

Konjunkturstärkungsgesetz 2020

Die neue COVID-19-Investitionsprämie
für Unternehmen

Verlustrücktrag

Degressive AfA und beschleunigte
lineare Gebäudeabschreibung

Entlastungen für die Land- und Forstwirtschaft

Personalverrechnungstechnische Aspekte

§ 7 Abs 1 a,
§ 8 Abs 1 a,
§ 16 Abs 1 Z 8
lit e EStG

degressive
Absetzung für
Abnutzung;
beschleunigte
lineare Gebäude-
AfA

Die degressive Absetzung für Abnutzung und die beschleunigte lineare Gebäudeabschreibung nach dem KonStG 2020

*Mit dem Konjunkturstärkungsgesetz
2020 (KonStG 2020, BGBl I 2020/96)*

wird zur Konjunkturförderung in § 7 Abs 1 a EStG eine degressive Absetzung für Abnutzung (AfA) und in § 8 Abs 1 a EStG eine beschleunigte lineare AfA für Gebäude eingeführt. Beide Regelungen sind als Dauerrecht verankert und werden nachfolgend näher beleuchtet.

SABINE KANDUTH-KRISTEN / GUDRUN FRITZ-SCHMIED

A. Degressive Absetzung für Abnutzung

1. Ausgestaltung der degressiven Absetzung für Abnutzung

In § 7 Abs 1 a EStG idF KonStG 2020 ist für nach dem 30. 6. 2020 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter eine degressive AfA vorgesehen, die der Steuerpflichtige alternativ zur linearen AfA gem § 7 Abs 1 EStG zur Anwendung bringen kann. Bei hergestellten Wirtschaftsgütern ist der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgeblich.¹⁾ Die AfA bemisst sich dabei in fallenden Jahresbeträgen mit einem Prozentsatz von maximal 30%, der auf den jeweiligen (Rest-) Buchwert anzuwenden ist (geometrisch-degressive AfA). Der Prozentsatz der degressiven AfA muss anlässlich der erstmaligen Inanspruchnahme festgelegt werden und darf in der Folge nicht verändert werden. Die Wahl ist für jedes angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut gesondert möglich.²⁾ Die in § 7 Abs 2 EStG verankerte Regelung zur Halbjahres-AfA kommt auch auf die degressive AfA iSd § 7 Abs 1 a EStG zur Anwendung. Die Wahlmöglichkeit besteht anlässlich der Inbetriebnahme eines (neuen)

Wirtschaftsgutes (erstmalige Geltendmachung der AfA³⁾), ein Übergang von der linearen AfA zur degressiven AfA ist gem § 7 Abs 1 a Z 2 EStG nicht zulässig.

Beispiel 1:

Eine neue Produktionsmaschine wird im Juli 2020 um € 100.000,- angeschafft und in Betrieb genommen (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre. Die Maschine soll degressiv mit dem höchstmöglichen Prozentsatz von 30% abgeschrieben werden. Die AfA-Beträge der Jahre 2020 bis 2027 errechnen sich wie folgt:

Univ.-Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M, StB, und ao. Univ.-Prof. Dr. Gudrun Fritz-Schmied forschen und lehren am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt und sind Mitglieder der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST – s www.forschungsgruppe-steuerlehre.de).

1) Vgl EStRV 287 BgNR 27. GP 2.

2) Vgl EStRV 287 BgNR 27. GP 2.

3) Siehe auch Mayr, KonStG 2020 ermöglicht degressive AfA, RdW 2020, 547.

| Jahr | AK / RBW 1.1. | Prozentsatz | AfA-Betrag*) | Restbuchwert | Differenz lineare AfA**) |
|------|---------------|-------------|--------------|--------------|--------------------------|
| 2020 | 100.000,00 | 30% | 15.000,00 | 85.000,00 | 10.000,00 |
| 2021 | 85.000,00 | 30% | 25.500,00 | 59.500,00 | 15.500,00 |
| 2022 | 59.500,00 | 30% | 17.850,00 | 41.650,00 | 7.850,00 |
| 2023 | 41.650,00 | 30% | 12.495,00 | 29.155,00 | 2.495,00 |
| 2024 | 29.155,00 | 30% | 8.746,50 | 20.408,50 | -1.253,50 |
| 2025 | 20.408,50 | 30% | 6.122,55 | 14.285,95 | -3.877,45 |
| 2026 | 14.285,95 | 30% | 4.285,78 | 10.000,17 | -5.714,22 |
| 2027 | 10.000,17 | 30% | 3.000,05 | 7.000,12 | -6.999,95 |

Tabelle 1

AK...Anschaffungskosten; RBW...Restbuchwert

*) Halbjahres-AfA im Jahr 2020

**) Bemessungsgrundlagendifferenz im Vergleich zur linearen AfA

Aufgrund des Höchstsatzes von 30% ist eine degressive AfA für all jene Wirtschaftsgüter von Interesse, deren Nutzungsdauer mehr als drei Jahre beträgt. Die Bemessungsgrundlagendifferenz im Vergleich zur „Normal-AfA“ im ersten (bzw in den ersten) Nutzungsjahr(en) ist umso größer (bei identen Anschaffungs- oder Herstellungskosten), je länger die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes ist. So ergibt sich bei einer vierjährigen Nutzungsdauer im ersten Nutzungsjahr bezogen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein AfA-Vorteil von 5% (im Fall einer Ganzjahresabschreibung) bzw von 2,5% (im Fall einer Halbjahres-AfA). Dagegen beträgt der Vorteil bei einer Nutzungsdauer von zehn Jahren im ersten Jahr bezogen auf die Anschaffungskosten 20% (im Fall einer Ganzjahresabschreibung) bzw 10% (im Fall einer Halbjahres-AfA). Aufgrund der Bemessung vom jeweiligen Restbuchwert fällt die degressive AfA in der Folge relativ zu den Anschaffungskosten allerdings zunehmend geringer aus, je länger das Wirtschaftsgut genutzt wird. Die degressive AfA mindert somit die Steuerbemessungsgrundlage zu einem früheren Zeitpunkt als die lineare AfA, woraus sich in Gewinnsituationen ein Liquiditätsvorteil (Barwertvorteil) ergibt. Nach den ErlRV stellt die degressive AfA damit eine konjunkturfördernde Maßnahme dar, die Investitionsentscheidungen positiv beeinflussen soll.⁴⁾

