

immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle
Alexandra Patloch-Kofler | Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer
Bernhard Woschnagg | Christian Zenz

Immobilien und Steuern

Highlights des Abgabenänderungsgesetzes 2022

Liebhabelei im Wandel

Ausweitung der Nachhaltigkeitsberichtspflichten

Verlorener Planungsaufwand bei Grundstücksveräußerung

Der aktuelle Fall

Haftung des Parteienvertreters

Immobilien und Recht

Die WGG-Novelle 2022 unter aufsichtsrechtlichen Aspekten

Neuerungen der WEG-Novelle 2022

Neufestsetzung der Nutzwerte von Geschäftsraumobjekten

Mietrechtliche Judikatur in Zusammenhang mit COVID-19

Schadensminderungspflicht bei COFAG-Förderungen

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche

Rechtsprechung von VwGH und OGH samt Anmerkungen

auch wesentlich – geänderten Bauausführung in baurechtlicher, statischer und architektonischer Hinsicht gedient hat.

Planungskosten für ein Gebäude können nur Teil der Herstellungskosten eines schlussendlich errichteten Gebäudes sein. Unterbleibt hingegen die Errichtung des zunächst geplanten Gebäudes gänzlich, sind die – somit vergeblichen – Planungskosten mangels Vorliegens eines Herstellungsvorgangs keine Herstellungskosten und nicht zu aktivieren.⁶ Sie fallen damit bei Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht unter die die Anschaffungskosten des Grundstücks erhöhenden Herstellungsaufwendungen gemäß § 30 Abs 3 EStG. Der VwGH folgte in diesem Erkenntnis seiner ständigen Rechtsprechung und stellte klar, dass frustrierte Planungskosten nicht mit dem Veräußerungsgewinn zur Berechnung der ImmoESt-Bemessungsgrundlage verrechnet werden können. Solche verlorenen Aufwendungen sind hingegen nicht als Herstellungskosten des Grund und Bodens zu sehen,

⁶ Rz 2215 EStR.

eine Berücksichtigung bei der Berechnung der ImmoESt ist daher nicht möglich. Dies auch dann nicht, wenn die vorgenommenen Planungsleistungen zu einem höheren Verkaufspreis geführt haben.

Eine etwaige Berücksichtigung der Planungskosten – auch bei unterbliebener Errichtung – als Werbungskosten bzw Betriebskosten wäre denkbar, wenn diese bereits im Zeitpunkt ihres Anfalls objektiv mit einer auf Einkünftezielung gerichteten Tätigkeit (zB mit einer geplanten Vermietung) in Zusammenhang gestanden sind. Im Privatvermögen wäre auch eine Verteilung nach § 28 Abs 2 EStG bei Vorliegen der Voraussetzungen möglich. Diesbezüglich findet sich im Erkenntnis dahingehend keine Aussage.

AUF DEN PUNKT GEBRACHT

Unterbleibt die Errichtung eines zunächst geplanten Gebäudes gänzlich, sind die – somit vergeblichen – Planungskosten mangels Vorliegens eines Herstellungsvorgangs keine Herstellungskosten und nicht zu aktivieren.

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 30 Abs 2 Z 2 EStG

immo aktuell 2022/22

Private Grundstücksveräußerung:
Herstellerbefreiung

VwGH 22. 2. 2022, Ra 2020/15/0001

Dem Begriff des „selbst hergestellten Gebäudes“ in § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF des 1. StabG 2012 kommt die gleiche Bedeutung zu wie dem gleichlautenden Begriff des § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF vor dem 1. StabG 2012. Ein selbst „hergestelltes Gebäude“ iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG liegt nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als „Hausbau“ angesehen werden. Das Tätigen von Herstellungsaufwendungen reicht noch nicht aus, um von einem „selbst hergestellten Gebäude“ auszugehen.

