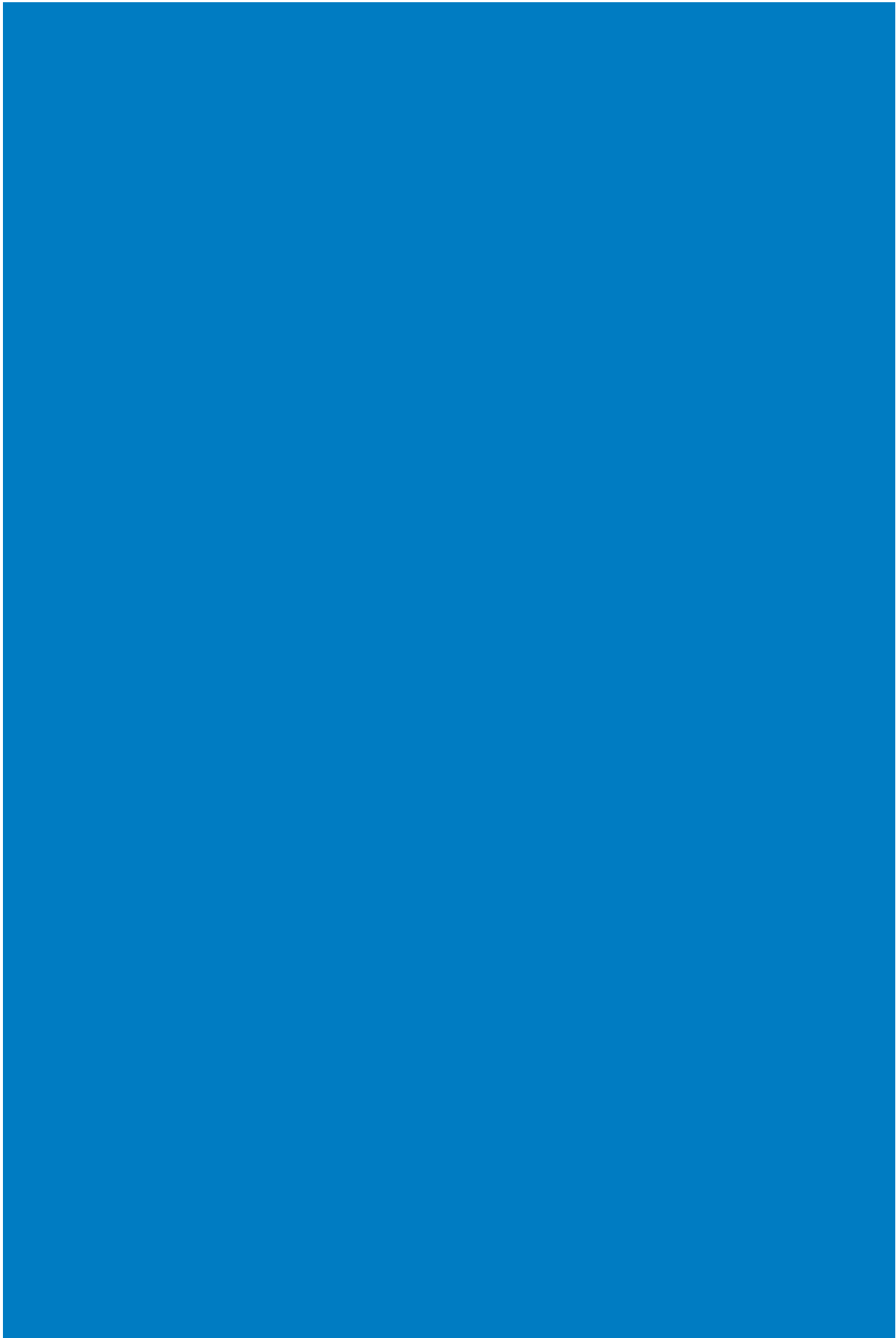


Abschnitt XI

Steuern, Gebühren und Abgaben

Das System der Einkommensteuer	289
Immobilien im Privatvermögen	294
Immobilien im Betriebsvermögen	306
Umsatzsteuer	307
Besteuerung der Eigentumsübertragung aus dem Privatvermögen	326
Besteuerung der Eigentumsübertragung aus dem Betriebsvermögen	335
Besteuerung des Erwerbs einer Immobilie	336
Grundsteuer	341
Bodenwertabgabe	343
Vergebührung von Bestandverträgen	345



1 Das System der Einkommensteuer

1.1 Wer ist einkommensteuerpflichtig?

Einkommensteuerpflichtig sind nur **natürliche Personen**. Die Besteuerung des jährlichen Einkommens von natürlichen Personen erfolgt durch die **Einkommensteuer** mit einem **progressiven Tarif**, d. h. der Steuersatz steigt mit der Höhe des jährlichen Einkommens **von 0 % bis zu maximal 50 %**.

Die Einkommensteuerpflicht von natürlichen Personen beginnt mit der Geburt und endet mit dem Tod. **Verlassenschaften** nach verstorbenen natürlichen Personen unterliegen daher nicht der Einkommensteuer. Von einer Verlassenschaft erzielte steuerliche Einkünfte werden erst nach Abhandlung der Verlassenschaft den einzelnen **Erben zugerechnet** und bei diesen einer Besteuerung unterworfen.

