

Lösung

Die Vermietung steht bis August bzw bis April unmittelbar mit einer Vermietung zu Wohnzwecken in Zusammenhang. Ab August bzw ab April erfolgt die Nutzung der vermieteten Wohnungseinheiten für gewerbliche Zwecke bzw für die Tätigkeit als Unternehmensberater, sodass ab diesem Zeitpunkt kein unmittelbarer Zusammenhang mit einer zu Wohnzwecken vermieteten Wohneinheit mehr besteht. Die **Überwiegensbetrachtung** stellt darauf ab, ob im Jahr der Nutzungsänderung die Vermietung unmittelbar im Zusammenhang mit einer zu Wohnzwecken vermieteten Wohneinheit **insgesamt sechs Monate übersteigt**. Bei einer Änderung der Nutzung ab August beträgt der anzuwendende Abschreibungssatz im Jahr der Nutzungsänderung 1,5 %, da die Verwendung der Wohnung zu Wohnzwecken länger als sechs Monate erfolgt. Bei einer Nutzungsänderung im April beträgt der anzuwendende Abschreibungssatz im Jahr der Nutzungsänderung 2,5 %, da die Verwendung der Wohnung zu Wohnzwecken weniger als sechs Monate dauert.

.....

C. Aufteilungsschlüssel zwischen Grund und Gebäude

Nach der Verwaltungspraxis⁴² erfolgte der pauschale (ohne spezielles Gutachten) Ansatz von Grund und Boden bis 2015 mit 20 %. Dieses **pauschale Aufteilungsverhältnis** wurde per 1.1.2016 geändert. Der **Aufteilungsschlüssel** zwischen **Grund und Gebäude** beträgt ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses im außerbetrieblichen Bereich **40 % Grundanteil** und **60 % Gebäudeanteil**.⁴³ Dieses Aufteilungsverhältnis gilt nicht für Betriebsgebäude; hier ist wie bisher eine Aufteilung nach den konkreten Sachverhaltsverhältnissen vorzunehmen.

Das pauschale Aufteilungsverhältnis betrifft angeschaffte bebaute Grundstücke, bei der Gebäudeerrichtung sind die Herstellungskosten des Gebäudes als Abschreibungsbasis maßgebend, sodass sich die Frage der Aufteilung nicht stellt.

⁴² Vgl EStR 2000 Rz 6447.

⁴³ § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG.

Es kommt auch nicht zur Anwendung, wenn das **tatsächliche Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird** (zB durch Gutachten) oder wenn die **tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich und eindeutig ersichtlich** vom pauschalen Aufteilungsverhältnis **abweichen**.

Mit der Grundanteilsverordnung 2016 hat der Bundesminister für Finanzen zur Berücksichtigung **unterschiedlicher örtlicher** oder **baulicher Verhältnisse** den auszuschheidenden Anteil an Grund und Boden pauschal festgelegt.⁴⁴

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

- 1. Kategorie: **20 %** in Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern, bei denen der durchschnittliche m²-Preis für baureifes Land weniger als 400 EUR beträgt;
- 2. Kategorie: **30 %** in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, bei denen der durchschnittliche m²-Preis für baureifes Land mindestens 400 EUR beträgt, wenn das Gebäude mehr als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst;
- 3. Kategorie: **40 %** in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, bei denen der durchschnittliche m²-Preis für baureifes Land mindestens 400 EUR beträgt, wenn das Gebäude bis zu zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.
- Je angefangene 400m² Nutzfläche ist von einer eigenen Geschäftseinheit auszugehen.
- Gemeinden mit **mindestens 100.000 Einwohnern** sind derzeit Wien, Graz, Linz, Salzburg und Innsbruck. Diese Werte ergeben sich aufgrund der letzten Volkszählung. Der **durchschnittliche m²-Preis** ist anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels glaubhaft zu machen. Als baureifes Land gelten meist unbebaute Grundstücke, die nach den öffentlich-rechtlichen Vorschriften baulich nutzbar sind. Dazu gehören Grundstücke, die von der Gemeinde zur Bebauung vorgesehen sind, deren Erschließungsgrad die sofortige Bebauung ermöglicht, sofern die baurechtlichen

⁴⁴ Siehe GrundanteilV 2016, BGBl II 2016/99.

Kriterien für die Bebauung erfüllt sind. Für Grundstücke, die bereits vermietet sind, ist auf die Verhältnisse zum 1. Jänner 2016 abzustellen.

- Der Anteil des Grund und Bodens ist **nicht nach der Grundanteilsverordnung 2016 pauschal auszuschneiden**,
- wenn die **Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen** oder
- wenn er **nachgewiesen** wird (zB mittels Gutachten).
- 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 das Wochenende bestimmten Gartenhaus mit einem großen Garten gegeben sein oder bei einem Gebäude, das sich trotz vorhandener Vermietbarkeit in einem sehr schlechten technischen Zustand befindet.
- Eine **erhebliche Abweichung** ist dann gegeben, wenn der tatsächliche Grundanteil vom gesetzlichen oder durch die Grundanteilsverordnung 2016 vorgegebenen Grundanteil um zumindest 50 % abweicht. Das bedeutet: Anstatt 40 % Grund und Boden und 60 % Gebäude beträgt das Verhältnis mindestens 60 % Grund und Boden und maximal 40 % Gebäude.
- Wenn der Steuerpflichtige den Anteil des Grund und Bodens nur nachweist, um darzulegen, dass keine erhebliche Abweichung besteht, gilt dies nicht als Nachweis eines anderen als das durch Gesetz oder durch die Grundanteilsverordnung zu verwendenden Aufteilungsverhältnisses.⁴⁵
- Der Nachweis kann beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden.

Das gesetzliche oder durch die GrundanteilV 2016 vorgegebene pauschale Aufteilungsverhältnis kann bei der Ermittlung der **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen** ebenfalls angewendet werden. Dies gilt auch für Grundstücke, die vor der Veräußerung nicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt worden sind.

⁴⁵ § 3 Abs 1 erster Satz GrundanteilV 2016.