

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR
STEUERRECHT
JULI/AUGUST 2016

7-8

www.taxlex.at

213 – 260

Schwerpunkt
**Aktuelle Fragen
zur Immobilienbesteuerung**

Rückwirkung und Gleichheitsgrundsatz
Zurechnung beim Immobilienleasing
AfA für betriebliche Gebäude
Abbruch als Errichtungsbeginn?

AfA-Sätze für betrieblich genutzte Gebäude ab 1. 1. 2016

Mit dem StRefG 2015/2016 wurden die pauschalen AfA-

Höchstsätze für Betriebsgebäude vereinheitlicht. Seit 1. 1. 2016 gilt im Betriebsvermögen generell ein AfA-Satz von bis zu 2,5%, für zu Wohnzwecken überlassene Betriebsgebäude beträgt der AfA-Satz bis zu 1,5%. Ist im Jahr 2016 eine Anpassung des bisherigen AfA-Satzes notwendig, muss auch ein in der Vergangenheit nachträglich aktivierter Herstellungsaufwand entsprechend berücksichtigt werden. Die vom Gesetzgeber gewählte Textierung des § 8 Abs 1 EStG erlaubt Diskussionen darüber, wie die AfA bei Gebäuden mit „betrieblicher Mischnutzung“ ab 2016 zu berechnen ist. Vor kurzem wurde die BMF-Info StRefG 2015/2016 veröffentlicht. Den darin enthaltenen Ausführungen zu den Übergangsbestimmungen ist zuzustimmen, die Rechtsmeinung zur AfA-Berechnung von gemischt genutzten Betriebsgebäuden muss hingegen kritisch hinterfragt werden.

Übergangsregelungen und betriebliche „Mischnutzung“

SABINE KANDUTH-KRISTEN / STEFANIE HUDOBNIK

A. Neuregelung der AfA-Sätze durch das StRefG 2015/2016

1. Überblick

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen, beträgt der AfA-Satz für betrieblich genutzte Gebäude gem § 8 Abs 1 EStG **einheitlich** ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu **2,5%**. Bei für **Wohnzwecke überlassene Betriebsgebäuden** beträgt der AfA-Satz ohne Nachweis der Nutzungsdauer in Angleichung an den außerbetrieblichen Bereich bis zu **1,5%**. Der Steuerpflichtige hat wie bisher die Möglichkeit, eine kürzere Nutzungsdauer durch ein Gutachten über den technischen Bauzustand nachzuweisen.¹⁾ Der Ansatz einer längeren Nutzungsdauer (dh eines geringeren AfA-Satzes) ist ohne weitere Voraussetzungen möglich (arg „bis zu“).²⁾

2. Anpassung der AfA-Sätze aufgrund des Inkrafttretens der Neuregelung

Wurde bis 2015 für **in Nutzung befindliche Gebäude** ein abweichender AfA-Satz angewandt, reduziert oder erhöht sich die AfA ab 2016 entsprechend. Der AfA-Satz von 2,5% bzw 1,5% ist auf die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzuwenden, dadurch ändert sich die Restnutzungsdauer.³⁾ Ist die Restnutzungsdauer im Einzelfall nachgewiesen worden, tritt nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage keine Änderung ein.⁴⁾

Eine kürzere als die sich aus dem pauschalen gesetzlichen AfA-Satz ergebende Nutzungsdauer kann grds nur im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Gebäudes nachgewiesen werden, zu einem späteren Zeitpunkt nur dann, wenn sich die Nutzungsverhältnisse grundlegend ändern.⁵⁾ Daher können Steuerpflichtige, die in der Vergangenheit eine kürzere Nutzungsdauer durch ein Gutachten nachgewiesen

haben, den nachgewiesenen AfA-Satz unverändert fortführen bzw Steuerpflichtige, die ihrem Betriebsvermögen ab dem Jahr 2016 ein Betriebsgebäude zuführen, einen solchen Nachweis im Jahr der erstmaligen Geltendmachung der AfA erbringen. Mit dem EU-AbgÄG 2016⁶⁾ soll in § 124 b Z 283 EStG ausdrücklich die Möglichkeit geschaffen werden, dass Steuerpflichtige, die ursprünglich von einer Nachweiserbringung abgesehen haben, für das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. 12. 2015 beginnt, nachweisen können, dass die Restnutzungsdauer des Gebäudes kürzer ist als jene, die sich bei Anwendung der Prozentsätze nach § 8 Abs 1 idF StRefG 2015/2016 ergibt.⁷⁾ Die noch nicht abgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind diesfalls auf die kürzere, nachgewiesene Restnutzungsdauer

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL. M., Steuerberater, ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen. Stefanie Hudobnik, MSc., ist Universitätsassistentin an derselben Abteilung.

