

Abschreibungsdauer für vermietete Gebäude

VwGH-Stellungnahme zu Auswirkungen der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Mieters auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Vermieters

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Gebäude sind, wie sämtliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Abschreibungsdauer richtet sich nach der technischen und wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit. Bei vermieteten Gebäuden ist auf die Nutzung des Mieters abzustellen. Der VwGH¹⁾ hat zur Frage der Auswirkungen der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Mieters auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Vermieters Stellung genommen. Zu untersuchen ist, ob sich dadurch Auswirkungen auf die bisherige Lehre ergeben.

1. Abschreibungsdauer im betrieblichen Bereich

Die Abschreibungsdauer für Gebäude, die als Anlagevermögen eines Betriebsvermögens gehalten werden, richtet sich zunächst nach der Sonderregelung des § 8 Abs. 1 EStG. Danach kann für Gebäude ohne Nachweis einer Nutzungsdauer eine bestimmte Abschreibung geltend gemacht werden. Der AfA-Satz beträgt dabei für Gebäude, die unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen, 4% und für unmittelbar dem Bank- und Versicherungsbetrieb dienende Gebäude 2,5%. Für Gebäude, die anderen Zwecken dienen, kann bis zu 2% AfA angesetzt werden.²⁾ Die Sätze sind als Höchstgrenzen zu verstehen, sodaß auch längere Nutzungen angesetzt werden können. Allerdings ist die Annahme eines niedrigeren Abschreibungssatzes nur dann zulässig, wenn sich dieser aus den allgemeinen Regelungen der Ermittlung der Nutzungsdauer nach § 7 EStG erweisen läßt.³⁾

Soweit jedoch eine kürzere Nutzungsdauer angesetzt werden soll, bedarf diese eines Nachweises, der nach Verwaltungsmeinung⁴⁾ vermittels eines Gutachtens eines Sachverständigen zu führen ist.⁵⁾

2. Vermietete Gebäude

Werden Gebäude entgeltlich vermietet, kommt es auf den Nutzungseinsatz beim Mieter an. Dies gilt zum einen für die Feststellung der erwähnten Pauschalsätze, zum anderen auch für die konkrete Ermittlung der Nutzungsdauer eines vermieteten Gebäudes.⁶⁾ Die Rechtsfolge ist zwar aus dem Gesetz nicht direkt ableitbar, hat aber das Argument für sich, daß die tatsächliche Abnutzung eines Wirtschaftsgutes herangezogen werden soll. Die Vermietung selbst begründet nun keine direkte Abnutzung, sodaß ein Wertverzehr durch die unterschiedliche Nutzung beim Mieter gegeben ist. Wenn sich nach der Idee der pauschalen Abschreibungssätze ein Gebäude, das unmittelbar der Betriebsausübung dient, stärker abnutzt als ein Verwaltungsgebäude, so muß diese unterschiedliche Nutzung auch auf den Vermieter bei der Vermietung des Gebäudes durchschlagen.

3. Abschreibungsdauer im außerbetrieblichen Bereich

Wird das Gebäude im außerbetrieblichen Bereich vermietet, steht ein pauschaler Abschreibungssatz – ohne Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer – von 1,5% p. a.

*) Dr. Christian Prodinger ist Mitarbeiter einer Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei in Wien.

1) VwGH 8. 8. 1996, 92/14/0052.

2) Zu den Abgrenzungsproblematiken vgl. Prodinger, Liegenschaften im Abgabenrecht, 68 ff. m. w. N.

3) Vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch 1988, § 8 Rz. 22.

4) Vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch 1988, § 8 Rz. 22.

5) A. A. Doralt, Einkommensteuer-Kommentar, § 8 Rz. 4 mit Verweis auf GERL Abschn. D 3.1. Abs. 1.

6) Siehe hierzu GERL Abschn. D 3.1 Abs. 3.

zu.⁷⁾ Die grundsätzlichen Abschreibungsregeln des § 7 EStG gelten jedoch auch im außerbetrieblichen Bereich. Dies ergibt sich zum einen schon aus dem Verweis auf die §§ 7 und 8 in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG, zum anderen aus der grundsätzlichen inhaltlichen Regelung der Abschreibung von Wirtschaftsgütern, die zwischen betrieblichem und außerbetrieblichem Bereich keine unterschiedlichen Rechtsfolgen auslösen kann.⁸⁾

4. Technische und wirtschaftliche Abschreibung

Wird die Abschreibung außerhalb der Pauschalsätze errechnet, so richtet sich die Abschreibungsdauer nach der wirtschaftlichen und technischen Nutzungsdauer. Diese beiden Nutzungsdauern fallen häufig zusammen. Ist jedoch eine der Nutzungsdauern (das ist häufig die wirtschaftliche Nutzungsdauer) kürzer, so ist diese anzusetzen.