Sachverhalt: Mit Kaufvertrag vom 10./24. 5. 2012 verkaufte und übergab der Mitbeteiligte eine Eigentumswohnung an die Käuferin. Im Einkommensteuerbescheid 2012 setzte das Finanzamt die Steuer aus der privaten Grundstücksveräußerung gegenüber dem Mitbeteiligten unter Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25 % mit 8.400 € fest. Begründend führte es aus, der Mitbeteiligte habe im Rahmen eines Vorhalteverfahrens mitgeteilt, dass er die „Herstellerbefreiung“ in Anspruch nehmen wolle, doch habe er der Aufforderung des Finanzamts auf Vorlage

entsprechender Unterlagen nicht Folge geleistet. In der dagegen erhobenen Beschwerde brachte der Mitbeteiligte vor, auf den gegenständlichen Liegenschaftsanteilen befinde sich seine Wohnung, die er in den Jahren 1975 und 1976 errichtet habe. Er habe in diesen Jahren für seine Wohnung einen Zubau an das Betriebsgebäude der Firma X geschaffen. Diesen selbst hergestellten Gebäudeteil habe er unter Tragung des finanziellen Baurisikos errichtet und seit der Fertigstellung als Hauptwohnsitz genutzt. Als Nachweis übermittelte er eine Kopie des Baubescheides aus dem Jahr 1975, in dem der Zubau einer Wohnung über Ansuchen des Mitbeteiligten bewilligt worden war, sowie – mangels Vorhandenseins anderer Unterlagen aus den 70er-Jahren – Mikroverfilmungen aus dem Jahr 1991 über den damaligen Baukredit.

Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine ordentliche Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das BFG der Beschwerde Folge. Es schätzte den auf das Gebäude entfallenden Anteil mit 80 % des Gesamtkaufpreises und brachte für diesen Anteil die Befreiung für selbst hergestellte Gebäude nach § 30 Abs 2 Z 2 EStG zur Anwendung. In der gegen dieses Erkenntnis gerichteten außerordentlichen Revision rügte das Finanzamt im Zulässigkeitsvorbringen die Nichtbeachtung der Rechtsprechung des VwGH zu den Voraussetzungen der Steuerbefreiung für „selbst hergestellte Gebäude“ (Hinweis auf VwGH 24. 9. 2014, 2010/13/0154; 2. 6. 2004, 99/13/0133) und damit das Unterbleiben der relevanten Sachverhaltsfeststellungen. Eine Revisionsbeantwortung wurde nicht erstattet.

Der VwGH ließ die Revision zu und hob das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Rechtliche Beurteilung: [...] Gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 (1. StabG 2012), BGBl I 2012/22, sind von der Besteuerung ausgenommen Einkünfte: „Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.“

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage führen hierzu aus (vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 8): „Auch selbst hergestellte Gebäude sollen wie bisher von der Besteuerung befreit sein. Ein selbst hergestelltes Gebäude liegt vor, wenn der Steuerpflichtige hinsichtlich der Errichtung das (finanzielle) Baurisiko trägt; er also selbst oder auch durch einen Bauunternehmer das Gebäude errichtet. Anders als nach der bisherigen Rechtslage, soll die Befreiung allerdings insoweit nicht greifen, als das Gebäude innerhalb der letzten 10 Jahre zur Erzielung von Einkünften gedient hat. Im Falle einer teilweisen Nutzung zur Erzielung von Einkünften steht die Befreiung nur anteilig zu.“

Bereits nach der Bestimmung des § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 („Spekulationsgeschäfte“) waren von der Steuerpflicht (als Spekulationsgeschäft) die Einkünfte aus der Veräußerung „von selbst hergestellten Gebäuden“ gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG befreit. Zu dieser Bestimmung hat der VwGH schon im Erkenntnis vom 20. 9. 2001, 98/15/0071, mit näherer Begründung ausgeführt, dass Baumaßnahmen, die – als Herstellungsaufwendungen – zur Änderung der Wesensart des Gebäudes führen, im Allgemeinen noch nicht den Tatbestand des „selbst hergestellten Gebäudes“ erfüllen. Ein selbst „hergestelltes Gebäude“ iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG liegt nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als „Hausbau“ angesehen werden.

Grundsätzlich erfasst die Befreiungsbestimmung damit nur die erstmalige Errichtung eines Objekts (vgl VwGH 25. 4. 2012, 2008/13/0128; 25. 2. 2003, 2000/14/0017).

