

S.I.B. - STEUER-INFORMATIONEN

Ausgabe 05/2018

Inhaltsverzeichnis

Steuerrecht / Sozialversicherungsrecht

1. Begutachtungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2018 veröffentlicht
2. Kurz-Info: Handlungsbedarf bei WiEReG und DSGVO
3. Überlassung von Geschäfts-führern im Konzern - drohende Sozialversicherungspflicht aufgrund mehrerer Dienstverhältnisse
4. Prüfung durch die Finanz aufgrund von Kontodaten

Immobiliensteuerrecht

5. Anschaffungskosten und Absetzung für Abnutzung für Grundstücke ab 01.01.2016



1. Begutachtungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2018 veröffentlicht

Anfang April 2018 wurde das **Jahressteuergesetz 2018** - als Nachfolger von Abgabenänderungsgesetzen im Frühjahr und im Herbst - als **Begutachtungsentwurf** veröffentlicht. Neben Klarstellungen resultieren viele Änderungen aus der **EU-Richtlinie** „Vorschriften zur **Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken** mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes“ (Anti Tax Avoidance Directive, ATAD). Ausgewählte Aspekte sind nachfolgend näher dargestellt. Die geplanten Gesetzesänderungen sollen **überwiegend ab 1.1.2019** in Kraft treten.

Wegzugsbesteuerung im betrieblichen Bereich

Bei der sogenannten Wegzugsbesteuerung im betrieblichen Bereich soll der **Ratenzahlungszeitraum** für Wirtschaftsgüter des **Anlagevermögens** von sieben auf **fünf Jahre verkürzt** werden. Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens bleibt es bei dem Ratenzahlungszeitraum von zwei Jahren, innerhalb dessen es auch nicht zu einer vorzeitigen Fälligkeit kommen kann. Hingegen sollen beim **Anlagevermögen** Raten auch dann sofort **fällig** zu stellen sein, wenn der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung einer Körperschaft in einen Staat **außerhalb des EU/EWR-Raumes** verlegt wird, der Steuerpflichtige **Insolvenz** anmeldet, eine solche abgewickelt wird oder wenn eine Rate innerhalb von drei Monaten ab Fälligkeit nicht bzw. in zu geringem Ausmaß bezahlt wurde.

Abzugsteuer auf Entgelte für die Einräumung von Leitungsrechten

Es ist eine **Abzugsteuer von 10 %** (für Körperschaften 8,25 %) auf Zahlungen für die **Einräumung von Leitungsrechten** (oftmals i.Z.m. **Infrastrukturprojekten**) angedacht. So sind davon etwa Entgelte umfasst, welche ein Grundeigentümer erhält, weil er das Recht einräumt, über seinen Grund und Boden Leitungen führen zu lassen.

Methodenwechsel und Hinzurechnungsbesteuerung

Im **Körperschaftsteuergesetz** sind im Begutachtungsentwurf vor allem Änderungen beim **Methodenwechsel** (Switch-over) und damit zusammenhängend die Einführung einer **Hinzurechnungsbesteuerung** (im angloamerikanischen Raum „controlled foreign corporation rules“ bzw. **CFC rules**) vorgesehen. Generell vereinfachend sollen **von der Beteiligungsertragsbefreiung** nur noch (inländische) Beteiligungserträge wie auch Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen umfasst sein und die **Ausnahme** (von der Befreiung) für Gewinnanteile aus ausländischen Beteiligungen bei Hybridfinanzierung gelten.