- 1) Vgl dazu näher *Mühlechner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG § 8 Rz 3 (58. Lfg); *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁹ (2016) § 8 Rz 28 ff.
- 2) Vgl dazu bereits *Kanduth-Kristen*, AfA-Sätze für betrieblich genutzte Gebäude ab 1. 1. 2016, taxlex 2016, 40 f.
- 3) Kritisch dazu *Prodingner*, Rückwirkende Änderungen der Abschreibungen und der Instandsetzungen, SWK 2015, 1320 (1322 ff).
- 4) Vgl RV 684 BlgNR 25. GP, zu Art 1 Z 6 und Z 40 lit b. Nach EStR 2000 Rz 3143 bleibt der Abgabepflichtige an den gewählten oder nachgewiesenen AfA-Satz gebunden, wenn sich die Nutzungsverhältnisse nicht grundlegend ändern.
- 5) Vgl VwGH 20. 12. 2006, 2002/13/0112; EStR 2000 Rz 3143.
- 6) RV zum EU-AbgÄG 2016, 1190 BlgNR 25. GP.
- 7) So konnte auch der letzte Satz der Erläuterung (684 BlgNR 25. GP, zu Art 1, Z 6 und 40 lit b) interpretiert werden. Dies vor dem Hintergrund, dass in der durch die Gesetzesänderung bewirkten Verlängerung der Restnutzungsdauer eine wesentliche Änderung der Nutzungsverhältnisse gesehen werden könnte.

§§ 7, 8 EStG

Absetzung für Abnutzung;
Betriebsgebäude;
AfA-Mischsatz;
Wohnzwecke;
Herstellungsaufwand;
Restnutzungsdauer;
Nachweis
Nutzungsdauer

zu verteilen.⁸⁾ Die BMF-Info v 12. 5. 2016⁹⁾ enthält einen entsprechenden Hinweis auf § 124 b Z 283 EStG idF EU-AbgÄG 2016.

Betriebsgebäude (mit Ausnahme von Gebäuden, die für Wohnzwecke überlassen werden) unterliegen gem § 8 Abs 1 EStG einem einheitlichen AfA-Satz von bis zu 2,5%. Nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut ist der Ansatz bzw die Beibehaltung einer längeren Nutzungsdauer (dh eines geringeren AfA-Satzes) wie bisher ohne weitere Voraussetzungen möglich (arg „bis zu“).¹⁰⁾ Mit dem StRefG 2015/2016 erfolgte lediglich die Vereinheitlichung der bis 31. 12. 2015 maßgeblichen pauschalen Höchstsätze (von bis zu 2%, 2,5%, 3%). Die Beibehaltung der Textierung „bis zu“ räumt dem Steuerpflichtigen weiterhin das Wahlrecht ein, den AfA-Satz innerhalb der angeführten Höchstgrenze festzulegen.¹¹⁾

Ist bereits bisher ein AfA-Satz von 2,5% zugrunde gelegt worden, ergibt sich ab 2016 grds keine Änderung. Kein Handlungsbedarf besteht außerdem in jenen Fällen, in denen bereits in der Vergangenheit die Nutzungsdauer mittels entsprechendem Gutachten nachgewiesen wurde. Hat der AfA-Satz bislang 2% betragen, kann dieser entweder beibehalten oder ab 2016 wahlweise (unabhängig von weiteren Voraussetzungen) auf 2,5% erhöht werden. Wurde die AfA bisher mit 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bemessen und liegt aus der Vergangenheit kein Nachweis über eine kürzere Nutzungsdauer vor bzw wird ein solcher auch anlässlich des Inkrafttretens des StRefG 2015/2016 für das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. 12. 2015 beginnt, nicht eingeholt,¹²⁾ verringert sich der AfA-Satz ab 2016 auf 2,5%. Vereinfacht kann eine Anpassung durch Ermittlung eines neuen AfA-Betrags erfolgen, indem der bisherige AfA-Betrag um $\frac{1}{6}$ gekürzt (bei einem bisherigen AfA-Satz von 3%) oder um $\frac{1}{4}$ erhöht wird (bei einem bisherigen AfA-Satz von 2%).¹³⁾