Im Erkenntnis vom 2. 6. 2004, 99/13/0133, ist der VwGH bei Baumaßnahmen, mit denen durch den Ausbau des Dachgeschosses zwei neue Wohneinheiten errichtet und auch in den Untergeschossen durch Anbauten neue Wohneinheiten geschaffen wurden, wobei die im Zuge der Umbauarbeiten geschaffenen Wohnungen als Eigentumswohnungen verkauft wurden, nicht von der Erfüllung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung für selbst hergestellte Gebäude ausgegangen. Die Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nutzbaren Fläche des Gebäudes begründet nämlich seine (neue) Herstellung iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 noch nicht. Revitalisierung und

Ausbau eines bestehenden Gebäudes machen aus diesem kein anderes Wirtschaftsgut.

Einen „Hausbau“ im Sinne der erstmaligen Errichtung eines Gebäudeobjekts stellt der Dachbodenausbau bzw die Herstellung der Dachgeschosswohnungen auch dann nicht dar, wenn dazu die „gesamte Dachhaut“ und der Dachstuhl des bisherigen Gebäudes entfernt werden mussten (vgl nochmals VwGH 25. 4. 2012, 2008/13/0128; 24. 9. 2014, 2010/13/0154).

Wenn Baumaßnahmen einschließlich eines Zubaus und eines Dachgeschossausbaus (auch unter Entfernung der Dachhaut), die eine wesentliche Erweiterung der Nutzflächen mit sich bringen, nach der Verkehrsauffassung nicht als Herstellung eines Gebäudes und damit nicht als „Hausbau“ beurteilt werden, liegt, wie der VwGH im Erkenntnis vom 24. 9. 2014, 2010/13/0154, ausgesprochen hat, bei Vorliegen derartiger Immobilien noch kein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 vor.

Dem Begriff des „selbst hergestellten Gebäudes“ in § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF des 1. StabG 2012 kommt die gleiche Bedeutung zu wie dem gleichlautenden Begriff des § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF vor dem 1. StabG 2012. Dies ergibt sich bereits aus den oben wiedergegebenen Erläuterungen zum 1. StabG 2012.

Im gegenständlichen Fall hat der Mitbeteiligte eine Eigentumswohnung verkauft, die Wohnräume im ersten und zweiten Obergeschoss und im Dachgeschoss eines Gebäudes umfassten. Der Baubescheid vom 17. 3. 1975, auf den sich das angefochtene Erkenntnis stützt, bewilligt den Zubau einer Wohnung.

Das angefochtene Erkenntnis geht von auf der Grundlage des Baubescheides vom 17. 3. 1975 getätigten „Herstellungsaufwendungen“ aus. Aus der zitierten Rechtsprechung des VwGH ergibt sich jedoch, dass das Tätigen von Herstellungsaufwendungen noch nicht ausreicht, um von einem „selbst hergestellten Gebäude“ auszugehen.

Dem angefochtenen Erkenntnis ist nicht zu entnehmen, ob der mit Baubescheid vom 17. 3. 1975 bewilligte „Zubau“ im Verhältnis zum schon vorhandenen Altbestand als „Hausbau“, also als Errichtung eines (neuen) Gebäudes im Sinne der oben wiedergegebenen Rechtsprechung beurteilt werden kann. Dem Erkenntnis ist nicht einmal zu entnehmen, ob alle bzw welche Räume der verkauften Eigentumswohnung (im ersten und zweiten Obergeschoss und im Dachgeschoss) auf die mit dem Baubescheid vom 17. 3. 1975 bewilligten Baumaßnahmen zurückzuführen sind, oder ob es sich (ganz oder teilweise) um einen bereits 1975 vorhandenen Altbestand handelt.

Soweit im angefochtenen Erkenntnis iZm dem Baubescheid von einem „beschriebene[n] Bauvorhaben entsprechend der bewilligten Plan-

unterlagen“ die Rede ist, lassen das Erkenntnis und auch der Akt des BFG nicht einmal ansatzweise eine Beschreibung der gesetzten baulichen Maßnahmen erkennen.