Beispiel:

Der Alleineigentümer eines vermieteten Zinshauses verstirbt und vererbt dieses seinen beiden Kindern. Nach Abhandlung der Verlassenschaft werden die Einkünfte aus der Vermietung bereits ab dem Todesstichtag anteilig den beiden Kindern zugerechnet und müssen (da diese natürliche Personen sind) bei diesen mit der Einkommensteuer besteuert werden.

Juristische Personen (GmbH, AG etc.) unterliegen als solche nicht der Einkommensteuer sondern der **Körperschaftsteuer**. Die Besteuerung von juristischen Personen erfolgt durch die Körperschaftsteuer mit einem **linearen Tarif von 25 %**. Bei **Ausschüttung** des Bilanzgewinnes einer juristischen Person an eine natürliche Person erfolgt eine **weitere Besteuerung** des ausgeschütteten Betrages mit **25 % Kapitalertragsteuer**.

Personenvereinigungen (Mitunternehmerschaften bzw. Personengesellschaften [GesbR, OG, KG], Miteigentumsgemeinschaften etc.) unterliegen selbst weder der Einkommensteuer noch der Körperschaftsteuer. Das **steuerliche Ergebnis** einer Personenvereinigung wird vielmehr den einzelnen **Gesellschaftern** bzw. **Miteigentümern** entsprechend ihrem Beteiligungsausmaß an der Personenvereinigung **zugerechnet** und bei diesen **entweder** mit der **Einkommensteuer** (bei natürlichen Personen) oder der **Körperschaftsteuer** (bei juristischen Personen) besteuert.

Konkursmassen sind ebenfalls **kein eigenes Steuersubjekt**. Steuerpflichtig bleibt auch während eines Konkursverfahrens der Gemeinschuldner.

1.2 Unbeschränkte vs. beschränkte Einkommensteuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen, die im Inland einen **Wohnsitz** oder ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** haben. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erfasst das **gesamte Welteinkommen** einer natürlichen Person, und zwar unabhängig davon, ob es sich um inländische oder ausländische Einkünfte handelt oder ob die Einkünfte bereits im Ausland besteuert worden sind.

Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht beginnt mit der Geburt (bei gleichzeitigem Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts) sowie mit der Begründung eines Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland und endet mit dem Tod sowie der Aufgabe des Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland.

Personen, die im Inland **weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt** haben, sind in Österreich **beschränkt steuerpflichtig**. Die beschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich **nur** auf die **inländischen Einkünfte**.

Die beschränkte Einkommensteuerpflicht beginnt mit der Geburt (wenn kein inländischer Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt vorliegt) sowie der Aufgabe des Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthalts in Inland und endet mit dem Tod sowie der Begründung eines Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthalts im Inland, da in diesem Fall die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht eintritt.

Jede natürliche Person weltweit ist daher in Österreich entweder unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtig.

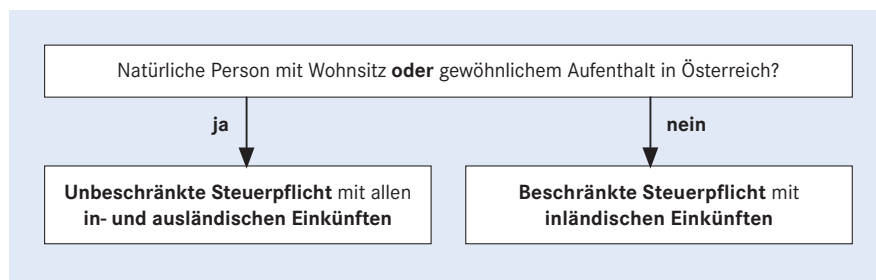


Abbildung 26 Steuerpflicht

Beispiel:

Ein Schweizer Baumeister, der sowohl seinen einzigen Wohnsitz als auch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz hat, bezieht ausschließlich Einkünfte aus seinem Betrieb in der Schweiz und verfügt über keinerlei ausländische Einkünfte. Da der Schweizer Baumeister in Österreich weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist er in Österreich nur beschränkt einkommensteuerpflichtig. Dies bedeutet, dass in Österreich nur sein in Österreich bezogenes Einkommen der Einkommensteuer unterliegt. Da er über keine Einkünfte in Österreich verfügt, kommt es in Österreich zu keiner Besteuerung. Anders wäre der Sachverhalt zu beurteilen, wenn er in Österreich z. B. eine Eigentumswohnung besäße und diese vermietet.

1.3

Was ist einkommensteuerpflichtig?

Der Einkommensteuer unterliegt das **Einkommen** eines Steuerpflichtigen, welches dieser in einem **Kalenderjahr** bezogen hat.

Das Einkommen ist der **Gesamtbetrag** folgender **7 Einkunftsarten** nach **Ausgleich** mit **Verlusten**, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach **Abzug** der so genannten **Sonderausgaben** (freiwillige Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherungen, Kirchenbeiträge, Spenden an begünstigte Spendenempfänger, Steuerberatungskosten etc.) und **außergewöhnlichen Belastungen** (Krankheits- und Begräbniskosten, Aufwendungen bei Behinderung etc.) sowie gewisser **Freibeträge** (Kinderfreibetrag etc.).

