

I. Laufende Besteuerung von Immobilien im Privatvermögen

A. Einleitung

Die durch die letzte große Steuerreform 2015/16 (StRefG 2015/16) geschaffenen Regelungen sind langsam in der Immobilienwirtschaft angekommen und die entsprechenden Änderungen mit Erstellung der Steuererklärungen des Jahres 2016 umgesetzt. Ob die Immobilienbesitzer seit der Einführung der Immobilienertragsteuer (ImmoEST) im Jahr 2012 als Objekt der Begierde von den politischen Entscheidungsträgern auserkoren wurden, kann an dieser Stelle nicht beantwortet werden. Unbestreitbar allerdings ist, dass seit 2012 für Veräußerungsvorgänge und mit dem StRefG 2015/16 auch im Bereich der laufenden Besteuerung der Immobilienvermietung einige Maßnahmen gesetzt wurden, die großteils die Abgabenbelastung erhöht und somit auch von den Immobilienbesitzern einen nicht unwesentlichen Beitrag zur Gegenfinanzierung der entsprechenden Steuerreformen mit sich gebracht haben. Dass auch die mit dem StRefG 2015/16 beschlossenen Maßnahmen großteils auf bestehendes bzw in der Vergangenheit erworbenes Immobilienvermögen abzielen und somit eine entsprechende Rückwirkung entfalten, überrascht seit der einst ebenfalls mit Rückwirkung versehenen ImmoEST aber nur noch wenig.

Durch die im Jahr 2016 veröffentlichte Grundanteilverordnung wurde der gesetzliche vorgesehene neue Grundanteil eines bebauten Grundstücks in einigen Fallkonstellationen wieder etwas abgeschwächt. Welchen Inhalt die Grundanteilverordnung hat und welche Rechtsansicht das BMF dazu vertritt, wird im folgenden Kapitel dargestellt. Weiters werden Einschätzungen der aktuellen Bestimmungen getroffen sowie die jüngste Judikatur und die Wartung der Einkommensteuerrichtlinien eingearbeitet. Beispiele, Tipps und Handlungsempfehlungen runden das Kapitel ab.

B. Grundsätzliches

Bei vermieteten Immobilien im Privatvermögen wird das ertragsteuerliche Ergebnis in Form einer „Einnahmen-Werbungskosten-Überschussrechnung“ (ähnlich der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) ermittelt.

Anschaffungs- und Herstellungskosten dienen als Basis für die Berechnung der „Absetzung für Abnutzung“ (AfA). Die Abschreibung steht nur dem (wirtschaftlichen) Eigentümer zu. Die Ansichten der Abgabenbehörde sind in den Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000) und seit einigen Jahren auch in diversen „BMF Infos“ enthalten, welche neben den Gesetzesgrundlagen und der Grundanteilverordnung als Auslegungsbefehl herangezogen werden können.

