

Ing. Mag. Stefan Gruber
stefan.gruber@sib.co.at



Mag. Stephanie Dillinger
stephanie.dillinger@sib.co.at

S.I.B. Mag. Stefan Gruber Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs Ges.m.b.H.
www.sib.co.at

Vermietung und Verpachtung – Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand?

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist immer wieder zu entscheiden, ob ein Herstellungsaufwand oder ein Erhaltungsaufwand (Instandhaltungsaufwand, Instandsetzungsaufwand) vorliegt.

1. Gesetzliche Grundlagen und Abgrenzung

Einkommensteuerrechtlich ist der Begriff **Herstellungsaufwand** nicht definiert. Nach aktueller Judikatur liegt aus steuerlicher Sicht Herstellungsaufwand vor, wenn:

- ein Wirtschaftsgut **erstmalig geschaffen** (Neubau) **oder erweitert** (Aufstockung eines Gebäudes) wird bzw.
- durch Maßnahmen bei einem bestehenden Wirtschaftsgut **dessen Wesensart (Funktion) geändert wird**, insbesondere wenn dies zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt (erstmaliger Einbau einer Heizung, Kategorieanhebung).

Erhaltungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn dadurch der **ordnungsgemäße Zustand erhalten** oder wenn der **ursprüngliche Zustand wieder hergestellt** wird. Erhaltungsaufwand liegt auch dann vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden, wobei auch ein besseres oder längerlebigeres Material verwendet werden kann (Dachreparatur, Betondecke anstelle einer Holzdecke, Eisentor anstelle Holztür, Reparatur oder Erneuerung bei Sanitäranlagen, Erneuerung der Steigleitung).

Ausgehend von dieser Definition sind Werbungskosten nicht schon deshalb Herstellungsaufwand, weil sich der Nutzungswert des Gebäudes erhöht oder sich die Nutzungsdauer verlängert - wie zum Beispiel bei einer Generalsanierung eines Hauses. In einem solchen Falle liegt noch immer Erhaltungsaufwand (Instandsetzungsaufwand) vor. Damit aus einem Erhaltungsaufwand Herstellungsaufwand wird, muss zur wesentlichen Verbesserung noch das Merkmal der **Änderung der Wesensart** hinzutreten.

Maßgeblich für die Änderung der Wesensart ist, dass sich die Funktion – also die Zweckbestimmung, Nutzungsmöglichkeit oder wesentliche Erhöhung der Leistungskapazität (VwGH 21.11.2013, 2011/15/0114) – ändert.

Der Umbau einer Sporthalle von einer Tennishalle in eine Kletterhalle ist kein aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand, da keine Wesensänderung des Gebäudes vorliegt (BFG 02.09.2016, RV/7100281/2014).

Treffen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand im Rahmen einer Baumaßnahme zusammen, sind beide Posten getrennt zu behandeln, wenn der Erhaltungsaufwand auch ohne Herstellungsaufwand angefallen wäre. Ist der Erhaltungsaufwand durch den Herstellungsaufwand bedingt, ist insgesamt von einem Herstellungsaufwand auszugehen.

Beispiel (EStR Rz. 6452):

Im Zusammenhang mit einem nachträglichen Einbau von Sanitäreinrichtungen (Badezimmer, WC) müssen die Wände in diesen Räumen neu ausgemalt werden. Es liegt insgesamt Herstellungsaufwand vor.

Beispiel (EStR Rz. 6453):

Ein schadhafes Dach muss repariert werden; das Gebäude wird aufgestockt und dabei gleich ein neues Dach aufgesetzt. Die Dacherneuerung ist Erhaltungsaufwand (Instandsetzungsaufwand), die Gebäudeaufstockung ist Herstellungsaufwand.

2. Steuerrechtliche Behandlung des Herstellungsaufwandes

Grundsätzlich ist der Herstellungsaufwand auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) zu verteilen.