1.4

Die 7 Einkunftsarten

Die 7 Einkunftsarten unterteilen sich

a) in folgende 3 betriebliche Einkunftsarten:

- **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:** dazu gehören u. a. Einkünfte aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Tierzucht, Fischerei, Jagd etc.
- **Einkünfte aus selbständiger Arbeit:** dazu gehören u. a. Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit sowie die Einkünfte von gewissen Berufsgruppen, wie z. B. Hausverwalter, Aufsichtsratsmitglieder, Ziviltechniker, Ärzte, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Unternehmensberater etc.

XI STEUERN, GEBÜHREN UND ABGABEN

- **Einkünfte aus Gewerbebetrieb:** dazu gehören Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird, und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist

b) sowie folgende 4 außerbetriebliche Einkunftsarten:

- **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:** dies sind im Wesentlichen Einkünfte aus einem Dienstverhältnis
- **Einkünfte aus Kapitalvermögen:** dazu gehören u.a. Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Zinserträge, Dividenden etc.), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten (Optionen, Futures, Swaps etc.)
- **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:** dazu gehören u.a. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von **unbeweglichem Vermögen** oder von Rechten (Werknutzungsrechten, gewerblichen Schutzrechten etc.) sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen etc.
- **Sonstige Einkünfte:** dazu gehören u.a. bestimmte **Spekulationsgewinne**, gewisse wiederkehrende Bezüge, Funktionsgebühren von Funktionären öffentlich-rechtlicher Körperschaften etc.

Bei den Einkünften aus **Vermietung und Verpachtung** stellt **jedes Objekt** (Zinshaus, Miteigentumsanteil, Eigentumswohnung) eine **eigene Einkunftsquelle** dar, deren steuerliches **Ergebnis** in einem eigens dafür vorgesehenen Formular **getrennt** von den übrigen Objekten zu ermitteln ist. Die **Summe** der steuerlichen Ergebnisse aus **sämtlichen Einkunftsquellen** (Vermietungsobjekten) ergibt in der Folge die **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger besitzt ein Zinshaus, welches auf Grund umfangreicher Sanierungsmaßnahmen ein steuerliches Ergebnis von – 15.000,- Euro erzielt. Weiters besitzt der Steuerpflichtige eine Eigentumswohnung, welche im selben Kalenderjahr ein steuerliches Ergebnis von +5.000,- Euro erzielt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Steuerpflichtigen betragen daher – 10.000,- Euro.

1.5 Ermittlung der Einkünfte

Das steuerliche Ergebnis der **3 betrieblichen Einkunftsarten** wird als **Gewinn oder Verlust** bezeichnet und wird durch eine der folgenden Gewinnermittlungsarten ermittelt:

- **Betriebsvermögensvergleich** (Bilanz samt Gewinn- und Verlustrechnung)
- **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung**
- **Pauschalierung**

Das steuerliche Ergebnis der **4 außerbetrieblichen Einkunftsarten** hingegen wird als **Einnahmen-Überschuss** oder **Werbungskosten-Überschuss** bezeichnet und durch eine sogenannte

- **Einnahmen-Werbungskosten-Überschuss-Rechnung**

ermittelt.

1.6 Schema der Einkommensermittlung

Die **Summe** der steuerlichen Ergebnisse der **7 Einkunftsarten** eines Kalenderjahres ergibt nach Abzug der **Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen** und **gewisser Absetzbeträge** das Einkommen einer natürlichen Person. Dieses Einkommen wird in der Folge – wie bereits weiter oben erwähnt – mit einem **progressiven Einkommensteuersatz von 0% bis 50%** besteuert.

Die Veranlagung (Festsetzung) der Einkommensteuer eines Kalenderjahres erfolgt durch das **Finanzamt** in Form eines **Einkommensteuerbescheides**.

2 Immobilien im Privatvermögen

Das laufende steuerliche Ergebnis von vermieteten **Immobilien im Privatvermögen** wird im Rahmen der **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** versteuert und durch die so genannte **Einnahmen-Werbungskosten-Überschussrechnung** ermittelt.

2.1 Einnahmen-Werbungskosten- Überschussrechnung

Bei der Einnahmen-Werbungskosten-Überschussrechnung werden die laufenden Einnahmen und Werbungskosten – ähnlich wie bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Ermittlung der Einkünfte im betrieblichen Bereich – grundsätzlich nach dem **Zeitpunkt** der jeweiligen **Zahlungseingänge** bzw. **Zahlungsausgänge** steuerlich erfasst (**Zufluss-Abfluss-Prinzip**).

$$\begin{array}{r} \text{Einnahmen} \\ - \\ \text{Werbungskosten} \\ = \\ \text{Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschuss} \end{array}$$

Beispiel:

Bei einem Zinshaus im Alleineigentum werden im Dezember eines Jahres sämtliche Fenster im Erdgeschoss gegen neue Fenster getauscht. Der Professionist legt die entsprechende Rechnung für den Fenstertausch am 22. Dezember.

Wird die Rechnung durch den Eigentümer noch im laufenden Kalenderjahr (z. B. am 23. Dezember) bezahlt, darf der steuerliche Aufwand auch noch im laufenden Kalenderjahr geltend gemacht werden.

