

12. Mai 2016

BMF-010203/0142-VI/6/2016

BMF-Info zu den ertragsteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken und Kapitalvermögen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (BMF-Info StRefG 2015/16)

In dieser Information wird die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen im Zusammenhang mit wichtigen ertragsteuerlichen Fragen aufgrund der Änderungen durch das StRefG 2015/2016 wiedergegeben. Die getroffenen Aussagen sollen bei der folgenden Wartung in die EStR 2000 eingearbeitet werden. Zum mit dem StRefG 2015/2016 eingeführten § 23a EStG 1988 betreffend Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern ergeht eine gesonderte BMF-Info.

Inhalt:

1. Änderungen betreffend Gebäudeabschreibungen
 - 1.1. „Laufende“ AfA im betrieblichen Bereich
 - 1.2. Aufteilung der Anschaffungskosten von bebauten Grundstücken im außerbetrieblichen Bereich
 - 1.3. Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen
2. Änderungen betreffend die Besteuerung von Grundstücksveräußerungen
 - 2.1. Inflationsabschlag
 - 2.2. Steuersatz
 - 2.3. Verlustausgleich
3. Änderungen betreffend die Kapitalertragsteuer

1. Änderungen betreffend Gebäudeabschreibungen

1.1. „Laufende“ AfA im betrieblichen Bereich

1.1.1. Allgemeines

Für im Jahr 2016 beginnende Wirtschaftsjahre gilt bei der Absetzung für Abnutzung (AfA) gemäß [§ 7 EStG 1988](#) iVm [§ 8 EStG 1988](#) für betrieblich genutzte Betriebsgebäude ohne Nachweis der Nutzungsdauer ein einheitlicher Abschreibungssatz von bis zu 2,5% (statt bisher 2%, 2,5% oder 3%). Werden Gebäude für Wohnzwecke überlassen, gilt wie bei Vermietung und Verpachtung im außerbetrieblichen Bereich ein Abschreibungssatz von 1,5% (bisher idR 2%).

Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Inbetriebnahme ist in beiden Fällen weiterhin möglich (EStR 2000 Rz 3143; VwGH 20.12.2006, [2002/13/0112](#)). Wurde bereits in der Vergangenheit die Nutzungsdauer im Einzelfall nachgewiesen, kommt es aufgrund der Änderungen durch das [StRefG 2015/2016](#) zu keiner Änderung des Abschreibungssatzes. Der Umstand, dass sich in der Vergangenheit die Nutzungsdauer aufgrund nachträglicher Herstellungsaufwendungen verlängert hat, gilt nicht automatisch als Nachweis dieser neuen Nutzungsdauer.

Wurde in der Vergangenheit die Nutzungsdauer nicht nachgewiesen, kann für das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2015 beginnt, eine kürzere Restnutzungsdauer nachgewiesen werden als jene, die sich bei Anwendung des Abschreibungssatzes von 2,5% bzw. 1,5% ergibt. Dabei sind die noch nicht abgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf diese nachgewiesene kürzere Restnutzungsdauer zu verteilen (§ 124b Z 283 EStG 1988 idF EU-AbgÄG 2016 – Begutachtungsentwurf).

1.1.2. Änderung des Abschreibungssatzes

Im Falle einer Änderung des Abschreibungssatzes (statt bisher 2% oder 3%) ist der neue Abschreibungssatz von 2,5% (bzw. 1,5%) auf die ursprüngliche Bemessungsgrundlage (insb. Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten) anzuwenden. Die Änderung des Abschreibungssatzes führt demnach auch zu einer Änderung der Restnutzungsdauer. Hat der bisherige Abschreibungssatz bereits 2,5% betragen, oder wird der bisherige Abschreibungssatz von 2% beibehalten, ergeben sich keine Änderungen.

Bei Gebäuden in Leichtbauweise und bei Gebäuden, die vor 1915 erbaut wurden, gelten die EStR 2000 Rz 3139a und Rz 6444. Eine Änderung des Abschreibungssatzes hat bei diesen Gebäuden daher nicht zu erfolgen.

1.1.3. Vereinfachte Anpassungsmethode

Der neue AfA-Betrag (und damit auch ein allfälliger neuer AfA-Mischsatz) kann vereinfacht derart ermittelt werden, dass der bisherige AfA-Betrag kann um 1/6 gekürzt (bei einem bisherigen AfA-Satz von 3%) oder um 1/4 erhöht (bei einem bisherigen AfA-Satz von 2%) werden.

1.1.4. Berechnungsbeispiele

Die Auswirkungen der Änderung des Abschreibungssatzes sollen anhand der folgenden Beispiele veranschaulicht werden:

Beispiel 1: laufende Absetzung für Abnutzung

Ein Betriebsgebäude wurde im Jänner 2006 mit Herstellungskosten von 100.000 Euro fertig gestellt und sofort in Betrieb genommen. Der AfA-Satz beträgt:

- a) 2% (50 Jahre)*
- b) 3% (33,3 Jahre)*

Überblick: Vorgehensweise bei der Anpassung der AfA

- *bis zum 31.12.2015 wird das Gebäude mit dem maßgebenden AfA-Satz (2% oder 3%) abgeschrieben*
- *ab 1.1.2016 beträgt der AfA-Satz 2,5% der ursprünglichen Bemessungsgrundlage*
- *es ergibt sich dadurch eine neue Restnutzungsdauer (RBW / AfA)*
- *vereinfachte Anpassungsmethode: Der bisherige AfA-Betrag kann um 1/6 gekürzt (bei 3%) oder um 1/4 erhöht (bei 2%) werden.*

Ad a) Bei einem AfA-Satz von 2% beträgt der Buchwert zum 31.12.2015 bei linearer Abschreibung von 2.000 Euro p.a. 80.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 40 Jahre. Mit 1. Jänner 2016 erhöht sich der AfA-Satz auf 2,5%, womit der jährliche AfA-Betrag (ausgehend von der ursprünglichen Bemessungsgrundlage) 2.500 Euro beträgt. Dadurch verkürzt sich die Restnutzungsdauer von 40 Jahren auf 32 Jahre (80.000 Euro RBW / 2.500 Euro AfA = 32 Jahre).

*Vereinfachte Anpassungsmethode: Der bisherige jährliche AfA-Betrag von 2.000 Euro wird um 1/4 erhöht (2.000 Euro AfA * 1,25 = 2.500 Euro).*

Ad b) Bei einem AfA-Satz von 3% beträgt der Buchwert zum 31.12.2015 bei linearer Abschreibung von 3.000 Euro p.a. 70.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 23,3 Jahre. Mit 1. Jänner 2016 reduziert sich der AfA-Satz auf 2,5%, womit der jährliche AfA-Betrag (ausgehend von der ursprünglichen Bemessungsgrundlage) 2.500 Euro beträgt. Dadurch verlängert sich die Restnutzungsdauer von 23,3 Jahren auf 28 Jahre (70.000 Euro RBW / 2500 Euro AfA = 28 Jahre).