Der **neue § 10a KStG** normiert den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung und setzt voraus, dass eine **ausländische Körperschaft niedrigbesteuerter Passiveinkünfte** erzielt und die **Gewinne noch nicht ausgeschüttet** worden sind. Die Hinzurechnungsbesteuerung führt zu einer **höheren Steuerbemessungsgrundlage in Österreich**, da die nicht ausgeschütteten Passiveinkünfte der ausländischen beherrschten Körperschaft in Österreich als Gewinn zugerechnet werden. Zu einer Hinzurechnungsbesteuerung kann es nur kommen, sofern die österreichische Gesellschaft die ausländische Gesellschaft beherrscht (Beteiligungsausmaß regelmäßig direkt oder indirekt zu mehr als 50 %) und **Passiveinkünfte** in Form von u.A. Zinsen, Lizenzgebühren, Dividenden, etc. **vorliegen**. **Niedrigbesteuerung** wird bei einer **tatsächlichen Steuerbelastung** im Ausland von nicht mehr als **12,5 %** angenommen. Die Einkünfte aus Tätigkeiten von **Versicherungen und Banken** sind zwar der EU-Richtlinie folgend auch unter Passiveinkünften zu subsumieren, dies soll jedoch durch eine **Ausnahmeregelung** für Finanzunternehmen ins Leere laufen (sowohl bei der Hinzurechnungsbesteuerung als auch beim Methodenwechsel). Im Sinne einer **Bagatellgrenze** sieht das Jahressteuergesetz 2018 vor, dass die niedrigbesteuerten Passiveinkünfte nachhaltig **mehr als ein Drittel** der gesamten Einkünfte der ausländischen Körperschaft betragen müssen.

Der **Methodenwechsel** knüpft an die Parameter **Passiveinkünfte und Niedrigbesteuerung** an und soll zukünftig auf **internationale Schachtelbeteiligungen** und **qualifizierte Portfoliobeteiligungen** (Minimumbeteiligung i.H.v. 5 %) anwendbar sein. Vergleichbar der bisherigen Situation kommt es dann anstelle der Beteiligungsertragsbefreiung für Gewinnanteile

bzw. bei internationalen Schachtelbeteiligungen auch anstelle der Steuerneutralität von Veräußerungsgewinnen, -verlusten und sonstiger Wertänderungen zur **Anrechnung** der im Ausland tatsächlich entrichteten **Steuern** auf die österreichische Körperschaftsteuer. Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel sind bereits auf Wirtschaftsjahre, welche nach dem **30. September 2018** beginnen, anzuwenden.

Istbesteuerung bei Freiberuflern und Erleichterungen für KMUs

In der **Umsatzsteuer** soll es dem Begutachtungsentwurf folgend zur **Ausweitung der Istbesteuerung** auf alle freiberuflichen Tätigkeiten unabhängig von der Rechtsform kommen. Bei der Margenbesteuerung ist der Entfall der vereinfachten Ermittlung der Marge bei Reiseleistungen geplant. Schließlich soll es durch die Umsetzung des unionsrechtlichen **E-Commerce-Pakets** zukünftig zu **Leistungsortänderungen** bei bestimmten elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen innerhalb der EU kommen. Dies bringt **Erleichterungen für KMUs**, die nur gelegentlich solche Leistungen an Nichtunternehmer in der EU erbringen.

Ausweitung des „Advance Rulings“

Der aktuelle Anwendungsbereich des **Advance Rulings** (Auskunftsbescheid gem. § 118 BAO) ist auf **noch nicht realisierte Tatbestände** bei Umgründungen, Gruppenbesteuerung und Verrechnungspreisen begrenzt. Der Begutachtungsentwurf sieht nun eine schrittweise Ausweitung auf die Bereiche **internationales Steuerrecht, Umsatzsteuer** und **„Missbrauch“** vor. Hierbei sollen beabsichtigte Gestaltungen dahingehend untersucht werden, ob sie als Missbrauch (i.S.d. § 22 BAO) anzusehen sind. Ist dies nicht der Fall, erhöht sich durch den Auskunftsbescheid die **Rechtssicherheit** für den Steuerpflichtigen.