Weist der Steuerpflichtige im Jahr 2016 gem § 124 b Z 283 EStG idF EU-AbgÄG 2016 eine kürzere Restnutzungsdauer nach (als jene, die sich bei Anwendung der Höchstsätze nach § 8 Abs 1 EStG idF StRefG 2015/2016 ergibt), ist der Restbuchwert per 1. 1. 2016 auf die nachgewiesene kürzere Restnutzungsdauer zu verteilen. Die Materialien zum EU-AbgÄG 2016 scheinen die Möglichkeit zur Nachweiserbringung auf jene Fälle zu beschränken, in denen der bisher angewandte AfA-Satz über dem nunmehr geltenden Höchstsatz von 2,5% liegt (dh 3% betrug), sodass es künftig zu einer Verringerung des AfA-Betrags kommen würde.¹⁴⁾ Der derzeit in parlamentarischer Behandlung befindliche Gesetztext enthält jedenfalls keine diesbezügliche Einschränkung. Stimmt die tatsächliche Restnutzungsdauer des Gebäudes nicht mit der überein, die sich aufgrund des neuen gesetzlichen Höchstsatzes ergeben würde, besteht uE kein Rechtfertigungsgrund dafür, Steuerpflichtige, die bislang einen AfA-Satz von 2% zugrunde gelegt haben und nunmehr ebenfalls einen AfA-Satz von 2,5% anwenden können, zu benachteiligen.¹⁵⁾ Die tatsächliche (kürzere) Restnutzungsdauer muss ohnehin mittels Gutachten nachgewiesen und kann daher nicht willkürlich festgelegt werden.

Beispiel 1:

Im Jänner 2010 wurde ein Betriebsgebäude mit Anschaffungskosten von € 100.000,- in Betrieb genommen. Für die Berechnung der AfA wurde bisher ein Satz von a) 3% bzw b) 2% zugrunde gelegt.

Im Fall a) beträgt der Restbuchwert zum 1. 1. 2016 € 82.000,- (die Restnutzungsdauer 27,33 Jahre). Wurde die Nutzungsdauer in der Vergangenheit nachgewiesen, ergibt sich ab 2016 keine Änderung; die jährliche AfA beträgt weiterhin € 3.000,-. Ist dies nicht der Fall, kann der Steuerpflichtige im Jahr 2016 die aktuelle Restnutzungsdauer durch Gutachten nachweisen. Wird kein entsprechender Nachweis erbracht, ist ab 2016 ein AfA-Satz von 2,5% der Anschaffungskosten zugrunde zu legen, was einem jährlichen AfA-Betrag von € 2.500,- bzw einer neuen Restnutzungsdauer von 32,8 Jahren entspricht. Wird im Jahr 2016 eine Restnutzungsdauer von bspw 20 Jahren gutachterlich nachgewiesen, ist der Restbuchwert zum 1. 1. 2016 auf diese kürzere Restnutzungsdauer zu verteilen. Ab 2016 wäre diesfalls ein AfA-Satz von 5%, bezogen auf den Restbuchwert, bzw ein AfA-Betrag von € 4.100,- geltend zu machen.

Im Fall b) beträgt der Restbuchwert zum 1. 1. 2016 € 88.000,-. Im Jahr 2016 kann der Steuerpflichtige entscheiden, ob er weiterhin eine jährliche AfA von € 2.000,- oder wahlweise ab 2016 einen AfA-Betrag von € 2.500,- (€ 100.000,- x 2,5%) geltend macht. Kommt es zur Anpassung des AfA-Satzes auf 2,5%, verkürzt sich die Restnutzungsdauer von 44 Jahren auf 35,2 Jahre. Wird im Jahr 2016 durch ein Gutachten nachgewiesen, dass die Restnutzungsdauer des Gebäudes nur mehr 30 Jahre beträgt, kommt ab 2016 uE ein AfA-Satz von 3,33%, bezogen auf den zu verteilenden Restbuchwert, zur Anwendung.

