

Abschreibungen

Nachweis einer abweichenden Nutzungsdauer

Schwierigkeiten in der Praxis

CHRISTIAN PRODINGER*)



Die pauschalen und unterschiedlichen Abschreibungssätze für Immobilien im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich können durch Nachweis geändert werden. Die Voraussetzungen für einen derartigen Nachweis, insb bei außerbetrieblicher Vermietung von Gewerbeobjekten, sind zu diskutieren.

1. Rechtlicher Rahmen

Nach § 8 Abs 1 EStG idF Steuerreformgesetz 2015/2016¹⁾ beträgt die Absetzung für Abnutzung für Gebäude 2,5 %, bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden jedoch nur 1,5 %. Im außerbetrieblichen Bereich beträgt nach § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG die Absetzung für Abnutzung 1,5 %. In beiden Bereichen ist es möglich, durch einen Nachweis einer abweichenden Nutzungsdauer auch andere – idR höhere – Abschreibungssätze geltend machen zu können.

Durch Verweis auf § 7 EStG ergibt sich, dass grundsätzlich die „*betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer*“ maßgebend ist. Darunter ist wiederum eine objektive und betriebsindividuelle Nutzungsdauer zu verstehen.²⁾ Die objektive Nutzungsmöglichkeit richtet sich nach der technischen und der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, allenfalls auch der rechtlichen Nutzungsdauer. Zunächst ist daher die technische Nutzungsdauer, also jene Zeit, über die sich das Wirtschaftsgut abnutzt, zu ermitteln. Diese Zeit gibt den maximalen Nutzungsrahmen vor. Allenfalls kann die wirtschaftliche Nutzungsdauer kürzer sein. Dies ist immer dann der Fall, wenn das Gebäude zu den jeweils herrschenden wirtschaftlichen Bedingungen entsprechend seiner Zweckbestimmung wirtschaftlich auf eine andere Zeit, als es die rein technische Nutzungsdauer vermuten lässt, nutzbar ist.³⁾

2. Nutzung beim Mieter

Soweit im betrieblichen Bereich ein Gebäude vermietet wird, schlägt die Nutzung des Mieters jedenfalls insoweit auf den Vermieter durch, als sich der unterschiedliche Abschreibungssatz nach der Art des Einsatzes beim Mieter richtet. Abgestellt wird hier auf den materiellen Verschleiß.⁴⁾ Im außerbetrieblichen Bereich spielt dies keine Rolle. Die allenfalls kürzere (wirtschaftliche) Nutzungsdauer des Mieters soll allerdings nicht auf den Vermieter durchschlagen.⁵⁾ Begründet wird dies damit, dass zwar für den Mieter eine kürzere Nutzung denkbar sein kann, weil das Objekt nicht mehr dem Zeitgeist („Entmodung“) entspricht, der Vermieter das Gebäude aber dessen ungeachtet auch anderwärtig vermieten kann, sodass die Nutzungsdauer hier eben nicht durchschlägt.

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

¹⁾ BGBl I 2015/118.

²⁾ Vergleiche Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (13. Lfg, 2009) § 7 Tz 42, mit Verweis auf die Judikatur des VwGH.

³⁾ Vgl hierzu Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷ (2017) 75.

⁴⁾ VwGH 24. 6. 2003, 99/14/0015.

⁵⁾ Vgl zB VwGH 8. 8. 1996, 92/14/0052, zur Vermietung eines Objekts, in dem der Mieter ein Kaufhaus betrieben hatte; 9. 9. 2004, 2002/15/0192, zu einer Einkaufspassage in einem Nobelskiort.