Die degressive AfA kann unabhängig von der Gewinnermittlungsart in Anspruch genommen werden. Bei Anwendung der Gewinnermittlung gem § 5 EStG kommt es nicht zur Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips.⁵⁾ Einnahmen-Ausgaben-Rechner müssen die degressive AfA gem § 7 Abs 3 EStG in der Anlagekartei ausweisen.⁶⁾ Über den Verweis auf § 7 EStG in § 16 EStG ist die degressive AfA auch im außerbetrieblichen Bereich anwendbar.⁷⁾

2. Wechsel zwischen degressiver und linearer Absetzung für Abnutzung

Die degressive AfA ergibt fallende Jahresbeträge und führt mathematisch zu keiner Abschreibung auf null. Daher wird regelmäßig ein Umstieg auf die lineare AfA vorgenommen werden. Ein solcher Umstieg ist gem § 7 Abs 1 a Z 2 EStG mit Beginn eines Wirtschaftsjahres zulässig. Im Fall eines Übergangs von der degressi-

ven zur linearen AfA bemisst sich die lineare AfA gem § 7 Abs 1 a Z 2 EStG nach dem vorhandenen Restbuchwert und der Restnutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsgutes zu diesem Zeitpunkt. Durch die Inanspruchnahme der degressiven AfA kommt es somit auch bei Umstieg auf die lineare AfA zu keiner Verkürzung der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes.⁸⁾

Der „optimale“ Zeitpunkt des Umstiegs auf die lineare AfA hängt vom gewählten Prozentsatz für die degressive AfA ab. Da sich die degressive AfA und die Normal-AfA vom Restbuchwert im Zeitpunkt des Umstiegs bemessen, gilt bei einem (höchstmöglichen) Prozentsatz von 30% für die degressive AfA wie bei der erstmaligen Inanspruchnahme, dass der Umstieg auf die lineare AfA bei einer Restnutzungsdauer von drei Jahren sinnvoll ist (im Fall einer Halbjahres-AfA im ersten Jahr: bei einer Restnutzungsdauer von zweieinhalb Jahren⁹⁾).

Fortsetzung zu Beispiel 1:

Im Jahr 2028 wird von der degressiven AfA auf die lineare AfA umgestellt. Der Restbuchwert (RBW) zum 31. 12. 2027 beträgt € 7.000,12, die Restnutzungsdauer (Rest-ND) beträgt zweieinhalb Jahre.

4) Vgl ErlRV 287 BlgNR 27. GP 1. Zum Barwertvorteil sowie zu Verlusssituationen s Punkt 3.

5) Siehe hierzu Punkt C.

6) Vgl ErlRV 287 BlgNR 27. GP 2.

7) Dagegen war die mit dem KonjunkturbelebungsG 2009 in § 7 a EStG befristet eingeführte vorzeitige AfA im außerbetrieblichen Bereich nicht anwendbar.

8) Die mit dem KonjunkturbelebungsG 2009 in § 7 a EStG befristet eingeführte vorzeitige AfA führte dagegen zu einer Verkürzung der Nutzungsdauer (s dazu Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁶ [2013] § 7 a Rz 6). Die vorzeitige AfA ließ die in weiterer Folge anzusetzende „Normal-AfA“ der Höhe nach unberührt (diese war ungeachtet der vorzeitigen AfA unter Zugrundelegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bemessen).

9) Mathematisch exakt wären es 3,33 Jahre (1 dividiert durch den Prozentsatz der degressiven AfA). Beträgt der gewählte Prozentsatz der degressiven AfA bspw 25%, stimmen die degressive AfA (auf Basis des Restbuchwertes) und die lineare AfA bei einer Restnutzungsdauer von vier Jahren überein, sodass der Umstieg bei einer solchen von drei Jahren (bzw dreieinhalb Jahren bei Halbjahres-AfA im ersten Jahr) vorteilhaft ist.

| Jahr | RBW 1.1. | Rest-ND | AfA-Betrag | Restbuchwert | Differenz lineare AfA**) |
|------|----------|---------|------------|--------------|--------------------------|
| 2028 | 7.000,12 | 2,5 | 2.800,05 | 4.200,07 | -7.199,95 |
| 2029 | 4.200,07 | 1,5 | 2.800,05 | 1.400,02 | -7.199,95 |
| 2030 | 1.400,02 | 0,5 | 1.400,02 | 0,00 | -3.599,98 |

Tabelle 2

Bei Fortführung der degressiven AfA würde der AfA-Betrag im Jahr 2028 lediglich € 2.100,03 betragen (2,1% der Anschaffungskosten) und sich in den Folgejahren weiter reduzieren.

3. Wirkung der degressiven AfA in Verlustsituationen

In Verlustsituationen und ohne Ausgleichsmöglichkeit mit anderen Einkünften fließt die am Beginn der Nutzung erhöhte degressive AfA in den Verlustvortrag ein und wirkt sich erst in nachfolgenden Perioden mit ausreichenden Gewinnen aus. Der durch die degressive AfA erzielbare Barwertvorteil verringert sich somit entsprechend. Dabei ist zusätzlich zu bedenken, dass im KStG nach wie vor eine Verlustvortragsgrenze von 75% vorgesehen ist. Sollte die degressive AfA zunächst in den Verlustvortrag einfließen und sich in der Folge durch die Vortragsgrenze nur verzögert auswirken können, kann es aufgrund dessen sogar zu einem Barwertnachteil bei Inanspruchnahme der degressiven AfA kommen.