Horizontal Monitoring

Das bisher nur in Pilotprojekten getestete **Horizontal Monitoring** soll zukünftig als **Alternative zu Betriebsprüfungen** eingeführt werden. Wesentlicher Aspekt dabei ist der Zeitpunkt des Kontakts mit den Finanzbehörden, da Betriebsprüfungen im Regelfall mehrere Jahre nach den wirtschaftlichen Entscheidungen beginnen. Mit dem Horizontal Monitoring soll hingegen eine **laufende Kontrolle** geschaffen werden, wodurch sich - auch als Gegenleistung für eine **verstärkte Offenlegungspflicht** - die **Planungssicherheit** für Unternehmen durch zeitnahen Kontakt mit den Finanzbehörden erhöhen kann. „Teilnahmeberechtigt“ sind Unternehmen, die u.A. **Umsätze über 40 Mio. €** erzielen.

Wir werden Sie über den weiteren Gesetzwerdungsprozess informieren.

2. Kurz-Info: Handlungsbedarf bei WiEReG und DSGVO

Im **Mai** besteht **Handlungsbedarf** für Unternehmen (sofern nicht bereits erledigt) im Zusammenhang mit dem **Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz** (WiEReG) und mit der **Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)**. Zu beiden Themen erhalten Sie noch gesondert Unterlagen in den nächsten Tagen.

Bis zum **1. Juni 2018** muss nämlich die **erstmalige Meldung** der wirtschaftlichen Eigentümer für bestehende Rechtsträger erfolgen. Die Meldung erfolgt durch das Unternehmen selbst über das **Unternehmensserviceportal (USP)** und kann ab 2. Mai auch von **berufsmäßigen Parteienvertretern** (z.B. Steuerberater und Wirtschaftsprüfer) durchgeführt werden. Bei Nicht- oder Falschmeldung drohen hohe **Geldstrafen**. Weitere Infos finden sich auch unter www.bmf.gv.at/wiereg.

Hohe Strafen drohen auch bei **Verstößen gegen** die (europäische) **Datenschutz-Grundverordnung**, die am **25. Mai 2018** Geltung erlangen wird. Ab dann müssen Unternehmen ihre personenbezogene Datenverarbeitung -davon betroffen sind etwa Kundenstammdaten, Rechnungs- oder Lieferantendaten - an die neue Rechtslage angepasst haben. Wichtige Elemente sind u.a. ein Verzeichnis von **Verarbeitungstätigkeiten**, die Ernennung eines **Datenschutzbeauftragten** wie auch die Berücksichtigung von Informationspflichten und Betroffenenrechten.

3. Überlassung von Geschäftsführern im Konzern - drohende Sozialversicherungspflicht aufgrund mehrerer Dienstverhältnisse

In der Praxis kommt es gerade bei **Konzernen** oft vor, dass Manager neben ihrer Tätigkeit beim eigentlichen Dienstgeber **zusätzlich** noch in einer oder mehreren **Tochtergesellschaften Geschäftsführerfunktionen** ausüben. Dies geschieht oft **ohne gesonderten Anstellungsvertrag** und ohne Anspruch auf zusätzliche Vergütung. Die Judikatur des **Verwaltungsgerichtshofes** (zuletzt VwGH vom 7.9.2017, GZ Ro 2014/08/0046) geht für derartige Konstellationen verstärkt in die Richtung, dass **Dienstnehmer**, die als **Geschäftsführer** an ein anderes **Konzernunternehmen überlassen** werden, dort (**zusätzlich**) ein **eigenes Dienstverhältnis begründen**. Das führt dazu, dass neben dem eigentlichen Dienstgeber **auch** das andere **Konzernunternehmen** für diesen angestellten Geschäftsführer (für das **fiktive anteilige Entgelt**) die vollen **Sozialversicherungsbeiträge** bis **maximal** zur **Höchstbeitragsgrundlage** entrichten muss. Sofern insgesamt die Höchstbeitragsgrundlage überschritten wird, bestehen zwar auf **Dienstnehmerseite Rückerstattungsmöglichkeiten**, **nicht jedoch auf Dienstgeberseite**.