C. Abschreibung bei Vermietungsobjekten

1. Gesetzliche Regelung

- 4 Im Zuge der seit 1. 1. 2016 geltenden Regelung ist gem § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG von den gesamten Anschaffungskosten inkl Anschaffungsnebenkosten ein Grundanteil von 40 % auszuscheiden (pauschales Aufteilungsverhältnis). Ein spezielles Ermittlungsverfahren hinsichtlich des korrekten Grundanteils hat daher nicht zu erfolgen.¹⁾
- 5 Wurde vor 2016 ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses von Grund und Boden und Gebäude eine davon abweichende pauschale Aufteilung vorgenommen, waren die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes und die Anschaffungskosten des Grund und Bodens mit Wirkung ab 1. Jänner 2016 entsprechend anzupassen (40 % Grund und Boden; 60 % Gebäude oder ein im Verordnungswege festgelegtes Aufteilungsverhältnis).
- 6 Die Erhöhung des Grundanteils von bisher 20 % auf 40 % wird in den ErläutRV²⁾ vor allem durch die Preisanstiege bei Grund und Boden in der jüngeren Vergangenheit gerechtfertigt. Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass auch die Baukosten laut Baukostenindex³⁾ für den Wohnhaus- und Siedlungsbau seit dem Jahr 2000 um ca 50 % gestiegen sind und es somit zu einer nicht unbedeutenden Erhöhung derselben gekommen ist.⁴⁾
- 7 Die gesetzliche Grundanteilsfiktion betrifft nur angeschaffte bebaute Liegenschaften des Privatvermögens und ist dort für die Berechnung der AfA und eine allfällig erforderliche Aufteilung im Rahmen der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen maßgeblich. Im Betriebsvermögen ist unverändert eine Aufteilung anhand der tatsächlichen Verhältnisse vorzunehmen. Die Grundanteilsfiktion gilt **nicht** bei Erwerb eines unbebauten Grundstücks und nachfolgender Gebäudeerrichtung, weil hier ja die jeweiligen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten konkret zugeordnet werden können.⁵⁾ Vom pauschalen Aufteilungsverhältnis kann sowohl das Finanzamt, als auch der Steuerpflichtige abweichen, wobei dies entsprechend zu begründen ist. Wendet der Steuerpflichtige eine von der gesetzlichen Norm abweichende Aufteilung an, so hat er diese nach den EStR⁶⁾ zB durch ein Gutachten nachzuweisen.
- 8 In Entsprechung der oa Regelung entfallen somit 60 % der Anschaffungskosten auf das Gebäude und stellen damit die AfA-Bemessungsgrundlage dar. Der Abschreibungsprozentsatz des Gebäudes beträgt:
- 1,5 % ohne Nachweis der Nutzungsdauer
 - 2 % bei Gebäuden, die vor 1915 errichtet wurden

¹⁾ Vgl *Prodinger*, Ermittlung des Grundanteils – neue Aussage des BMF, SWK 26/2017, 1111.

²⁾ Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 12 zum StRefG 2015/16.

³⁾ Vgl dazu die Informationen auf der Homepage der Statistik Austria, zu finden unter www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/preise/baukostenindex/index.html.

⁴⁾ Vgl *Lang*, Immobilienbesteuerung NEU – Änderungen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, immoLex 2015, 234.

⁵⁾ Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 12 zum StRefG 2015/16.

⁶⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6447.

- mehr als 1,5 % bzw 2 %, wenn durch Vorlage eines Gutachtens eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen wird.

Das Gutachten muss den Bauzustand des Gebäudes schlüssig und nachvollziehbar darlegen, um zum gewünschten Ergebnis zu führen.⁷⁾ Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Finanzbehörde.

Muss ein Gebäude auf Grund eines Mangels, dessen Beseitigung nicht wirtschaftlich ist, außerordentlich abgeschrieben werden, so ist eine Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung über den fixen AfA-Satz von 1,5 % bzw 2 % hinaus sofort im Jahr der Abwertung zur Gänze möglich. Alternativ besteht das Wahlrecht, die Abschreibung auf 15 Jahre zu verteilen. Bis 31. 12. 2015 hatte eine Verteilung auf lediglich 10 Jahre zu erfolgen. Bereits laufende außerordentliche Abschreibungen, bei denen das Wahlrecht auf Verteilung der Abschreibung vor dem 1.1. 2016 ausgeübt wurde, dürfen unverändert auch ab 2016 fortgeführt werden.

2. Anpassung des Aufteilungsverhältnisses bei bereits vermieteten Gebäuden ab 2016

Die oa Regelung des Grundanteiles gilt nicht nur für seit dem 1. 1. 2016 angeschaffte Liegenschaften, sondern auch für jene, die bereits vor dem 1. 1. 2016 erworben wurden (somit etwa für alle klassischen Vorsorgewohnungen) und bezüglich derer bisher kein Nachweis über ein anderes Aufteilungsverhältnis erbracht worden ist. Wurde bereits in der Vergangenheit das Aufteilungsverhältnis zB durch ein Gutachten nachgewiesen, erfolgt daher keine Anpassung (vgl § 124b Z 284 EStG). Der neu ermittelte Grundanteil gilt selbstverständlich auch für die Berechnung der ImmoESt.