*Vereinfachte Anpassungsmethode: Der bisherige jährliche AfA-Betrag von 3.000 Euro wird um 1/6 verringert (3.000 Euro AfA * 0,8334 = 2.500 Euro).*

	HK 01.01.2006	AfA		BW 31.12.2015	RND (J) 01.01.2016
a)	100.000	2%	2.000	80.000	40
		2,5%	2.500		32
b)		3%	3.000	70.000	23,3
		2,5%	2.500		28

Beispiel 2: nachträglicher Herstellungsaufwand, bei gleichbleibender Restnutzungsdauer des Gebäudes

Ein Betriebsgebäude wurde im Jänner 2006 mit Herstellungskosten von 500.000 Euro fertig gestellt und sofort in Betrieb genommen. Nachträglich fallen im Jänner 2011 aktivierungspflichtige Aufwendungen in Höhe von 100.000 Euro an. Der AfA-Satz beträgt:

a) 2% (50 Jahre)

b) 3% (33,3 Jahre)

Überblick: Vorgehensweise bei der Anpassung der AfA

- bis zum 31.12.2015 wird das Gebäude mit dem maßgebenden AfA-Satz (2% oder 3%) abgeschrieben; der nachträgliche Herstellungsaufwand wird mit dem zu ermittelnden AfA-Mischsatz abgeschrieben
 - **alternativ** kann der Restbuchwert des Gebäudes (zum Zeitpunkt des Herstellungsaufwandes) und der Herstellungsaufwand einheitlich mit dem ermittelten AfA-Mischsatz abgeschrieben werden
- ab 1.1.2016 beträgt der einheitliche AfA-Satz 2,5% der ursprünglichen Bemessungsgrundlage des Gebäudes
- zur Abschreibung des Herstellungsaufwandes ist auf Basis der – sich durch den geänderten AfA-Betrag ergebenden – neuen Restnutzungsdauer des Gebäudes ein neuer AfA-Mischsatz zu ermitteln
 - **alternativ** kann der Restbuchwert des Gebäudes zuzüglich des Herstellungsaufwandes zum 31.12.2015 einheitlich mit dem neu ermittelten AfA-Mischsatz abgeschrieben werden
- es ergibt sich dadurch eine neue Restnutzungsdauer
- Vereinfachte Anpassungsmethode: Der neue AfA-Betrag (und damit auch der neue AfA-Mischsatz) kann vereinfacht derart ermittelt werden, dass der bisherige (kumulierte) AfA-Betrag um 1/6 gekürzt (bei 3%) oder um 1/4 erhöht (bei 2%) wird.

Ad a) Bei einem AfA-Satz von 2% beträgt der Buchwert zum 31.12.2010 bei linearer Abschreibung von 10.000 Euro p.a. 450.000 Euro. Bei Hinzurechnung der 100.000 Euro an nachträglichen Herstellungsaufwendungen ergibt sich ein neuer Restbuchwert von 550.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 45 Jahre. Die AfA kann mit 2% von 500.000 Euro, was einem AfA-Betrag von 10.000 Euro entspricht und mit 2,2% von 100.000 Euro (ermittelter AfA-Misch-Satz: 100.000 Euro / 45 Jahre RND), was einem AfA-Betrag von 2.222,22 Euro entspricht oder mit einem einheitlichen Satz von 2,2%

von 550.000 Euro, was einem AfA-Betrag von insgesamt 12.222,22 Euro entspricht, angesetzt werden (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 3163 Beispiel 1).

Mit 1. Jänner 2016 ist der einheitliche AfA-Satz von 2,5% der ursprünglichen Bemessungsgrundlage des Gebäudes zu Grunde zu legen. Der Buchwert des Gebäudes beträgt zum 31.12.2015 (unter Ausklammerung der aktivierten Herstellungskosten) bei linearer Abschreibung von 10.000 Euro p.a. 400.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 40 Jahre. Durch die Erhöhung des AfA-Satzes auf 2,5% erhöht sich der jährliche AfA-Betrag für das Gebäude (ausgehend von der ursprünglichen Bemessungsgrundlage) auf 12.500 Euro, womit sich die Restnutzungsdauer von 40 Jahren auf 32 Jahre verkürzt ($400.000 \text{ Euro} / 12.500 \text{ Euro} = 32 \text{ Jahre}$). Auf Basis der nunmehr ermittelten Restnutzungsdauer von 32 Jahren erhöht sich ebenfalls der AfA-Betrag des aktivierten Herstellungsaufwandes auf 2.777,78 Euro (88.888,89 Euro RBW / 32 Jahre RND). Dadurch ergibt sich für die neu ermittelte Restnutzungsdauer von 32 Jahren ab dem Jahr 2016 ein neuer AfA-Misch-Satz in Höhe von 3,125% vom Restbuchwert des aktivierten Herstellungsaufwandes in Höhe von 88.888,89 Euro.

Die AfA kann daher ab dem Jahr 2016 mit 2,5% von 500.000 Euro, was einem AfA-Betrag von 12.500 Euro entspricht und mit dem AfA-Misch-Satz 3,125% vom Restbuchwert des aktivierten Herstellungsaufwandes in Höhe von 88.888,89 Euro, was einem AfA-Betrag von 2.777,78 Euro entspricht oder mit einem einheitlichen Satz von 3,125% vom Restbuchwert vom Gebäude zuzüglich des aktivierten Herstellungsaufwandes zum 31.12.2015 in Höhe von 488.888,89 Euro, was einem AfA-Betrag von insgesamt 15.277,80 Euro entspricht, angesetzt werden.

Vereinfachte Anpassungsmethode: Der neue AfA-Betrag (und damit auch der neue AfA-Mischsatz) kann vereinfacht derart ermittelt werden, dass der bisherige (kumulierte) AfA-Betrag um 1/4 erhöht wird ($12.222,22 \text{ Euro AfA} * 1,25 = 15.277,80 \text{ Euro}$ – gerundet).

		<i>Buchwert</i>	<i>nachträgliche HK</i>	<i>AfA</i>		<i>RND (J)</i>
a)	01.01.2006	500.000	-	2%	10.000	50
	31.12.2010	450.000	-			45
	01.01.2011	450.000	100.000	2,2%	12.222,22	
	31.12.2015	488.888,89				3,125%
	01.01.2016					

Ad b) Bei einem AfA-Satz von 3% beträgt der Buchwert zum 31.12.2010 bei linearer Abschreibung von 15.000 Euro p.a. 425.000 Euro. Bei Hinzurechnung der 100.000 Euro an nachträglichen Herstellungsaufwendungen ergibt sich ein neuer Restbuchwert von 525.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 28,3 Jahre. Die AfA kann mit 3% von 500.000 Euro, was einem AfA-Betrag von 15.000 Euro entspricht und mit 3,53% von 100.000 Euro (ermittelter AfA-Misch-Satz: $100.000 \text{ Euro} / 28,3 \text{ Jahre RND}$), was einem AfA-Betrag von 3.529,41 Euro entspricht berechnet werden oder mit einem einheitlichen Satz von 3,53% von 525.000 Euro, was einem AfA-Betrag von insgesamt 18.529,40 Euro entspricht, angesetzt werden (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 3163 Beispiel 1).