Erfolgt eine Anpassung des AfA-Satzes auf 2,5%, kann nach der vereinfachten Methode der bisherige AfA-Betrag im Fall a) um $\frac{1}{6}$ gekürzt (mit 83,33% multipliziert) bzw im Fall b) wahlweise um $\frac{1}{4}$ erhöht (mit 125% multipliziert) werden.¹⁶⁾

8) Vgl RV zum EU-AbgÄG 2016, 1190 BlgNR 25. GP, zu Art 2 Z 3 lit a.

9) BMF-Info zu den ertragsteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken und Kapitalvermögen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118 (BMF 12. 5. 2016, BMF-010203/0142-VI/6/2016).

10) Siehe dazu auch KWT, Stellungnahme 604/16 zum Entwurf der BMF-Info StRefG 2015/2016 (11. 3. 2016) 3. Vor dem Hintergrund der vom Gesetzgeber in den Materialien (RV 684 BlgNR 25. GP, zu Art 1 Z 6 und Z 40 lit b) dargelegten Absicht, eine Vereinheitlichung der AfA-Sätze auf 2,5% zu erzielen, dürfte das BMF ursprünglich davon ausgegangen sein, dass ab 2016 generell nur mehr ein AfA-Satz von 2,5% zugrunde zu legen ist (vgl BMF-Info StRefG 2015/2016 [Entwurf] 1 f). Nach der endgültigen Fassung der BMF-Info kann der bisherige AfA-Satz von 2% auch weiterhin angesetzt werden (vgl BMF-Info StRefG 2015/2016, 2).

11) Siehe dazu EStR 2000 Rz 3143; KWT, Stellungnahme 604/16 zum Entwurf der BMF-Info StRefG 2015/2016 (11. 3. 2016) 3.

12) Gem § 124 b Z 283 EStG idF EU-AbgÄG 2016.

13) Vgl BMF-Info StRefG 2015/2016, Punkt 1.1.3. Mathematisch ergibt sich dies aus dem Verhältnis des neuen AfA-Satzes iHv 2,5% zum bisherigen AfA-Satz von 3% ($2,5/3 = 83,33\%$) bzw 2% ($2/2 = 125\%$).

14) Laut ErläutRV soll für das (erste) Wirtschaftsjahr 2016, in dem sonst der herabgesetzte gesetzliche AfA-Satz anzuwenden wäre, eine solche Möglichkeit eröffnet werden (vgl RV zum EU-AbgÄG 2016, 1190 BlgNR 25. GP, zu Art 2 Z 3 lit a).

15) „Der Steuerpflichtige kann [...] eine kürzere Restnutzungsdauer nachweisen als jene, die sich bei Anwendung der Prozentsätze nach § 8 Abs 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I 2015/118 ergibt.“ (§ 124 b Z 283 EStG idF EU-AbgÄG 2016, ErläutRV 1190 BlgNR 25. GP).

16) Vgl BMF-Info StRefG 2015/2016, Punkt 1.1.3.

B. Vor Inkrafttreten getätigter nachträglicher Herstellungsaufwand

1. Keine Änderung der Restnutzungsdauer

Bei Herstellungsaufwand handelt es sich nach hA um bauliche Maßnahmen, die die Wesensart eines Wirtschaftsguts verändern und die aktiviert werden müssen und nur über die AfA entsprechend der (Rest-)Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts absetzbar sind.¹⁷⁾ Der nachträgliche aktivierungspflichtige Herstellungsaufwand für ein Gebäude bildet somit keine eigene, separat abzuschreibende Komponente. Er erhöht vielmehr den Restbuchwert bzw. das vorhandene Abschreibungspotenzial des Gebäudes. Für die weitere Behandlung muss geprüft werden, ob es durch den nachträglich aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand zu einer Änderung der Nutzungsdauer kommt. Sind die nachträglichen Herstellungskosten dem Restbuchwert des bestehenden Gebäudes betragsmäßig untergeordnet, wird idR eine unveränderte Nutzungsdauer unterstellt. Der erhöhte Restbuchwert ist diesfalls auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben. Die Restnutzungsdauer kann sich durch nachträglichen Herstellungsaufwand aber auch verlängern, insbesondere wenn die aktivierungspflichtigen Aufwendungen den Restbuchwert des bestehenden Gebäudes betragsmäßig übersteigen.¹⁸⁾