Laut VwGH ist bei **Leiharbeitsverhältnissen** zwar grundsätzlich der Überlassende als sozialversicherungsrechtlicher Dienstgeber anzusehen, da der Beschäftigende nur die ihm vom Überlassenden übertragenen Rechte aus diesem Dienstverhältnis ausübt. **Anders** ist es allerdings beim **Geschäftsführer** einer GmbH. Hier ergibt sich bereits aufgrund der **Bestellung zum Geschäftsführer** ein **unmittelbares Recht auf Arbeitsleistung** und nicht nur ein vom Überlassenden abgeleitetes. Es muss davon ausgegangen werden, dass die Gebietskrankenkassen bzw. die **Finanzverwaltung** die bisherige **Prüfpraxis ändern** und das Risiko besteht, dass für die Vergangenheit und auch zukünftig **zusätzliche Sozialversicherungsbeiträge** zu entrichten sind. Für jede einzelne Tätigkeit als Geschäftsführer droht im Maximalfall eine jährliche Nachbelastung von bis zu 15.376 € (Werte 2018).

Folgt man der **VwGH-Rechtsprechung** wären zur **Vermeidung** von Säumnisfolgen **folgende Schritte** notwendig: Anmeldung des Geschäftsführers bei der zuständigen Gebietskrankenkasse, Ermittlung des fiktiven anteiligen Entgelts für die jeweilige Tätigkeit, getrennte Beitragsabfuhr, Rückerstattung für die Dienstnehmerbeiträge und Versteuerung der Rückerstattung beim Dienstnehmer. **Alternative Strategien** zur Vermeidung dieser negativen Folgen müssen immer auf den jeweiligen Einzelfall abstellen. Denkbar wäre beispielsweise die **Einsetzung** in eine Funktion als **Prokurist** anstatt als Geschäftsführer, die Vermeidung von Weisungsgebundenheit und damit keine Begründung eines Dienstverhältnisses oder Maßnahmen zur **Verringerung der Abgabenbelastung** in Folge der Begründung geringfügiger Dienstverhältnisse. In jedem Fall soll zeitnah eine Risikoanalyse erfolgen bzw. historisch gewachsene, aber nicht unbedingt notwendige Geschäftsführerfunktionen, in mehreren Konzernunternehmen überdacht werden.

4. Prüfung durch die Finanz aufgrund von Kontodaten

Seit 2016 sind **österreichische Banken verpflichtet**, regelmäßig gewisse **Kontodaten** (auch rückwirkend) an das Bundesministerium für Finanzen (**BMF**) zu übermitteln, womit das **Bankgeheimnis für Steuerzwecke** de facto **aufgehoben** wurde. Zum einen haben **Banken** allgemeine Informationen (wie z.B. Kontonummer, Inhaber, wirtschaftliche Eigentümer, Zeichnungsberechtigte) zu allen in Österreich geführten **Einlagekonten** und **Depots** an ein **Kontenregister** zu melden. Darüber hinaus sieht das Gesetz vor, dass auch **bestimmte Transaktionen** auf und von Privatkonten an die Finanz offenzulegen sind.

Dabei gibt es folgende **meldepflichtige Transaktionen** zu unterscheiden. Typischerweise daran anknüpfende **Konsequenzen** sind nachfolgend dargestellt.

1. Relevante **Zuflüsse** in Höhe von **mindestens 50.000 €** aus der **Schweiz** und **Liechtenstein** auf österreichische private Konten im **Zeitraum 2011 bis 2013**: Der Bankkunde konnte im Jahr 2016 zwischen einer Meldung der Transaktion oder einer **anonymen Einmalzahlung** wählen. In der Regel wurde die Vorgehensweise gemeinsam mit der Bank und dem Steuerberater abgestimmt und, sofern als notwendig erachtet, auch eine Selbstanzeige eingebracht.
2. Relevante **Abflüsse** von Privatkonten in Höhe von **50.000 €** sowie von bestimmten zusammenhängenden Transaktionen ab 130.000 € sind **laufend** an das BMF zu **melden**.