Mit 1. Jänner 2016 ist der einheitliche AfA-Satz von 2,5% der ursprünglichen Bemessungsgrundlage des Gebäudes zu Grunde zu legen. Der Buchwert des Gebäudes

hätte zum 31.12.2015 bei linearer Abschreibung von 15.000 Euro p.a. 350.000 Euro betragen. Die Restnutzungsdauer beträgt 23,3 Jahre. Durch die Reduktion des AfA-Satzes auf 2,5% verringert sich der jährliche AfA-Betrag für das Gebäude (ausgehend von der ursprünglichen Bemessungsgrundlage) auf 12.500 Euro, womit sich die Restnutzungsdauer von 23,3 Jahren auf 28 Jahre verlängert ($350.000 \text{ Euro} / 12.500 \text{ Euro} = 28 \text{ Jahre RND}$). Auf Basis der nunmehr ermittelten Restnutzungsdauer von 28 Jahren verringert sich ebenfalls der AfA-Betrag des aktivierten Herstellungsaufwandes auf 2.941,18 Euro. Dadurch ergibt sich für die neu ermittelte Restnutzungsdauer von 28 Jahren ab dem Jahr 2016 ein neuer AfA-Misch-Satz in Höhe von 3,57% vom Restbuchwert des aktivierten Herstellungsaufwandes in Höhe von 82.352,94 Euro.

Die AfA kann daher ab dem Jahr 2016 mit 2,5% von 500.000 Euro, was einem AfA-Betrag von 12.500 Euro entspricht und mit dem AfA-Misch-Satz 3,57% vom Restbuchwert des aktivierten Herstellungsaufwandes in Höhe von 82.352,94 Euro, was einem AfA-Betrag von 2.941,18 Euro entspricht oder mit einem einheitlichen Satz von 3,57% vom Restbuchwert vom Gebäude zuzüglich des aktivierten Herstellungsaufwandes zum 31.12.2015 in Höhe von 432.352,94 Euro, was einem AfA-Betrag von insgesamt 15.441,18 Euro entspricht, angesetzt werden.

Vereinfachte Anpassungsmethode: Der neue AfA-Betrag (und damit auch der neue AfA-Mischsatz) kann vereinfacht derart ermittelt werden, dass der bisherige (kumulierte) AfA-Betrag um 1/6 gekürzt wird ($18.529,40 \text{ Euro AfA} * 0,8334 = 15.442 \text{ Euro}$ - gerundet).

		<i>Buchwert</i>	<i>nachträgliche HK</i>	<i>AfA</i>		<i>RND (J)</i>
b)	01.01.2006	500.000	-	3%	15.000	33,3
	31.12.2010	425.000	-			28,3
	01.01.2011	425.000	100.000	3,53%	18.529,40	
	31.12.2015	432.352,94				3,57%
	01.01.2016					

Beispiel 3: nachträglicher Herstellungsaufwand, der die Restnutzungsdauer des Gebäudes erhöht (EStR 2000 Rz 3164)

Ein Betriebsgebäude wird im Jänner 1986 mit Herstellungskosten von 100.000 Euro fertig gestellt und sofort in Betrieb genommen. Nachträglich fallen im Jänner 2006 aktivierungspflichtige Aufwendungen in Höhe von 70.000 Euro an. Der AfA-Satz beträgt

a) 2% (50 Jahre)

b) 3% (33,3 Jahre)

Überblick: Vorgehensweise bei der Anpassung der AfA

- bis zum 31.12.2005 wird das Gebäude mit dem maßgebenden AfA-Satz (2% oder 3%) abgeschrieben
- der nachträgliche Herstellungsaufwand im Jänner 2006, der den Restbuchwert des Gebäudes übersteigt und dessen Nutzungsdauer länger ist als die

Restnutzungsdauer des Gebäudes, verlängert die Restnutzungsdauer des Gebäudes (dadurch ergibt sich ein neuer AfA-Satz)

- *der Restbuchwert des Gebäudes zum Zeitpunkt des Herstellungsaufwandes und der Herstellungsaufwand sind einheitlich mit dem neuen AfA-Satz abzuschreiben*
- *ab 1.1.2016 beträgt der AfA-Satz 2,5% des zum Zeitpunkt des Herstellungsaufwandes ermittelten neuen Restbuchwertes (Gebäude + Herstellungsaufwand)*
- *es ergibt sich dadurch eine neue Restnutzungsdauer*
- *Vereinfachte Anpassungsmethode: Der bisherige AfA-Betrag kann um 1/6 gekürzt (bei 3%) oder um 1/4 erhöht (bei 2%) werden.*

Ad a) *Bei einem AfA-Satz von 2% beträgt der Buchwert zum 31.12.2005 bei linearer Abschreibung von 2.000 Euro p.a. 60.000 Euro. Die Restnutzungsdauer zum 1.1.2006 beträgt 30 Jahre. Der Investitionsaufwand im Jänner 2006 in Höhe von 70.000 Euro, für den sich unter Zugrundelegung eines AfA-Satzes von 2% eine Nutzungsdauer von 50 Jahren ergibt, übersteigt den Restbuchwert des Betriebsgebäudes. Da weiters die für die Zusatzinvestition angenommene Nutzungsdauer von 50 Jahren länger ist als die Restnutzungsdauer des Gebäudes, ist diese ebenfalls auf 50 Jahre zu verlängern (statt bisher 30 Jahre).*

Auf den neuen Restbuchwert in Höhe von 130.000 Euro (60.000 Euro RBW + 70.000 Euro nHK= 130.000 Euro neuer RBW) ist ein AfA-Satz von 2% anzuwenden. Dies entspricht einem jährlichen AfA-Betrag in Höhe von 2.600 Euro (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 3164 Beispiel 2). Bei einem AfA-Satz von 2% beträgt der Buchwert zum 31.12.2015 bei linearer Abschreibung von 2.600 Euro p.a. 104.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 40 Jahre. Mit 1. Jänner 2016 erhöht sich der AfA-Satz auf 2,5%, womit der jährliche AfA-Betrag (ausgehend vom zum 1.1.2006 ermittelten neuen Restbuchwert in Höhe von 130.000 Euro) 3.250 Euro beträgt. Dadurch verkürzt sich die Restnutzungsdauer von 40 Jahren auf 32 Jahre (104.000 Euro RBW / 3.250 Euro AfA = 32 Jahre) (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 3164 Beispiel 2).