Soweit daher die technische Nutzungsdauer des Objekts kürzer ist als die gesetzlichen Vermutungen annehmen, kann im außerbetrieblichen Bereich ein Nachweis geführt werden. Eine vordergründige Betrachtung auf Basis der Judikatur des VwGH führte jedoch zum Ergebnis, dass durch eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer ein Nachweis einer insgesamt kürzeren Nutzungsdauer beim Vermieter nie gegeben sein kann. Fraglich ist daher, ob es in dieser Konstellation⁶⁾ je zu einer kürzeren Nutzungsdauer als 67 Jahre kommen kann.

3. Ermittlung der technischen Nutzungsdauer

Die technische Nutzungsdauer richtet sich nach der maximalen technischen Einsatzmöglichkeit eines Gebäudes. Nach der Judikatur des VwGH ist dabei auf die tragenden Teile abzustellen. Eine gesonderte Bewertung von Teilen eines Gebäudes, die isoliert betrachtet eine kürzere Nutzungsdauer hätten, ist nicht vorgesehen. In seinem Erkenntnis vom 11. 9. 1965, 2011/64, führt der VwGH auch aus: „*Ebenso wenig kann daraus⁷⁾ für das Haus eine geringere als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende technische Gesamtnutzungsdauer abgeleitet werden.*“ Ausdrücklich stellt der VwGH daher auf die technische Nutzungsdauer ab, die sich letztlich nur aus den konstruktiven Teilen ableitet. Der VwGH bezeichnet (technische) Nutzungsdauern von 200 Jahren als möglich.⁸⁾ Damit ist die Judikatur im Verein mit den bewertungswissenschaftlichen Überlegungen.

Nach *Bienert/Funk*⁹⁾ hängt die technische Gesamtnutzungsdauer vom physischen Bestand der Rohbauteile wie Fundamente, Außenwände, Decken und Treppen, von der Art der verwendeten Baustoffe, der Konstruktion und Güte der Bauausführung sowie der Nutzungs- und Instandhaltungsintensität ab. Die tragenden Bauteile weisen oft eine technische Lebensdauer von mehr als 200 Jahren auf. Schneller alternde Bauteile können auch mehrmals getauscht werden. Durch bautechnische Maßnahmen lässt sich die technische Gesamtnutzungsdauer fast beliebig verlängern.

Eine ähnliche Definition bringen *Seiser/Kainz*.¹⁰⁾ Nach ihnen endet die technische Lebensdauer mit dem Verschleiß der tragenden Bauteile, deren Erneuerung wirtschaftlich nicht mehr vertretbar sei. Das könne durchaus erst nach Ablauf von 200 bis 300 Jahren der Fall sein. *Kranewitter*¹¹⁾ gibt technische Lebensdauern für verschiedene Bauteile von Gebäuden an, kommt aber zu einer maximalen technischen Lebensdauer von maximal 100 Jahren, etwa der Außenmauern.

Somit zeigt sich, dass bei in Massivbauweise errichteten Gebäuden eine technische Nutzungsdauer gegeben sein wird, die in aller Regel (weit) höher als die gesetzlichen Vermutungen von nunmehr 40 bzw 67 Jahren ist. Ausnahmen wären hier nur dann gegeben, wenn die Nutzungsintensität derart hoch ist, dass die Nutzungsdauer dadurch unter die genannten Werte fällt. Dies mag bei bestimmten Industriegebäuden der Fall sein. Bei Handwerksgebäuden werden die tragenden Teile wohl nicht so stark beansprucht, dass eine Einschränkung der technischen Nutzungsdauer gegeben sein wird, noch weniger bei Bürogebäuden oder Wohngebäuden. Somit wird durch den Nachweis einer kürzeren technischen Nutzungsdauer in aller Regel keine kürzere Nutzungsdauer als nach den gesetzlichen Vermutungen darstellbar sein.

⁶⁾ Also insb bei in Massivbauweise errichteten Gebäuden.

⁷⁾ Nämlich aus der isoliert kürzeren Nutzungsdauer für Installationen, Verputz, Türen und Fenster, Fußböden, Anstrich, Malerei, sanitäre Einrichtungen.