Wird die Rechnung hingegen erst im Folgejahr (z. B. am 17. Jänner) bezahlt, darf der steuerliche Aufwand aus dem Austausch der Fenster – trotz Abschluss der Arbeiten und Rechnungslegung im Vorjahr – auch erst zum Zahlungszeitpunkt, d. h. im Folgejahr steuerlich geltend gemacht werden.

Die **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** sind dem Finanzamt in einem **eigenen Formular** zu erklären. Für jedes Vermietungsobjekt (Zinshaus oder Eigentumswohnung) ist dabei ein eigenes Formular an das zuständige Finanzamt zu übermitteln. Der **maßgebliche Betrachtungszeitraum** für die steuerliche Erfassung ist dabei das **Kalenderjahr**.

- **Absetzung für Abnutzung:** Die Anschaffungskosten eines **Gebäudes** dürfen nicht im Zeitpunkt der Zahlung in vollem Ausmaß steuerlich geltend gemacht werden, sondern sind – wie weiter unten dargestellt – auf die Nutzungsdauer der Immobilie verteilt als Werbungskosten absetzbar.
- **Verteilungspflichtige Aufwendungen:** folgende Aufwendungen dürfen bzw. müssen steuerlich auf mehrere Jahre verteilt abgesetzt werden und sind nicht bereits zum Zeitpunkt ihrer Bezahlung in vollem Ausmaß als Werbungskosten absetzbar:
 - Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen
 - Außergewöhnliche Aufwendungen
 - Herstellungsaufwendungen
 - Instandsetzungsaufwendungen
 - Instandhaltungsaufwendungen
 - Investitionsablösen nach § 10 MRG
- **Förderungen und Subventionen:** Diese sind mit den Aufwendungen, für die sie gewährt werden, zu saldieren und verringern daher – unabhängig vom Zeitpunkt ihres Zuflusses – den steuerlich absetzbaren Sanierungsaufwand.

Das so genannte **Zufluss-Abfluss-Prinzip** wird allerdings teilweise **durchbrochen**, um steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten keinen unbegrenzten Spielraum zu gewähren. Dies ist etwa der Fall bei **Vorauszahlungen und Anschaffungskosten:** Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen auf den Zeitraum der getätigten Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Kalenderjahr. Anschaffungskosten liegen vor, wenn eine bereits existierende Immobilie – egal ob bebaut oder unbebaut – erworben wird.

2.2 Absetzung für Abnutzung

Anschaffungs- und Herstellungskosten eines **Gebäudes** sind ertragsteuerlich nicht zum Zeitpunkt ihrer Bezahlung als Werbungskosten absetzbar, sondern sind durch die so genannte **Absetzung für Abnutzung (AfA)** auf die **Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt** steuerlich geltend zu machen.

XI STEUERN, GEBÜHREN UND ABGABEN

- **Herstellungskosten** liegen vor, wenn ein **neues Gebäude** bzw. ein **neuer Gebäudeteil** (z. B. Ausbau eines Dachgeschoßes) errichtet wird.
- **Anschaffungskosten** liegen vor, wenn eine bereits **existierende Immobilie** – egal ob bebaut oder unbebaut – erworben wird. Die Anschaffungskosten setzen sich aus dem **Kaufpreis** und den **Anschaffungsnebenkosten** zusammen. Anschaffungsnebenkosten sind alle Aufwendungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anschaffung der Immobilie stehen. Dies sind etwa: Vermittlungsprovisionen, Vertragserrichtungs- und Beglaubigungskosten, Grunderwerbsteuer, Grundbuchseintragungsgebühr, Schätzungskosten, Übersetzungskosten etc.

2.2.1

Gebäude vs. Grund und Boden

Unbebaute Grundstücke unterliegen als **nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter** grundsätzlich **keiner Alterswertminderung** und können daher steuerlich auch nicht im Rahmen einer **Absetzung für Abnutzung** **abgeschrieben** werden.

Beispiel:

Ein unbebautes Grundstück wird zur Errichtung und anschließenden Vermietung eines Zinshauses erworben.

Der Kaufpreis sowie die Anschaffungsnebenkosten des unbebauten Grundstücks sind bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht absetzbar, da das Grundstück als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut gilt.

Die Herstellungskosten des neuen Gebäudes sind steuerlich im Rahmen der Absetzung für Abnutzung auf die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt als Werbungskosten absetzbar.

Wird ein bereits **bestehendes Gebäude** oder ein Teil eines solchen verkauft, ist eine exakte Aufteilung des Kaufpreises auf das Gebäude und den Grund und Boden in der Regel nicht möglich. Da aus steuerlicher Sicht jedoch nur das **Gebäude** als **abnutzbares Wirtschaftsgut** angesehen wird, während der **Grund und Boden** als **nicht abnutzbares Wirtschaftsgut** gilt, ist auch nur für den **Gebäudeanteil** der Ansatz einer Absetzung für Abnutzung zulässig.

Um nicht bei jeder **Übertragung** eines **bebauten Grundstücks** ein Sachverständigen-gutachten über das Wertverhältnis von Gebäude zu Grund und Boden erstellen lassen zu müssen, ist es aus einkommensteuerrechtlicher Sicht zulässig, den **Grund- und Bodenanteil mit 20% der Anschaffungskosten** (inkl. Anschaffungsnebenkosten) anzusetzen.

