

Immobilienvermögen

Immobilienvermögen

Steuerbefreiung für selbst hergestellte Gebäude bei Gebäudeerweiterungen

Neue Judikatur des VwGH zum Gebäudebegriff

CHRISTIAN PRODINGER*)



Nach § 30 Abs 2 Z 2 EStG sind Einkünfte aus der Veräußerung von im Privatvermögen selbst hergestellten Gebäuden von der Besteuerung ausgenommen. Fraglich ist, ob dies nur bei Neuerrichtung von Gebäuden oder auch bei Aus- und Umbauten, Aufstockungen, Dachbodenausbauten oder Umbaumaßnahmen im Inneren des Gebäudes gilt.

1. Bisherige Judikatur

In einem neueren Erkenntnis hat der VwGH¹⁾ unter Zitierung diverser Vorjudikatur ausgeführt, dass ein selbst hergestelltes Gebäude schon nach der alten Rechtslage nur dann vorliegen soll, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als „Hausbau“, angesehen werden.²⁾ Grundsätzlich erfasst die Befreiungsbestimmung damit nur die erstmalige Errichtung eines Objekts.³⁾

Der VwGH bezieht sich weiters auf eine Entscheidung,⁴⁾ wonach beim Ausbau des Dachgeschosses mit Errichtung zweier neuer Wohneinheiten und Anbauten für neue Wohneinheiten in den Untergeschossen nicht von der Erfüllung der Voraussetzungen der Steuerbefreiungen für selbst hergestellte Gebäude ausgegangen wurde.

Der VwGH führt weiter aus: „Die Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nutzbaren Fläche des Gebäudes begründet nämlich seine (neue) Herstellung im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 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 Gebäudeobjektes 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; sowie VwGH 24.9.2014, 2010/13/0154).“

Umso weniger würde nach dieser Judikatur der bloße Ausbau des Dachbodens ohne Berührung der Dachhaut als Herstellung eines Gebäudes angesehen werden. Vereinfacht wird letztlich nur der Neubau eines Gebäudes als (selbst) „hergestelltes Gebäude“ im Sinn der Bestimmung angesehen.

Natürlich wird es Abgrenzungsfragen geben. So deutet der VwGH an, dass vom BFG zu ermitteln gewesen wäre, in welchem Verhältnis der Zubau zum Altbestand steht. Insofern könnte es sein, dass bei einem nur geringen⁵⁾ Altbestand ein deutlich überwiegender Zubau gemacht wird, sodass hier die Verkehrsauffassung sehr wohl vom Neubau eines Gebäudes ausgehen würde.

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

¹⁾ VwGH 22. 2. 2022, Ra 2020/15/0001.

²⁾ Verweis auf VwGH 20. 9. 2001, 98/15/0071.

³⁾ Verweis auf VwGH 25. 4. 2012, 2008/13/0128; 25. 2. 2003, 2000/14/0017.

⁴⁾ VwGH 2. 6. 2004, 99/13/0133.

⁵⁾ Bauvolumensmäßig oder nutzflächenbezogen; der Verkehrswert könnte insofern eher in den Hintergrund treten.

Dies ändert aber nichts daran, dass vom VwGH in aller Regel Zubauten, Anbauten und Ausbauten des Dachbodens, in welcher Art auch immer, gerade nicht als Herstellung eines Gebäudes angesehen werden, da sich – abgesehen von im Sachverhalt begründeten Ausnahmen – an der Wesensart des ursprünglichen Gebäudes nichts ändert. Klarerweise würden Herstellungsmaßnahmen im Inneren eines Gebäudes, wie zB das Versetzen von Wänden oder der erstmalige Einbau eines Bades oder WC, erst recht nicht zur Annahme eines neu errichteten Gebäudes führen.⁶⁾

2. Aktuelle Judikatur zum Gebäudebegriff

In einem rezenten Erkenntnis des VwGH⁷⁾ hatte der Gerichtshof über die Anwendbarkeit des § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG in Bezug auf eine von sechs Wohnungen eines nicht parifizierten Hauses zu entscheiden. Diese Wohnung war bis zu einem bestimmten Zeitpunkt an die Eltern des Revisionswerbers entweder außerhalb einer Einkunftsquelle zur Verfügung gestellt worden oder es lag Liebhaberei vor. Ab einem bestimmten Zeitpunkt bezahlten die Eltern aber eine fremdübliche Miete, sodass die Wohnung in steuerlich anerkannter Weise vermietet wurde.