War die Frage des Wertverhältnisses von Grund und Boden und Gebäude in der Vergangenheit (für den Steuerpflichtigen erkennbar) Gegenstand von Überprüfungsmaßnahmen durch das Finanzamt, ist jenes Aufteilungsverhältnis als nachgewiesen anzusehen, das sich als Ergebnis der Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse ergeben hat. Unter einer Überprüfung sind Prüfungen im Innen- wie im Außendienst zu verstehen, sofern das Aufteilungsverhältnis konkret Gegenstand der abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahmen war.⁸⁾ Wurde das Aufteilungsverhältnis daher in der Vergangenheit etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung (Außendienst) oder im Rahmen eines Fragenvorhaltes (Innendienst) thematisiert, kann dieses durch die Finanz „abgesegnete“ Aufteilungsverhältnis beibehalten werden. Hat das Finanzamt die geltend gemachte AfA lediglich aus der Steuererklärung übernommen, ohne diesbezüglich eine für den Steuerpflichtigen erkennbare Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der AfA-Bemessungsgrundlage vorgenommen zu haben, liegt ein Nachweis nicht vor.⁹⁾

Bei Verwendung des pauschalen Ansatzes des Gebäudeanteiles bis zum 31. 12. 2015 mit bspw 80 % der Anschaffungskosten des bebauten Grundstückes, ist ab 1. 1. 2016 die AfA dem neuen gesetzlichen Aufteilungsverhältnis entsprechend zu reduzieren, es sei

⁷⁾ EStR 2000 Rz 6444.

⁸⁾ Vgl Mayr, Grund- und Boden-Anteil bei vermieteten Gebäuden, RdW 2016, 421; siehe auch EStR 2000 Rz 6447.

⁹⁾ BMF-Info StRefG 2015/16, Pkt 1.2.3.

denn, die Richtigkeit des bestehenden Aufteilungsverhältnisses wird nachgewiesen oder ergibt sich aus der GrundanteilV (s Rz 18 ff). Beträgt der bisherige Gebäudeanteil 80 % und ist dieser aufgrund der gesetzlichen Regelung bzw der GrundanteilV auf 60 % zu reduzieren, sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes um ein Viertel (60 % sind $\frac{3}{4}$ von 80 %) abzustocken und der entsprechende Wert dem Grund und Boden zuzuschlagen. Ebenso ist die AfA anzupassen und somit um 25 % (ein Viertel) zu reduzieren. Ist aufgrund der GrundanteilV das Aufteilungsverhältnis auf zB 70 %/30 % umzustellen, ist die AfA um 12,5 % ($\frac{1}{8}$) zu reduzieren. Folglich ist der Gebäudewert um 12,5 % abzustocken und der entsprechende Wert dem Grund und Boden zuzuschlagen.¹⁰⁾ Die Abschreibungen der Vorjahre (bis inkl 2015) bleiben aber unverändert bestehen.¹¹⁾

- 13** Folgendes Beispiel aus den EStR¹²⁾ soll die Systematik der Übergangsbestimmung erläutern:

Beispiel 1

Im Jahr 2006 wurde ein bebautes Grundstück mit den Anschaffungskosten von EUR 1.000.000 erworben. 80 % wurden dem Gebäude (800.000) und 20 % dem Grund und Boden (200.000) zugeordnet. Für das Gebäude wurde bis einschließlich 2015 eine jährliche AfA von EUR 12.000 geltend gemacht (1,5 % von 800.000). Der Restbuchwert des Gebäudes beträgt daher zum 31. 12. 2015 EUR 680.000 (= 800.000 – [12.000 × 10 Jahre]).

Ab 2016 ändert sich ohne Nachweis eines abweichenden Verhältnisses das Aufteilungsverhältnis von Gebäude zu Grund und Boden von 80 : 20 (bisherige Verwaltungspraxis) zu 60 : 40 (nach der neuen gesetzlichen Regelung). Die Bemessungsgrundlage für die AfA sind daher EUR 600.000 ($\frac{3}{4}$ von 800.000). Die AfA beträgt daher EUR 9.000 (1,5 % von 600.000) p.a.