⁸⁾ Zur Judikatur des VwGH vgl zB VwGH 11. 9. 1965, 2011/64; 10. 12. 1985, 85/14/0082; 29. 9. 2002, 97/13/0098 mit Verweis auf 19. 5. 1993, 89/13/0151.

⁹⁾ *Bienert/Funk* (Hrsg), Immobilienbewertung Österreich³ (2014) 299.

¹⁰⁾ *Seiser/Kainz*, Der Wert von Immobilien² (2014) Rz 176 bis 178.

¹¹⁾ *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷, 74 f.

4. Wirtschaftliche Nutzungsdauer

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer bestimmt sich wiederholend durch die Verwertbarkeit des Gebäudes am Markt entsprechend seiner Zweckbestimmung.¹²⁾ Nach *Seiser/Kainz* kann es bei Wohngebäuden wegen der heute üblichen Wohnungsansprüche nach 50 Jahren zum Ende der wirtschaftlichen Lebensdauer kommen, obwohl das Ende ihrer technischen Lebensdauer noch nicht absehbar ist. Bei gewerblichen Objekten werde die Nutzung von der Entwicklung der entsprechenden Branche bestimmt. Typische Beispiele für Objekte, die technisch und vor allem wirtschaftlich rasch überholt sein können, seien Tankstellen, Kinos und Verbrauchermärkte.

Soweit daher derartige Objekte bewertungsgegenständlich sind, kann eine kürzere Abschreibungsdauer relativ leicht nachgewiesen werden. Ist das Objekt jedoch vermietet, so schlägt die kürzere Nutzungsdauer des Mieters nach dem VwGH eben nicht auf den Vermieter durch, weil dieser das Objekt ja anderwärtig vermieten könne. Entscheidungen existieren etwa zu einem Kaufhaus oder zu einer Einkaufspassage in einem gehobenen Skort.¹³⁾

Man kann hier noch entgegenen, dass eine weitere Nutzung eines wirtschaftlich nicht mehr verwendbaren Gebäudes nicht so einfach möglich sein wird, wie dies der VwGH annimmt. Ist ein Verbrauchermarkt nicht mehr verwendbar, ist ein halbwegs adäquater anderer Einsatz nur schwer vorstellbar. Gleiches mag für ein Hotel gelten. Andererseits mag ein nicht mehr zeitgemäßes Kaffeehaus durch Entfernen der baulichen Anlagen relativ leicht in (zB) ein Geschäftslokal umwandelbar sein, um sodann weiter vermietet werden zu können.

Außerdem ist die Überlegung des VwGH hinsichtlich des (Nicht-)Durchschlagens der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Mieters letztlich nicht durchzuhalten: Vergleicht man nämlich im betrieblichen Bereich ein Hotel, das entweder vom Eigentümer selbst betrieben oder aber vermietet wird, so hat der Mieter eine bestimmte wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit, die auf den Vermieter wegen dessen anderer Nutzungsdauer nicht durchschlagen soll. Betreibt der Eigentümer das Hotel jedoch selbst, muss eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer argumentierbar sein, da sonst nie ein Anwendungsbereich gegeben wäre.

Hier könnte allerdings argumentiert werden, dass der Hotelier das Gebäude zwar nicht mehr als Hotel betreiben, aber wohl anderweitig vermieten könnte. Diesfalls wäre auch in dieser Konstellation die wirtschaftliche Abschreibung nicht durchsetzbar. Erkennt man diese aber grundsätzlich an, scheint dies aus dieser Überlegung auch beim vermieteten Gebäude möglich zu sein.

Nimmt man die Judikatur des VwGH zu diesem Punkt als gegeben an, so erhellt, dass bei vermieteten Gebäuden der Nachweis einer kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer fast immer scheitern muss: Die technische Nutzungsdauer ist in aller Regel ohnedies länger, die kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer schlägt aber nicht durch.