Von den anderen fünf Wohnungen bewohnte eine der Revisionswerber selbst, die anderen vier waren unstrittig vermietet.

Fraglich war, ob § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG auf die gegenständliche Wohneinheit (der Eltern) anzuwenden sei, zumal der Gesetzestext von der Vermietung eines Grundstücks spricht und nach dem BFG⁸⁾ darunter das gesamte Grundstück⁹⁾ zu verstehen ist. Sei nun bereits ein Teil des Gebäudes vermietet worden, könne die Bestimmung nicht mehr anwendbar sein, da es sich eben – bezogen auf das Gebäude – nicht um eine erstmalige Vermietung handle.

Der VwGH stellt detailliert dar, dass der Begriff „Grundstück“ unter Bedachtnahme auf den Zweck der jeweiligen Gesetzesbestimmung und die Gesetzessystematik zu ermitteln ist (mwH). Es wird auf verschiedene Konstellationen eingegangen, so etwa auf die Einlage, die gemischte Verwendung und die nur teilweise Steuerverfangeinheit.¹⁰⁾

Für die hier diskutierte Frage ist aber eine – letztlich *obiter dictum* – ergangene Aussage des VwGH zur gemischten Steuerverfangeinheit entscheidend. Der VwGH führt aus: *„Eine solche Konstellation kann beispielsweise auch dann vorliegen, wenn ein zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfanges Gebäude („Altvermögen“) nach dem 31. März 2012 um ein neues Stockwerk aufgestockt wird, sodass dieser räumliche Teil des einheitlichen Gebäudes nicht mehr dem „Altvermögen“ zurechenbar ist.“*

Somit ergibt sich, dass das Abstellen auf Gebäude durchaus auch Gebäudeteile meint, sodass etwa ein bestehendes Gebäude Altvermögen darstellen kann, ein neuer „räumlicher Teil“ aber selbständig zu betrachten ist und daher Neuvermögen darstellt. Der aus dem Ausdruck „Grundstück“ herausgeschälte Ausdruck „Gebäude“ meint also nicht nur das Gebäude als solches bzw Ganzes, sondern offensichtlich auch Gebäudeteile.

In der zitierten Literatur geht Zorn¹¹⁾ etwa von einer Erhöhung des Gebäudes um weitere Stockwerke oder um einen Zubau aus, allgemein von einer Erhöhung der Außen-

⁶⁾ Siehe zur gesamten Fragestellung zB Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁸ (2025) § 30 Rz 38.

⁷⁾ VwGH 27. 5. 2025, Ro 2024/15/0018; diese Entscheidung erging nicht direkt zur Herstellerbefreiung.

⁸⁾ BFG 20. 3. 2024, RV/5100046/2024.

⁹⁾ Nach dem VwGH ist dabei das Gebäude gemeint, da ja die Absetzung für Abnutzung geregelt werde, die bei Grund und Boden nicht zur Anwendung gelangen könnte.

¹⁰⁾ Vgl zu diesen Aussagen schon die Anmerkungen von Bodis, SWK 9/2025, 1155; Zorn, RdW 2025, 560; Kanduth-Kristen, immo aktuell 2025, 152; zudem Zorn, Aufstockung eines Altgebäudes begründet Neuvermögen, SWK 19/2025, 881.

¹¹⁾ Zorn, SWK 19/2025, 881.

maße eines Altgebäudes.¹²⁾ Gleiches gelte für eine unterirdisch bedeutsame Vergrößerung.