Vom Restbuchwert des Gebäudes (fortgeschriebene Anschaffungskosten) zum 31. 12. 2015 iHv EUR 680.000 sind zum 1. 1. 2016 25 % (680.000 : 4 = 170.000) den Anschaffungskosten des Grund und Bodens zuzuschlagen. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten iHv EUR 370.000 (200.000 + 170.000). Die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes betragen daher EUR 510.000 (680.000 – 170.000) und reduzieren sich um die jährliche AfA von EUR 9.000.

Beispiel 2

Die Anschaffungskosten einer im 1. Halbjahr 2010 angeschafften Vorsorgewohnung betragen EUR 400.000, wobei die Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude gem der zu diesem Zeitpunkt geltenden Regelung in den EStR im Verhältnis 20 (Grund) zu 80 (Gebäude) erfolgte. Der Gebäudewert, der auch als Basis für die Abschreibung heranzuziehen ist, beläuft sich somit auf EUR 320.000, der Grundwert auf EUR 80.000. Die jährliche Abschreibung beträgt EUR 4.800

¹⁰⁾ EStR 2000 Rz 6447.

¹¹⁾ Vgl *Prodinger*, Abschreibungen und Instandsetzungen. Rückwirkende Änderungen der Abschreibungen und der Instandsetzungen. Sind die Änderungen durch die Steuerreform 2016 verfassungsrechtlich gedeckt? SWK 2015/29, 1322.

¹²⁾ EStR 2000 Rz 6447.

(1,5 % vom Gebäudeanteil). Bis einschließlich 2015 wurde eine Abschreibung von gesamt EUR 28.800 geltend gemacht, der Restbuchwert des Gebäudes beträgt zum 31. 12. 2015 somit EUR 291.200.

Ab 1. 1. 2016 wären grundsätzlich die neuen Aufteilungsverhältnisse (60 % Gebäude, 40 % Grund) anzuwenden, lt Bestätigung des Bauträgers beträgt der Grundanteil jedoch 30 %.

Nach dem neuen Aufteilungsverhältnis 70/30 beträgt die Absetzung für Abnutzung ab 2016 ohne Nachweis nur noch 1,5 % von EUR 280.000 (= 70 % von 400.000), somit jährlich EUR 4.200. Für die Anschaffungskosten von Grund und Boden und die (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten des Gebäudes gilt Folgendes: Die bis 2015 fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes von EUR 291.200 sind zum 1. 1. 2016 zu einem Achtel den Anschaffungskosten des Grund und Bodens zuzuschlagen ($291.200 : 8 = 36.400$). Die neuen Anschaffungskosten des Grund und Bodens betragen daher EUR 116.400 ($80.000 + 36.400$). Die neuen fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes betragen EUR 254.800 ($291.200 - 36.400$). Davon ist für die Jahre ab 2016 die AfA iHv EUR 4.200 abzuziehen.

Diese neuen Verhältnisse gelten auch für eine nachfolgende Veräußerung des Grundstückes (§ 30 EStG). Die Anschaffungskosten für Grund und Boden betragen daher EUR 116.400 die (neuen historischen) Anschaffungskosten des Gebäudes vor Absetzung für Abnutzung betragen EUR 283.600 ($320.000 - 36.400$).

Ist nur der laufende AfA-Betrag bekannt, nicht aber das zugrundeliegende Aufteilungsverhältnis, so wird vom BMF vermutet, dass der AfA-Bemessung historisch das Aufteilungsverhältnis von 80 % zu 20 % entsprechend der Verwaltungspraxis zu Grunde gelegt wurde, sodass grundsätzlich eine Anpassung erforderlich ist, sofern sich aus der GrundanteilV nichts anderes ergibt.¹³⁾