5. Präzisierung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer – (gewöhnliche) Gesamtnutzungsdauer

Dieses überraschende Ergebnis relativiert sich allerdings, stellt man die Judikatur des VwGH der Bewertungswissenschaft gegenüber. Die VwGH-Judikatur erging nur zu Fallkonstellationen, in denen durch die spezifische Art des Gebäudes (zB Kaufhaus, Einkaufspassage, aber auch Hotel, Kino usw) eine kürzere Nutzungsdauer argumentiert wurde, daher nach dem VwGH eine andere Nutzungsmöglichkeit aber trotzdem

¹²⁾ *Bienert/Funk*, Immobilienbewertung³, 299 f; *Seiser/Kainz*, Wert von Immobilien², 181 ff.

¹³⁾ Siehe nochmals VwGH 11. 6. 1965, 2011/94; 8. 8. 1996, 92/14/0052; 9. 9. 2004, 2002/15/0192.

gegeben ist. Ausdrücklich wird auf die „Entmodung“ eines bestimmten Gebäudetyps abgestellt.¹⁴⁾

Betrachtet man die unterschiedlichen Zugänge, die in die wirtschaftliche Nutzungsdauer einfließen, so sind etwa nach *Kranewitter*¹⁵⁾ folgende Gründe für eine Verkürzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer denkbar:

- modernen Bedürfnissen nicht entsprechender, unwirtschaftlicher Aufbau (zB Grundriss, Geschoßhöhe, Raumtiefe, Konstruktion usw);
- zeitbedingte oder persönliche Baugestaltung, die modernen Anforderungen nicht entspricht;
- Zurückbleiben hinter den allgemeinen Anforderungen an gesunde Wohn-¹⁶⁾ und Arbeitsverhältnisse;
- technische und wirtschaftliche Entwicklung von Branchen (zB Tankstellen, Kinos).

Daraus folgt, dass die von der Judikatur behandelte Konstellation dem letzten Bullet Point entspricht. Zu beachten sind aber auch die anderen Konstellationen. Ein Blick auf diese zeigt erneut, dass sie allesamt Gründe beinhalten, die nicht branchenbezogen sind, sondern allgemeine Auswirkungen auf die Verwendbarkeit des Gebäudes haben. Sind etwa Grundriss und Geschoßhöhe eines Gebäudes völlig unmodern geworden, wird sich das Gebäude kaum mehr sinnvoll verwenden lassen können. Die Argumentation, wonach als einfachstes Lager oder Ähnliches noch immer eine Verwendung gefunden werden könnte, würde ignorieren, dass damit die Wesensart eines bestimmten Gebäudes, die in die Bewertung einzugehen hat, ja diese voraussetzt, geändert würde.

Noch klarer wird dies, wenn moderne Wohn- und Arbeitsverhältnisse nicht mehr erreicht werden können. Kann etwa in einem Gewerbeobjekt nicht oder nicht mehr sinnvoll gearbeitet werden, hängt dies nicht von der jeweiligen Branche, sondern generell von der Bauart ab. Zu denken ist hierbei auch daran, dass im Zeitablauf gesetzliche Vorgaben verändert werden, wie dies etwa bei Brandschutzvorschriften und Vorschriften bezüglich Arbeitnehmerschutz der Fall ist. Derartige Veränderungen verkürzen die wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit unabhängig davon, ob das Gebäude selbst genutzt oder vermietet wird.

Nach *Seiser/Kainz*¹⁷⁾ fließen daher in die „gewöhnliche Gesamtnutzungsdauer“ sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer ein. § 7 EStG und durch Verweis § 16 Abs 1 Z 8 EStG regeln gerade die „gewöhnliche“ Nutzungsdauer; im betrieblichen Bereich daher logischerweise die „betriebsgewöhnliche“ Nutzungsdauer.