Steuerprüfung aufgrund einer Meldung der österreichischen Bank

Der Gesetzgeber hatte mit der Einführung der oben genannten Regelungen im Rahmen des sog. „**Bankenpakets**“ bereits die Absicht, diese **Daten** später **gezielt auszuwerten** und als Grundlage für mögliche **Prüfungen bei Steuerpflichtigen** heranzuziehen. Das BMF hat dem nun Rechnung getragen und kürzlich einen **Leitfaden für Finanzämter** betreffend der Analyse der oben genannten Meldungen und folglich der Risikoabschätzung, ob eine Prüfung beim Steuerpflichtigen durchgeführt werden soll, erstellt. Demzufolge sollen in diese Risikoeinschätzung derzeit nur **Transaktionen ab** einer Größenordnung von **300.000 €** einbezogen werden.

In einem nächsten Schritt soll von den Finanzbeamten die **Prüfungswürdigkeit** anhand anderer steuerlich relevanter Daten überprüft werden. So ist dafür etwa die **Höhe** von gemeldeten **Kapitalzuflüssen** in Verhältnis zu den in der Vergangenheit **versteuerten ausländischen Kapitalerträgen** zu setzen. Außerdem werden sonstige Daten wie etwa andere versteuerte Einkünfte, **Grundstückstransaktionen**, Schenkungen sowie Gewinnausschüttungen berücksichtigt. Dabei wird auf Daten **bis ins Jahr 2002** zurückgegriffen. Je **höher das Missverhältnis** zwischen dem Kapitalzufluss und den Vergleichswerten ist, umso **größer** ist für die Finanz das **Risiko**, dass die Quelle der Mittel **unzureichend versteuert** wurde.

Bei **relevanten Kapitalabflüssen von Privatkonten** soll ebenfalls ein Vergleich zu versteuerten Einkünften, Erbschaften und Schenkungen, Grundstückstransaktionen und Gewinnausschüttungen angestellt werden, um etwaige **Risiken der Steuerhinterziehung** zu erkennen bzw. eine Prüfungswürdigkeit des Steuerpflichtigen anzunehmen. Jedoch ist hierbei anzumerken, dass neben den Transaktionen auf den Privatkonten etwaige **GmbH-Beteiligungen** gleich mitgeprüft werden sollen, um einen möglichen Zusammenhang zwischen dem betrieblichen und dem privaten Bereich untersuchen zu können.

Einsicht in das Kontenregister

Wie oben dargestellt, melden österreichische Banken neben relevanten Kapitalflüssen auch Informationen über alle im Inland geführten **Einlagekonten und Depots** an das Kontenregister. Die Finanzbeamten sind angewiesen, bei relevanten Kapitalzuflüssen im Rahmen der Prüfungsvorbereitung **zwingend eine Abfrage im Kontenregister** zu der jeweils betroffenen Person zu machen, da nach Ansicht des BMF eine gewisse „**Verdachtslage**“ zu vermuten ist und eine Prüfung daher zweckmäßig ist. Bei Kapitalabflüssen liegt eine Abfrage im Ermessen der Behörde aufgrund ihrer Einschätzung und Bewertung der Sachlage und der Risikofaktoren. An dieser Stelle sei darauf hinzuweisen, dass jeder Steuerpflichtige über **FinanzOnline** über eine von der **Abgabenbehörde durchgeführte Einsicht** in das Kontenregister zu **informieren** ist.