Der VwGH hat schon wiederholt darauf hingewiesen, dass nicht nur die Abgabenbehörde der amtswegigen Ermittlungspflicht unterliegt, sondern auch das BFG (vgl für viele VwGH 5. 3. 2020, Ro 2018/15/0004). Dass das Finanzamt die abweisende Beschwerdevorentscheidung lediglich damit begründete, dass der Mitbeteiligte das Tragen des „finanziellen Baurisikos“ nicht nachgewiesen habe, entband das BFG daher nicht davon, selbst all jene Feststellungen zu treffen, die die rechtliche Beurteilung ermöglichen, ob im Revisionsfall die Tatbestandsvoraussetzungen der strittigen Befreiungsbestimmung erfüllt sind. [...]

Anmerkung

Im vorliegenden Erkenntnis bestätigt der VwGH, dass dem Begriff des „selbst hergestellten Gebäudes“ in § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF des 1. StabG 2012 die gleiche Bedeutung zukommt wie dem gleichlautenden Begriff des § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF vor dem 1. StabG 2012. Zurückgreifend auf die bisherige Judikatur zu § 30 Abs 2 Z 2 EStG aF bekämpft er die darin entwickelten Grundsätze:

- VwGH 20. 9. 2001, 98/15/0071: Mit dem Begriff des selbst hergestellten Gebäudes wollte der Gesetzgeber auch Gebäude erfassen, die der Eigentümer zwar nicht (allein oder überwiegend) in eigener Arbeitsleistung errichtet, aber als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten lässt. Die Problematik der unterschiedlichen Behandlung angeschaffter Gebäude und durch zugekaufte Bauleistungen errichteter Gebäude steht jedenfalls einer weiten Auslegung des Begriffs der „selbst hergestellten Gebäude“ entgegen. Aus dem Zusammenhang der Bestimmungen des § 30 Abs 2 Z 2 EStG und des § 30 Abs 4 Satz 2 EStG ergibt sich, dass Baumaßnahmen, die zur Änderung der Wesensart des Gebäudes führen, zwar bei Ermittlung der Höhe des Spekulationsergebnisses zu berücksichtigen sind (nach § 30 Abs 4 EStG), im Allgemeinen aber noch nicht zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals des „selbst hergestellten Gebäudes“ hinreichen. Ein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG liegt nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als „Hausbau“ und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung angesehen werden. Grundsätzlich erfasst die Befreiungsbestimmung damit nur die erstmalige Errichtung eines Objekts.
- VwGH 25. 3. 2003, 2000/14/0017: Verweis auf VwGH 20. 9. 2001, 98/15/0071. Für die

Beurteilung kommt es nicht darauf an, ob das Gebäude (ein „Abbruchobjekt“) bei seiner Anschaffung „schon verwendbar“ war.

- VwGH 2. 6. 2004, 99/13/0133: Verweis auf VwGH 20. 9. 2001, 98/15/0071, und 25. 3. 2003, 2000/14/0017. Die – sei es auch erhebliche – Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nützlichen Flächen des Gebäudes begründete seine (neue) Herstellung iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG noch nicht.
- VwGH 25. 4. 2012, 2008/13/0128: Verweis auf VwGH 20. 9. 2001, 98/15/0071, und 2. 6. 2004, 99/13/0133. Einen „Hausbau“ im Sinne der erstmaligen Errichtung eines Gebäudeobjekts stellte der Dachbodenausbau bzw die Herstellung der Dachgeschosswohnungen auch dann nicht dar, wenn dazu laut Beschwerde die „gesamte Dachhaut“ und der Dachstuhl des bisherigen Gebäudes entfernt werden mussten.
- VwGH 24. 9. 2014, 2010/13/0154: Verweis auf VwGH 20. 9. 2001, 98/15/0071; 25. 3. 2003, 2000/14/0017; 2. 6. 2004, 99/13/0133; 25. 4. 2012, 2008/13/0128. Ein Bescheid des Bundesdenkmalamts zur denkmalgerechten Erhaltung des Gebäudes in seiner geschichtlich, künstlerisch und kulturell bedeutenden Substanz spricht für die Annahme einer nicht veränderten Grundsubstanz des Gebäudes.