*Vereinfachte Anpassungsmethode: Der bisherige jährliche AfA-Betrag von 2.600 Euro wird um 1/4 erhöht (2.600 Euro AfA * 1,25 = 3.250 Euro).*

		<i>Buchwert</i>	<i>nachträgliche HK</i>	<i>AfA</i>		<i>RND (J)</i>
a)	01.01.1986	100.000	-	2%	2.000	50
	31.12.2005	60.000	-			30
	01.01.2006	60.000	70.000	2%	2.600	50
	31.12.2015	104.000				40
	01.01.2016			2,5%	3.250	32

Ad b) *Bei einem AfA-Satz von 3% beträgt der Buchwert zum 31.12.2005 bei linearer Abschreibung von 3.000 Euro p.a. 40.000 Euro. Die Restnutzungsdauer zum 1.1.2006 beträgt 13,33 Jahre. Der Investitionsaufwand im Jänner 2006 in Höhe von 70.000 Euro, für den eine Nutzungsdauer von 33,33 Jahren angenommen wurde, übersteigt den Restbuchwert des Betriebsgebäudes. Da weiters die für die Zusatzinvestition angenommene Nutzungsdauer von 33,33 Jahren länger ist als die Restnutzungsdauer*

des Gebäudes, ist diese ebenfalls auf 33,33 Jahre zu verlängern (statt bisher 13,33 Jahre).

Auf den neuen Restbuchwert in Höhe von 110.000 Euro (40.000 Euro RBW + 70.000 Euro HK = 110.000 Euro neuer RBW) ist ein AfA-Satz von 3% anzuwenden. Dies entspricht einem jährlichen AfA-Betrag in Höhe von 3.300 Euro (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 3164 Beispiel 2).

Bei einem AfA-Satz von 3% beträgt der Buchwert zum 31.12.2015 bei linearer Abschreibung von 3.300 Euro p.a. 77.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 23,33 Jahre. Mit 1. Jänner 2016 reduziert sich der AfA-Satz auf 2,5%, womit der jährliche AfA-Betrag (ausgehend vom zum 1.1.2006 ermittelten neuen Restbuchwert in Höhe von 110.000 Euro) 2.750 Euro beträgt. Dadurch verlängert sich die Restnutzungsdauer von 23,33 Jahren auf 28 Jahre (77.000 Euro RBW / 2.750 Euro AfA = 28 Jahre) (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 3164 Beispiel 2).

Vereinfachte Anpassungsmethode: Der bisherige jährliche AfA-Betrag von 3.300 Euro wird um 1/6 verringert ($3.300 \text{ Euro AfA} \cdot 0,8334 = 2.750 \text{ Euro}$ – gerundet).

		<i>Buchwert</i>	<i>nachträgliche HK</i>	<i>AfA</i>		<i>RND (J)</i>
b)	01.01.1986	100.000	-	3%	3.000	33,3
	31.12.2005	40.000	-			13,33
	01.01.2006	40.000	70.000	3%	3.300	33,3
	31.12.2015	77.000				23,33
	01.01.2016			2,5%	2.750	28

1.1.5. Betriebliche Nutzung und Überlassung für Wohnzwecke

Ab dem Veranlagungsjahr 2016 gilt für betrieblich genutzte Betriebsgebäude ein einheitlicher Abschreibungssatz in Höhe von 2,5%. Davon abweichend beträgt der AfA-Satz für Betriebsgebäude, die für Wohnzwecke überlassen werden, (analog zur Regelung bei Vermietung und Verpachtung) 1,5%. Daher sind bei gemischt genutzten Gebäuden jene Gebäudeteile, die für Wohnzwecke überlassen werden, mit 1,5% und die restlichen Gebäudeteile mit 2,5% abzuschreiben (keine Überwiegsbetrachtung). Bei Dritten zur Nutzung überlassenen Gebäuden ist somit zu differenzieren, ob die Überlassung für Wohnzwecke (1,5% AfA-Satz) oder für andere Zwecke erfolgt (2,5% AfA-Satz).

Das Ausmaß der Gebäudenutzung für einen bestimmten Verwendungszweck ist grundsätzlich nach den jeweiligen Nutzflächen zu ermitteln (vgl. EStR 2000 Rz 3162 und Rz 558 ff). Dabei bleiben „neutrale“ Gebäudeteile (zB Stiegenhäuser) außer Betracht. Das so ermittelte Verhältnis ist sodann auf das gesamte Gebäude anzuwenden.

Beispiel:

In einem Gebäude (gewillkürtes Betriebsvermögen) 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%.

Bis zu einer Bagatellgrenze im Ausmaß von 10% der Nutzfläche unterbleibt eine Differenzierung zwischen betrieblicher Nutzung und Überlassung zu Wohnzwecken. Die von einem Unternehmer in einem Betriebsgebäude für eigene Wohnzwecke genützten Räumlichkeiten bleiben bei Ermittlung der 10%-Grenze außer Ansatz.

Eine „Überlassung für Wohnzwecke“ iSd [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) liegt jedenfalls bei einer längerfristigen Überlassung von Wohnraum über einen Zeitraum von zumindest drei Monaten vor. Ein (Neben-)Gebäude, das für die Unterbringung betriebszugehöriger Arbeitnehmer zu Wohnzwecken eingesetzt wird, wird jedoch immer zu Wohnzwecken überlassen, unabhängig davon wie lange der einzelne Arbeitnehmer das Gebäude für Wohnzwecke nutzt, sodass der anzuwendende AfA-Satz in diesen Fällen stets 1,5% beträgt.

Gebäude oder Gebäudeteile, die im Rahmen einer gewerblichen Beherbergung überlassen werden (Hotels, Gaststätten, gewerbliche Apartmentvermietung) dienen grundsätzlich einer kurzfristigen Beherbergung (vergleichsweise hohe Nutzungsfluktuation), womit in der Regel keine Überlassung für Wohnzwecke iSd [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) vorliegt (vgl. EStR 2000 Rz 1401 zur „Gebäudeüberlassung für Wohnzwecke“ im Rahmen des [§ 4 Abs. 7 EStG 1988](#)). Ausnahmsweise kann aufgrund der tatsächlichen Nutzungsverhältnisse durch den Dritten eine Überlassung für Wohnzwecke vorliegen. Eine solche ist jedenfalls bei einer längerfristigen Überlassung von Wohnraum über einen Zeitraum von zumindest drei Monaten an betriebsfremde Personen (zB Vermietung eines Apartments) anzunehmen. Werden weiters – etwa im Rahmen eines Hotelbetriebes beschäftigten – Arbeitnehmern Räumlichkeiten zu ständigen Wohnzwecken überlassen („Burschenzimmer“), überwiegt das Verwendungselement des „Wohnzweckes“, sodass der anzuwendende AfA-Satz in diesen Fällen 1,5% beträgt.