Trat durch einen vor 2016 getätigten nachträglichen Herstellungsaufwand nach den vorstehenden Grundsätzen keine Änderung der Restnutzungsdauer ein, ist eine Änderung des pauschalen AfA-Satzes ab 2016 nach der BMF-Info dadurch zu berücksichtigen, dass der AfA-Satz von 2,5% lediglich auf die historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten des Gebäudes anzuwenden ist. Es ergibt sich daraus eine neue Restnutzungsdauer für das Gebäude, auf die der gesamte Restbuchwert (inkl. des nachträglich aktivierten Herstellungsaufwands) per 1. 1. 2016 zu verteilen ist.

Beispiel 2:

Im Jänner 2009 wurde ein Betriebsgebäude mit Anschaffungskosten (AK) von € 800.000,- in Betrieb genommen. Die im Jänner 2012 angefallenen nachträglichen Herstellungskosten (HSK) belaufen sich auf € 200.000,-. Für die Berechnung der AfA wurde bisher ein Satz von a) 3% bzw. b) 2% zugrunde gelegt. Es wird davon ausgegangen, dass im Jahr 2016 keine kürzere Restnutzungsdauer (RND) nachgewiesen wird (s. Tabelle 1).

Der einheitliche AfA-Satz von 2,5% wird auf die historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten **des Gebäudes** angewendet ($€ 800.000,- \times 2,5\% = € 20.000,-$). Unter Ausklammerung der nachträglichen Herstellungskosten ist der Restbuchwert **des Gebäudes** zum 1. 1. 2016 zu ermitteln ($€ 800.000,- - [7 \times € 24.000,-] = € 632.000,-$). Aufgrund des neuen AfA-Betrags ($€ 20.000,-$) ergibt sich für das Gebäude eine neue Restnutzungsdauer von 31,6 Jahren ($€ 632.000,- / € 20.000,-$). Der gesamte Restbuchwert des Gebäudes (inkl. des nachträglich aktivierten Herstellungsaufwands) per 1. 1. 2016 iHv € 805.626,36 ist auf die für das Gebäude neu errechnete Restnutzungsdauer zu verteilen (AfA € 25.494,51). Nach der **vereinfachten Anpassungsmethode** (die im gegenständlichen Fall tatsächlich zu einer wesentlichen Vereinfachung führt) kann der bisherige AfA-Betrag (für Gebäude und Herstellungsaufwand) um $\frac{1}{6}$ gekürzt werden. Der neue AfA-Betrag beträgt insgesamt wiederum € 25.494,51

($€ 30.593,41/6 \times 5$ oder $€ 30.593,41 \times 83,33\%$). Im Fall b) ist der bisherige AfA-Betrag (wahlweise) um $\frac{1}{4}$ zu erhöhen.

2. Änderung der Restnutzungsdauer

Führen die vor 1. 1. 2016 durchgeführten Herstellungsaufwendungen zur Festlegung einer neuen Nutzungsdauer, bildet die zum damaligen Zeitpunkt relevante historische Bemessungsgrundlage (Restbuchwert zuzüglich Herstellungsaufwand) ab 2016 die Basis für die Anwendung des geänderten AfA-Satzes. Der Umstand, dass der nachträgliche Herstellungsaufwand zur Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes geführt hat, gilt nicht als Nachweis der neuen Nutzungsdauer.¹⁹⁾ Soll ab 2016 nicht der pauschale Höchstsatz von 2,5% zur Anwendung kommen, ist vom Steuerpflichtigen die Restnutzungsdauer gutachterlich nachzuweisen.