Höchstgerichtlich nicht geklärt ist, ob die Befreiung auch auf die Veräußerung selbst hergestellter Gebäudeteile (anteilig) anwendbar ist (bejahend für die Rechtslage vor dem 1. 4. 2012 *Doralt/Kempff*, EStG [7. Lfg, 2002] § 30 Tz 116; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch [1993] § 30 Tz 23), ob sie für Rohbauten greift (bejahend für die Rechtslage vor 1. 4. 2012 *Doralt/Kempff*, EStG [7. Lfg, 2002] § 30 Tz 114/1; ablehnend für die Rechtslage ab 1. 4. 2012 *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [17. Lfg, 2014] § 30 Tz 170 und 174) und ob sie im Erbfall bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen vom Rechtsnachfolger in Anspruch genommen werden kann (bejahend für die Rechtslage vor dem 1. 4. 2012 *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 30 Tz 23; ablehnend für die Rechtslage ab 1. 4. 2012 Rz 6646 EStR; BFG 11. 5. 2020, RV/3100856/2016, immo aktuell 2020/31, 184 [*Kanduth-Kristen*]; 1. 3. 2019, RV/7101841/2014).

Sabine Kanduth-Kristen

§ 28 Abs 1 Z 1 EStG;

§ 28 Abs 2 EStG

immo aktuell 2022/23

Zum Werbungskostencharakter von Zahlungen in die „Reparaturrücklage“

VwGH 2. 5. 2022, Ra 2021/13/0014

Da die Rücklage [iSd § 31 WEG 2002, Anm] vom Verwalter für alle Arten von Liegenschaftsaufwendungen verwendet werden kann, steht bei Dotierung der Rücklage durch den Wohnungseigentümer noch nicht fest, ob

dieser Zahlung Werbungs-kostencharakter zukommt. Diese Zahlungen können erst dann und nur insoweit als Werbungskosten abgezogen werden, als eine Zahlung aus der Rücklage erfolgt, der Werbungs-kostencharakter zukommt [...].

Sachverhalt: Der Revisionswerber ist Inhaber mehrerer vermieteter Eigentumswohnungen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung machte er seine Zahlungen an den „Reparaturfonds“ (Rücklage) der Wohnungseigentümergeinschaft einkünftermindernd als Werbungskosten geltend. Nach Abhaltung einer Außenprüfung verweigerte das Finanzamt die Geltendmachung der Zuführungen zum Reparaturfonds als Werbungskosten. Der dagegen erhobenen Beschwerde an das BFG gab dieses keine Folge und sprach im Wesentlichen – soweit der Entscheidung des VwGH entnehmbar, das Erkenntnis des BFG wurde gem § 23 Abs 3 BFGG nicht veröffentlicht – aus, dass die Zuführungen an den Reparaturfonds zu einer Ansparung eines zweckgebundenen Vermögens führten. Da die Rücklage lediglich der Vorsorge für zukünftige Ausgaben diene und Werbungskosten erst dann vorlägen, wenn sie anfielen, seien folglich Rücklagenzuführungen einkommensteuerlich nicht abzugsfähig. Es könne zum Zeitpunkt der Beitragsleistung auch gar nicht beurteilt werden, ob zum Zeitpunkt der Zahlungen aus der Rücklage die entsprechende Wohnung überhaupt noch vermietet werde. Es wäre sachlich nicht gerechtfertigt, wenn die Rücklagendotierung zu Werbungskosten führen würde, wenn die Verwendung zu einem Zeitpunkt geschehe, da die entsprechende Wohnung überhaupt nicht mehr zur Einkünfterzielung genutzt werde. Der Wohnungseigentümer habe wirtschaftliches Eigentum am aliquoten Rücklagenbetrag. Spätestens im Zeitpunkt des Verkaufs müsse er wohl dieses wirtschaftliche Eigentum verlieren. In diesem Zeitpunkt könne der aliquote Rücklagenbetrag bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die ImmoESt als Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Erst mit dem Abfluss der Gelder aus dem gemeinschaftlichen Eigentum gegen Rechnung sei der abgabenrechtliche Kostencharakter des verausgabten Betrags anhand der dazugehörigen Rechnungen bestimmbar.