Gebäudeteile, die nicht als Garage oder Pkw-Abstellplatz dienen und nicht selbst unmittelbar für die Befriedigung eines Wohnbedürfnisses verwendbar sind (etwa Kellerabteile oder Lagerräume), sind für die Anwendung des [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht von der Wohnraumvermietung gesondert zu behandeln, wenn

- der betreffende Raum im selben Gebäude liegt, in dem sich auch der überlassene Wohnraum befindet und
- alle Flächen vom selben Vermieter im Rahmen der Wohnraumüberlassung oder ergänzend zu dieser vermietet werden.

Dementsprechend ist auch auf diese Gebäudeteile der AfA-Satz von 1,5% anzuwenden.

Die Vermietung bzw. Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (Garage oder Pkw-Abstellplatz) stellt hingegen dem Grunde nach keine Gebäudeüberlassung für Wohnzwecke dar. Daher unterliegt eine allenfalls mit einer Wohnung mitvermietete Garage nicht dem (einheitlichen) AfA-Satz von 1,5%. Hinsichtlich der Garage oder des PKW-Abstellplatzes ist daher stets der AfA-Satz von 2,5% anzuwenden.

Beispiele: Nutzungsart bei Kellerabteilen

a) Ein Kellerabteil wird an einen Arzt vermietet, der im selben Gebäude / in einem anderen Gebäude seine Praxis unterhält.

Die Vermietung stellt unabhängig davon, wo die Praxis gelegen ist, keine Vermietung zu Wohnzwecken dar. Der anzuwendende AfA-Satz beträgt daher 2,5%.

b) Ein Kellerabteil wird an eine Person vermietet, die in einem benachbarten Gebäude eine Wohnung zu Wohnzwecken angemietet / die zugleich im selben Gebäude von einem anderen Vermieter eine Wohnung zu Wohnzwecken angemietet hat.

Aufgrund der räumlichen Trennung / Personenverschiedenheit der Vermieter kommt eine einheitliche Beurteilung nicht in Betracht. Der anzuwendende AfA-Satz beträgt daher 2,5%.

c) Zwei Kellerabteile werden an eine Person vermietet, die auch eine Wohnung zu Wohnzwecken im selben Gebäude angemietet hat.

Die Vermietung ist einheitlich zu beurteilen. Der anzuwendende AfA-Satz beträgt daher 1,5%.

Bei unterjähriger Änderung der Nutzung, ist der AfA-Satz anzupassen, wobei eine Überwiegensbetrachtung (vergleichbar mit der Halbjahres-AfA gemäß [§ 7 Abs. 2 EStG 1988](#)) zu erfolgen hat.

Beispiel: Unterjährige Änderung der Nutzung

d) Zwei Kellerabteile werden an zwei Personen vermietet, die bisher auch jeweils eine Wohnung zu Wohnzwecken im selben Gebäude angemietet haben.

Eine der beiden Personen nutzt ab August die Wohnung nun als Schneider, die andere Person nutzt ab April die Wohnung für die Tätigkeit als Unternehmensberater.

Die Vermietung steht bis August bzw. April unmittelbar im Zusammenhang mit einer zu Wohnzwecken vermieteten Wohneinheit. Ab August bzw. April erfolgt die Nutzung der vermieteten Wohneinheiten für gewerbliche Zwecke bzw. für die Tätigkeit als Unternehmensberater, sodass ab diesem Zeitpunkt ein unmittelbarer Zusammenhang mit einer zu Wohnzwecken vermieteten Wohneinheit nicht mehr besteht.

Die Überwiegensbetrachtung (vergleichbar mit der Halbjahres-AfA gemäß [§ 7 Abs. 2 EStG 1988](#)) stellt nunmehr darauf ab, ob im Jahr der Nutzungsänderung insgesamt die Vermietung unmittelbar im Zusammenhang mit einer zu Wohnzwecken vermieteten Wohneinheit jene ohne unmittelbaren Zusammenhang mit einer zu Wohnzwecken vermieteten Wohneinheit übersteigt (> 6 Monate). Bei Änderung der Nutzung ab August beträgt der anzuwendende AfA-Satz daher im Jahr der Nutzungsänderung 1,5% (> 6 Monate). Bei Änderung der Nutzung im April beträgt der anzuwendende AfA-Satz daher bereits im Jahr der Änderung 2,5% (< 6 Monate).

1.2. Aufteilung der Anschaffungskosten von bebauten Grundstücken im außerbetrieblichen Bereich

1.2.1. Allgemeines

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988](#) sind bei Vermietungen ab dem 1.1.2016 von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes grundsätzlich 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden (pauschales Aufteilungsverhältnis). Demnach entfallen 60% der Anschaffungskosten grundsätzlich auf das Gebäude und stellen damit die AfA-Bemessungsgrundlage dar. Die bisherige Verwaltungspraxis zur Frage der Ermittlung des Grundanteiles ist damit überholt (Annahme des Grund- und Bodenanteiles mit 20%; vgl. EStR 2000 Rz 6447 und Rz 6645 zur Herstellerbefreiung bei den Einkünften aus Grundstücksveräußerungen). Diese pauschale Aufteilungsregelung betrifft angeschaffte bebaute Grundstücke; bei einer Gebäudeerrichtung sind die Herstellungskosten des Gebäudes als AfA-Bemessungsgrundlage maßgebend, sodass sich die Frage einer Aufteilung von vornherein nicht stellt.

Das pauschale Aufteilungsverhältnis kommt allerdings nicht zur Anwendung, wenn das tatsächliche Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird (etwa durch ein Gutachten), oder wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich, dh. eindeutig ersichtlich, vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichen (siehe dazu Punkt 1.2.2.).

Das (gesetzliche oder durch die [GrundanteilV 2016](#) vorgegebene) pauschale Aufteilungsverhältnis kann auch bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen angewendet werden. Dies gilt auch für Grundstücke, die vor der Veräußerung nicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt worden sind. Diesfalls ist der pauschale Anteil des Grund und Bodens nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstückes zu ermitteln (zB für Zwecke der Herstellerbefreiung).

1.2.2. GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016

Mit der [GrundanteilV 2016](#) hat der Bundesminister für Finanzen zur Berücksichtigung unterschiedlicher örtlicher oder baulicher Verhältnisse den auszuscheidenden Anteil des Grund und Bodens pauschale festgelegt.

Danach beträgt der auf Grund und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten:

- 20% in Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land weniger als 400 Euro beträgt;
- 30% in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 Euro 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 400 Euro beträgt, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Je angefangene 400 m² Nutzfläche ist dabei von einer eigenen Geschäftseinheit auszugehen.

Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern sind derzeit Wien, Graz, Linz, Salzburg, und Innsbruck. Für die Bestimmung der Anzahl der Einwohner ist das jeweils letzte Ergebnis einer Volkszählung heranzuziehen, das vor dem Beginn des Kalenderjahres veröffentlicht worden ist, in dem erstmalig eine Absetzung für Abnutzung angesetzt wird.

Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land ist anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels mit Abbildung auf Gemeindeebene glaubhaft zu machen, deren Veröffentlichung beispielsweise in Wirtschaftszeitschriften erfolgt. Dabei gelten als baureifes Land alle Grundstücke, meist unbebaute Grundstücke, die nach den öffentlich-rechtlichen Vorschriften baulich nutzbar sind. Erfasst sind vor allem Grundstücke bzw. Grundstücksteile, die von der Gemeinde zur Bebauung vorgesehen sind, deren Erschließungsgrad die sofortige Bebauung gestattet, sofern die baurechtlichen Kriterien für eine Bebauung erfüllt sind.

Für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits vermietete Grundstücke ist auf die relevanten Verhältnisse zum 1. Jänner 2016 abzustellen (Anzahl der Einwohner, durchschnittlicher Quadratmeterpreis für baureifes Land und Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten).

Der Anteil des Grund und Bodens ist nicht nach der [GrundanteilV 2016](#) pauschal auszuscheiden,

- wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen (entsprechend der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988), oder
- wenn er nachgewiesen wird.

Für das Vorliegen einer erheblichen Abweichung ist vor allem auf die Größe und den Zustand des Gebäudes im Verhältnis zur Grundfläche abzustellen. Eine erhebliche Abweichung könnte beispielsweise bei einem kleinen, nur für die Wochenendnutzung bestimmten („Garten-“)Haus gegeben sein, das auf einer großen („Garten-“ bzw.) Grundfläche in guter Lage steht, oder bei einem Gebäude in einem – trotz vorhandener „Vermietbarkeit“ – sehr schlechten technischen Zustand.

Eine erhebliche Abweichung ist dann gegeben, wenn der tatsächliche Grundanteil vom gesetzlich oder durch die [GrundanteilV 2016](#) vorgegebenen Grundanteil um zumindest 50% abweicht. Das bedeutet zB anstatt 40% (Grund und Boden) / 60% (Gebäude) ein Verhältnis von mindestens 60% (Grund und Boden)/ 40% (Gebäude). Wird vom Steuerpflichtigen der Anteil des Grund und Bodens nur deshalb nachgewiesen, um darzulegen, dass keine erhebliche Abweichung gegeben ist, gilt dies nicht als Nachweis im Sinne des [§ 3 Abs. 1 erster Satz GrundanteilV 2016](#), womit der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens weiterhin nach [§ 2 GrundanteilV 2016](#) pauschal ermittelt werden kann.

Der Nachweis kann beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden. Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde. Weiters können die Anteile des Grund und Bodens und des Gebäudes entsprechend dem Verhältnis von Grundwert zum Gebäudewert gemäß [§ 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung](#) (GrWV), BGBl. II Nr. 442/2015, glaubhaft gemacht werden.

1.2.3. Anpassung des Aufteilungsverhältnisses bei bereits vermieteten Gebäuden ab 2016

Das pauschale Aufteilungsverhältnis gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988](#) kommt auch auf bereits vermietete Gebäude zur Anwendung, sofern bisher kein Nachweis über ein anderes Aufteilungsverhältnis erbracht worden ist. Wurde bereits in der Vergangenheit das Aufteilungsverhältnis nachgewiesen, erfolgt daher keine Anpassung (vgl. [§ 124b Z 284 EStG 1988](#)). Als Nachweis dienen vor allem erbrachte Gutachten, wobei grundsätzlich auch durch einen Rechtsvorgänger (bei unentgeltlichem Erwerb) erbrachte Gutachten geeignet sind.

War die Frage des Wertverhältnisses von Grund und Boden und Gebäude 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. Das gilt gleichermaßen für Prüfungen im Innen- wie im Außendienst. Voraussetzung ist allerdings stets, dass das Aufteilungsverhältnis konkret Gegenstand der abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahmen war. War zB die AfA-Bemessungsgrundlage und damit auch die Wertaufteilung im Rahmen einer Außenprüfung nicht Prüfungsgegenstand, liegt ein Nachweis nicht vor. Gleiches gilt, wenn das Finanzamt die geltend gemachte AfA aus der Steuererklärung übernommen hat, ohne diesbezüglich eine für den Steuerpflichtigen erkennbaren Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der AfA-Bemessungsgrundlage vorgenommen zu haben.

Bei bisher bereits erfolgtem pauschalen Ansatz des Gebäudeanteiles mit beispielsweise 80% der Anschaffungskosten des bebauten Grundstückes (vgl. EStR 2000 Rz 6447), ist ab 2016 die AfA dem neuen gesetzlichen Aufteilungsverhältnis entsprechend zu reduzieren, es sei denn, die Richtigkeit des bestehenden Aufteilungsverhältnisses wird nachgewiesen oder ergibt sich aus der Verordnung.

Beträgt das bisherige Aufteilungsverhältnis 80%/20%, ist bei einer Anpassung auf das gesetzliche Aufteilungsverhältnis (60%/40%) die AfA um 25% (1/4) zu reduzieren; der Gebäudewert ist um 25% abzustocken und der entsprechende Wert dem Grund und Boden zuzuschlagen. Bei einer „Überführung“ des Aufteilungsverhältnisses auf zB 70%/30% ist die AfA um 12,5% (1/8) zu reduzieren; der Gebäudewert ist um 12,5% abzustocken und der entsprechende Wert dem Grund und Boden zuzuschlagen.

Beispiel: „Überführung“ Aufteilungsverhältnis

Im Jahr 2006 wurde ein bebautes Grundstück mit den Anschaffungskosten von 1.000.000 Euro erworben. 80% wurden dem Gebäude (800.000 Euro) und 20% dem Grund und Boden (200.000 Euro) zugeordnet. Für das Gebäude wurde bis 2016 eine AfA von 12.000 Euro geltend gemacht (1,5% von 800.000 Euro). Der Restbuchwert des Gebäudes beträgt daher zum 31. 12. 2015 680.000 Euro (= 800.000 Euro – [12.000 Euro x 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 [GrundanteilV 2016](#)). Die Bemessungsgrundlage für die AfA sind daher 600.000 Euro. Die AfA beträgt daher 9.000 Euro p.a..

Vom Restbuchwert des Gebäudes (fortgeschriebene Anschaffungskosten) zum 31.12.2015 in Höhe von 680.000 Euro sind zum 1.1.2016 25% den Anschaffungskosten des Grund und Bodens zuzuschlagen. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten in Höhe von 370.000 Euro (200.000 Euro + 25% von 680.000 Euro). Die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes betragen daher 510.000 Euro (680.000 Euro – 25% von 680.000 Euro) und reduzieren sich um die jährliche AfA von 9.000 Euro.

