

Ertragsteuern

AfA für betrieblich genutzte Gebäude

Umsatzsteuer

VwGH zum pauschalen VorSt-Abzug
bei Reisekosten

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Vertretungsarzt als steuerlicher Dienstnehmer?

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

Mit dem StRefG 2015/2016 erfolgte eine Anpassung der AfA-Sätze für Betriebsgebäude für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen. AfA-Mischsätze kommen ab Inkrafttreten der Neuregelung nicht mehr in Betracht.

§§ 7, 8 EStG

Absetzung für
Abnutzung;
Betriebsgebäude;
AfA-Mischsatz;
Wohnzwecke

SABINE KANDUTH-KRISTEN

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

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen, beträgt der AfA-Satz für betrieblich genutzte Gebäude **einheitlich** ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu **2,5%**.¹⁾ Bei für **Wohnzwecke überlassenen Betriebsgebäuden** beträgt die AfA ohne Nachweis der Nutzungsdauer in Angleichung an den außerbetrieblichen Bereich bis zu **1,5%**. Die Nutzungsdauer für Betriebsgebäude wird daher mit mindestens 40 Jahren angenommen (bzw mit rund 67 Jahren bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden). Die Vereinheitlichung der AfA-Sätze ist zu begrüßen,²⁾ vor dem Hintergrund der umfassenden Besteuerung von privaten Grundstücksveräußerungen wäre allerdings eine einheitliche Regelung für sämtliche Gebäude im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich wünschenswert.³⁾ Wie bisher hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, eine kürzere Nutzungsdauer durch ein Gutachten über den technischen Bauzustand nachzuweisen.⁴⁾ Der Ansatz einer längeren Nutzungsdauer (dh eines geringeren AfA-Satzes) ist ohne weitere Voraussetzungen möglich (argumento „bis zu“).

Der Begriff der „für Wohnzwecke überlassenen Betriebsgebäude“ wird im Gesetz nicht näher spezifiziert. Auch die Materialien geben keinen näheren Aufschluss zu dem Begriff.⁵⁾ Ähnliche Formulierungen finden sich in § 4 Abs 7 EStG („Gebäuden, die [...] für Wohnzwecke [...] überlassen werden“)⁶⁾ und § 28 Abs 2 EStG („Gebäuden, die Wohnzwecken dienen“).⁷⁾ Der Anwendungsbereich des § 8 Abs 1 EStG ist allerdings breiter als jener des § 4 Abs 7 EStG. Letzterer betrifft lediglich Gebäude, die **Personen**, die **nicht betriebszugehörige Arbeitnehmer** sind, für Wohnzwecke **entgeltlich** überlassen werden. In § 8 Abs 1 EStG fehlen diese Einschränkungen. Daher ist der AfA-Höchstsatz von 1,5% (ohne Nutzungsdauernachweis) auch auf Gebäude anzuwenden, die **Arbeitnehmern** für Wohnzwecke überlassen werden bzw die der Unterbringung von betriebszugehörigen Arbeitnehmern zu Wohnzwecken dienen. Auf die **Entgeltlichkeit** der Überlassung kommt es im Kontext des § 8 Abs 1 EStG nicht an. **Nicht** als Überlassung für Wohnzwecke gilt die (kurzfristige) Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen (zB Betrieb eines Hotels, einer Gästepension, eines Schüler- oder Studentenheimes),⁸⁾ die Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (ua auch

Garagen⁹⁾ sowie die Nutzungsüberlassung von Grundstücken (samt darauf befindlichen Gebäuden wie Waschräumen und dergleichen) zu Campingzwecken.¹⁰⁾ In diesen Fällen beträgt der AfA-Höchstsatz 2,5%. Ob kurzfristige Beherbergung oder Vermietung zu Wohnzwecken vorliegt, richtet sich nach dem Inhalt der Tätigkeit.¹¹⁾ Sport- und Fitnessräume dienen anderen als Wohnzwecken.

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.¹²⁾ Ist die Restnutzungsdauer im Einzelfall nachgewiesen worden, tritt nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage keine Änderung ein.¹³⁾ Dies gilt mE, wenn die Nutzungsdauer ursprünglich durch ein Gutachten nachgewiesen wurde, aber auch, wenn der Steuerpflichtige anlässlich des Inkrafttretens eine kürzere Restnutzungsdauer gutachterlich nachweist.¹⁴⁾ Ein bislang angesetzter niedrigerer AfA-Satz kann auch ohne Nachweis der (Rest-)Nutzungsdauer beibehalten werden.