Das BFG ließ mangels Rechtsprechung des VwGH die ordentliche Revision zu; diese wurde allerdings vom VwGH als unbegründet abgewiesen.

Rechtliche Beurteilung: [...] Ein Aufwand oder eine Ausgabe liegt vor, wenn die Wertabgabe (der geleistete Betrag) aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist. Der Begriff der Werbungskosten setzt somit – wie sich in Umkehrung aus § 15 EStG ergibt – einen Abfluss voraus, der sich wirtschaftlich in einer Verminderung des Vermögens des Abgabepflichtigen auswirkt (vgl neuerlich VwGH 31. 12. 2020, Ra 2019/13/0077, mwN).

IZm Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist zu beachten, dass Erhaltungsaufwand (Instandhaltungsaufwand und Instandsetzungsaufwand) im Jahr des Aufwands (im Allge-

meinen) sofort abzugsfähig ist, während Herstellungsaufwand zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben ist (vgl Doralt, EStG [9. Lfg] § 28 Tz 104). Diese allgemeinen Regelungen werden aber insb dahin modifiziert, dass nach § 28 Abs 2 EStG (in der hier anwendbaren Fassung vor BGBl I 2015/118) Instandsetzungsaufwendungen, soweit diese nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen sind. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Bestandsobjekte im vorliegenden Fall – wie sich aus den in den Verwaltungsakten befindlichen Urkunden ergibt – zu Wohnzwecken vermietet wurden.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob Beiträge an einen „Reparaturfonds“ als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Nach § 31 Abs 1 Wohnungseigentumsgesetz 2002 (WEG 2002) haben die Wohnungseigentümer eine angemessene Rücklage zur Vorsorge für künftige Aufwendungen zu bilden. Bei der Festlegung der Beiträge zur Bildung der Rücklage ist auf die voraussichtliche Entwicklung der Aufwendungen Bedacht zu nehmen. [...]

Der Zweck der Regelungen über die Bildung einer Rücklage besteht primär darin, Mittel für hohe, nicht jährlich wiederkehrende Auslagen, insb für große Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten, anzusparen und damit die mit der Aufnahme eines Darlehens verbundenen Kosten für die Geldbeschaffung und Verzinsung zu vermeiden (vgl – auch unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien – OGH 15. 12. 2009, 5 Ob 171/09x).

Die Rücklage ist Vermögen der Eigentümergemeinschaft. Der einzelne Wohnungseigentümer kann Rückzahlungen aus (dem angesparten Teil) der – im Eigentum der Eigentümergemeinschaft stehenden – Rücklage nicht verlangen (vgl neuerlich OGH 15. 12. 2009, 5 Ob 171/09x), und zwar auch nicht bei Ausscheiden aus der Eigentümergemeinschaft infolge Veräußerung seines Anteils (vgl OGH 15. 5. 2013, 3 Ob 63/13f). Beitragsleistungen der Wohnungseigentümer fließen, sobald sie in die Verfügungsgewalt der Eigentümergemeinschaft eintreten, *ex lege* und widmungsunabhängig der Eigentümergemeinschaft zu (vgl OGH 1. 4. 2008, 5 Ob 185/07b). Damit profitieren künftige Erwerber eines Wohnungseigentumsobjekts von der früher erfolgten Einhebung (besonders) hoher (und unverbraucht erhalten gebliebener) Beiträge zur Rücklage, während für künftige Erwerber geringe oder nicht eingehobene Beiträge wirtschaftlich nachteilig sind (vgl neuerlich OGH 15. 12. 2009, 5 Ob 171/09x).

Betreffend die ua in § 20 Abs 2 WEG 2002 angesprochenen Erhaltungsarbeiten verweist § 28 Abs 1 Z 1 WEG 2002 auf die ordnungsgemäße Erhaltung der allgemeinen Teile der Lie-

genschaft iSd § 3 MRG (vgl zur Anknüpfung an die Begriffe des MRG auch OGH 28. 6. 2018, 6 Ob 101/18y).