Wurde in der Vergangenheit nach § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG der Einheitswert (anstatt der Anschaffungskosten) als Bemessungsgrundlage für die AfA herangezogen, ist die bisherige AfA fortzuführen. Sind in Fällen, in denen in der Vergangenheit der Gebäudeanteil pauschal angesetzt wurde (mit bspw 80 % der Anschaffungskosten des bebauten Grundstückes), nachträgliche Herstellungsaufwendungen angefallen, sind diese Aufwendungen bei der „Überführung“ des Aufteilungsverhältnisses mangels Grundanteils auszuscheiden (soweit sie noch nicht abgeschrieben sind; fortgeschriebene „Herstellungskosten“). Dieser Anteil der fortgeschriebenen Anschaffungskosten, der auf die nachträglichen Herstellungsaufwendungen entfällt, ist unverändert mit dem bisherigen AfA-Satz abzuschreiben. Damit kann aufgrund der „Überführung“ des Aufteilungsverhältnisses ein AfA-Mischsatz gebildet werden.

Die quasi-rückwirkende Änderung des Grundanteils führte in der Literatur¹⁴⁾ zu Bedenken in Bezug auf die Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung, etwa dahingehend,

¹³⁾ Vgl BMF-Info StRefG 2015/16, Pkt. 1.2.3.

¹⁴⁾ Vgl *Proding*, Abschreibungen und Instandsetzungen. Rückwirkende Änderungen der Abschreibungen und der Instandsetzungen. Sind die Änderungen durch die Steuerreform 2016 verfassungsrechtlich gedeckt? SWK 2015/29, 1322.

dass bisher auftretende Änderungen, die die Wertverhältnisse zwischen Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits betreffen, nicht zu berücksichtigen waren. Bspw hätte ein Absinken des Werts von Grund und Boden nie zu der Annahme geführt, dass dies auch eine Änderung des Werts eines anderen Wirtschaftsguts (Gebäude) nach sich ziehe. Dies gelte naturgemäß auch im umgekehrten Fall, bei der es zu einer Wertsteigerung von Grund und Boden gekommen ist. Demzufolge bestehen berechnete Zweifel, dass eine rückwirkende Änderung des Ansatzes des Grund und Bodens einen Eingriff in das Vertrauen auf die ursprüngliche Rechtsposition bedeutet. Allerdings muss einschränkend auch angemerkt werden, dass der bisherige Ansatz des Grundanteils iHv 20 % lediglich in den EStR und nicht im Gesetz oder einer Verordnung geregelt wurde. Jedenfalls bewirkt wurde aber ein Steuernachteil für den Abgabepflichtigen, da anstelle von 20 % der Gesamtanschaffungskosten nun 40 % nicht mehr der Abschreibung unterliegen.

3. Grundanteilverordnung 2016¹⁵⁾

a) Allgemeine Regelung

- 17** Die Grundanteilverordnung 2016 legt (teilweise) abweichend von § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG unter Berücksichtigung unterschiedlicher örtlicher oder baulicher Verhältnisse den auszuscheidenden Anteil des Grund und Bodens pauschal fest. Ebenso wie die gesetzliche Grundanteilsfiktion gelten die in der GrundanteilV 2016¹⁶⁾ festgelegten pauschalen Aufteilungsverhältnisse nur für bebaute Grundstücke.
- 18** Der sich aus den drei nachfolgenden (Pauschalierungs-) Kategorien ergebende Grund- und Boden-Anteil wird nach Ansicht von führenden Vertretern des BMF tendenziell etwas unter den tatsächlichen Verhältnissen liegen, wodurch Gutachten von Sachverständigen die Ausnahme bleiben sollten.¹⁷⁾ Der auf den Grund und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten beträgt:
- 20 % in Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land weniger als EUR 400 beträgt;
 - 30 % in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens EUR 400 beträgt, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst;
 - 40 % in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens EUR 400 beträgt, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.
- 19** Für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits vermietete Grundstücke ist auf die relevanten Verhältnisse zum 1. 1. 2016 abzustellen (Anzahl der Einwohner, durchschnittlicher Quadratmeterpreis für baureifes Land und Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten).

¹⁵⁾ BGBl II 2016/99.

¹⁶⁾ Vgl GrundanteilV 2016.

¹⁷⁾ Vgl *Mayr*, Grund- und Boden-Anteil bei vermieteten Gebäuden, RdW 2016, 420.