Beispiel 2:

Eine neue Produktionsmaschine wird von einer GmbH Anfang 2021 um € 100.000,- angeschafft und in Betrieb genommen (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre. Die Maschine soll degressiv mit dem höchstmöglichen Prozentsatz von 30% abgeschrieben werden. Zu Beginn des achten Nutzungs-

jahres wird auf die lineare AfA umgestellt. Die Steuerwirkung der degressiven AfA im Vergleich zur linearen AfA sieht bei ausreichend hohen Gewinnen wie in Tabelle 3 abgebildet aus (Abzinsung mit einem Zinssatz nach Steuern von 3,75%¹⁰⁾).

Der in Bezug auf die Steuerminderung erzielte **Barwertvorteil** der degressiven AfA beträgt unter den gesetzten Prämissen rund € 787,-.

Nun wird angenommen, dass das steuerliche Ergebnis der GmbH vor Abzug der AfA konstant € 10.000,- beträgt. Dies würde jährlich eine Körperschaftsteuerbelastung von € 2.500,- auslösen. Die Mindeststeuer gem § 24 Abs 4 KStG wird vernachlässigt. Um die degressive AfA über den Verlustvortrag voll steuerwirksam werden zu lassen, wird der Betrachtungszeitraum um zwei Jahre erweitert.

Die abgezinste Steuerminderung beträgt € 20.339,79, während sich die abgezinste Steuerminderung durch die lineare AfA nach wie vor auf € 20.531,97 beläuft (die Steuerminderung durch die lineare AfA beträgt von 2021 bis 2030 je € 2.500,-, in den Jahren 2031 und 2032 ergibt sich keine Steuerminderung mehr). Unter den gesetzten Prämissen ergibt sich somit ein **Barwertnachteil** durch die degressive AfA von rund € 192,-.

10) Die Abzinsung erfolgt auf den Zeitpunkt 1. 1. 2021. Angenommen wird, dass die Steuerminderung jeweils zum Ende des Wirtschaftsjahres (31. 12.) lukriert wird.

| Jahr | AK / RBW 1.1. (degr AfA) | AfA-Betrag (degressiv) | Steuerminderung degr AfA (25% KöSt) | AfA-Betrag (linear) | Steuerminderung lin AfA (25% KöSt) |
|-----------|--------------------------|------------------------|-------------------------------------|---------------------|------------------------------------|
| 2021 | 100.000,00 | 30.000,00 | 7.500,00 | 10.000,00 | 2.500,00 |
| 2022 | 70.000,00 | 21.000,00 | 5.250,00 | 10.000,00 | 2.500,00 |
| 2023 | 49.000,00 | 14.700,00 | 3.675,00 | 10.000,00 | 2.500,00 |
| 2024 | 34.300,00 | 10.290,00 | 2.572,50 | 10.000,00 | 2.500,00 |
| 2025 | 24.010,00 | 7.203,00 | 1.800,75 | 10.000,00 | 2.500,00 |
| 2026 | 16.807,00 | 5.042,10 | 1.260,53 | 10.000,00 | 2.500,00 |
| 2027 | 11.764,90 | 3.529,47 | 882,37 | 10.000,00 | 2.500,00 |
| 2028 | 8.235,43 | 2.745,14 | 686,28 | 10.000,00 | 2.500,00 |
| 2029 | 5.490,29 | 2.745,14 | 686,28 | 10.000,00 | 2.500,00 |
| 2030 | 2.745,15 | 2.745,15 | 686,29 | 10.000,00 | 2.500,00 |
| Summe | | 100.000,00 | 25.000,00 | 100.000,00 | 25.000,00 |
| abgezinst | | | 21.319,08 | | 20.531,97 |

Tabelle 3

AK... Anschaffungskosten; RBW... Restbuchwert

| Jahr | AfA-Betrag (degressiv) | Steuerliches Ergebnis nach degr AfA | Bemessungsgrundlage KöSt nach Verlustvortrag | KöSt | Steuerminderung degr AfA (25% KöSt) |
|-----------|------------------------|-------------------------------------|--|----------|-------------------------------------|
| 2021 | 30.000,00 | -20.000,00 | 0,00 | 0,00 | 2.500,00 |
| 2022 | 21.000,00 | -11.000,00 | 0,00 | 0,00 | 2.500,00 |
| 2023 | 14.700,00 | -4.700,00 | 0,00 | 0,00 | 2.500,00 |
| 2024 | 10.290,00 | -290,00 | 0,00 | 0,00 | 2.500,00 |
| 2025 | 7.203,00 | 2.797,00 | 699,25 | 174,81 | 2.325,19 |
| 2026 | 5.042,10 | 4.957,90 | 1.239,48 | 309,87 | 2.190,13 |
| 2027 | 3.529,47 | 6.470,53 | 1.617,63 | 404,41 | 2.095,59 |
| 2028 | 2.745,14 | 7.254,86 | 1.813,71 | 453,43 | 2.046,57 |
| 2029 | 2.745,14 | 7.254,86 | 1.813,71 | 453,43 | 2.046,57 |
| 2030 | 2.745,15 | 7.254,85 | 1.813,71 | 453,43 | 2.046,57 |
| 2031 | 0,00 | 10.000,00 | 2.500,00 | 625,00 | 1.875,00 |
| 2032 | 0,00 | 10.000,00 | 8.502,50 | 2.125,63 | 374,38 |
| Summe | 100.000,00 | | 20.000,00 | 5.000,00 | 25.000,00 |
| abgezinst | | | | | 20.339,79 |