Die Begriffe des Wohnungseigentumsrechts sind mit jenen des Einkommensteuerrechts nicht deckungsgleich. § 28 Abs 3 EStG enthält insb Regelungen für Aufwendungen iSd § 3 MRG („Erhaltung“) und §§ 4 und 5 MRG („Nützliche Verbesserung“), bei denen es sich aber nach dem Einkommensteuerrecht auch um Herstellungsaufwand handeln kann (arg: „so weit sie Herstellungsaufwand darstellen“).

Die von den Wohnungseigentümern zu leistenden Beiträge zur Rücklage iSd § 31 Abs 1 WEG 2002 umfassen insb Zahlungen für (geplante) Erhaltungsarbeiten und Verbesserungsarbeiten (iSd WEG und damit iSd MRG). Dabei kann es sich auch um Instandsetzungsaufwand (iSd § 28 Abs 2 EStG) oder um Herstellungsaufwand (iSd § 28 Abs 3 EStG) handeln.

Voraussetzung für den Werbungskostencharakter von Anzahlungen oder Vorauszahlungen ist, dass im Zeitpunkt der Leistung ernstlich damit gerechnet werden muss, dass der die Werbungkosteneigenschaft begründende Zusammenhang gegeben ist. Es muss damit also der Zusammenhang mit Instandhaltungsaufwand und nicht mit zu aktivierendem Herstellungsaufwand gegeben sein (vgl VwGH 26. 6. 1990, 89/14/0257; vgl auch VwGH 20. 12. 2000, 97/13/0119).

Gleiches gilt auch für die hier zu beurteilende Dotierung einer Rücklage iSd § 31 WEG 2002. Da die Rücklage vom Verwalter für alle Arten von Liegenschaftsaufwendungen verwendet werden kann, steht bei Dotierung der Rücklage durch den Wohnungseigentümer noch nicht fest, ob dieser Zahlung Werbungskostencharakter zukommt. Diese Zahlungen können erst dann und nur insoweit als Werbungskosten abgezogen werden, als eine Zahlung aus der Rücklage erfolgt, der Werbungskostencharakter zukommt (vgl in diesem Sinne auch *Zorn/Stanek* in *Doralt et al*, EStG [20. Lfg] § 16 Tz 18; *Mayr/Hayden* in *Doralt et al*, EStG [18. Lfg] § 19 Tz 40 [„Instandhaltungsfonds“; „Reparaturfonds“]; *Doralt*, EStG [9. Lfg] § 28 Tz 98 [„Reparaturrücklage“]; *Jakom/Lenneis*, EStG¹⁴ [2021] § 16 Rz 56 [„Instandhaltungsrücklage“]). [...]

Anmerkung

Die Entscheidung des VwGH stützt sich auf die einhellige, herrschende Meinung im Schrifttum, der untergerichtlichen Judikatur und der Verwaltungspraxis, die – soweit ersichtlich – auf den BFH 26. 1. 1988, IX R 119/83, zurückgeht. So entscheidet es sich nach dem Erkenntnis des VwGH erst bei der Verwendung der Rücklage, ob (sofort abzugsfähige oder zu verteilende) Werbungskosten oder Herstellungsaufwendungen vorliegen, die Zahlungen an die

Reparaturrücklage selbst stellen allerdings noch keine Werbungskosten dar.

Die Finanzverwaltung wählt in diesem Zusammenhang einen pragmatischen Zugang. So vertritt sie zwar ebenfalls, dass die Dotierungen der Reparaturrücklage (noch) keine Werbungskosten darstellen; für den Fall, dass die Zahlungen dennoch (unrichtigerweise) als Werbungskosten Berücksichtigung fanden, sei ein nochmaliger Abzug bei Verwendung der Rücklage nicht möglich (Rz 6419a EStR). Richtigerweise wäre mE allerdings in den Fällen des Abzugs als Werbungskosten bereits im Zeitpunkt der Dotierung mit einer Wiederaufnahme des entsprechenden Veranlagungsverfahrens bzw in den Fällen von bereits verjährten Zeiträumen mittels Zu- und Abschlägen nach § 28 Abs 7 EStG iVm § 4 Abs 2 Z 2 EStG vorzugehen.

