendungen, die dazu dienen, die erworbene Immobilie in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, sowie die Anschaffungsnebenkosten. Darunter versteht man zum Beispiel die Grunderwerbsteuer, die Grundbucheintragungsgebühr (diese wurde erhöhet und beträgt seit 1.1.2011 1,1 %), sowie Maklerkosten udgl.

Von den soeben definierten Anschaffungskosten, sind die **Herstellungskosten** zu unterscheiden. Beide Begriffe finden sich im Unternehmensgesetzbuch (UGB) wieder. Eine Definition der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Einkommensteuergesetz (EStG) sucht man leider vergebens. § 203 (3) UGB definiert den Begriff der Herstellungskosten wie folgt: *Herstellungskosten sind die Aufwendung, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seiner Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.*

Diese Definition der Herstellungskosten im UGB ist auch für das Steuerrecht relevant. Herstellungskosten im Zusammenhang mit Immobilien liegen demnach vor:

- bei Errichtung eines Gebäudes (*Herstellung eines Vermögensgegenstandes*)
- bei Dachbodenausbau, Errichtung eines Zubaues, erstmaligem Einbau eines Aufzuges oder Aufstockung eines Gebäudes (*Erweiterung eines Vermögensgegenstandes*)
- bei Kategorieanhebung einer Wohnung – wie zum Beispiel bei erstmaligem Einbau einer Heizung oder sanitärer Einrichtungen (*über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung und Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes*)

Herstellungsaufwand liegt also dann vor, wenn es zu einer Vermehrung der Substanz kommt, zumeist begleitet durch eine Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit der Immobilie. Die Verlängerung der Nutzungsdauer allein ist jedoch noch kein Herstellungsvorgang – es muss wie oben dargestellt zu einer Änderung der Wesensart des Wirtschaftsguts kommen.

2. Absetzung für Abnutzung

Der Herstellungsaufwand ist zu aktivieren und auf die betriebsgewöhnliche (Rest-)Nutzungsdauer des (Alt-)Gebäudes abzuschreiben (§ 7 EStG).

Für Herstellungskosten von Gebäuden, die sich im **Betriebsvermögen** befinden, sieht § 8 (1) EStG bis 31.12.2015 folgende Abschreibungssätze (AfA) vor:

- bei Gebäuden, welche unmittelbar (mind. 80%ige betriebliche Nutzung) der Betriebsausubung eines Land- und Forstwirten oder Gewerbetreibenden dienen: **3 %**
- Gebäude, welche unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens dienen: **2,5 %**
- Dient das Gebäude des Bank- und Versicherungswesens zumindest zu 80 % dem Kundenverkehr, dann beträgt der AfA-Satz bis zu **3 %**
- Dient das Gebäude anderen betrieblichen Zwecken, so beträgt der AfA-Satz bis zu **2 %**

Im Zuge der Steuerreform 2015/2016 (gültig ab 1.1.2016) wurde § 8 (1) EStG wie folgt geändert: Für Gebäude beträgt die Abschreibung ohne Nachweis bis zu **2,5%**. Werden Gebäude für Wohnzwecke überlassen, so beträgt die Abschreibung **1,5%**.

Möchte der Steuerpflichtige eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes geltend machen, so ist der Nachweis der schnelleren Abnutzung mittels eines Gutachtens eines Sachverständigen über den Bauzustand des Gebäudes zu erbringen.

Für Herstellungskosten von Gebäuden im **außerbetrieblichen Vermögen** sieht der § 16 (1) Z 8 EStG eine gesetzliche Vermutung von 1,5% (= 67 Jahre) der Bemessungsgrundlage vor. Eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer ist auch in diesem Fall durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Gem. EStR Rz. 6444 bestehen keine Bedenken, von der genauen Überprüfung der Nutzungsdauer abzusehen, wenn das Gebäude vor 1915 erbaut wurde und der AfA-Satz nicht mehr als 2% (= 50 Jahre) beträgt.

Bei Gebäuden im **Betriebsvermögen** kann gem. § 8 (2) EStG für Herstellungskosten, die für denkmalgeschützte Gebäude im Interesse der Denkmalpflege aufgewendet werden, eine verkürzte Absetzung auf 10 Jahre vorgenommen werden.

Bei Gebäuden im **außerbetrieblichen Vermögen** besteht in den unten angeführten Fällen die Möglichkeit, die Herstellungskosten begünstigt auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben. Die diesbezügliche Regelung findet sich im § 28 (3) EStG. Das Gesetz ermöglicht die Verteilung auf 15 Jahre bei folgenden Sachverhaltskonstellationen:

- Es wurden Aufwendungen gem. §§ 3 – 5 Mietrechtsgesetz (MRG) bei Gebäuden getätigt, welche den Bestimmungen des MRG über die Verwendung des Hauptmietzinses unterliegen. Als häufigste Maßnahmen, bei welchen Herstellungsaufwand vorliegt, können hier beispielhaft Kategorieanhebung, Wohnungszusammenlegung und erstmaliger Einbau eines Liftes angeführt werden.
- Sanierungsmaßnahmen, im Fall von Gewährung oder Zusage für eine Förderung gemäß:
 - Wohnhaussanierungsgesetz
 - Startwohnungsgesetz
 - landesgesetzliche Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung
- Sanierungsaufwand nach § 8 (2) S 2 und S 3 Denkmalschutzgesetz. Notwendig ist eine Bestätigung des Bundesdenkmalamtes, dass die geplante Herstellungsmaßnahme im Interesse der Denkmalpflege erfolgt.