Beispiel 3:

Im Jänner 1986 wurde ein Betriebsgebäude mit Anschaffungskosten von € 120.000,- in Betrieb genommen. Die im Jänner 2006 angefallenen nachträglichen Herstellungskosten (HSK) für einen An- und Zubau belaufen sich auf € 80.000,-. Für die Berechnung der AfA bis 2015 ist ein Satz von a) 3% bzw. b) 2% zugrunde zu legen (s. Tabelle 2).²⁰⁾ Aufgrund der AfA-Satzanpassung verlängert sich die Nutzungsdauer im Fall a) von 23,33 Jahren auf 28 Jahre. Im Fall b) (hier besteht ein Wahlrecht) hätte eine solche die Verkürzung der Nutzungsdauer von 40 Jahren (2,5%) auf nunmehr 32 Jahre (3,13%) zur Folge. Im Rahmen der vereinfachten Anpassungsmethode kann im Fall a) eine Kürzung der bisherigen AfA um $\frac{1}{6}$ ($AfA_{neu} = € 3.840,- / 6 \times 5$ oder $€ 3.840,- \times 83,33\%$) bzw. im Fall b) eine Erhöhung der AfA um $\frac{1}{4}$ ($AfA_{neu} = € 3.040,- / 4 \times 5$ oder $€ 3.040,- \times 125\%$) vorgenommen werden.²¹⁾

C. Betriebliche Mischnutzung (betriebliche Nutzung iES und Überlassung zu Wohnzwecken)

Nach § 8 Abs 1 Satz 1 EStG idF StRefG 2015/2016 beträgt die Absetzung für Abnutzung bis zu 2,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude. Davon abweichend beträgt sie bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden gem § 8 Abs 1 Satz 2 EStG bis zu 1,5%. Während die AfA-Sätze nach § 8 Abs 1 EStG vor Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 zur Anwendung kamen, „soweit“ die Gebäude dem jeweiligen betrieblichen Zweck dienen, wird nunmehr textlich auf die AfA für das gesamte Gebäude abgestellt.²²⁾ Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der AfA ist der Ansatz von unterschiedlichen AfA-Sätzen für verschieden schnell abnutzbare Teile eines einheitlichen Wirtschaftsguts nicht zulässig.²³⁾ Eine gesonderte Behandlung in Hinblick auf die

17) Vgl. Jakom/Laudacher, EStG⁹ (2016) § 6 Rz 33.

18) Vgl. dazu Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁹ (2016) § 8 Rz 33f; EStR 2000 Rz 3163f.

19) Vgl. BMF-Info StRefG 2015/2016, Punkt 1.1.1.

20) Dabei werden die bis 2000 geltenden höheren Pauschalsätze für Betriebsgebäude aus Vereinfachungsgründen außer Betracht gelassen.

21) Vgl. BMF-Info StRefG 2015/2016, Punkt 1.1.4, Beispiel 3.

22) Vgl. Kanduth-Kristen, taxlex 2016, 40f.

23) Vgl. Doralt in Doralt et al., EStG § 7 Rz 21 ff (13. Lfg); Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁹ (2016) § 7 Rz 15.

a)	BW 1.1.	AfA	BW 31.12.	b)	BW 1.1.	AfA	BW 31.12.
2009	800.000,00	24.000,00	776.000,00	2009	800.000,00	16.000,00	784.000,00
2010	776.000,00	24.000,00	752.000,00	2010	784.000,00	16.000,00	768.000,00
2011	752.000,00	24.000,00	728.000,00	2011	768.000,00	16.000,00	752.000,00
Per 31. 12. 2011 ergibt sich eine RND von 30,33 Jahren (€ 728.000,- / € 24.000,-).				Per 31. 12. 2011 ergibt sich eine RND von 47 Jahren (€ 752.000,- / € 16.000,-).			
Die nachträglichen HSK erhöhen den Buchwert (BW) des Gebäudes zum 1. 1. 2012, der auf die RND zu verteilen ist.							
2012	928.000,00	30.593,41	897.406,59	2012	952.000,00	20.255,32	931.744,68
2013	897.406,59	30.593,41	866.813,18	2013	931.744,68	20.255,32	911.489,36
2014	866.813,18	30.593,41	836.219,77	2014	911.489,36	20.255,32	891.234,04
2015	836.219,77	30.593,41	805.626,36	2015	891.234,04	20.255,32	870.978,72
2016 muss die AfA-Satzanpassung im Fall a) zwingend erfolgen.							
2016	805.626,36	25.494,51	780.131,85	2016	870.978,72	25.319,15	845.659,57