Nach § 2 Abs 1 GrundanteilV sind als Anteil des Grund und Bodens 20 % auszuscheiden, wenn die Gemeinde weniger als 100.000 Einwohner hat und der durchschnittliche Quadratmeterpreis für Bauland weniger als 400 Euro beträgt. **20**

Hat die Gemeinde **weniger als 100.000 Einwohner** und beträgt der durchschnittliche Quadratmeterpreis **zumindest 400 Euro**, so dürfen die 20 % Grundanteil nicht angesetzt werden, da nur eine der beiden Bedingungen erfüllt wird. Dasselbe gilt, wenn der durchschnittliche Quadratmeterpreis zwar **unter 400 Euro** liegt, die Gemeinde aber **zumindest 100.000 Einwohner** hat. In beiden Fällen ist für die Höhe des Grundanteils nun auf die Bebauung abzustellen. Umfasst das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten, so ist der Grundanteil mit 30 % anzusetzen. Umfasst das Gebäude weniger als oder genau 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten, so beträgt der Grundanteil 40 %. **21**

Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern sind derzeit Wien, Graz, Linz, Salzburg und Innsbruck. Die Einwohnerzahl der jeweiligen Gemeinde bestimmt sich nach dem letzten Ergebnis einer amtlichen Volkszählung. Befindet sich ein Grundstück somit in einer der oa Städte, so geht die GrundanteilV davon aus, dass der durchschnittliche Quadratmeterpreis jedenfalls 400 Euro beträgt. Aufgrund des Überschreitens der Grenze von 100.000 Einwohnern kann der Grundanteil in den oa Städten nie 20 % betragen. Somit ist der Grundanteil abweichend von der gesetzlichen Regelung (iHv 40 %) im günstigsten Fall mit 30 % anzusetzen, sofern das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst. **22**

Für sämtliche andere Gemeinden ist in einem ersten Schritt der Quadratmeterpreis zu ermitteln. Liegt dieser unter 400 Euro, so beträgt der Grundanteil 20 %. Auf die Bebauung kommt es in diesem Fall nicht an. **23**

Beträgt der Quadratmeterpreis mindestens 400 Euro, so entscheidet die Anzahl der Geschäfts- bzw Wohneinheiten, ob es bei einem Grundanteil iHv 40 % bleibt, oder davon abweichend 30 % anzusetzen sind. Befinden sich im Gebäude mehr als 10 Wohn- bzw Geschäftseinheiten, so beträgt der Grundanteil 30 %. Sind nur maximal 10 Wohn- bzw Geschäftseinheiten vorhanden, so beträgt der Grundanteil 40 %. **24**

Bei einzelnen Wohnungen in einem Gebäude, zB Eigentums(vorsorge)wohnungen, gelten uE die Regelungen der GrundanteilV entsprechend. Bei der Aufteilung der Anschaffungskosten einer Vorsorgewohnung ist daher auf das gesamte Gebäude abzustellen und zu prüfen, ob dieses bis zu oder mehr als 10 Wohn- und Geschäftseinheiten umfasst.¹⁸⁾

¹⁸⁾ So auch *Bodis/Prodingner*, Offene Fragen bei der Ermittlung des Grundanteiles, SWK 2017, 359 (365 f).

- 25** Zusammenfassend lässt sich die oa Regelung in der nachfolgenden Tabelle¹⁹⁾ darstellen:

Grundanteil laut VO	Unter 100.000 Einwohnern	Ab 100.000 Einwohnern*
Quadratmeterpreis unter 400 Euro, bis 10 Einheiten	20 %	40 %
Quadratmeterpreis unter 400 Euro, ab 11 Einheiten	20 %	30 %
Quadratmeterpreis ab 400 Euro, bis 10 Einheiten	40 %	40 %
Quadratmeterpreis ab 400 Euro, ab 11 Einheiten	30 %	30 %

*) Derzeit Wien, Graz, Linz, Salzburg und Innsbruck (laut Stand der Volkszählung 2011)²⁰⁾

Die nachfolgend angeführten Beispiele sollen die oa. Regelung veranschaulichen:

Beispiel 3

Herr Müller besitzt eine Vorsorgewohnung in Villach, Kärnten in einem Gebäude mit

- a) 12 Einheiten
- b) 8 Einheiten

Da der Quadratmeterpreis in Villach unter 400 Euro liegt und Villach weniger als 100.000 Einwohner hat, beträgt der Grundanteil nach GrundanteilV jedenfalls 20 %. Auf die Bebauung kommt es nicht weiter an. In beiden Fällen beträgt der Grundanteil somit 20 %.