Vorgehensweise für betroffene Steuerpflichtige

Steuerpflichtige, die in die oben genannten Risikogruppen für eine zeitnahe Steuerprüfung fallen, sollten im ersten Schritt ihren **Steuerberater** kontaktieren und mögliche **Handlungsalternativen** abstimmen. So kann etwa eine rechtzeitig eingebrachte **Selbstanzeige** in Verbindung mit der Nachversteuerung von Einkünften unter Umständen ein **Finanzstrafverfahren verhindern**.

5. Anschaffungskosten und Absetzung für Abnutzung (AfA) für Grundstücke ab 01.01.2016

5.1. Anschaffungskosten

Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzuziehen.

Kaufpreis (inklusive übernommene Verbindlichkeiten
z. B. Hypothekenschulden, Rentenverpflichtungen)
+ Grunderwerbsteuer
+ Grundbucheintragungsgebühr
+ Notarkosten, Anwaltskosten
+ Gutachten über den Bauzustand
+ Vermittlungsprovision

Anschaffungskosten
abzüglich Anteil Grund und Boden
Gebäudewert (AfA-Bemessungsgrundlage)

Finanzierungskosten (Kreditgebühren, Bearbeitungsgebühren) gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

Bei der Aufteilung der Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits sowie des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (**Verhältnismethode**).

Bei der **Differenzmethode** wird der Wert des Bodens vom Gesamtkaufpreis in Abzug gebracht. Diese Methode ist nur dann zulässig, wenn der Wert von Grund und Boden und der Gesamtkaufpreis für die bebaute Liegenschaft dem Verkehrswert entsprechen.

Rechtslage ab 01.01.2016 für Grundstücke im Privatvermögen:

Mit dem StRefG 2015/2016 wird im § 16 Abs 1 Z 8 d EStG ein fingiertes Aufteilungsverhältnis für Grund und Boden in Höhe von 40 % der Anschaffungskosten festgelegt (**Methode 1**). Dieses fingierte Aufteilungsverhältnis in Höhe von 40 % der Anschaffungskosten für den Anteil des Grund und Bodens kommt nicht zur Anwendung, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen oder das tatsächliche Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird (gemäß BMF-Info kann der Grundanteil auch nach der GrundstückswertVO glaubhaft gemacht werden).

Weiters ist im EStG eine Ermächtigung des BMF vorgesehen, anhand geeigneter Kriterien (z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungsweg festzulegen.

Verordnung über die Festlegung des Grundanteils im Sinne § 16 Abs 1 Z 8 EStG (GrundanteilV 2016) (Methode 2)

§ 2 Abs 1 – Abs 4 GrundanteilV 2016

Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern **und** einem durchschnittlichen Preis für Bauland unter 400,00 €/m²:

Grundanteil 20 %

Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern (Wien, Graz, Linz, Salzburg und Innsbruck) **oder** in Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für Bauland über 400,00 €/m² (z.B. Baden, Krems Stadt, Mödling, Wien-Umgebung) beträgt:

Gebäude mit mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten – Grundanteil: 30 %
Gebäude bis zu 10 Wohn- und Geschäftseinheiten – Grundanteil: 40 %
Eine eigene Wohn- oder Geschäftseinheit liegt pro angefangenen 400 m² Nutzfläche vor.

§ 3 Abs 1 GrundanteilV 2016

Der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens ist nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, wenn er nachgewiesen wird. Der Nachweis kann beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden. Ein vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde (**Methode 3**).

§ 3 Abs 2 GrundanteilV 2016

Der Anteil des Grund und Bodens ist gem. § 16 Abs 1 Z 8 lit d, 3. Satz EStG 1988 dann nicht nach § 2 pauschal auszuscheiden, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Eine erhebliche Abweichung ist dann gegeben, wenn der tatsächliche Grund und Boden um mindestens 50 % abweicht.

Glaubhaftmachung der Aufteilung gem. § 2 Abs 2 und 3 der **GrundstückswertV (Methode 4)**

- nur, wenn Glaubhaftmachung aufgrund von Praxis-Erfahrungen plausibel ist
- Grund und Boden-Anteil unter 20 %: keinesfalls plausibel
- Aufteilung ist auf den Zeitpunkt der Anschaffung zu beziehen. Dies gilt auch für vor dem 1.1.2016 vermietete Grundstücke.