Tabelle 1

a)	BW 1.1.	AfA	BW 31.12.	b)	BW 1.1.	AfA	BW 31.12.
1986	120.000,00	3.600,00	116.400,00	1986	120.000,00	2.400,00	117.600,00
1987	116.400,00	3.600,00	112.800,00	1987	117.600,00	2.400,00	115.200,00
2005	51.600,00	3.600,00	48.000,00	2005	74.400,00	2.400,00	72.000,00
Die HSK im Jänner 2006 übersteigen den RBW des Gebäudes zum 1. 1. 2006. Die RND des bestehenden Gebäudes verlängert sich entsprechend auf a) 33,33 b) 50 Jahre.							
2006	128.000,00	3.840,00	124.160,00	2006	152.000,00	3.040,00	148.960,00
2007	124.160,00	3.840,00	120.320,00	2007	148.960,00	3.040,00	145.920,00
2015	93.440,00	3.840,00	89.600,00	2015	124.640,00	3.040,00	121.600,00
Ab 2016 kommt im Fall a) zwingend ein AfA-Satz von 2,5% zur Anwendung. Als BMG ist der zum 1. 1. 2006 errechnete neue RBW von a) € 128.000,- bzw b) € 152.000,- heranzuziehen.							
2016	89.600,00	3.200,00	86.400,00	2016	121.600,00	3.800,00	117.800,00

Tabelle 2

AfA kommt nur in Betracht, wenn Wirtschaftsgüter selbstständig bewertbar sind.²⁴⁾

Wird ein Betriebsgebäude für Wohnzwecke überlassen und gleichzeitig anderweitig für betriebliche Zwecke desselben Betriebs genutzt, dürfte es seit 1. 1. 2016 weder zum Ansatz von unterschiedlichen AfA-Sätzen noch zur Bildung eines AfA-Mischsatzes kommen. § 8 Abs 1 Satz 2 EStG bestimmt, dass *davon abweichend* ein AfA-Satz von bis zu 1,5% bei *für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden* zur Anwendung gelangt. Daraus kann abgeleitet werden, dass § 8 Abs 1 Satz 1 EStG im Falle einer Mischnutzung als Grundregel anzusehen ist. Wird jedoch *das Gebäude* für Wohnzwecke überlassen, errechnet sich die AfA *davon abweichend* nach § 8 Abs 1 Satz 2 EStG. Werden nur Teile eines Gebäudes für Wohnzwecke überlassen, beträgt der AfA-Satz demgemäß einheitlich für das gesamte Gebäude bis zu 2,5%. Ein *davon abweichender* AfA-Satz gilt uE nur dann, wenn das gesamte Gebäude für Wohnzwecke überlassen wird. Dies ergibt sich aus dem Wegfall der Wortfolge „so weit [...] dienen“ und kann weiters damit begründet werden, dass andere Regelungen im Falle von Mischnutzungen (zB § 24 Abs 6 EStG) auf „Gebäudeteile“ Bezug nehmen.²⁵⁾

Dagegen sind gemischt genutzte Gebäude (zu Wohnzwecken überlassene und gleichzeitig für an-

dere betriebliche Zwecke genutzte Gebäude) nach Ansicht des BMF für Zwecke der AfA aufzuteilen: Jene Gebäudeteile, die für Wohnzwecke überlassen werden, sind nach Ansicht des BMF mit 1,5% und die restlichen Gebäudeteile mit 2,5% abzuschreiben.²⁶⁾ Eine solche Aufteilung kann nach Ansicht des BMF bis zu einer Bagatellgrenze von 10% der Nutzfläche unterbleiben, wobei bei der Ermittlung dieser 10%-Grenze die vom Unternehmer im Betriebsgebäude für eigene Wohnzwecke genutzten Räumlichkeiten außer Ansatz bleiben. Das Ausmaß der entsprechenden Gebäudenutzung ergibt sich nach den jeweiligen Nutzflächen (neutrale Flächen wie Stiegenhäuser sind dabei außer Acht zu lassen), dieses Verhältnis ist sohin auf das gesamte Betriebsgebäude anzuwenden. Nach Auffassung des BMF soll der AfA-Satz von 1,5% auch für Gebäudeteile gelten, die mit der Wohnraumvermietung in einem gewissen Zusammenhang stehen und die selbst nicht unmittelbar dazu geeignet sind, Wohnbedürfnisse zu befriedigen bzw als Wohnraum zu dienen (zB Kellerabteile, Lagerräume). Dies betrifft jene Flächen bzw Räume, die mit dem überlassenen Wohnraum im

24) Vgl *Mühlebner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG § 7 Rz 5 (58. Lfg).