Gerade im Bereich der Gebäude ist zu berücksichtigen, daß für die Abschreibungsdauer nicht nur eine unter Umständen relativ lange technische Nutzungsdauer, sondern die kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer maßgebend ist. So ist zu berücksichtigen, daß ein Gebäude durch den Zeitablauf nicht mehr den Ansprüchen des Publikums genügen kann. So wurde die kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer aufgrund des Unmodernwerdens etwa im Falle eines erstklassigen Hotels⁹⁾ bzw. eines großstädtischen Kaffeehauses und eines großstädtischen Kinos¹⁰⁾ bejaht. Abgelehnt wurde eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer bei einem Kleinstadtkino¹¹⁾ und bei einem Landgasthof.¹²⁾

Es ergibt sich, daß die wirtschaftliche Abnutzung sehr wohl auch bei Gebäuden entsprechend zu berücksichtigen ist.

5. Das VwGH-Erk. vom 8. 8. 1996, 92/14/0052

Im Fall des Erk. vom 8. 8. 1996, 92/14/0052, hatte der Beschwerdeführer ein Gebäude außerbetrieblich vermietet. Das Gebäude hatte eine technische Nutzungsdauer, die nach Aussage eines Sachverständigen bei weit mehr als fünfzig Jahren lag. Vom Eigentümer wurde trotzdem ein AfA-Satz von 2% p. a. geltend gemacht, also eine bloß fünfzigjährige Nutzungsdauer unterstellt. Dies mit der Begründung, daß im vermieteten Gebäude ein Kaufhaus betrieben werde. Daher sei mit einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer des vermieteten Gebäudes von maximal fünfzig Jahren zu rechnen.

Der bekämpfte Bescheid war dahingehend begründet, daß das Gebäude auch nach Ablauf der wirtschaftlichen Nutzung aufgrund der längeren technischen Nutzung zur Erzielung von Einkünften verwendet werden könne.

Der VwGH hat die Beschwerde abgewiesen. Unter Verweis auf die bisherige Judikatur¹³⁾ wurde festgehalten, daß unter wirtschaftlicher Abnutzung die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit eines Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen zu verstehen sei. Wenn aber das Gebäude auch nach fünfzig Jahren noch nutzbar sei, so könne es auch noch nach Ablauf der auf den Betrieb eines Kaufhauses bezogenen wirtschaftlichen Nutzungsdauer zur Erzielung von Einkünften verwendet werden. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer für den Betrieb eines Kaufhauses berührt nicht den Beschwerdeführer, sondern nur die in den vermieteten Geschäftsräumlichkeiten ein Kaufhaus betreibende Gesellschaft.

⁷⁾ Vgl. zur Kritik daran – insbesondere gegen die Begründung, daß stille Reserven bei der Veräußerung nicht besteuert würden – Prodingler, Liegenschaften im Abgabenrecht, 110 m. w. N.

⁸⁾ So im Ergebnis offensichtlich auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch 1988, § 28 Rz. 39.

⁹⁾ RFH RStBl. 1939, 758; VwGH 23. 9. 1966, 974/66.

¹⁰⁾ BFH BStBl. 1957, 301.

¹¹⁾ VwGH 14. 5. 1965, 2338/64.

¹²⁾ VwGH 15. 6. 1971, 918/69.

¹³⁾ VwGH 15. 3. 1957, 630/56, Slg. 1613/F.

6. Schlußfolgerungen

Den Aussagen des VwGH ist zu folgen. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines selbst betriebenen Kaufhauses ist deshalb zu berücksichtigen, da sich nach Ablauf dieses Zeitraumes das Gebäude eben nicht mehr zu dieser Einkunftserzielung nutzen läßt. Ist jedoch die bloße Vermietung Gegenstand der Einkunftserzielung des Steuerpflichtigen, so ändert sich – jedenfalls zunächst – die Nutzungsmöglichkeit nicht durch den konkreten Einsatz des vermieteten Gebäudes.