Tabelle 4¹¹⁾

4. Ausgeschlossene Wirtschaftsgüter

Gem § 7 Abs 1 a Z 1 EStG sind folgende Wirtschaftsgüter von der degressiven AfA generell ausgenommen:

- Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG ausdrücklich eine Sonderform der AfA vorgesehen ist, ausgenommen Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer,
- unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind; ausgenommen bleiben jedoch jene unkörperlichen Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind oder von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben werden,
- gebrauchte Wirtschaftsgüter,
- Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen. Diese sind:
 - Energieerzeugungsanlagen, sofern diese mit fossiler Energie betrieben werden,
 - Tank- und Zapfanlagen für Treib- und Schmierstoffe sowie Brennstofftanks, wenn diese der energetischen Nutzung fossiler Kraft- und Brennstoffe dienen,
 - Luftfahrzeuge.

Der erste Aufzählungspunkt umfasst Gebäude,¹²⁾ den Firmenwert, Wirtschaftsgüter, für die eine Absetzung für Substanzverringerung vorgesehen ist, sowie Personen- und Kombinationskraftwagen iSd § 8 Abs 6 EStG. Nicht ausgeschlossen ist die degressive AfA allerdings für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer (Elektrofahrzeuge). Letzteres fand aufgrund von Anregungen im Begutachtungsverfahren Eingang in den Gesetzestext.¹³⁾ Der Ausschluss unkörperlicher Wirtschaftsgüter wurde durch eine Abänderung im Nationalrat relativiert. Der degressiven AfA zugänglich sind unkörperliche Wirtschaftsgüter, die „den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind“ (ausgenommen bei Nutzung zur entgeltlichen Überlassung oder bei Erwerb von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter). Eine inhaltliche Präzisierung der begünstigten Verwendungszwecke „Digitalisierung“, Ökologisierung“ und „Gesundheit/Life-Science“ ist den parlamentarischen Materialien nicht zu entnehmen,¹⁴⁾ so dass der Kreis jener unkörperlichen Wirtschaftsgüter, die einer degressiven Abschreibung zugänglich sind, weitgehend unbestimmt ist. Interpretationsbedürftig erscheint darüber hinaus das Kriterium der Zuordnung, wenn unkörperliche Wirtschaftsgüter, wie bspw eine Software oder Lizenz, sowohl für begünstigte als auch begünstigungsschädliche Zwecke verwendet werden. Die Inanspruchnahme einer degressiven Abschreibung setzt stets voraus, dass das unkörperliche Wirtschaftsgut entgeltlich erworben wird. Selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter sind iSd § 4 Abs 1 EStG von einem Aktivierungsverbot erfasst. Der Ausschluss gebrauchter Wirtschaftsgüter entspricht der gesetzgeberischen Praxis (so etwa auch

perliche Wirtschaftsgüter, die „den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind“ (ausgenommen bei Nutzung zur entgeltlichen Überlassung oder bei Erwerb von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter). Eine inhaltliche Präzisierung der begünstigten Verwendungszwecke „Digitalisierung“, Ökologisierung“ und „Gesundheit/Life-Science“ ist den parlamentarischen Materialien nicht zu entnehmen,¹⁴⁾ so dass der Kreis jener unkörperlichen Wirtschaftsgüter, die einer degressiven Abschreibung zugänglich sind, weitgehend unbestimmt ist. Interpretationsbedürftig erscheint darüber hinaus das Kriterium der Zuordnung, wenn unkörperliche Wirtschaftsgüter, wie bspw eine Software oder Lizenz, sowohl für begünstigte als auch begünstigungsschädliche Zwecke verwendet werden. Die Inanspruchnahme einer degressiven Abschreibung setzt stets voraus, dass das unkörperliche Wirtschaftsgut entgeltlich erworben wird. Selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter sind iSd § 4 Abs 1 EStG von einem Aktivierungsverbot erfasst. Der Ausschluss gebrauchter Wirtschaftsgüter entspricht der gesetzgeberischen Praxis (so etwa auch

11) Die Steuererminderung ergibt sich aus der Differenz zwischen der Steuer iHv € 2.500,- (basierend auf dem vorläufigen steuerlichen Ergebnis von € 10.000,-) und der sich aus der steuerlichen Bemessungsgrundlage nach Verlustvortrag ergebenden Steuer (ohne Mindest-KöSt).

12) Zum Gebäudebegriff sowie zur Abgrenzung von Gebäudebestandteilen und selbständigen Wirtschaftsgütern s ua Jakoml/Kanduth-Kriszten, EStG¹³ (2020) § 8 Rz 9ff.

13) Siehe etwa Stellungnahme der KSW, 31/SN-31/ME 27. GP 2.

14) Der im Plenum des Nationalrats eingebrachte Abänderungsantrag (s vorl StenProt zur 43. Sitzung des NR, 27. GP, Wortmeldung des Abg Peter Haubner ab 12.27 Uhr) enthält dazu lediglich folgende Begründung: „Investitionen in unkörperliche Wirtschaftsgüter sind in Zeiten der Digitalisierung und während einer Pandemie für einen modernen und innovativen Standort sowie für die Gesundheit von besonders wesentlicher Bedeutung. Aus diesem Grund sollen unkörperliche Wirtschaftsgüter in den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science der degressiven AfA zugänglich sein.“

beim Gewinnfreibetrag gem § 10 EStG), aus ökologischen Gründen sollte allerdings eine Weiterverwendung gebrauchter Wirtschaftsgüter eigentlich begünstigt werden. Nach dem letzten Aufzählungspunkt sind Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, von der degressiven AfA ausgeschlossen. Dies wird zB Tankkraftwagen und Waggons zur Beförderung fossiler Treibstoffe betreffen. Weiters sind Anlagen ausgeschlossen, die fossile Energieträger direkt nutzen. Die Präzisierung, wonach es sich hierbei um mit fossiler Energie betriebene Energieerzeugungsanlagen, Tank- und Zapfanlagen für Treib- und Schmierstoffe sowie der energetischen Nutzung fossiler Kraft- und Brennstoffe dienende Brennstofftanks und Luftfahrzeuge handelt, bezieht sich uE auf diesen letzten Teilsatz.