Grundsatz der einheitlichen Abnutzung (Gebäudebestandteil oder selbständige Wirtschaftsgüter):

Jedes Wirtschaftsgut unterliegt einer einheitlichen Absetzung für Abnutzung. Es ist daher nicht zulässig, ein Gebäude in Teile aufzuspalten und verschiedene AfA-Sätze anzuwenden (Einbau einer Zentralheizung oder Aufzug). Liegt ein selbständiges Wirtschaftsgut vor, kann eine eigene AfA angesetzt werden.

5.2. AfA bei außerbetrieblichen Mietgrundstücken – Bemessungsgrundlage bei entgeltlichem Erwerb (§ 16 Abs 1 Z 8 a) und § 16 Abs 1 Z 8 c) EStG)

§ 16 Abs 1 Z 8 lit a EStG 1988:

Für die AfA-Bemessungsgrundlage sind die **tatsächlichen Anschaffungskosten** anzusetzen.

§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG 1988 (**fiktive Anschaffungskosten** als AfA-Bemessungsgrundlage) ist anzuwenden, wenn ein am 31.03.2012 nicht steuerverfängenes Grundstück **erstmalig** zur Erzielung von Einkünften verwendet wird.

Diese Regelung tritt mit 01.01.2013 in Kraft. Bis zum Jahr 2012 konnten auch bei Neuvermögen fiktive Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage angesetzt werden, wenn die erstmalige Vermietung frühestens nach Anlauf von einem Jahr nach Anschaffung oder Herstellung begonnen hat.

Zu beachten ist, dass Wertsteigerungen für das Gebäude (Differenz Veräußerungserlös abzüglich fiktive Anschaffungskosten) ab der erstmaligen Vermietung nach dem 31.12.2012 gem. § 30 Abs 6 EStG der 30%igen ImmoESt (ab 01.01.2016) unterliegen.

Wurde vom Steuerpflichtigen das Gebäude bereits selbst zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt, ist die AfA-Bemessungsgrundlage von der erstmaligen Vermietung fortzusetzen. Die verbleibende Restnutzungsdauer wird durch den Zeitraum der Nichtverwendung nicht verkürzt.

5.3. AfA bei außerbetrieblichen Mietgrundstücken – Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb (§ 16 Abs 1 Z 8 b) EStG)

Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, ist die AfA des Rechtsvorgängers fortzusetzen (§ 16 Abs 1 Z 8 b) EStG) (**Buchwertfortführung**). Es ist weder eine neue Bemessungsgrundlage noch ein neuer AfA-Satz zu ermitteln.

Anwendungsfälle der Buchwertfortführung:

1. Bei unentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes, das zum Zeitpunkt des Erwerbes zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und vom Erwerber weitervermietet wird („durchgehende“ Vermietung).
2. Bei unentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes (Wohnung), das zwar nicht durchgehend vermietet wird, aber vom Rechtsvorgänger die Vermietung beendet wurde und der Erwerber innerhalb von 10 Jahren die Vermietung dieses Gebäude wieder aufnimmt. In der Zeit der Nichtvermietung wird keine AfA verbraucht (**ESTR Rz 6433 f**).

Liegt in derartigen Fällen zwischen der Beendigung der Vermietung durch den Rechtsvorgänger oder der im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbes erfolgten Beendigung des Mietverhältnisses und dem neuerlichen Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von **mehr als 10 Jahren**, bestehen keine Bedenken, für die AfA-Bemessung die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen (siehe **ESTR Rz 6433 f**).

Wurde ein unentgeltlich erworbenes Gebäude durch den Rechtsvorgänger noch nicht zur Einkünfteerzielung verwendet, können als AfA-Bemessungsgrundlage die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung durch den Rechtsnachfolger angesetzt werden, soweit Altvermögen vorliegt (§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG 1988).