25) Vgl *Kanduth-Kristen*, taxlex 2016, 40 f.

26) Vgl BMF-Info StRefG 2015/2016, Punkt 1.1.5.

gleichen Gebäude liegen sowie alle Flächen, die von einem Vermieter im Zuge der Wohnraumüberlassung (zusätzlich zu dieser) vermietet werden. Davon ausgenommen sind Garagen und Pkw-Abstellplätze, die stets einem AfA-Satz von 2,5% unterliegen. Ergibt sich unterjährig eine Änderung der Nutzung, ist der AfA-Satz entsprechend anzupassen. Eine Überlassung für Wohnzwecke iSd § 8 Abs 1 EStG liegt jedenfalls bei längerfristiger, über einen Zeitraum von mindestens drei Monaten andauernder Zurverfügungstellung von Wohnraum vor. Gebäude, in denen betriebszugehörige Arbeitnehmer untergebracht sind, gelten unabhängig von der Dauer als für Wohnzwecke überlassen. Dies gilt auch für Räumlichkeiten, die im Rahmen eines Hotelbetriebs Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt werden.²⁷⁾ Bei Gebäuden, die einer bloß kurzfristigen Beherbergung dienen (zB Gaststätten, Hotels, gewerbliche Apartment-Vermietung), liegt keine Überlassung für Wohnzwecke iSd § 8 Abs 1 EStG vor.

Das BMF geht offensichtlich davon aus, dass der Grundsatz der Einheitlichkeit der AfA für im obigen Sinne gemischt genutzte Betriebsgebäude (weiterhin) lediglich eingeschränkt zur Anwendung gelangt. Seit Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 bildet § 8 Abs 1 EStG bzw die Textierung der nunmehr geltenden Fassung uE keine gesetzliche Grundlage dafür, bei Ermittlung der AfA von gemischt genutzten Betriebsgebäuden vom Grundsatz der Einheitlichkeit der AfA abzuweichen. Die vom BMF diesbezüglich vertretene Rechtsmeinung kann daher nicht geteilt werden. Die theoretisch ausgeführten Handlungsempfehlungen (AfA-Berechnung bei [sich im Zeitverlauf ggf auch mehrfach ändernder/n] Mischnutzung[sverhältnissen]) dürften spätestens bei praktischer Anwendung an die Grenzen der Umsetzbarkeit stoßen und würden für den Steuerpflichtigen zu unverhältnismäßigem Verwaltungsaufwand führen.

27) Vgl BMF-Info StRefG 2015/2016, Punkt 1.1.5.

SCHLUSSSTRICH

Um eine zwingend vorzunehmende AfA-Satzanpassung anlässlich des Inkrafttretens des StRefG 2015/2016 zu vermeiden, können Steuerpflichtige im Jahr 2016 eine kürzere Restnutzungsdauer gutachterlich nachweisen. Wird von einem solchen Nachweis abgesehen oder erfolgt die Anpassung wahlweise, ist der neue AfA-Satz auf die historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten des Gebäudes anzuwenden und der Restbuchwert per 1. 1. 2016 auf die neue Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen. Nach der vereinfachten Methode ist der bisherige AfA-Betrag um $\frac{1}{6}$ zu kürzen, wenn bislang der pauschale AfA-Satz von 3% zur Anwendung gelangt, ist bzw wahlweise um $\frac{1}{4}$ zu erhö-

hen, wenn die AfA bis 2015 mit 2% der Anschaffungs-/Herstellungskosten berechnet wurde. Seit 2016 kommt der Grundsatz der Einheitlichkeit der AfA auch bei betrieblicher Mischnutzung eines Gebäudes uE uneingeschränkt zur Anwendung. Wird nicht das gesamte Betriebsgebäude für Wohnzwecke überlassen, beträgt der AfA-Satz (für das gesamte Gebäude) einheitlich bis zu 2,5%. Der Ansatz von unterschiedlichen AfA-Sätzen in Abhängigkeit der Art der Gebäudenutzung (wie vom BMF gefordert) lässt sich aus der Textierung des § 8 Abs 1 EStG idF StRefG 2015/2016 nicht ableiten und widerspricht dem Grundsatz der Einheitlichkeit der AfA.