Bei der Ermittlung der laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dürfen daher in der Regel **80 % der Anschaffungskosten** (inkl. Anschaffungsnebenkosten) als **Wert des Gebäudeanteils** im Rahmen der Absetzung für Abnutzung abgezogen werden.

- ☞ Der pauschale Ansatz des Grundanteils mit 20 % der Anschaffungskosten ist nur dann zulässig, wenn auch eine gesetzlich vorgesehene Nutzungsdauer (siehe weiter unten) für die steuerliche Verteilung der Anschaffungskosten des Gebäudeanteils herangezogen wird.

2.2.2 Nutzungsdauer eines Gebäudes

Die gesetzliche **Nutzungsdauer** eines Gebäudes beträgt grundsätzlich **67 Jahre**. Dies entspricht einer jährlichen Absetzung für Abnutzung in Höhe von **1,5 % der Herstellungskosten des Gebäudes** bzw. der **Anschaffungskosten des Gebäudeanteils**.

Bei Gebäuden, welche vor 1915 errichtet wurden (Altbauten) beträgt die Nutzungsdauer **50 Jahre**. Dies entspricht einer jährlichen Absetzung für Abnutzung in Höhe von **2 % der Anschaffungskosten des Gebäudeanteils**.

Eine **kürzere Nutzungsdauer** kann dem Finanzamt durch Vorlage eines geeigneten **Gutachtens** nachgewiesen werden. Dies führt zwar grundsätzlich zu einer höheren jährlichen Abschreibung, zu bedenken ist aber, dass das Finanzamt bei Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer den nicht abschreibbaren Anteil für Grund und Boden höher als mit den weiter oben angeführten 20 % ansetzen kann.

2.2.3 Beginn der Absetzung für Abnutzung

Während nach den allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts die Absetzung für Abnutzung für ein Wirtschaftsgut erst **mit dessen Nutzung (Inbetriebnahme)** zu laufen beginnt, kann für Gebäude im Privatvermögen eine Absetzung für Abnutzung bereits ab dem Zeitpunkt der **Anschaffung** bzw. **Fertigstellung** geltend gemacht werden und nicht erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Vermietung.

Der Zeitpunkt der Zahlung des Kaufpreises einer Immobilie ist für die Berechnung der Absetzung für Abnutzung unbeachtlich. Auch später anfallende Anschaffungskosten sind in die Berechnung der Absetzung für Abnutzung miteinzubeziehen.

2.2.4 Halbjahres-Regel

Die so genannte Halbjahres-Regel ist nur im **ersten** und **letzten Jahr** der Nutzungsdauer eines Gebäudes zu beachten. Sie versucht unterschiedlichen Zeitpunkten der Anschaffung einer Immobilie innerhalb eines Kalenderjahres Rechnung zu tragen.

Wird eine Immobilie in der **1. Jahreshälfte** (d. h. vom 01.01. bis zum 30.06. eines Kalenderjahres) **angeschafft**, darf die Absetzung für Abnutzung für den Gebäudeanteil im Jahr der Anschaffung in voller Höhe (d. h. in der Regel mit 1,5% bzw. 2%) angesetzt werden (**Ganzjahres-AfA**).

Wird eine Immobilie hingegen erst in der **2. Jahreshälfte** (d. h. vom 01.07. bis 31.12. eines Kalenderjahres) **angeschafft**, darf die Absetzung für Abnutzung für den Gebäudeanteil im Jahr der Anschaffung nur in halber Höhe (d. h. in der Regel mit 0,75% bzw. 1%) angesetzt werden (**Halbjahres-AfA**).

2.3 Erhaltungs- und Verbesserungsaufwand

Die laufenden Erhaltungs- und Verbesserungsaufwendungen werden steuerlich in **3 Kategorien** unterteilt:

- Herstellungsaufwand
- Instandhaltungsaufwand
- Instandsetzungsaufwand

Diese Unterscheidung ist nicht nur in der **laufenden Besteuerung** einer Immobilie relevant, sondern auch bei deren **Eigentumsübertragung**.

2.3.1 Herstellungsaufwand

Herstellungsaufwand liegt vor, wenn **Teile eines Gebäudes neu geschaffen oder grundlegend geändert** werden. Dies ist beispielsweise der Fall bei:

- Aufstockung eines Gebäudes,
- Zusammenlegung von Wohnungen,
- erstmaligem Einbau einer Zentralheizung, Aufzugsanlage etc.,
- Versetzung von Zwischenwänden,

- Einbau von Badezimmer oder WC (Kategorie-Anhebung),
- Einbau von Gebäudeteilen an anderen Stellen (z. B. Versetzen von Fenstern und Türen).

Herstellungsaufwand ist grundsätzlich auf die **Restnutzungsdauer** des Gebäudes verteilt steuerlich abzusetzen. Über **Antrag** dürfen Herstellungsaufwendungen allerdings auf **15 Jahre** verteilt abgesetzt werden, wenn sie

- Aufwendungen im Sinne des **Denkmalschutzes** sind. Das denkmalschützerische Interesse an der konkreten Maßnahme muss allerdings durch eine Bestätigung des Bundesdenkmalamtes dokumentiert sein;
- Aufwendungen im Sinne der **§§ 3 bis 5 Mietrechtsgesetz (MRG)** in Gebäuden sind, die den Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen (Vollanwendungsbereich des MRG). Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 MRG sind z. B. Kategorie-Anhebung von Wohnungen, Einbau von Personenaufzügen oder Zusammenlegung von Wohnungen;
- Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen sind, für die eine **Förderungszusage** nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt. Die tatsächliche **Inanspruchnahme** der Förderung ist dabei jedoch **nicht Voraussetzung**.