Über **Antrag** kann gem. § 28 (3) EStG folgender Herstellungsaufwand auf **15 Jahre** abgeschrieben werden:

- Aufwendungen nach §§ 3 - 5 MRG, wenn das Gebäude den Bestimmungen des MRG über die Verwendung des Hauptmietzinses unterliegt;
- Sanierungsmaßnahmen, wenn Gewährung oder Zusage vorliegt für eine Förderung nach:
 - dem Wohnhaussanierungsgesetz
 - dem Startwohnungsgesetz sowie
 - den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung;
- Sanierungsaufwand nach § 19 Denkmalschutzgesetz (Bescheinigung des Bundesdenkmalamtes, Gebäudeanschaffung: nicht begünstigt)

Der geförderte Dachbodenausbau im Rahmen einer Sockelsanierung oder einer Blocksanierung fällt unter § 28 Abs 3 Z 2 EStG und kann begünstigt abgesetzt werden. Der freifinanzierte Dachbodenausbau ist daher steuerlich nicht begünstigt und ist auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben.

Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person können restliche Teilbeträge ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr vom Rechtsnachfolger nur fortgesetzt werden, wenn das Gebäude **unentgeltlich** erworben wurde.

3. Steuerrechtliche Behandlung des Erhaltungsaufwandes

Grundsätzlich ist Erhaltungsaufwand sofort abzugsfähig. Die einzige Einschränkung besteht bei Gebäuden (§ 28 (2) EStG), die **Wohnzwecken** dienen. In diesem Fall ist der Erhaltungsaufwand in Instandhaltungsaufwand und in Instandsetzungsaufwand zu trennen.

Instandhaltung liegt vor, wenn lediglich unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden bzw. wenn es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer kommt (laufende Wartungsarbeiten, Ausmalen des Stiegenhauses oder von Räumen, Anfärbeln der Fassade ohne Erneuerung des Außenputzes, Erneuerung von Gebäudeteilen infolge höherer Gewalt).

Instandhaltungsaufwand ist **sofort** als Werbungskosten abzusetzen. Nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten können alternativ über Antrag **auf 15 Jahre** (ab 2016) verteilt abgesetzt werden (§ 28 (2) EStG – Verteilungswahlrecht).

Gem. § 28 (2) EStG sind **Instandsetzungsaufwendungen** jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Zum Instandsetzungsaufwand zählen insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit Austausch von Fenstern, Türen, Dach und Dachstuhl, Zwischenwänden, Unterböden, Aufzugsanlagen, Heizungsanlagen, Elektro-, Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationen, Sanitäranlagen, umfangreiche Erneuerung des Außenverputzes mit Wärmedämmung oder auch Trockenlegung der Mauern (EStR Rz 6469).

Eine wesentliche Erhöhung ist dann zu unterstellen, wenn die o.a. unselbständigen Gebäudeteile zur Gänze bzw. zu mehr als 25 % ausgetauscht werden. Die 25%-Grenze ist getrennt für jede Aufwandskategorie zu beurteilen. Eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes ist zu unterstellen, wenn zumindest bei einer Aufwandskategorie mehr als 25 % ausgetauscht wurde (EStR Rz 6463).

Bei Vermietung einer Eigentumswohnung kann unterstellt werden, dass als Bezugsgröße die Wohnung angesetzt wird (EStR Rz 6465a). Bei Sanierung eines Zinshauses ist die Bezugsgröße das gesamte Vermietungsobjekt.

Beispiel (EStR Rz 6463):

In einem Gebäude werden 20 % der Fenster und 20 % der Elektroinstallationen ausgetauscht. Da bei keiner der in Rz 6469 angeführten Maßnahmenkategorien die 25%-Grenze überschritten wird, liegt kein Instandsetzungsaufwand vor.

Die 25%-Grenze ist grundsätzlich jahresbezogen zu verstehen. Eine mehrjährige Betrachtung hat nur in Fällen zu erfolgen, in denen vor Beginn der Sanierungsmaßnahme das gesamte Ausmaß der geplanten Sanierung bereits feststeht.