Reine Herstellungsmaßnahmen innerhalb der bestehenden Bausubstanz würden hingegen keine eigenen Gebäudeteile begründen. Zweifelhaft könne der Ausbau eines Dachbodens sein; hier könne allenfalls auf die Verkehrsauffassung (geänderte Außenansicht durch Einbau von Fenstern oder Glasfassaden) abgestellt werden.

Nach *Kanduth-Kristen*¹³⁾ sei zu prüfen, ob die Zusatzinvestition insgesamt zu einem „neuen“ Gebäude führt, was zB bei der Schaffung einer selbständigen Wohneinheit vorliege. Sei dies nicht der Fall, wäre vom ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt des Gebäudes auszugehen.

3. Zusammenführung der Ergebnisse

Wie sich zeigt, führen die beiden Rechtsprechungslinien zu einem sich widersprechenden Ergebnis. Ist nach der gerade referierten Judikatur der Anbau oder Zubau als Herstellung eines eigenständig zu beurteilenden Gebäudeteils zu beurteilen, ist nicht einsichtig, warum anderes für „im Privatvermögen selbst hergestellte Gebäude“ gelten soll. Ob das Gebäude im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen hergestellt wird, kann für die Einstufung eines Gebäudeteils offensichtlich keine Rolle spielen.

Die Qualifikation „selbst“ stellt auf das Bauherrenrisiko ab,¹⁴⁾ was augenscheinlich keine Auswirkungen auf die Betrachtung des Wesens und Umfangs eines „Gebäudes“ haben kann. Bauherreneigenschaft kann sowohl für die Herstellung des gesamten Gebäudes als auch etwa hinsichtlich einer Aufstockung eines zuvor angeschafften Gebäudes gegeben sein.

Somit verbleibt aber der Terminus „hergestellte Gebäude“. Im Sinn der oben dargestellten Auslegung muss aber auch hier die allein entscheidende Frage sein, ob eine bestimmte Maßnahme als Herstellung eines Gebäudes einzustufen ist.

Judiziert nun der VwGH bei der Herstellerbefreiung in jahrelanger Rechtsprechung, dass (vereinfacht) nur der Neubau eines Gebäudes als „Herstellung eines Gebäudes“ einzustufen ist, nicht aber der Zubau, Anbau oder Ausbau, dann muss dieselbe Auslegung auch für die Frage der erstmaligen Vermietung eines Gebäudes gelten, wenn es hier um die Frage ging, ob eine bestimmte Baumaßnahme als Herstellung eines Gebäudes einzustufen ist.

Wenn nun der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27. 5. 2025, Ro 2024/15/0018, ausführt, dass der Begriff „Grundstück“ bzw (hier) „Gebäude“ unter Bedachnahme auf den Zweck der jeweiligen Gesetzesbestimmung und die Gesetzessystematik zu beurteilen ist (Rz 33) und gezeigt wurde, dass es in beiden Normen jeweils nur um die Frage geht, was als Errichtung eines Gebäudes einzustufen ist und was nur einen Herstellungsaufwand an einem schon bestehenden Gebäude darstellt, das in seiner Wesensart durch die Baumaßnahme nicht verändert wird, so zeigt sich, dass offensichtlich das Verständnis des EStG vom Begriff „Grundstück“ bzw „Gebäude“ dasselbe sein muss.

Es ist nicht erkennbar, warum der Ankauf eines Grundstücks, das mit einem einschlägigen Gebäude bebaut ist und auf das ein weiteres Geschoss aufgesetzt wird, hinsichtlich der Vermietung zu einem neuen Gebäude führen soll, hinsichtlich der Veräußerung aber nicht. Eine derartige Auslegung würde auch Bedenken im Hinblick auf eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes hervorrufen.