In jenen Fällen, in denen nur der laufende AfA-Betrag bekannt ist, nicht jedoch das zugrundeliegende Aufteilungsverhältnis, kann davon ausgegangen werden, 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 Grundanteil-VO nichts anderes ergibt.

Wurde in der Vergangenheit nach [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988](#) 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 beispielsweise 80% der Anschaffungskosten des bebauten Grundstückes), nachträgliche Herstellungsaufwendungen angefallen, sind diese Aufwendungen bei der „Überführung“ des Aufteilungsverhältnisses mangels Grundanteils auszuschneiden (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.

1.2.4. Auswirkungen des geänderten Aufteilungsverhältnisses auf die Liebhaberei

Wird ab dem Veranlagungsjahr 2016 das Aufteilungsverhältnis von Grund und Boden zum Gebäude aufgrund der Bestimmung des [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988](#) angepasst, ändert sich in der Folge der jährliche AfA-Betrag. Somit würde es zu einer Änderung der in einer Prognoserechnung bzw. Kriterienprüfung im Sinne des [§ 2 Abs. 1 LVO](#) enthaltenen Werte kommen. Tritt bei Betätigungen nach [§ 1 Abs. 2 LVO](#) eine Änderung der Bewirtschaftungsart oder der Tätigkeit im Sinne des [§ 2 Abs. 4 LVO](#) ein, ist anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen, ob für den neuen Zeitraum Liebhaberei vorliegt (vgl. LRL 2012 Rz 93 ff). Als Änderung der Bewirtschaftung gilt dabei nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements, nicht jedoch die bloße Änderung des AfA-Betrages. Eine Anpassung bereits „laufender“ Prognoserechnungen hat daher nicht zu erfolgen.

1.3. Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen

Die Verteilungszeiträume von Instandsetzungsaufwendungen für zum Anlagevermögen gehörende Gebäude, die Dritten zu Wohnzwecken entgeltlich überlassen werden nach [§ 4 Abs. 7 EStG 1988](#) (vgl. EStR 2000 Rz 1398 ff) sowie von Instandhaltungsaufwendungen

(wahlweise) und von Instandsetzungsaufwendungen bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen nach [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) (vgl. EStR 2000 Rz 6460 ff), werden ab dem Jahr 2016 von 10 Jahren auf 15 Jahre verlängert. Davon ausgenommen sind wie bisher Gebäude, die betriebszugehörigen Arbeitnehmern für Wohnzwecke überlassen werden. Die Änderung soll der Gleichstellung des betrieblichen Bereiches und des Bereiches der Vermietung und Verpachtung dienen. Dabei gilt die Verlängerung auf 15 Jahre auch für bereits laufende Zehntelabsetzungen für Instandsetzungsaufwendungen. Wurde in der Vergangenheit freiwillig mit einer Zehntelabsetzung nach [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) begonnen, laufen diese unverändert weiter ([§ 124b Z 291 EStG 1988](#)). Dies gilt auch für freiwillig auf zehn Jahre verteilte Instandsetzungsaufwendungen, die andere als Wohngebäude betreffen; werden solche Instandsetzungen ab dem 1.1.2016 getätigt, können sie abweichend von der bisherigen Verwaltungspraxis nur noch auf 15 Jahre verteilt werden (vgl. EStR 2000 Rz 6457).

2. Änderungen betreffend die Besteuerung von Grundstücksveräußerungen

2.1. Inflationsabschlag

Bei Veräußerungen von Grund und Boden des Anlagevermögens sowie des Privatvermögens ab dem 1. Jänner 2016 (bzw. in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2015 enden) darf kein Inflationsabschlag berücksichtigt werden.

2.2. Steuersatz

2.2.1. Allgemeines

Der besondere Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen wird für nach dem 31. Dezember 2015 abgeschlossene Veräußerungsgeschäfte von 25% auf 30% angehoben. Steuerpflichtige mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr haben bei Veräußerungen von Grundstücken im Betriebsvermögen vor dem 1. Jänner 2016 noch [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#) in der Fassung vor dem [StRefG 2015/2016](#) anzuwenden.

2.2.2. Abzugsverbot gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#)

Neben der Veranlagung von Einkünften aus Grundstücksveräußerungen zum besonderen Steuersatz von 30% ist weiterhin die Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß [§ 30a Abs. 2 EStG 1988](#) möglich, wodurch eine Veranlagung zum progressiven Tarif erfolgt. Dabei wird für Grundstücksveräußerungen nach dem 31. Dezember 2015 der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption nicht

durch [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) ausgeschlossen. Das Abzugsverbot gelangt in diesen Fällen nur mehr dann zur Anwendung, wenn der besondere Steuersatz des [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#) tatsächlich angewendet wird.

Eine Änderung des für Körperschaften im Sinne des [§ 1 Abs. 1 KStG 1988](#) in [§ 12 Abs. 2 KStG 1988](#) normierten Abzugsverbotes betreffend „Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen“ ist durch das [StRefG 2015/2016](#) nicht erfolgt. Eine wie in [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) gleichgeschaltete Abzugsmöglichkeit für Körperschaften bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption (Anwendung des lediglich 25%igen Körperschaftsteuersatzes) kommt wie bisher nicht in Betracht, weil das Abzugsverbot generell bei privaten und betrieblichen Grundstücksveräußerungen zur Anwendung kommt und nicht an den Steuersatz geknüpft ist (ausgenommen bei [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#)-Körperschaften).

2.2.3. Änderungen in der Veranlagung betreffend Körperschaften im Sinne des [§ 1 Abs. 1 KStG 1988](#)

Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen unterliegen bei Körperschaften 25% Körperschaftsteuer. Aus Vereinfachungsgründen soll es für Parteienvertreter daher ermöglicht werden, gemäß [§ 30b Abs. 1a EStG 1988](#) eine Steuer in Höhe von 25% (an Stelle des besonderen Steuersatzes in Höhe von 30%) zu entrichten. Sollte dennoch die Steuer in Höhe von 30% einbehalten worden sein, besteht für nicht unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende Körperschaften die Möglichkeit gemäß [§ 30a Abs. 2 EStG 1988](#) eine Veranlagung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen zum Körperschaftsteuertarif zu erwirken. Wird von einer Körperschaft im Sinne des [§ 1 Abs. 1 KStG 1988](#) eine besondere Vorauszahlung entrichtet, hat dies in Höhe von 25% zu erfolgen.

2.3. Verlustausgleich

Im betrieblichen Bereich sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert und Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) wie bisher vorrangig mit positiven Einkünften aus der Veräußerung oder Zuschreibung solcher Grundstücke desselben Betriebes zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf jedoch ab 1.1.2016 zu 60% (statt 50%) ausgeglichen werden.