All diese Aufwendungen können, anstelle der Verteilung auf die (Rest)Nutzungsdauer des Gebäudes, auf 15 Jahre begünstigt abgeschrieben werden.

Werden zur Finanzierung der erforderlichen Herstellungsaufwendungen erhöhte Zwangsmieten vorgeschrieben und eingehoben, so kann der Herstellungsaufwand auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten verteilt werden. Dieser Zeitraum hat jedoch mindestens 10 Jahre zu betragen.

Finanzierungskosten - wie Zinsen und Spesen im Zusammenhang mit einem Kredit - sind bei der Anschaffung eines bereits bestehenden Wirtschaftsgutes nicht Teil der zu aktivierenden Anschaffungskosten. Unternehmensrechtlich und steuerrechtlich stellen Zinsen sofort Betriebsausgabe dar. Steuerrechtlich sind die Geldbeschaffungskosten nur dann als Sofortaufwand abzugsfähig, wenn sie den Betrag von EUR 900,00 nicht übersteigen. Ansonsten sind die Zinsen steuerrechtlich auf die Laufzeit des Kredites zu verteilen und anteilmäßig als Aufwand geltend zu machen.

Bei den Herstellungskosten können die auf den Zeitraum der Herstellung entfallenden Zinsen für Fremdkapital (Bauzinsen) als Bestandteil der Herstellungskosten gesehen werden und auf das Gebäude aktiviert werden (§ 204 (4) UGB).

3. Bauherreneigenschaft

Der Frage der Einstufung eines Sachverhalts als Anschaffungsvorgang, Herstellungsvorgang oder Sanierungsvorgang ist die Frage nach der Qualifikation als Bauherr vorgelagert. Es gilt abzuklären, ob eine Bauherreneigenschaft gegeben ist.

Die Qualifizierung als Bauherr im Zusammenhang mit einem Herstellungsvorganges bedeutet, dass die Herstellungskosten - wie oben angeführt - in den Fällen des § 28 (3) EStG begünstigt abgesetzt werden können. Auch Sanierungsaufwendungen können im Rahmen des § 28 (2) EStG sofort oder auf 15 Jahre (vor der Steuerreform 2015/2016: 10 Jahre) verteilt angesetzt werden.

Liegt keine Bauherreneigenschaft vor, so kann der Eigentümer nicht auf die begünstigte Absetzung von 15 Jahren gem. § 28 (3) EStG zurückgreifen. Es liegt ausschließlich ein Anschaffungsvorgang vor und die damit verbundenen Anschaffungskosten und Nebenkosten sind im Wege der Absetzung für Abnutzung in der Höhe von 1,5% (bei Gebäuden, welche vor 1915 errichtet wurden 2%) abzuschreiben.

Für die Einstufung als Bauherr sind folgende Kriterien maßgeblich:

- **Maßgeblicher Einfluss auf Planung und Bauausführung:** Der Erwerber beherrscht das bauliche Geschehen und hat nicht bloß die Wahl, den Vertrag zur Gänze anzunehmen oder abzulehnen.
- **Risiko in wirtschaftlicher Hinsicht:** Der Erwerber trägt das Baurisiko und kann den bauausführenden Unternehmern gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet werden.
- **Risiko in finanzieller Hinsicht:** Der Erwerber trägt weiters das finanzielle Risiko des Unterfangens und hat jegliche Kostensteigerungen zu übernehmen (was bei der bloßen Vereinbarung eines Fixpreises nicht der Fall ist).

4. Zusammenfassung

Wie in diesem Beitrag dargestellt, ist es für die Praxis wichtig, zwischen Anschaffungsvorgang (Anschaffungskosten) und Herstellungsvorgang (Herstellungskosten) einer Immobilie zu unterscheiden.

Herstellungskosten sind grundsätzlich auf die betriebsgewöhnliche (Rest-)Nutzungsdauer zu verteilen. Im außerbetrieblichen Bereich können die Herstellungskosten unter den Voraussetzungen des § 28 (3) EStG auf 15 (10) Jahre verteilt abgeschrieben werden.

Im betrieblichen Bereich kann von der Aktivierung der Herstellungskosten abgesehen werden, wenn es sich um Aufwendungen für denkmalgeschützte Gebäude handelt. Nur in diesem Fall können die Kosten auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben werden.

Wie versucht darzustellen, bietet das breite Thema der Herstellungskosten interessante Problemfelder und ist von großer praktischer Relevanz.