¹²⁾ Ebenso führt *Zorn*, RdW 2025, 560, aus, dass die zur Gebäudeaufstockung getätigte Aussage jedenfalls auch für einen nachträglich errichteten Gebäudezubau gelten müsse, der mit dem Altbestand ein einheitliches Bauwerk bilde.

¹³⁾ *Kanduth-Kristen*, immo aktuell 2025, 152.

¹⁴⁾ ZB ERI RV 1680 BlgNR 24 GP.

Hat aber, wie nachgewiesen, eine einheitliche Auslegung zu erfolgen, dann ist entweder durch die diskutierte Entscheidung die Rechtsprechung des VwGH zur Herstellerbefreiung überkommen und müsste diese, allenfalls mit verstärktem Senat, abgeändert werden. Alternativ wäre das gegenständliche Erkenntnis aus dem Jahr 2025 als abweichend anzusehen.

Daher bleibt abzuwarten, wie der VwGH die Rechtsprechungslinien zusammenführen wird.

i

Auf den Punkt gebracht

- Der VwGH hat zur Herstellerbefreiung für selbst hergestellte Gebäude in langjähriger Judikatur ausgesprochen, dass nur der Neubau eines Gebäudes von der Befreiung umfasst ist, nicht aber der Zubau, Anbau oder Ausbau.
 - In seinem Erkenntnis vom 27. 5. 2025, Ro 2024/15/0018, zum Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten hat der VwGH judiziert, dass die erstmalige Verwendung zur Erzielung von Einkünften auch nur für einen räumlichen Gebäudeteil gegeben sein kann.
 - Ausdrücklich wird der Fall genannt, dass die Aufstockung eines Gebäudes des Altvermögens um ein neues Stockwerk nach dem 31. 3. 2012 dazu führt, dass der neue räumliche Teil des einheitlichen Gebäudes als Neuvermögen einzustufen ist.
 - Dazu sind in der Literatur Diskussionen hinsichtlich der genauen Auslegung und Anwendung entflammt.
 - Nachdem die Kernfrage, ob durch einen Zubau, Anbau oder Ausbau – jedenfalls im Ausmaß dieses Herstellungsaufwands – ein insofern neues Gebäude geschaffen werden kann, für die Herstellerbefreiung und die fiktiven Anschaffungskosten (und wohl auch für andere Bereiche) einheitlich zu beantworten ist, scheint sich ein Widerspruch in der bisherigen Judikatur des VwGH zur Herstellerbefreiung zur nunmehrigen Judikatur zu den fiktiven Anschaffungskosten, die offensichtlich aber darüber hinausgehende weitere Auswirkungen haben soll, zu ergeben.
-
-

Anregung zur Umsetzung des VwGH-Erkenntnisses zu Art IV UmgrStG

In einer Anfragebeantwortung vom 26. 11. 2025 hat das BMF wie folgt Stellung genommen:

Das Erkenntnis des VwGH vom 7. 10. 2025, Ro 2024/15/0002, wurde am 4. 11. 2025 im RIS veröffentlicht. Vor diesem Hintergrund ist nach Ansicht des BMF die im Erkenntnis dargelegte Rechtsansicht jedenfalls für ab dem 5. 11. 2025 abgeschlossene Zusammenschlussverträge maßgeblich. Aufgrund der jahrzehntelangen auch in den UmgrStR vertretenen – vom VwGH-Erkenntnis abweichenden – Rechtsansicht kann zum Schutz von Treu und Glauben und im Sinne einer einheitlichen Rechtsanwendung allerdings davon ausgegangen werden, dass abseits des entschiedenen Einzelfalls die bisherige Verwaltungspraxis bei vor dem 5. 11. 2025 abgeschlossenen Zusammenschlussverträgen weiter angewendet wird.

Link zur vollständigen Anfrage: <https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlaesse/Fachinformationen---Ertragsteuern/Fachinformationen---ESt-KSt/Anregung-zur-Umsetzung-des-VwGH-Erkenntnisses-zu-Art.-IV-UmgrStG.html>.