Im außerbetrieblichen Bereich können bei Grundstücksveräußerungen nach dem 31. Dezember 2015 60% der Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen entweder über 15 Jahre verteilt mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen oder auf Antrag im Jahr der Verlustentstehung zur Gänze mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden. Der Verlust hat dabei nachgewiesen zu werden; nicht

erforderlich ist hingegen eine vorangegangene Feststellung des Verlustes in einem abgabenbehördlichen Verfahren. 15-tel-Beträge, die mangels Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht ausgeglichen werden können, sind nicht vortragsfähig und gehen unter. Offene 15-tel-Beträge gehen nicht auf einen Rechtsnachfolger über.

3. Sonstige Änderungen durch das [StRefG 2015/2016](#)

3.1. Änderungen betreffend die Kapitalertragsteuer

3.1.1. Inkrafttreten

Die Höhe des besonderen Steuersatzes für Kapitalerträge wird ab dem 1. Jänner 2016 von 25% auf 27,5% angehoben. Mit einem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% werden weiterhin Einkünfte aus Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten besteuert, wenn es sich nicht um Ausgleichszahlungen und Leihgebühren gemäß [§ 27 Abs. 5 Z 4 EStG 1988](#) handelt. Dabei ist hinsichtlich des Inkrafttretens nach Art der Gewinn- bzw. Einkünfteermittlung zu differenzieren:

3.1.1.1. Zufluss-/Abflussprinzip

Der neue besondere Steuersatz kommt erstmals für Zuflüsse ab dem 1. Jänner 2016 zum Tragen. Eine Abgrenzung der Einkünfte hinsichtlich ihres wirtschaftlichen Entstehungszeitpunktes ist nicht vorzunehmen.

Allerdings bestehen keine Bedenken, auch bei Veräußerungen und sonstigen Realisierungen von Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd [§ 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988](#) vor dem 1. Jänner 2016, ungeachtet des tatsächlichen Zuflusses der Einkünfte nach dem 31. Dezember 2015, noch den besonderen Steuersatz in Höhe von 25% anzuwenden.

3.1.1.2. Betriebsvermögensvergleich bei Regelwirtschaftsjahr

Erstmalig ist der neue besondere Steuersatz für die Veranlagung 2016 anzuwenden. Aus den Grundsätzen der Bilanzierung entstehende Abgrenzungen der Einkünfte nach deren wirtschaftlichem Entstehungszeitpunkt sind – trotz fehlendem Zufluss – im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs beachtlich.

3.1.1.3. Betriebsvermögensvergleich bei abweichendem Wirtschaftsjahr

Grundsätzlich entsteht der Abgabenanspruch für das Wirtschaftsjahr 2015/2016 mit Ablauf des Kalenderjahres 2016, weshalb der neue besondere Steuersatz iHv 27,5% zur Anwendung gelangt. Ausgenommen davon sind jedoch gemäß [§ 124b Z 281 letzter Satz EStG 1988](#) Einkünfte aus der Veräußerung oder sonstigen Realisierung von Wirtschaftsgütern und Derivaten vor dem 1. Jänner 2016. Unter sonstiger Realisierung sind die in den

Grundtatbeständen genannten Realisierungsarten zu verstehen. Sofern die Steuererhebung mittels Kapitalertragsteuerabzug erfolgt, entsteht der Abgabenanspruch zu diesem Zeitpunkt, weshalb vor dem 1. Jänner 2016 ebenfalls der Sondersteuersatz in Höhe von 25% zur Anwendung gelangt.

3.1.2. Erfassung von Altvermögen

Mit dem AbgÄG 2015 werden nun auch Kapitalerträge aus vor dem 1. April 2012 erworbenen Forderungswertpapieren im Sinne des [§ 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) idF vor dem BudBG 2011, [BGBl. I Nr. 111/2010](#), mit einem Kapitalertragsteuerabzug bzw. einem besonderen Steuersatz iSd [§ 37 Abs. 8 EStG 1988](#) iVm [§ 124b Z 185 lit. c EStG 1988](#) (idF AbgÄG 2015, [BGBl. I Nr. 163/2015](#)) in Höhe von 27,5% besteuert. Diese Änderung tritt ebenso wie die Änderungen des [StRefG 2015/2016](#) am 1. Jänner 2016 in Kraft, weshalb die unter Punkt 3.1.1. getroffenen Aussagen zum Inkrafttreten ebenfalls zur Anwendung gelangen.

3.1.3. Kapitalertragsteuer (KESt)

Für die Abzugsverpflichteten der KESt richtet sich die Frage, welcher KESt-Satz anzuwenden ist, nach den in [§ 95 Abs. 3 EStG 1988](#) definierten Zuflusszeitpunkten ([§ 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO](#)). Daraus ergibt sich folgende Unterscheidung:

- Für Kapitalerträge, deren Ausschüttung von einer Körperschaft oder deren Zuwendung durch eine nicht unter [§ 5 Z 3 KStG 1988](#) fallende Privatstiftung beschlossen wird (insb. **Dividenden**), ist der Zuflusszeitpunkt in [§ 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) geregelt: Der Zufluss findet an jenem Tag statt, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist und wenn ein solcher nicht bestimmt wird am Tag nach der Beschlussfassung. Dieser Tag ist daher für die Anwendung des Steuersatzes relevant.
- Für **Zinserträge aus Geldeinlagen** bei Kreditinstituten (insb. Sparbuchzinsen) oder für **andere Bezüge im Sinne des [§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988](#)** ist der Zufluss nach [§ 19 EStG 1988](#) und damit der Zeitpunkt der Gutschrift (VwGH 9.3.1982, [82/14/0011](#)) relevant, wobei die Zinserträge aus Geldeinlagen ohnehin nicht von der Erhöhung des KESt-Satzes betroffen sind.
- Bei **allen anderen Erträgen aus der Überlassung von Kapital** ist gemäß [§ 95 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) der Fälligkeitszeitpunkt relevant.
- Bei **Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten** ist der Zeitpunkt der Veräußerung oder sonstiger Realisierung (Einlösung und sonstige Abwicklung von Wirtschaftsgütern sowie die sonstige Abwicklung von Derivaten) maßgebend, wobei auf den Schlusstag abzustellen ist.

- Für ausschüttungsgleiche Erträge aus Investmentfonds sind die gesetzlich vorgesehenen Zuflusstermine gemäß [§ 186 Abs. 2 Z 1 lit. a InvFG 2011](#) beachtlich:
 - bei Auszahlung der Kapitalertragsteuer ([§ 58 Abs. 2 InvFG 2011](#)) am **Auszahlungstag**;
 - ansonsten zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der für die ertragsteuerliche Behandlung relevanten Daten durch die Meldestelle auf Grund einer fristgerechten **Meldung**;
- in allen anderen Fällen am 31. Dezember eines jeden Jahres.

Bundesministerium für Finanzen, 12. Mai 2016