Beispiele (EStR Rz 6463):

- 1. In einem Wohnhaus sollen nach dem diesbezüglich erteilten Auftrag 80 % aller Fenster in den Jahren 2001 und 2002 ausgetauscht werden. Unabhängig davon, wie viele Fenster in den einzelnen Jahren tatsächlich gewechselt werden bzw. welches Verhältnis sich daraus ergibt, liegt in jedem Jahr Instandsetzungsaufwand vor.*
- 2. In einem Wohnhaus werden bei Freiwerden einzelner Wohnungen die Fenster der jeweiligen Wohnung ausgetauscht. Sofern im jeweiligen Jahr insgesamt nicht mehr als 25 % der Fenster ausgetauscht werden, liegt kein Instandsetzungsaufwand vor.*

Jener Instandsetzungsaufwand bei Wohngebäuden, der nicht durch steuerfreie Subventionen und nicht mit steuerfreien Beträgen zu verrechnen war, ist gleichmäßig auf **15 Jahre** (ab 2016) verteilt abzusetzen (§ 28 (2) EStG - Verteilungspflicht).

Bei anderen Gebäuden besteht ein Wahlrecht, die Instandsetzungsaufwendungen **sofort oder auf 15 Jahre** (ab 2016) verteilt abzusetzen (EStR Rz 6471 - Verteilungswahlrecht).

Die Verlängerung des Verteilungszeitraumes ab 01.01.2016 von 10 Jahren auf 15 Jahre gilt auch für jenen Instandhaltungsaufwand, der freiwillig ab 01.01.2016 verteilt abgesetzt wird.

Bereits laufende 1/10 Absetzungen für Instandhaltungsaufwand sind auf 15-tel umzurechnen.

Bereits laufende freiwillige 1/10 Absetzungen für Instandhaltungsaufwand können unverändert auslaufen.

Instandsetzungsaufwand bei gemischter Nutzung des Gebäudes

Wird ein Gebäude teilweise für Wohnzwecke und teilweise für andere Zwecke (z.B. für Bürozwwecke, Geschäftslokale) vermietet, dann sind Instandsetzungsaufwendungen, soweit sie Wohnzwecken dienenden Teilen **eindeutig** zurechenbar sind, auf 15 Jahre (ab 2016) zu verteilen. Jene Instandsetzungsaufwendungen, die nicht für Wohnzwecke vermietete Teile des Gebäudes betreffen, können wie Instandhaltungsaufwand sofort oder über 15 Jahre (ab 2016) verteilt abgesetzt werden.

Nicht eindeutig zuordenbare Instandsetzungsaufwendungen (Instandsetzung des Daches, Erneuerung der Hauptwasserleitungen) sind entsprechend dem Verhältnis der Nutzflächen aufzuteilen. **Ein untergeordnetes Ausmaß von weniger als 20 % der jeweils anders gearteten Nutzung bleibt außer Betracht (EStR Rz 6472).**

Beispiel (EStR Rz 6472):

Bei einem Gebäude, das zu 40 % für Geschäftszwecke und zu 60 % für Wohnzwecke vermietet wird, wird die Fassade abgeschlagen, wärmegeklämmt und neu verputzt; in allen Geschäftslokalen wird die Zentralheizungsanlage erneuert.

Beide Maßnahmen stellen Instandsetzungsaufwendungen dar. Die Fassadenerneuerung ist zu 60 % als Instandsetzung auf ein Wohngebäude zu beurteilen und zwingend auf zehn Jahre zu verteilen. Die den Geschäftszwecken zuzuordnende Erneuerung der Fassaden (40 %) und die Erneuerung der bestehenden Zentralheizungsanlage (100 %) sind sofort oder über Antrag auf zehn Jahre verteilt absetzbar.

Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person gilt gem. § 28 (2) EStG Folgendes:

- Bei entgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche 15-telbeträge nicht mehr abgezogen werden.
- Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche 15-telbeträge vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden.

4. Zusammenfassung

Um eine richtige Entscheidung zu treffen, ist folgende Vorgangsweise zu wählen:

1. Fragestellung:

Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand?

- Unterscheidungskriterium ist die Änderung der Wesensart
- Abschreibung des Herstellungsaufwandes auf Restnutzungsdauer oder begünstigte Absetzung 1/15 gem. § 28 (3) EStG

2. Fragestellung:

Erhaltungsaufwand für nicht für Wohnzwecke vermietet?

- sofort abzugsfähig oder freiwillig 1/15 Absetzung - § 28 (2) EStG

3. Fragestellung:

Erhaltungsaufwand für Wohnzwecke vermietet?

- Instandhaltung: sofort oder freiwillig 1/15 Absetzung - § 28 (2) EStG
- Instandsetzung: zwingend 1/15 Absetzung - § 28 (2) EStG