Herstellungsaufwand bei Dachgeschoss-Ausbauten

Der **Ausbau** eines **bestehenden Rohdachbodens** wird zum überwiegenden Teil als Herstellungsaufwand einzustufen sein. Da ein derartiger Dachgeschoss-Ausbau vom Finanzamt nicht als bautechnische Umgestaltung eines bestehenden Mietgegenstandes angesehen wird, sondern als **Errichtung einer neuen Wohneinheit**, kommt eine **begünstigte Teilabsetzung** der dafür anfallenden Herstellungsaufwendungen auf 15 Jahre nur dann in Betracht, wenn eine **Förderungszusicherung** im Sinne der oben angeführten Rechtsvorschriften vorliegt.

Auf Grund des Umstandes, dass bei der Vermietung eines Dachgeschossausbaus, welcher auf Grund einer nach dem 31. 12. 2001 erteilten Baugenehmigung errichtet wurde, die Mietzinsbildungsvorschriften des Mietrechtsgesetzes nicht zur Anwendung kommen, ist eine begünstigte Absetzung der Herstellungsaufwendungen für den Ausbau des bestehenden Dachgeschoss als Maßnahme im Sinne der §§ 3 bis 5 MRG ausgeschlossen.

Dass ein Dachgeschossausbau eine Maßnahme im Sinne des Denkmalschutzgesetzes ist, für welche das Bundesdenkmalamt eine Bestätigung ausstellt, ist in der Praxis kaum vorstellbar.

2.3.2 Instandhaltungsaufwand

Instandhaltungsaufwand liegt vor, wenn bei einem Gebäude lediglich unwesentliche Gebäudeteile repariert oder ausgetauscht werden und es dabei zu **keiner wesentlichen Erhöhung** des **Nutzungswertes** oder der **Nutzungsdauer** des Gebäudes kommt.

Beispiele für Instandhaltungsaufwendungen sind:

- laufende Wartungsarbeiten,
- Anfärbeln der Fassade,
- Ausmalen des Stiegenhauses,
- Ausbessern des Verputzes,
- Erneuerung von Gebäudeteilen infolge höherer Gewalt,
- Erhaltungsmaßnahmen, wenn bei diesen **nicht mehr als 25 %** der Anzahl der **jeweiligen Gebäudebestandteile ausgetauscht** werden (z. B. 10 von 90 Fenstern werden ausgetauscht).

Instandhaltungsaufwendungen sind steuerlich grundsätzlich **sofort** im Jahr ihrer Bezahlung als Werbungskosten **abzugsfähig**. Handelt es sich um nicht jährlich wiederkehrende Aufwendungen, können diese **über Antrag wahlweise** auch auf **10 Jahre** verteilt abgesetzt werden.

Die Wahlmöglichkeit zur freiwilligen Verteilung von Instandhaltungsaufwendungen auf 10 Jahre wurde vom Gesetzgeber geschaffen, da Verluste aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht in folgende Veranlagungsjahre vorgetragen werden können. Ein derartiger Antrag auf freiwillige Verteilung von Instandhaltungsaufwendungen auf 10 Jahre macht daher in der Regel nur dann Sinn, wenn aus der sofortigen vollen Absetzung der Aufwendungen keine oder nur eine wesentlich geringere Steuersparnis resultiert als bei einer Verteilung der Aufwendungen auf 10 Jahre.

Beispiel:

Der Pensionist A bezieht eine jährliche Pension in Höhe von 12.000,- Euro. Er besitzt ein Zinshaus, welches vor Berücksichtigung eines Fenstertausches in Höhe von 10.000,- Euro bereits ein Jahresergebnis von 0,- Euro erwirtschaftet.

Bei sofortiger Absetzung des Instandhaltungsaufwandes ergäbe sich daher ein Werbungskostenüberschuss von -10.000,- Euro aus der Liegenschaft und daraus resultierend ein Jahreseinkommen von 2.000,- Euro.

Bei freiwilliger Verteilung des Instandhaltungsaufwandes auf 10 Jahre ergäbe sich ein Werbungskostenüberschuss von nur -1.000,- Euro aus der Liegenschaft und daraus resultierend ein Jahreseinkommen von 11.000,- Euro.

Da ein Jahreseinkommen von bis zu rund 11.000,- Euro grundsätzlich einkommensteuerfrei bleibt, kommt es in beiden Fällen zu keiner Einkommensteuerbelastung für den Pensionisten A. Durch die freiwillige Verteilung des Instandhaltungsaufwandes auf 10 Jahre, können auch in den folgenden 9 Kalenderjahren jeweils 1.000,- Euro bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dadurch ergibt sich für A in den künftigen 9 Jahren ein möglicher Steuervorteil.

2.3.3 Instandsetzungsaufwand

Instandsetzungsaufwand liegt bei Maßnahmen vor, die zwar den **Nutzungswert** des Gebäudes **erhöhen** oder dessen **Nutzungsdauer verlängern**, die jedoch keinen aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand darstellen.

