

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



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

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

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

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.

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.

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).

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.