B. Abschreibung von Gebäuden

Für nach dem 30. 6. 2020 angeschaffte oder hergestellte Gebäude¹⁵⁾ wird mit dem KonStG 2020 in § 8 Abs 1 a EStG eine „beschleunigte“ lineare Abschreibung eingeführt. Im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der AfA darf der in § 8 Abs 1 EStG normierte AfA-Satz (höchstens) verdreifacht und im darauffolgenden Jahr (höchstens) verdoppelt werden. Ab dem zweitfolgenden Jahr ist die AfA nach § 8 Abs 1 EStG zu bemessen.¹⁶⁾ Unterliegt das Gebäude dem AfA-Satz von 2,5%, darf im ersten Jahr der Nutzung der AfA somit ein Prozentsatz von maximal 7,5% und im Folgejahr ein solcher von 5% zugrunde gelegt werden. Unterliegt das Gebäude dem AfA-Satz von 1,5%, betragen die Sätze für die beschleunigte lineare AfA höchstens 4,5% und 3%. Gem § 8 Abs 1 a letzter Satz EStG ist die Regelung über die Halbjahres-AfA in § 7 Abs 2 EStG nicht anzuwenden. Eine Begründung hierfür ist den Erläuterungen nicht zu entnehmen.¹⁷⁾ Die Halbjahres-AfA ist damit bei Gebäuden wohl überhaupt überholt.¹⁸⁾ § 8 Abs 1 a EStG normiert nach dem Wortlaut generell eine Ausnahmeregelung für die ersten beiden Jahre der Berücksichtigung der AfA (er verdrängt damit insoweit Abs 1¹⁹⁾) und schließt die Anwendung des § 7 Abs 2 EStG für das Jahr der erstmaligen Berücksichtigung aus. Das wird auch gelten, wenn der Steuerpflichtige von der Vervielfachung der AfA-Sätze keinen Gebrauch macht, weil § 8 Abs 1 a EStG Höchstsätze normiert, die nicht ausgeschöpft werden müssen.

Der Steuerpflichtige hat ein Wahlrecht, die erhöhten Sätze anzuwenden, und kann für die Berechnung

der AfA in den ersten beiden Jahren nach der gesetzlichen Textierung („höchstens“) auch einen Zwischenwert ansetzen. Es erscheint auch nicht ausgeschlossen, die höchstzulässigen Sätze im ersten und im zweiten Jahr der Nutzung in unterschiedlichem Ausmaß auszunutzen. Sollten die gesetzlich festgelegten Pauschalsätze des § 8 Abs 1 EStG aufgrund eines Nachweises der Nutzungsdauer des Gebäudes nicht zum Ansatz kommen, ist die beschleunigte lineare AfA gem § 8 Abs 1 a EStG auf Basis des für das Gebäude maßgeblichen gesetzlich festgelegten Pauschalsatzes (im ersten Jahr max 7,5% generell und max 4,5% für zu Wohnzwecken überlassene Gebäude)²⁰⁾ uE dennoch anwendbar, weil § 8 Abs 1 a EStG eine generelle Ausnahmeregelung zu § 8 Abs 1 EStG verankert und damit dem Ziel der Konjunkturstärkung Rechnung getragen wird.²¹⁾ Anders als die degressive AfA gem § 7 Abs 1 a EStG, die für Gebäude ausgeschlossen ist, führt der Ansatz der erhöhten AfA-Sätze in den ersten beiden Jahren der Gebäudenutzung zu einer Verkürzung der Gesamtabreibungsdauer.

Beispiel 3:

Ein Betriebsgebäude wird Anfang 2021 um € 500.000,- fertiggestellt und in Betrieb genommen (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Der AfA-Satz gem § 8 Abs 1 EStG beträgt 2,5%. Die beschleunigte AfA soll im Höchstausmaß geltend gemacht werden. Die AfA-Beträge errechnen sich wie folgt:

15) Zum Gebäudebegriff s Verweis in Fn 12.

16) Vgl EHRV 287 BlgNR 27. GP 2.

17) Warum die Anwendung der Halbjahresregelung ausgeschlossen wird, ist nicht ohne Weiteres nachvollziehbar. Auch bei der degressiven AfA gem § 7 Abs 1 a EStG ist die Halbjahresregelung zu beachten.

18) Vgl *Mayr*, RdW 2020, 547, Fn 11.

19) § 8 Abs 1 a Satz 1 EStG lautet: „Im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung beträgt diese abweichend von Abs 1 höchstens das Dreifache und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache des jeweiligen Prozentsatzes gemäß Abs 1.“ Die Regelung des Abs 1 a verdrängt daher jene des Abs 1 und lässt dem Steuerpflichtigen der Höhe nach ein Wahlrecht offen.

20) Dafür sprechen auch die Erläuterungen (s ErlRV 287 BlgNR 27. GP 2), die diese (Höchst-) Prozentsätze anführen.