Dies ist etwa der Fall beim **Austausch** von:

- Fenstern und Türen,
- Dach und Dachstuhl,
- Stiegen und Zwischenwänden sowie Zwischendecken,
- Unterböden (z. B. Estrich statt Holzboden),
- Aufzugs- und Heizungsanlagen sowie Feuerungseinrichtungen,
- Elektro-, Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationen,
- Sanitärinstallationen sowie
- Erneuerung des Außenverputzes und der Wärmedämmung oder
- Trockenlegung von Mauern.

Instandsetzungsaufwendungen sind bei **Wohngebäuden** steuerlich verpflichtend über **10 Jahre** verteilt abzusetzen.

Für die als **Büro- oder Geschäftsflächen** vermieteten Gebäudeteile erfolgt die Absetzung von Instandsetzungsaufwendungen grundsätzlich sofort zur Gänze. **Wahlweise** können Instandsetzungsaufwendungen für Büro- oder Geschäftsflächen auch auf **10 Jahre** verteilt abgesetzt werden.

Die 25%-Regel

Da im Unterschied zum Herstellungsaufwand, welcher durch die Schaffung neuer – zuvor nicht oder nicht in dieser Form existierender – Gebäudeteile relativ klar definiert ist, die Unterscheidung zwischen Instandhaltungsaufwand und Instandsetzungsaufwand zum Teil fließend sein kann, wurde zur Vereinfachung der Zuordnung einer Maßnahme zum Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwand die 25%-Regel geschaffen.

XI STEUERN, GEBÜHREN UND ABGABEN

Diese besagt, dass der **Austausch von Gebäudebestandteilen** dann zu **keiner wesentlichen Erhöhung** des **Nutzungswertes** oder der **Nutzungsdauer** des Gebäudes führt, wenn in einem Kalenderjahr **nicht mehr als 25 %** der Anzahl der entsprechenden **Gebäudeteile ausgetauscht** werden.

Beispiel:

Ein Zinshaus hat 100 Fenster. Werden in einem Jahr 20 Fenster gegen neue Fenster ausgetauscht, liegt keine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes oder der Nutzungsdauer vor und ist der entsprechende Aufwand daher als Instandhaltungsaufwand grundsätzlich sofort steuerlich abzugsfähig.

Werden hingegen in einem Jahr 30 Fenster ausgetauscht, werden damit mehr als 25 % der entsprechenden Gebäudeteile ausgetauscht und liegt damit eine Erhöhung des Nutzungswertes oder der Nutzungsdauer vor. Der entsprechende Aufwand für den Tausch der 30 Fenster ist daher als Instandsetzungsaufwand auf 10 Jahre verteilt steuerlich abzusetzen.

Instandsetzungsaufwand liegt auch dann vor, wenn ein **einheitlicher Auftrag** zum **Austausch von mehr als 25 %** der Gebäudebestandteile erteilt wird und die tatsächliche Vornahme und Bezahlung des Austausches der entsprechenden Gebäudebestandteile auf mehrere Jahre verteilt stattfindet.

2.3.4 Fremdfinanzierungskosten

Fremdfinanzierungskosten sind im Zeitpunkt ihrer Bezahlung sofort als Aufwand abzugsfähig. Zu beachten ist allerdings, dass nur die Kosten für Zinsen und Spesen steuerlich abzugsfähig sind, nicht jedoch Tilgungen einer aufgenommenen Fremdfinanzierung. Es käme ansonsten zu einer doppelten steuerlichen Absetzung.

2.4 Subventionen und Förderungen

Subventionen und Förderungen aus öffentlichen Mitteln sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht als **Einnahmen** anzusetzen, sondern **kürzen die geförderten Aufwendungen**, für die sie gewährt werden. Dies gilt sowohl für Anschaffungs- und Herstellungskosten als auch für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen.

2.5 Sonstige Werbungskosten

Die sonstigen Werbungskosten stellen einen **Sammelbegriff** für sämtliche Werbungskosten dar, die in den Ausführungen weiter oben noch nicht dargestellt wurden. Sie sind grundsätzlich **sofort** im Zeitpunkt ihrer Bezahlung steuerlich **absetzbar**.

Die folgende Aufzählung soll einen Überblick über die häufigsten Formen der im Bereich des Immobilienvermögens anfallenden sonstigen Werbungskosten geben:

- Kosten für steuerliche und rechtliche **Beratung**, sofern kein unmittelbarer Zusammenhang mit **Anschaffungs- und Herstellungskosten** gegeben ist (in diesem Fall wären diese wie bereits weiter oben dargestellt aktivierungspflichtig)
- **Betriebskosten** (z. B. Versicherung, Rauchfangkehrer, Wasser, Müll, Hausbesorger, Hausverwaltungshonorar)
- **Maklerprovisionen**, soweit diese im Zusammenhang mit der Vermietung stehen
- **Öffentliche Abgaben**