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen.

- 1) Damit wird die „nicht sachgerechte“ Differenzierung zwischen den Einkunftsarten beseitigt (vgl Bodis/Wild in Mayr/Lattner/Schlager, SWK Spezial [Juli 2015] 79).
- 2) So auch Prodinge, Rückwirkende Änderungen der Abschreibungen und der Instandsetzungen, SWK 2015, 1320 (1321).
- 3) Vgl auch Reinold/Stückler, Steuerreformgesetz 2015/2016: Neuerungen im Bereich der Ertragsbesteuerung von Immobilien, ÖStZ 2015, 403 (409).
- 4) Vgl dazu näher Mühlechner in Hofstätter/Reichel, EStG (58. Lfg) § 8 Rz 3; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁸ (2015) § 8 Rz 28 ff.
- 5) Siehe RV 684 BlgNR 25. GP Zu Art 1 Z 6 und 40 lit b. Zum Folgenden: Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁹ (2016) § 8 Rz 18 (in Druck).
- 6) Vgl dazu Jakom/Lenneis, EStG⁸ (2015) § 4 Rz 371.
- 7) Vgl dazu Jakom/Laudacher, EStG⁸ (2015) § 28 Rz 106.
- 8) Vgl dazu Jakom/Lenneis, EStG⁸ (2015) § 4 Rz 371.
- 9) Vgl auch EStR 2000 Rz 1401.
- 10) Vgl dazu § 6 Abs 1 Z 16 UStG.
- 11) Vgl EStR 2000 Rz 1401.
- 12) Kritisch Prodinge, SWK 2015, 1320 (1322 ff).
- 13) Vgl RV 684 BlgNR 25. GP Zu Art 1 Z 6 und Z 40 lit b.
- 14) So kann der letzte Satz der Erläuterungen zur Regierungsvorlage (684 BlgNR 25. GP Zu Art 1, Z 6 und 40 lit b) interpretiert werden.

B. Gemischt genutzte Gebäude

1. Betriebliche Mischnutzung

§ 8 Abs 1 idF StRefG 2015/2016 stellt textlich auf die Absetzung für Abnutzung für das **gesamte** Gebäude ab. Die vor Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 gesetzlich verankerte Formulierung, wonach die AfA-Sätze zur Anwendung kommen, „soweit“ die Gebäude dem jeweiligen betrieblichen Zweck dienen, ist entfallen. Nach dem Grundsatz der **Einheitlichkeit der AfA** ist der Ansatz verschiedener AfA-Sätze für verschieden schnell abnutzbare Teile eines einheitlichen Wirtschaftsgutes nicht zulässig.¹⁵⁾ Dieser Grundsatz ist vor allem bei Gebäuden und deren Bestandteilen von Bedeutung, denn eine gesonderte Behandlung für Zwecke der AfA kommt nur für selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter in Betracht.¹⁶⁾ Wird daher nach Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 ein Betriebsgebäude gleichzeitig für Wohnzwecke überlassen und anderweitig für betriebliche Zwecke **desselben Betriebs** genutzt, kommt ein Ansatz mehrerer AfA-Sätze entsprechend den Nutzungsausmaßen mE nicht mehr in Betracht. Die Bildung eines **AfA-Mischsatzes** ist ebenso nicht zulässig. ME geht § 8 Abs 1 Satz 1 EStG als Grundregel im Fall einer Mischnutzung der Regelung des § 8 Abs 1 Satz 2 EStG vor. § 8 Abs 1 Satz 2 EStG spricht von „für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden“. Wird nicht das gesamte Gebäude für Wohnzwecke überlassen, sondern nur Teile davon, ist die Ausnahmeregel dem Wortlaut nach nicht anwendbar. Dies kann einerseits mit dem Wegfall der Wortfolge „soweit ... dienen“ und andererseits damit begründet werden, dass andere Bestimmungen (zB § 24 Abs 6 EStG) bei Mischnutzungen ausdrücklich auf „Gebäudeteile“ abstellen.¹⁷⁾

Beispiel (Rechtslage ab 2016):

Ein Gebäude, das zur Gänze Betriebsvermögen darstellt, wird zu 60% unmittelbar für betriebliche Zwecke genutzt und zu 40% für Wohnzwecke (zB für betriebszugehörige Arbeitnehmer) überlassen. Aufgrund des Grundsatzes der Einheitlichkeit der AfA beträgt der AfA-Satz (einheitlich) 2,5%.