Beispiel 4

Herr Huber besitzt eine Vorsorgewohnung in Wien in einem Gebäude mit

- a) 25 Einheiten
- b) 10 Einheiten

Aufgrund des Überschreitens der Grenze von 100.000 Einwohnern kann der Grundanteil nach GrundanteilV nie 20 % betragen. Somit ist der Grundanteil im günstigsten Fall mit 30 % anzusetzen, sofern das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Wien hat mehr als 100.000 Einwohner und der Quadratmeterpreis liegt über 400 Euro. In Fall a) beträgt der Grundanteil somit bei 30 %, in Fall b) beträgt der Grundanteil 40 %.

¹⁹⁾ Entnommen aus *Herzog*, Einkommensteuerliche Änderungen bei Grundstücken ab 2016, SWK 23/24/2016, 1035 (1042) und SWK 29/2016, 1243 (berichtigte Tabelle).

²⁰⁾ Vgl EStR 2000, Rz 6447b.

Beispiel 5

Herr Krammel besitzt eine vermietete Wohnung in Kitzbühel, Tirol in einem Gebäude mit

- a) 16 Einheiten
- b) 4 Einheiten

Kitzbühel hat weniger als 100.000 Einwohner und der Quadratmeterpreis liegt über 400 Euro. Beträgt der Quadratmeterpreis mindestens 400 Euro, so entscheidet nach GrundanteilV die Anzahl der Geschäfts- bzw Wohneinheiten, ob es bei einem Grundanteil iHv 40 % bleibt, oder davon abweichend 30 % anzusetzen sind.

In Fall a) beträgt der Grundanteil somit 30 %, in Fall b) beträgt der Grundanteil 40 %.

Beispiel 6

Herr Maier besitzt ein Zinshaus in Wien mit

- a) 30 Wohneinheiten
- b) 8 Wohneinheiten

Wien hat zumindest 100.000 Einwohner und der Quadratmeterpreis liegt über 400 Euro.

In Fall a) beträgt der Grundanteil somit 30 %, in Fall b) beträgt der Grundanteil 40 %.

Je angefangene 400 m² Nutzfläche ist gem § 2 Abs 2 letzter Satz GrundanteilV jedenfalls von einer eigenen Geschäftseinheit auszugehen. Obwohl die Verordnung hier nur die Geschäftseinheit ausdrücklich anführt, wird die oa Regelung wohl auch auf Wohneinheiten anzuwenden sein.²¹⁾ Unter einer Wohnung wird im Wesentlichen ein baulich in sich abgeschlossener Teil eines Gebäudes verstanden, der Menschen zur Unterkunft und Haushaltsführung dient.²²⁾ Für die Geschäftseinheit fehlt offenbar eine Definition im einschlägigen Schrifttum, uE ist somit fraglich, was überhaupt gesichert unter einer Geschäftseinheit konkret zu verstehen ist. Für Teile der Literatur²³⁾ ist weiters nicht nachvollziehbar, dass für flächenmäßig gleich große Geschäftsräumlichkeiten abhängig von der Anzahl der Geschäftseinheiten die Grundanteile in unterschiedlicher Höhe auszuscheiden sind. So beträgt der Grundanteil bei einer durchgehenden Fläche von zB 3.000 m² 40 %, während elf Einheiten zu je 273 m² (in Summe ebenfalls 3.000 m²) zu einem Grundanteil iHv 30 % führen. In den EStR wird dazu folgendes Beispiel aufgezeigt:²⁴⁾

26

²¹⁾ Vgl *Prodinger*, Grundanteilverordnung – pauschale Ermittlung des Grundanteils, SWK 2016, 737 (740).