2.6 Liebhaberei

Werden aus der Vermietung einer Liegenschaft **laufende steuerliche Verluste** (korrekt: Werbungskostenüberschüsse) erzielt, oder erfolgt ein **Verkauf** bzw. die **Aufgabe der Vermietung** durch Schenkung oder Eigennutzung **vor Erreichen eines steuerlichen Gesamtüberschusses**, besteht das Risiko, dass die steuerlichen Ergebnisse der Immobilie von der Finanzverwaltung **nicht als Einkunftsquelle** anerkannt werden. Das bedeutet in der Praxis, dass die steuerlichen Ergebnisse (**Werbungskostenüberschüsse**) der Immobilie **unbeachtlich** bleiben, d. h. in die steuerliche Gewinnermittlung keinen Eingang finden. Weder erzielte Einnahmen, noch verausgabte Werbungskosten sind daher in die Steuererklärung aufzunehmen. Da Liebhaberei nur dann gegeben ist, wenn überwiegend negative steuerliche Ergebnisse erzielt werden, resultieren für den Steuerpflichtigen daraus in der Regel maßgebliche Steuernachzahlungen für mehrere Veranlagungsjahre.

Die Liebhaberei-Richtlinien sehen eine **subjektbezogene Betrachtung** vor. Das bedeutet, dass **jede entgeltliche oder unentgeltliche Eigentumsübertragung** einer Immobilie zu einem **neuen Betrachtungszeitraum** für die Beurteilung, ob Liebhaberei gegeben ist oder nicht, führt. Gleichzeitig endet für den Übertragenden der Liebhaberei-Beurteilungszeitraum mit der Übertragung der Immobilie.

XI STEUERN, GEBÜHREN UND ABGABEN

Zur Beurteilung, ob laufende Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung einer Immobilie steuerlich anerkannt werden oder nicht, ist zu unterscheiden, ob die Vermietung als **große** oder **kleine Vermietung** im Sinne der **Liebhabereiverordnung** anzusehen ist.

2.6.1 Große Vermietung

Große Vermietung im Sinne der Liebhabereiverordnung liegt bei der Vermietung von **Zinshäusern, Lagerhallen** etc. vor, also bei Immobilien, die in der Regel nicht unmittelbar einer Eigennutzung dienen können.

Bei diesen Objekten wird **vermutet**, dass eine **Einkunftsquelle** vorliegt. Werden laufende Verluste aus der großen Vermietung erwirtschaftet, hat der Steuerpflichtige in Form einer Prognoserechnung glaubwürdig darzustellen, dass in einem Zeitraum von **25 Jahren** ein Gesamtüberschuss erzielbar ist. Aus **umsatzsteuerlicher** Sicht liegt bei der großen Vermietung immer **Unternehmereigenschaft** vor, wenn kein Missbrauchstatbestand unterstellt werden kann. Das bedeutet, dass selbst eine einkommensteuerliche Einstufung als Liebhabeerei keinen Effekt auf das umsatzsteuerliche Ergebnis der Immobilie hat.

2.6.2 Kleine Vermietung

Kleine Vermietung liegt bei der Vermietung von **Eigentumswohnungen, Ein- und Zweifamilienhäusern** etc., also bei allen Objekten, die oftmals auch zur Eigennutzung durch den Eigentümer dienen.

Bei diesen Objekten wird **vermutet**, dass **keine Einkunftsquelle** vorliegt, der Steuerpflichtige hat also den Gegenbeweis anzutreten, dass doch eine Einkunftsquelle vorliegt (Beweislastumkehr). Bei der Erwirtschaftung von laufenden Verlusten aus der Vermietung ist daher die Erzielung eines Gesamtüberschusses bereits nach **20 Jahren** nachzuweisen. Weiters **folgt** bei der kleinen Vermietung die **umsatzsteuerrechtliche Betrachtungsweise** der **ertragsteuerlichen Beurteilung**. Das bedeutet, dass im Falle der kleinen Vermietung die Einstufung als Liebhabeerei-Objekt sowohl für die einkommensteuerliche als auch die umsatzsteuerliche Betrachtung gilt.

Die oben angeführten Fristen von 20 bzw. 25 Jahren können sich um bis zu **3 Jahre verlängern**, wenn die Immobilie vor Vermietungsbeginn erst **errichtet** oder **saniert** wird.

2.6.3 Prognoserechnung

Der Nachweis, ob die Vermietung einer Immobilie als Liebhaberei einzustufen ist oder nicht, erfolgt durch eine so genannte **Prognoserechnung**. Eine derartige Prognoserechnung hat den Zweck, nachzuweisen ob ausgehend von den tatsächlichen steuerlichen Ergebnissen innerhalb eines Zeitraums von **20 bzw. 25 Jahren** ein **Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** zu erzielen ist, oder nicht. Dabei dürfen folgende Adaptierungen vorgenommen werden:

- Unterliegen die **Einnahmen** aus der Vermietung der Immobilie den **Mietzinsbildungsvorschriften** des **Mietrechtsgesetzes**, so dürfen die tatsächlich erzielten Mieteinnahmen bei der Erstellung der Prognoserechnung durch **fiktiv freie Mieteinnahmen** ersetzt werden.
- Wurden **Herstellungsaufwendungen** im Betrachtungszeitraum begünstigt auf **15 Jahre** verteilt abgesetzt, so dürfen diese Aufwendungen bei der Erstellung der **Prognoserechnung** auf die **Restnutzungsdauer** verteilt abgesetzt werden. Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass diese Aufwendungen in den laufenden Steuererklärungen tatsächlich weiterhin auf 15 Jahre verteilt abgesetzt werden.