Bei **Änderung des betrieblichen Verwendungszwecks** ist der AfA-Satz anzupassen. Der geänderte AfA-Satz ist auf die Anschaffungs-/Herstellungskosten anzuwenden (Änderung der Restnutzungsdauer).

Beispiel (Rechtslage ab 2016):¹⁸⁾

Ein Gebäude wird in den Jahren 01 bis 05 von einem Gewerbetreibenden zur Betriebsausübung genutzt, ab dem Jahr 06 wird es zur Gänze für Wohnzwecke überlassen. Der AfA-Satz von 01 bis 05 beträgt 2,5%, ab 06 beträgt der AfA-Satz 1,5%.

2. Gemischt für betriebliche und außerbetriebliche Zwecke genutzte Gebäude

Gehört ein zur Einkünfteerzielung genutztes Gebäude nach Maßgabe der Nutzungsverhältnisse

zum Teil zum Betriebsvermögen und zum Teil zum Privatvermögen,¹⁹⁾ dann ist die Absetzung für Abnutzung für den betrieblich genutzten Teil nach § 8 Abs 1 EStG und für den außerbetrieblich genutzten Teil nach § 16 Abs 1 Z 8 EStG zu bestimmen.²⁰⁾ Die Anwendung eines Mischsatzes war auch vor Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 unzulässig.²¹⁾ Gehört das Gebäude aufgrund der untergeordneten außerbetrieblichen Nutzung zur Gänze zum Betriebsvermögen, ist die auf den außerbetrieblich genutzten Teil entfallende AfA als Nutzungsentnahme zu berücksichtigen. Der in Betracht kommende AfA-Satz beträgt ab 1. 1. 2016 grundsätzlich 2,5%, bei insgesamt für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden beträgt der AfA-Satz 1,5%.

Beispiele (Rechtslage ab 2016):²²⁾ (1) Ein Gebäude wird zu 60% betrieblich und zu 40% privat genutzt. Zum Betriebsvermögen gehören 60% des Gebäudes, für die je nach Nutzung der AfA-Satz von 2,5% oder 1,5% zur Anwendung kommt. 40% des Gebäudes sind Privatvermögen und keiner AfA zugänglich.

(2) Ein Gebäude wird von einem Gewerbetreibenden zu 90% zur Betriebsausübung und zu 10% privat genutzt. Der AfA-Satz beträgt 2,5%. Die Nutzungsentnahme (AfA-Tangente) bezogen auf die Gesamtanschaffungs-/herstellungskosten beträgt 0,25% (10% × 2,5%).

(3) Ein Gebäude wird von einem Gewerbetreibenden zu 70% unmittelbar zur Betriebsausübung genutzt und zu 30% außerbetrieblich vermietet. Der AfA-Satz für das BV (70%) beträgt 2,5%, 30% des Gebäudes befinden sich im PV und werden mit 1,5% abgeschrieben.

(4) Ein Gebäude wird von einem Gewerbetreibenden zu 85% zur Betriebsausübung genutzt und zu 15% vermietet. Das gesamte Gebäude gehört zum BV, der AfA-Satz beträgt einheitlich 2,5%.

15) Vgl *Doralt in Doralt et al*, EStG (13. Lfg) § 7 Rz 21 ff; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁹ (2015) § 7 Rz 15.

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

17) Die Erläuterungen (RV 684 BgNR 25. GP Zu Art 1, Z 6 und 40 lit b) schweigen dazu, so dass auch dem Gesetzgeber keine andere Intention unterstellt werden kann.

18) *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁹ (2016) § 8 Rz 27 (in Druck).

19) Vgl dazu ua *Zorn in Hofstätter/Reichel*, EStG (53. Lfg) § 4 Rz 54 ff.

20) „Isolierende Betrachtungsweise“; vgl VwGH 27. 1. 1994, 92/15/0141; *Doralt in Doralt et al*, EStG (13. Lfg) § 16 Rz 163/1; krit *Köglberger*, Die Neuregelung der Anlagenabschreibung bei der Gewinnermittlung, SWK 1990 A I 141 (A I 141 ff).

21) Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 8 Rz 16.1.

22) *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁹ (2016) § 8 Rz 26 (in Druck).

SCHLUSSSTRICH

Ab 2016 werden die AfA-Sätze für Betriebsgebäude vereinheitlicht. Der AfA-Satz für (zur Gänze) für Wohnzwecke überlassene Betriebsgebäude beträgt davon abweichend 1,5%. Die Bildung eines AfA-Mischsatzes kommt ab 2016 nicht mehr in Betracht.