Daher hat die Entscheidung auch keine Auswirkung auf die bisher dargestellten Grundsätze der Ermittlung der Nutzungsdauer. Insbesondere ist nach wie vor für die Ermittlung der Nutzungsdauer eines vermieteten Gebäudes der Nutzungseinsatz des Mieters entscheidend. Abzustellen ist jedoch auf die technische Nutzung beim Mieter.

Geht man von der – wenn auch nicht erfüllten – Teleologie der pauschalen Abschreibungssätze des § 8 Abs. 1 EStG aus, nimmt man also die höheren Abschreibungssätze für bestimmte Gebäude aufgrund einer stärkeren (nämlich technischen) Abnutzung an, so zeigt sich, daß auch bei der Vermietung eines Gebäudes die Nutzung beim Mieter weiterhin für die konkrete Nutzungsdauer beim Vermieter entscheidend ist.

Daher ist bei betrieblicher Vermietung eines Gebäudes, das 4% Abschreibung nach sich zieht, auch dieser Satz beim Vermieter anzuwenden. Gleiches gilt aber auch für den außerbetrieblichen Bereich. Allerdings ist dort aufgrund des pauschalen Abschreibungssatzes von 1,5% eine direkte Anwendung eines höheren AfA-Satzes nicht möglich, sodaß die höhere technische Abnutzung durch den Vermieter regelmäßig durch ein Gutachten nachzuweisen sein wird.

Wenn daher ein zur Vermietung bestimmtes Gebäude über einen gewerblichen Vermieter zwischenvermietet wird, so steht dem gewerblichen Vermieter jedenfalls der sich aus der Nutzung des Endmieters ergebende Abschreibungssatz zu. Ein gleiches Ergebnis kann jedoch bei direkter Vermietung erzielt werden, wenn die geringere Nutzungsdauer nachgewiesen wird.

Abschließend sei noch auf zwei Aspekte für das diskutierte VwGH-Erkenntnis hingewiesen. Zum einen schlägt – wie ausführlich dargestellt – der Nutzungseinsatz des Mieters auf die technische Nutzungsdauer beim Vermieter durch. Wenn also das vermietete Gebäude an sich über mehr als fünfzig Jahre nutzbar ist, sich durch die Vermietung als Kaufhaus jedoch eine Verringerung der technischen Nutzungsdauer ergibt, weil der Betrieb eines Kaufhauses das Gebäude weit schneller abnutzt als ein anderer Nutzungseinsatz (beispielsweise Vermietung als Verwaltungsgebäude), so ist diese technische Nutzungsdauer beim Vermieter sehr wohl zu berücksichtigen.

Zum anderen ist zu beachten, daß auch die Vermietung selbst eine Komponente einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer in sich hat. Denkbar wäre es nämlich, daß die langfristige Vermietung eines Kaufhauses den Nutzungseinsatz derartig präjudiziert, daß nach Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Kaufhauses eine weitergehende (insoweit wirtschaftliche) Nutzung trotz vorhandener technischer Nutzungsmöglichkeit ausgeschlossen ist. Die Vermietung an einen weiteren Kaufhausbetreiber ist unrealistisch, da ja offensichtlich derartige Kaufhäuser nicht mehr verwendet werden können (die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Kaufhauses ist ja abgelaufen). Andererseits mag auch ein anderer Mieter nicht mehr gefunden werden können, da etwa nach fünfzig Jahren Vermietung für ein Kaufhaus eine andere Nutzung ohne große Umbaumaßnahmen wegen der Spezifika eines Kaufhauses kaum möglich sein wird. Ist aber nach Ablauf dieser Zeit die verbleibende technische Nutzung nur mehr gering und eine wirtschaftliche Nutzung auch nicht mehr möglich, so reduziert sich durch den vorgenommenen Nutzungseinsatz eben die wirtschaftliche Nutzung beim Vermieter. Unter diesem Gesichtspunkt kann sich die wirtschaftliche Nutzung des Mieters auch auf die wirtschaftliche Nutzung des Vermieters auswirken. Die entsprechende Auswirkung ist freilich darzustellen. Eine automatische Berücksichtigung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermieters beim Mieter ist allerdings – wie dargestellt – nicht gegeben.