21) Sollte sich aus dem Nachweis der Nutzungsdauer (wohl im Ausnahmefall) ein AfA-Satz von mehr als 7,5% (bzw 4,5% bei für Wohnzwecke überlassene Gebäuden) ergeben, könnte aus § 8 Abs 1 a EStG auch abgeleitet werden, dass dieser wegen Überschreitung des Höchstsatzes von 7,5% (bzw 4,5%) nicht angesetzt werden darf. Zusätzlich wäre die Begrenzung der AfA mit 5% (bzw 3%) im zweiten Jahr zu beachten. Dies dürfte allerdings nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen.

| Jahr | AfA-Basis (beschl AfA) | AfA-Satz (beschl AfA) | AfA-Betrag (beschl AfA) | Restbuchwert (beschl AfA) | Differenz Normal-AfA |
|---------------|------------------------|-----------------------|--------------------------------|---------------------------|----------------------|
| 2021 | 500.000,00 | 7,5% | 37.500,00 | 462.500,00 | 25.000,00 |
| 2022 | 500.000,00 | 5,0% | 25.000,00 | 437.500,00 | 12.500,00 |
| 2023 | 500.000,00 | 2,5% | 12.500,00 | 425.000,00 | 0,00 |
| 2024 bis 2057 | 500.000,00 | 2,5% | 12.500,00 x 34 = 425.000,00 | 0,00 | 0,00 |
| 2058 | | | 0,00 | | -12.500,00 |
| 2059 | | | 0,00 | | -12.500,00 |
| 2060 | | | 0,00 | | -12.500,00 |

Tabelle 5

| Jahr | AfA-Basis (beschl AfA) | AfA-Satz (beschl AfA) | AfA-Betrag (beschl AfA) | Restbuchwert (beschl AfA) | Differenz Normal-AfA |
|---------------|------------------------|-----------------------|--------------------------------|---------------------------|----------------------|
| 2021 | 500.000,00 | 7,5% | 37.500,00 | 462.500,00 | 17.500,00 |
| 2022 | 500.000,00 | 5,0% | 25.000,00 | 437.500,00 | 5.000,00 |
| 2023 | 500.000,00 | 4,0% | 20.000,00 | 417.500,00 | 0,00 |
| 2024 bis 2043 | 500.000,00 | 4,0% | 20.000,00 x 20 = 400.000,00 | 17.500,00 | 0,00 |
| 2044 | 500.000,00 | 4,0% | 17.500,00 | 0,00 | -2.500,00 |
| 2045 | | | 0,00 | | -20.000,00 |

Tabelle 6

Ende 2057 ist das Gebäude bei Inanspruchnahme der beschleunigten AfA auf null abgeschrieben. Ohne die Sonderregelung in § 8 Abs 1 a EStG beträgt die AfA in den Jahren 2021 und 2022 je € 12.500. Die Abschreibung auf null wird erst im Jahr 2060 erreicht.

Beispiel 4:

Ein Betriebsgebäude wird Anfang 2021 um € 500.000,- fertiggestellt und in Betrieb genommen (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Die Nutzungsdauer wird mit 25 Jahren nachgewiesen. Die beschleunigte AfA kann uE dennoch im Höchstausmaß auf Basis des Prozentsatzes von 2,5% geltend gemacht werden. Die AfA-Beträge errechnen sich wie in Tabelle 6 ersichtlich.

Ende 2044 ist das Gebäude auf null abgeschrieben. Ohne die Sonderregelung in § 8 Abs 1 a EStG beträgt die AfA im Jahr 2021 und 2022 € 20.000,-. Die Abschreibung auf null wird erst im Jahr 2045 erreicht.

Die beschleunigte Gebäude-AfA ist erstmalig auf nach dem 30. 6. 2020 angeschaffte oder hergestellte Gebäude anzuwenden. Maßgeblich für die Bestimmung des Herstellungszeitpunkts ist der Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes.²²⁾ Es müssen daher der Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt und die erstmalige Geltendmachung der AfA nach dem 30. 6. 2020 liegen. Die beschleunigte AfA gilt gem § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG auch im außerbetrieblichen Bereich (Verdreifachung bzw Verdoppelung des in § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG normierten AfA-Satzes von 1,5%; Außer-Kraft-Setzen der Halbjahres-AfA). Sie ist nach den Erläuterungen im betrieblichen Bereich zudem auf Gebäude anzuwenden, die nach dem 30. 6. 2020 im Privatvermögen angeschafft oder hergestellt und in der Folge in das Betriebsvermögen eingelegt werden.²³⁾ Wird ein solches Gebäude bereits im Privatvermögen zur Einkünfteerzielung genutzt, kann die beschleunigte lineare AfA gem § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG geltend gemacht werden. Eine nochmalige Geltendmachung gem § 8 Abs 1 a EStG nach der Einlage in das Betriebsvermögen erscheint in dem Fall ausgeschlossen (arg „[i]m Jahr der *erstmaligen* Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung ...“).

Sollte es durch einen nachträglichen Herstellungsaufwand dazu kommen, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach § 8 Abs 1 EStG für das Gebäude neu zu laufen beginnt, kann die Re-

gelung des § 8 Abs 1 a EStG uE zur Anwendung kommen. Eine entsprechende Beurteilung von nachträglichem Herstellungsaufwand setzt nach hA voraus, dass dieser den Restbuchwert des Gebäudes übersteigt und die Restnutzungsdauer des (Alt)Gebäudes kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Zusatzinvestition.²⁴⁾ Die Nutzungsdauer der Zusatzinvestitionen ist nach § 8 Abs 1 EStG zu bemessen, wenn diese als eigenständige Gebäude(teile) (wie etwa Aufstockungen, Anbauten oder Zubauten) anzusehen sind.²⁵⁾

Beispiel 5:²⁶⁾

Ein Hotelgebäude wird im Jahr 2021 um € 1.800.000,- aufgestockt. Der Restbuchwert des Hotelgebäudes zum 1. 1. 2021 beträgt € 1.650.000,-, die Restnutzungsdauer beträgt 33 Jahre. Die Aufstockung unterliegt dem AfA-Satz von 2,5% gem § 8 Abs 1 EStG. Da der nachträgliche Herstellungsaufwand den Restbuchwert übersteigt und die Restnutzungsdauer des Gebäudes kürzer ist als die Nutzungsdauer der Neuinvestition, unterliegt der Gesamtbetrag dem AfA-Satz von 2,5%. UE kann in diesem Fall von der beschleunigten AfA gem § 8 Abs 1 a EStG Gebrauch gemacht werden und im Jahr 2021 ein AfA-Satz von bis zu 7,5% und im Jahr 2022 ein solcher von bis zu 5% angesetzt werden. Ab 2023 beträgt der AfA-Satz 2,5%.