²²⁾ Vgl VwGH 18. 5. 1995, 94/06/0115.

²³⁾ Vgl *Prodinger*, Grundanteilverordnung – pauschale Ermittlung des Grundanteils, SWK 2016, 740.

²⁴⁾ Vgl EStR 2000, Rz 6447a.

Beispiel 7

Auf einem Grundstück (einer Grundstücksnummer) in Wien befinden sich zwei Gebäude mit je 8 Geschäftseinheiten. Nach der GrundanteilV 2016 wäre – bei isolierter Betrachtung beider Gebäude – ein Grundanteil von je 40 % anzusetzen. Im Gegensatz dazu wäre bei einem Gebäude mit 16 Wohnungen auf einem Grundstück (einer Grundstücksnummer) ein Grundanteil iHv 30 % auszuscheiden. Da diese unterschiedliche Beurteilung nicht sachgerecht wäre, ist daher für die Beurteilung der Anzahl der Wohn- und Geschäftseinheiten stets auf die Grundstücksnummer abzustellen.

- 27** Den Erläuterungen zum Verordnungsentwurf²⁵⁾ ist zu entnehmen, dass die Unterscheidung anhand der Bebauungsart den sinkenden Grundanteil, bei steigender Zahl der Einheiten pro Gebäude berücksichtigen soll. Die Einwohnerzahl der jeweiligen Gemeinde und der durchschnittliche Preis pro m² dienen der Berücksichtigung der höheren Grundwerte gegenüber den – keinen größeren Schwankungen unterliegenden – Baukosten. Da Grundstücke in ländlichen Gegenden generell einen niedrigeren Grundstückspreis aufweisen, kommt dem Anteil des Gebäudes hier größere Bedeutung zu. Der Grundanteil an den Gesamtanschaffungskosten hat dementsprechend geringer auszufallen.
- 28** Für Vertreter der Literatur²⁶⁾ stellt die Annahme, dass in Gemeinden mit mehr als 100.000 Einwohnern jedenfalls ein hoher Quadratmeterpreis vorliegt, eine unzulässige Pauschalierung dar. Dabei ergeben sich wohl auch in Wien bei Vergleich von Best- und Schlechtlagen erhebliche Abweichungen, sodass eine pauschale Ermittlung des Grundstückspreises nicht in jedem Fall zu sachgerechten Ergebnissen führen wird.
- 29** Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land ist anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels mit Abbildung auf Gemeindeebene, dessen Veröffentlichung bspw in Wirtschaftszeitschriften erfolgt, glaubhaft zu machen. Baureifes Land stellen all jene Grundstücke dar, die nach den öffentlich-rechtlichen Vorschriften baulich nutzbar, dh entsprechend dem Erschließungsgrad sofort bebaubar sind. Dabei handelt es sich in erster Linie um unbebaute Grundstücke.²⁷⁾
- Das BFG spricht sich in seiner Rechtsprechung in diesem Zusammenhang klar gegen den Immobilienpreisspiegel der Statistik Austria aus, da die entsprechenden Differenzierungskriterien nicht erfüllt werden. Als geeignet werden allerdings jene Werte befunden, welchen in der Wirtschaftszeitung „Gewinn“ und durch die Wirtschaftskammer Österreich publiziert werden.²⁸⁾ Allerdings müssen bei diesen Werten im Regelfall auch noch entsprechende Aufschließungskosten (zusätzlich) berücksichtigt werden. Dies erfolgt gem BFG durch einen Aufschlag von 30 % bis 50 %.
- 30** Kritisch zu hinterfragen ist die Neufestsetzung des Grundanteils auch insofern, als sie zu einer Änderung der Grundanteile von teilweise bereits seit Jahrzehnten in Nutzung

²⁵⁾ Vgl ErläutME GrundanteilV 2015.

²⁶⁾ Vgl *Prodinger*, Grundanteilverordnung – pauschale Ermittlung des Grundanteils, SWK 2016, 737 (740).

²⁷⁾ Vgl EStR 20000 Rz 6447.

²⁸⁾ BFG v. 21. 02. 2018, RV/1100449/2017.