Den vom VwGH wiedergegebenen Aussagen des BFG zufolge führt der Verlust des wirtschaftlichen Eigentums an der aliquoten Rücklage im Rahmen eines Verkaufs eines Wohnungseigentumsobjekts dazu, dass diese bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die ImmoESt als Werbungskosten in Abzug gebracht werden könne. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass ein Werbungskostenabzug bei der Ermittlung von Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen, sofern nicht zur Regelbesteuerung gem § 30a Abs 2 EStG optiert wird, gem § 20 Abs 2 TS 2 EStG nicht möglich ist (vgl hierzu ausführlich zB *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, Werbungskostenabzug bei privaten Grundstücksveräußerungen, ÖStZ 2017, 502). Vielmehr ist hier mE der Ansicht der Finanzverwaltung zu folgen, wonach für den Fall, dass nachgewiesen werde, dass ein konkreter Teil des gesamten Kaufpreises auf die in der Instandhaltungsrücklage eingezahlten Beträge entfällt, der Veräußerer insoweit keine Einkünfte und der Erwerber insoweit keine Anschaffungskosten habe (Rz 6655c EStR). Die Finanzverwaltung verlangt als Nachweis die ausdrückliche Erwähnung des konkreten Betrags im Kaufvertrag.

Nicht geklärt ist allerdings, was bei entgeltlicher Übertragung der Eigentumswohnung mit dem aliquoten Anteil an der Reparaturrücklage bei einer nicht konkreten Benennung im Kaufvertrag geschehen solle. Zwar liegen dann – im Umkehrschluss zu den Aussagen der Finanzverwaltung – beim Veräußerer wohl entsprechend höhere Einkünfte aus Grundstücksveräußerung vor. Der Einkünfte erzielende Erwerber würde entsprechend höhere Anschaffungskosten im Rahmen der AfA einkünftemindernd verteilen. Inwieweit die Verwendung der Reparaturrücklage beim Erwerber noch (zusätzlich) als einkünftemindernd angesetzt werden könne, wäre mangels entsprechender Verausgabung durch den Erwerber allerdings fraglich.

Andreas Kampitsch

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!

immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth
Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle
Florian Petrikovics | Katharina Pinter
Markus Reithofer | Bernhard Woschnagg
Christian Zenz

Jetzt 22 % Rabatt auf Ihr Abo 2022!

Immobilien | Steuern | Recht

Der aktuelle Fall

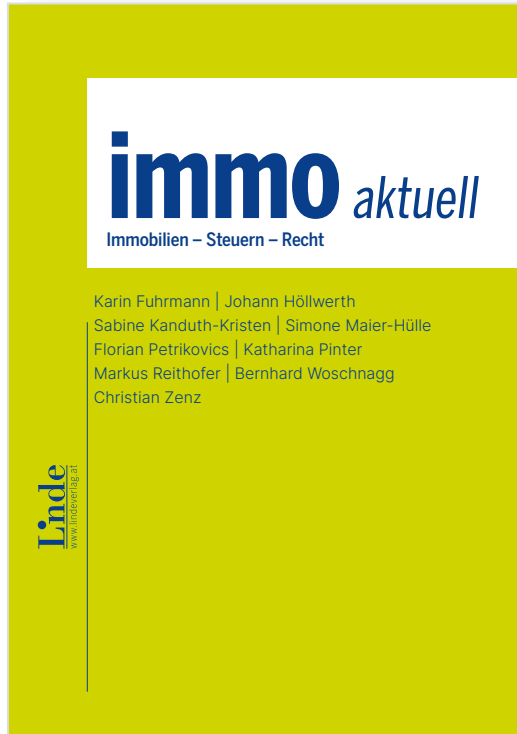
Diskussion am Puls der Zeit

Immobilien- und Steuerrecht

Fundierte Fachinformation durch Top-Experten

Rechtsprechung

Judikatur des VfGH, VfGH, OGH aus erster Hand



immo aktuell - Jahresabonnement 2022

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/immo-aktuell
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-22 an.

Print & Digital: **€ 245,-** (statt € 314,-)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Aktion gültig nur für Neuabonnements 2022.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/immo-aktuell