C. Verhältnis zum UGB

Die als Wahlrecht in § 7 Abs 1 a EStG verankerte degressive Abschreibung stellt eine Kann-Bestimmung im Steuerrecht dar, wofür bei § 5 Gewinnermittler offensichtlich keine Bindung an die Abschreibungsmethode und den Abschreibungsprozentsatz in der unternehmensrechtlichen Bilanz bestehen soll.²⁷⁾ Analoges gilt für die der Höhe nach als Wahlrecht konzipierte beschleunigte Gebäude-AfA. Insofern zeigt sich ein Durchbruch des Maßgeblichkeitsprinzips, wobei sich die daraus resultierenden Abwei-

22) Vgl ErtRV 287 BlgNR 27. GP 3.
 23) Vgl ErtRV 287 BlgNR 27. GP 2.
 24) Vgl EStR 2000 Rz 3164; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹³ (2020) § 8 Rz 34; Bodis, BMF-Info zur ertragsteuerlichen Behandlung von Grundstücken – betriebliche AfA, RdW 2016, 500.
 25) Vgl EStR 2000 Rz 3164.
 26) In Anlehnung an EStR 2000 Rz 3164.
 27) In den Erläuterungen zum Ministerialentwurf (31/ME 27. GP) war noch eine Bindung an das Unternehmensrecht über die Maßgeblichkeit vorgesehen, die im Begutachtungsverfahren zu Recht kritisiert wurde (s etwa Stellungnahme der KSW, 31/SN-31/ME 27. GP 1).

chungen nicht in der Existenz einer steuerrechtlichen (vom Unternehmensrecht abweichenden) Muss-Vorschrift begründen. Auch wenn die konkrete Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips Spielräume zulässt,²⁸⁾ lassen sich Maßnahmen der Konjunkturstärkung in Gestalt vorgezogener AfA-Beträge (oder verkürzter AfA-Zeiträume)²⁹⁾ nicht als unternehmensrechtliche Abschreibungsgrundsätze werten; diese sind rein außerfiskalischen Überlegungen geschuldet.³⁰⁾ Eine systematische Einbettung derartiger Begünstigungsnormen in das Konzept einer steuerbilanziellen, vom Maßgeblichkeitsprinzip geprägten Gewinnermittlung liegt uE nicht vor.

Die Inanspruchnahme einer degressiven AfA wird nur in Ausnahmefällen zu einer Übereinstimmung mit der unternehmensrechtlichen Abschreibung führen. Richtig ist, dass die degressive Abschreibung eine auch unternehmensrechtlich anwendbare Abschreibungsmethode darstellt, die im vor Beginn der Abschreibung vorhandenen Abschreibungsplan enthalten sein muss.³¹⁾ Voraussetzung für eine degressive Abschreibung im Unternehmensrecht ist allerdings, dass die Verminderung des Nutzenpotenzials einen entsprechend degressiven Verlauf aufweist.³²⁾ Dies wird etwa bei Anlagen mit im Zeitablauf steigenden Reparaturaufwendungen oder bei technisch rasch veraltenden Anlagen möglich sein.³³⁾ Die Regelung in § 7 Abs 1 a EStG eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer degressiven AfA dagegen unabhängig vom konkreten Abnutzungsverlauf. Durch die Inanspruchnahme der degressiven AfA in der Steuerbilanz wird es zu einer Abweichung von der Unternehmensbilanz kommen, wenn unternehmensrechtlich ein vom Steuerrecht abweichender Abschreibungssatz geboten ist oder die degressive Abschreibung unternehmensrechtlich aufgrund des Abnutzungsverlaufs nicht zulässig ist.

Zudem werden im Unternehmensrecht die Formen eines arithmetisch-degressiven und geometrisch-degressiven Abschreibungsverlaufs unterschieden.³⁴⁾ Steuerlich ist hingegen nur die geometrisch-degressive AfA mit einem Höchstsatz von 30% zulässig. Im Fall einer geometrisch-degressiven Abschreibung mit freier Wahl des Abschreibungsprozentsatzes wird der am Ende der Nutzungsdauer zwingend verbleibende Restbuchwert im letzten Nutzungsjahr abgeschrieben.³⁵⁾ Auch durch diese Unterschiede können sich – bei Zulässigkeit der degressiven Abschreibung im Unternehmensrecht dem Grunde nach – Abweichungen zum Steuerrecht ergeben, denen durch eine Mehr-Weniger-Rechnung Rechnung zu tragen ist.

Die für unternehmensrechtliche Zwecke relevante Bewertungsstetigkeit nach § 201 Abs 2 Z 1 UGB verlangt, dass sich die Anwendung der degressiven Abschreibungsmethode auf sämtliche gleichartige³⁶⁾ Vermögensgegenstände erstreckt;³⁷⁾ steuerrechtlich soll die Anwendung auf einzelne Wirtschaftsgüter möglich sein.³⁸⁾

Zudem ist der Kreis der in § 7 Abs 1 a EStG genannten Wirtschaftsgüter beschränkt, während ein degressiver Verlauf in der Verminderung des Nutzenpotenzials im Unternehmensrecht auch für dort nicht genannte Vermögensgegenstände eine derartige Abschreibungsmethode rechtfertigt.

Auch die beschleunigte lineare AfA für Gebäude gem § 8 Abs 1 a EStG findet in dieser Form³⁹⁾ kein Pendant im Unternehmensrecht, so dass hier zwingend eine Mehr-Weniger-Rechnung erforderlich sein wird.

Dessen ungeachtet gehen die Erläuterungen davon aus, dass durch die gewinnermittlungsunabhängige degressive AfA für § 5 Gewinnermittler „eine Angleichung der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung mit dem Steuerrecht ermöglicht werden [soll]“.⁴⁰⁾ Dies lässt sich uE weder für die degressive AfA noch die Gebäude-AfA begründen. Es wäre uE dagegen eine gesetzliche Klarstellung dahingehend wünschenswert, dass die degressive AfA und die beschleunigte Gebäude-AfA unabhängig von der Behandlung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss in Anspruch genommen werden können (analog zu § 8 Abs 2, § 12 Abs 1 und § 13 EStG).

D. Verhältnis zu anderen Investitionsbegünstigungen

Sowohl die degressive AfA als auch die beschleunigte lineare Gebäude-AfA lassen andere Investitionsbegünstigungen unberührt. Natürliche Personen können – soweit zulässig – die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag gem § 10 EStG zugrunde legen und im Fall einer späteren Veräußerung bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen eine Übertragung stiller Reserven gem § 12 EStG vornehmen. Auch die Inanspruchnahme der befristeten Investitionsprämie nach dem Investitionsprämienengesetz, BGBl I 2020/96, ist möglich.

28) Siehe dazu *Titz*, Das Bilanzsteuerrecht in Gegenwart und Zukunft (2013); *Fraberger/Petritz/Wytrzens* in *Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Bd II³, Steuerliche Gewinnermittlung und Steuerbilanzpolitik (2016) 89 ff.

29) Dies zeigt sich bei der Abschreibung denkmalgeschützter Gebäude iSd § 8 Abs 2 EStG.

30) Hierzu auch *Egger/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch Band 1¹⁷ (2018) 99 ff.

31) Vgl ua *Janschek/Jung* in *Hirschler*, Bilanzrecht I² (2019) § 204 Rz 16.

32) Vgl *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹¹ (2019) 439.

33) Vgl *Janschek/Jung* in *Hirschler*, Bilanzrecht I² (2019) § 204 Rz 36; *Kubat* in *Bertl/Mandl*, HB zum Rechnungslegungsgesetz²¹ (2017) § 204 Abs 1–2 Rz 15; *Konezny* in *Torggler*, UGB³ (2019) § 204 Rz 18.

34) Vgl dazu *Janschek/Jung* in *Hirschler*, Bilanzrecht I² (2019) § 204 Rz 37 ff; *Kubat* in *Bertl/Mandl*, HB zum Rechnungslegungsgesetz²¹ (2017) § 204 Abs 1–2 Rz 15; *Christian/Hobensinner* in *Zib/Dellinger*, UGB (2013) § 204 Rz 56 ff.

35) Vgl *Janschek/Jung* in *Hirschler*, Bilanzrecht I² (2019) § 204 Rz 37.

36) Dazu *Hebenstreit/Neuschwandner/Maresch/Christian/Hobensinner* in *Zib/Dellinger*, UGB (2013) § 201 Rz 36 f.

37) Vgl hierzu *Bertl/Hirschler*, Änderung des Abschreibungsplans aufgrund der Änderung der steuerrechtlichen AfA-Sätze, RWZ 2016, 188; *Kubat* in *Bertl/Mandl*, HB zum Rechnungslegungsgesetz²¹ (2017) § 204 Abs 1–2 Rz 13.

38) Vgl ErtRV 287 BlgNR 27. GP 2.

39) Das Erfordernis eines degressiven Abwertungsverlaufs für Gebäude könnte sich ggf aus den im Zeitablauf steigenden Erhaltungsaufwendungen ableiten. Die steuerrechtlich in § 8 Abs 1 a EStG verankerte zeitliche Limitierung auf die ersten beiden Jahre scheint jedoch nicht dazu geeignet, einen entsprechenden Abnutzungsverlauf abzubilden.

40) Ebenso *Mayr*, RdW 2020, 547.

SCHLUSSTRICH

Angesichts der aktuellen wirtschaftlichen Situation sind konjunkturfördernde Maßnahmen zu begrüßen. Auch wenn die Anregung der Investitionstätigkeit durch die Einführung einer degressiven AfA wissenschaftlich nicht belegt ist (in dem Bereich kommt der befristeten Investitionsprämie deutlich größere Bedeutung zu) (vgl etwa Flooh/Gruber/Höserle, Zusätzliche Investitionsanreize durch degressive Abschreibung? SWK 2009, T 10f; Flooh/Gruber/Höserle, Update: Zusätzliche Investitionsanreize durch vorzeitige Abschreibung? SWK 2009, T 90ff; Grünberger, Konjunkturbelebungsge-

setz 2009, SWK 2009, S 363ff), wäre ein früheres In-Kraft-Setzen mit 1. 1. 2020 wünschenswert gewesen, um auch Investitionen im ersten Halbjahr 2020 in den Regelungsbereich mit einzubeziehen. Das für die degressive AfA in den Erläuterungen genannte Ziel einer „Angleichung der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung mit dem Steuerrecht“ wird uE durch die Einführung einer degressiven AfA iSd § 7 Abs 1 a EStG nicht erreicht. Die beschleunigte lineare Gebäude-AfA führt jedenfalls zu einer Abweichung zwischen Unternehmens- und Steuerrecht.