5.4. Abschreibungssätze § 16 Abs 1 8 e) EStG und § 8 Abs 1 EStG

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Unter Voraussetzung der Vermietungsabsicht kann die Abschreibung bereits ab Fertigstellung des Gebäudes geltend gemacht werden.

Gebäude im **Privatvermögen** § 16 Abs 1 8 d EStG – keine Änderung der bisherigen Rechtslage:

Gem. § 16 Abs 1 Z 8 d EStG beträgt die Abschreibung laut gesetzlicher Vermutung **1,5 %** der Bemessungsgrundlage (= 67 Jahre). Es 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 %** beträgt (ESTR Rz 6444). Der Nutzungseinsatz des Mieters ist für den AfA-Satz nicht maßgeblich (ESTR Rz 6443).

Gebäude im **Betriebsvermögen** § 8 Abs 1 EStG:

Rechtslage ab 01.01.2016:

Durch das StRefG 2015/2016 wurde in § 8 Abs 1 EStG neu festgelegt, dass die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden grundsätzlich bis zu 2,5 % beträgt. Dieser Abschreibungssatz ist auch für Gebäude, die vor 01.01.2016 angeschafft wurden, anzuwenden. In einem ersten Schritt ist der neue AfA-Betrag in Höhe von 2,5 % der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu ermitteln. In einem zweiten Schritt ist die neue Restnutzung (Restbuchwert/AfA neu) danach zu berechnen.

Davon abweichend beträgt bei zu **Wohnzwecken** (Überlassung von mindestens 3 Monaten) überlassenen Gebäuden die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 1,5 %. Ein mit einer Wohnung mitvermieteter Garagen-/Abstellplatz unterliegt nicht dem AfA-Satz von 1,5 %, sondern 2,5 %.

Bei einer Mischnutzung des Gebäudes erfolgt eine Aufteilung der Abschreibungsgrundlage nach Verwendungszweck. Bis zu einer Bagatellgrenze im Ausmaß von 10 % der Nutzfläche unterbleibt eine Differenzierung (Aufteilungsgrundsatz gem. ESTR Rz 558 ff).

Beispiel:

In einem Gebäude mit 10 (Wohn-)Einheiten zu jeweils 100 m² (inklusive dazugehörigem Kellerabteil) werden 8 Einheiten als Wohnungen und 2 Einheiten als Ordinationen vermietet. Das Verhältnis der jeweiligen (unmittelbaren) Nutzungsüberlassungen beträgt 80 % (Wohnraum) zu 20 % (andere Zwecke). Das gesamte Gebäude unterliegt daher zu 80 % dem AfA-Satz von 1,5 % und zu 20 % dem AfA-Satz von 2,5%.

Bei unterjähriger Änderung der Nutzung ist der AfA-Betrag anzupassen (Überwiegenheitsbetrachtung).

Der begünstigte Abschreibungssatz für Leichtbauweise 4 % (EStR Rz 3139a) und für Wohngebäude, die vor 1915 erbaut wurden (2 %), kann weiter angewendet werden (BMF Info VI/6, Pkt. 1.1.2).

Bei den o. a. Abschreibungssätzen für Gebäude im Betriebsvermögen und Privatvermögen handelt es sich um eine gesetzliche Vermutung. Diese kann bei entsprechendem Nachweis (Vorlage eines Gutachtens über den Bauzustand) im Zeitpunkt der Inbetriebnahme widerlegt werden.

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben wurden mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt; wir ersuchen aber um Verständnis, dass diese weder eine persönliche Beratung ersetzen können – noch, dass wir irgendeine Haftung für deren Inhalt übernehmen können. Bei Bedarf betreffend einer verbindlichen Beratung setzen Sie sich daher bitte direkt mit uns in Verbindung. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandantenverhältnis.