

Abschreibung von Gebäuden im Rahmen betrieblicher und außerbetrieblicher Einkünfte

Vereinheitlichung der Abschreibungssätze ab 1.1.2016

Vorgangsweise zur Anpassung der bisherigen Abschreibungssätze

§ 8 Abs 1 EStG iVm § 124b Z 283 EStG, § 16 Abs 1 Z 8 EStG; BMF-Info StRefG 2015/2016 im Entwurf vom 8.2.2016

1. Vereinheitlichung der Abschreibungssätze

Im betrieblichen Bereich ergibt sich bis 31.12.2015 die Abschreibungsdauer für Gebäude aus der Art des Betriebes (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit) sowie der Art der Gebäudenutzung (unmittelbare bzw mittelbare Betriebsausübung), § 8 Abs 1 EStG. Demnach betragen die Abschreibungssätze 2 % oder 2,5 % oder 3 %. Ein höherer Abschreibungssatz ist zulässig, wenn dieser durch ein Gutachten nachgewiesen wird.

Im außerbetrieblichen Bereich beträgt der Abschreibungssatz bis 31.12.2015 generell 1,5 %, § 16 Abs 1 Z 8 EStG. Ein höherer Abschreibungssatz kann dann angewendet werden, wenn dieser durch ein Gutachten nachgewiesen wird. Ein Abschreibungssatz von 2 % ist ohne gesonderten Nachweis für Gebäude vorgesehen, die vor 1915 errichtet wurden, Rz 6444 EStR.

Ab 1.1.2016 gibt es nur mehr nachstehende einheitliche Abschreibungssätze:

	Afa-Sätze ab 1.1.2016
im betrieblichen Bereich	<p>bis zu 2,5 % für Betriebsgebäude</p> <p>bis zu 1,5 % für Gebäude, die für Wohnzwecke überlassen werden</p> <p>wie bisher 4,0 % für Gebäude in Leichtbauweise, Rz 3139a EStR</p>
im außerbetrieblichen Bereich	<p>wie bisher 1,5 % unabhängig von der Gebäudenutzung</p> <p>wie bisher 2,0 % für Gebäude, die vor 1915 errichtet wurden, Rz 6444 EStR bleibt vorerst aufrecht.</p>

Der Abschreibungssatz von 1,5 % für Gebäude, die zu Wohnzwecken überlassen werden, ist daher ab 1.1.2016 unabhängig von der Einkunftsart anzuwenden, dh gilt im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich.

Diese Abschreibungssätze sind einerseits für ab 2016 neu angeschaffte/hergestellte Gebäude anzuwenden und andererseits auch für schon bestehende Gebäude, vgl dazu ErlRV: „Die Regelung ist erstmals für im Jahr 2016 beginnende Wirtschaftsjahre anzuwenden. Sollte bisher ein von 2,5 % abweichender AfA-Satz angewendet worden sein, reduziert oder erhöht sich die AfA ab 2016 entsprechend, was auch eine Änderung der vom AfA-Satz abgeleiteten Restnutzungsdauer zur Folge hat. Ist die Restnutzungsdauer im Einzelfall nachgewiesen worden, tritt keine Änderung ein.“

Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann nur erfolgen, Rz 3143 und 3144 EStR

- bei Inbetriebnahme des Gebäudes,
- bei grundlegender Änderung der Nutzungsverhältnisse, zB wenn ein bisher für Wohnzwecke überlassenes Gebäude nun für betriebliche Zwecke genutzt wird,
- bei außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung,
- bei Änderung der Restnutzungsdauer aufgrund nachträglicher Herstellungskosten.

Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer anlässlich der gesetzlichen Änderung der Abschreibungssätze ab 1.1.2016 ist nicht zulässig.

Der Ansatz einer **längeren Nutzungsdauer**, dh eines geringeren Abschreibungssatzes, ist zulässig, weil § 8 Abs 1 EStG einen Abschreibungssatz **bis zu 2,5 %** bzw bis zu 1,5 % vorsieht. Anderer Ansicht hingegen Finanzverwaltung in BMF-Info zum StRefG 2015/2016, Entwurf vom 8.2.2016.

2. Vorgangsweise zur Anpassung der bestehenden Abschreibungssätze

Ab 2016 ist der (neue) gültige Afa-Satz von 2,5 % auf die historischen Anschaffungskosten anzuwenden, bis der Buchwert auf null abgeschrieben ist.

2.1. Beispiel zu Standardfall

Anschaffung eines Gebäudes im Jänner 2006 um € 100.000,-, Afa 3 %

Lösung	
Anschaffungskosten in 2006	100.000,-
Afa 3 % von € 100.000,- = € 3.000,- von 2006 bis 2015, dh 10 Jahre	- <u>30.000,-</u>
Buchwert Gebäude per 31.12.2015	70.000,-
Afa ab 2016: 2,5 % von € 100.000,- = € 2.500,-	
RND: BW € 70.000,- dividiert durch Afa von € 2.500,- = 28 Jahre	
Insgesamt verlängert sich die Nutzungsdauer von ursprünglich 33,33 Jahren auf 38 Jahre.	

2.2. Beispiel zu nachträglichem Herstellungsaufwand bei gleichbleibender Restnutzungsdauer des Gebäudes

Anschaffung eines Gebäudes im Jänner 2006 um € 500.000,-, Afa 3 %.
Nachträgliche Herstellungskosten (HK) im Jänner 2011 in Höhe von € 100.000,-

Lösung	Altgebäude	Nachträgl.HK
Anschaffungskosten in 2006	500.000,-	
Afa 3 % von € 500.000,- = € 15.000,- von 2006 bis 2010, dh 5 Jahre	- <u>75.000,-</u>	
Buchwert Gebäude per 31.12.2010	425.000,-	
Nachträgliche Herstellungskosten in 2011: RND 28,33 Jahre (ursprüngliche ND 33,33 Jahre, davon 5 Jahre bereits abgeschrieben)		100.000,00
€ 100.000,- div 28,33 Jahre = Afa von € 3.529,41 = 3,53 % von 2011 bis 2015		- 17.647,06
Afa Altgebäude ab 2011 3 % von € 500.000,- = € 15.000,- von 2011 bis 2015	- <u>75.000,-</u>	
BW Altgebäude / BW nachträgliche HK per 31.12.2015	350.000,-	82.352,94
Afa Altgebäude ab 2016: 2,5 % von € 500.000,- = € 12.500		
RND: BW € 350.000,- dividiert durch Afa von € 12.500,- = 28 Jahre		
Afa nachträgliche Herstellungskosten ab 2016: RND 28 Jahre, Rest-BW € 82.359,94 dividiert durch 28 Jahre = Afa € 2.941,18 oder 2,94 % bezogen auf die nachträgliche HK		
oder alternativ 3,57 % bezogen auf den Buchwert		

Oder als Alternative: beide Gebäudekostenbestandteile (BW Anschaffungskosten und nachträgliche HK) werden ab 2011 mit Afa-Mischsatz von 3,53 % abgeschrieben, dh 28,33 Jahre RND	
BW Altgebäude und nachträgliche HK	525.000,00
Afa-Satz 3,53 % von € 525.000,- = Afa € 18.529,41 Von 2011 bis 2015	- 92.647,06
BW beide Kostenbestandteile per 31.12.2015	432.352,94
Afa ab 2016: Neue Afa-Dauer, siehe oben, 28 Jahre BW € 432.352,94 dividiert durch 28 Jahre = Afa von € 15.441,18 = 3,57 % bezogen auf den Buchwert	

2.3. Beispiel zu nachträglichem Herstellungsaufwand, Restnutzungsdauer des Gebäudes wird dadurch verlängert

Anschaffung eines Gebäudes im Jänner 1986 um € 100.000,-, Afa 3 %.
Nachträgliche Herstellungskosten im Jänner 2006 in Höhe von € 70.000,-

Lösung

Wenn nachträglicher Herstellungsaufwand den Restbuchwert des Gebäudes übersteigt bzw dessen Nutzungsdauer länger ist als die Restnutzungsdauer des Altgebäudes, dann verlängert sich die Restnutzungsdauer des Gebäudes, Rz 3164 EStR.

Anschaffungskosten in 1986	100.000,-
Afa 3 % von € 100.000,- = € 3.000,- von 1986 bis 2005, dh 20 Jahre	- 60.000,-
Buchwert Gebäude per 31.12.2005	40.000,-
Nachträgliche HK ab 2006, neue Nutzungsdauer des gesamten Gebäudes von 33,33 Jahren	70.000,-
Neue Herstellungskosten Gesamt-Gebäude per Jänner 2006	110.000,-
davon Afa 3 % = 3.300,- von 2006 bis 2015 =	- 33.000,-
BW Gebäude per 31.12.2015	77.000,-

Afa ab 2016: 2,5 % von € 110.000,- = € 2.750,-
RND: BW € 77.000,- dividiert durch Afa von € 2.750,- = 28 Jahre

3. Abgrenzung betriebliche Nutzung und Überlassung für Wohnzwecke

Siehe dazu BMF-Info zu StRefG 2015/2016 im Entwurf vom 8.2.2016

Überlassung für Wohnzwecke liegt vor:

- bei einer längerfristigen Überlassung von Wohnraum über einen Zeitraum von zumindest drei Monaten,
- bei einem (Neben-)Gebäude, das für die Unterbringung betriebszugehöriger Arbeitnehmer zu Wohnzwecken eingesetzt wird, unabhängig davon wie lange der einzelne Arbeitnehmer das Gebäude für Wohnzwecke nutzt

Überlassung für Wohnzwecke liegt nicht vor:

Bei Gebäuden oder Gebäudeteilen, die im Rahmen einer gewerblichen Beherbergung überlassen werden (Hotels, Gaststätten, gewerbliche Appartementvermietung). Diese dienen grundsätzlich einer kurzfristigen Beherbergung (vergleichsweise hohe Nutzungsfluktuation).

Allerdings kann auch im Rahmen der gewerblichen Beherbergung ausnahmsweise Überlassung für Wohnzwecke vorliegen:

- Längerfristige Überlassung von Wohnraum über mehr als 3 Monaten, zB bei Vermietung von Apartments
- Räumlichkeiten im Hotel werden längerfristig an im Hotelbetrieb beschäftigte Arbeitnehmer überlassen.

4. Betriebliche Mischnutzung

Wird ein Betriebsgebäude einerseits für betriebliche Zwecke genutzt und andererseits zu Wohnzwecken überlassen, dann beträgt der Afa-Satz für den betrieblich genutzten Gebäudeteil 2,5 % und für den zu Wohnzwecken überlassenen Gebäudeteil, beträgt der Afa-Satz 1,5 % - dh der **Afa-Satz ist entsprechend der Nutzung anzuwenden**, BMF-Info im Entwurf vom 8.2.2016.

Beispiel: Ein Gebäude befindet sich zur Gänze im Betriebsvermögen und wird zu 60 % unmittelbar für betriebliche Zwecke verwendet und zu 40 % für Wohnzwecke überlassen.

Lösung: 60 % des Gebäudes werden mit 2,5 % und 40 % des Gebäudes mit 1,5 % abgeschrieben.

Anderer Ansicht Kanduth-Kristen in taxlex 2016, S 40, wonach für Gebäude insgesamt nur ein einheitlicher Afa-Satz zur Anwendung kommen könne.

Bei unterjähriger Änderung der Nutzung ist der Afa-Satz anzupassen, wobei eine Überwiegensbetrachtung vergleichbar einer Halbjahres-Afa zu erfolgen hat.

Bis zu einer Bagatellgrenze von 10 % der Nutzfläche des der Beherbergung dienenden Gebäudes unterbleibt eine Differenzierung zwischen betrieblicher Nutzung und Überlassung für Wohnzwecke. Die vom Unternehmer selbst für Wohnzwecke genutzten Räumlichkeiten bleiben bei Ermittlung der 10 %-Grenze außer Ansatz.

Sonderfall Garagen- und Pkw-Abstellplätze:

Vermietung von Garagen- bzw Pkw-Abstellplätzen stellt keine Überlassung für Wohnzwecke dar. Daher unterliegt eine mit einer Wohnung mitvermietete Garage nicht dem Afa-Satz von 1,5 %.