Sowohl nach steuerlicher Judikatur als auch nach der Literatur fließen in diese Nutzungsdauer die geschilderten Elemente der technischen und wirtschaftlichen Nutzungsdauer ein. Somit zeigt sich aber, dass eine raschere wirtschaftliche Abnutzung nicht nur am Element der „Entmodung“ in einzelnen Branchen, sondern auch auf Basis der Bewertungswissenschaft ganz generell durch Änderungen in der Bauart und den verwendeten Materialien sowie technischen Belangen zu sehen ist.

6. Ermittlung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer

Es zeigt sich daher, dass tragende Teile nicht nur im Hinblick auf ihre technische Lebensdauer zu beurteilen sind, sondern im Gesamtzusammenhang auch unter den „wirt-

¹⁴⁾ Im zitierten Erkenntnis vom 8. 8. 1996, 92/14/0052, spricht der VwGH ausdrücklich von einer kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer, „wenn sich ein Wirtschaftsgut insbesondere durch Entmodung nicht mehr zweckentsprechend nutzen lässt“ (Hervorhebung durch den Verfasser).

¹⁵⁾ *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷, 76.

¹⁶⁾ Hierzu auch *Bienert/Funk*, Immobilienbewertung³, 299 (Pkt 3.6.1.2.).

¹⁷⁾ *Seiser/Kainz*, Wert von Immobilien², Rz 184 ff.

schaftlichen“ Nutzungsmöglichkeiten zu betrachten sind. Ändert sich zB bei einer Betonwand die statische Voraussetzung (weil höhere Lasten getragen werden müssen), so fließt dies ebenso ein wie wenn sich die Wand wegen eines geänderten Raumaufteilungskonzepts nicht mehr sinnvoll verwenden lässt. Hinsichtlich der nichttragenden Teile ergibt sich ebenfalls, dass eine Verwendung bis an das technische Ende aus den genannten wirtschaftlichen Gründen nicht sinnvoll oder möglich sein wird.

Unter genau diesen Aspekten werden daher auch in der Literatur wirtschaftliche Nutzungsdauern genannt, die deutlich unter den technischen liegen. So werden etwa für Gewerbe- und Industriegebäude sowie Werkstätten in massiver, konventioneller Bauart Nutzungsdauern von 30 bis 60 Jahren genannt, bei besonderer Beanspruchung 20 bis 40 Jahre.¹⁸⁾

Nunmehr werden in der Literatur (auch) technische Lebensdauern von Bauteilen eines Gebäudes genannt.¹⁹⁾ Wie dargestellt, können kürzere technische Nutzungsdauern von anderen als den tragenden Bauteilen nicht direkt in eine kürzere technische Gesamtnutzungsdauer einfließen. Umso mehr verbietet sich eine eigene und kürzere Abschreibung dieser Gebäudeteile. Dies entspricht sowohl der dargestellten steuerlichen Judikatur als auch der Bewertungswissenschaft.

Soweit Bauteile laufend erhalten werden können, ohne dass dies einen Einfluss auf die Gesamtnutzung hat, ist kein Einfluss auf die Bewertung gegeben. Man denke hier etwa an Malerarbeiten, die alle 5 bis 10 Jahre durchgeführt werden können, ohne dass sich hier die Nutzungsmöglichkeit ändert.

Soweit jedoch Bauteile auch deshalb eine kürzere Nutzungsdauer haben, weil sie sich im Sinne der oben dargestellten Änderungen der wirtschaftlichen Verwendbarkeit rasch abnutzen, fließen sie in die Errechnung der (kürzeren) wirtschaftlichen Nutzungsdauer und damit der gewöhnlichen (Gesamt-)Nutzungsdauer ein. Man denke etwa an ein altmodisches Heizsystem einer Ölheizung mit Radiatoren, die durch Wärmepumpe mit Fußbodenheizung ersetzt werden soll und muss. Hier ist nicht nur der Austausch der Heizanlage selbst notwendig, sondern wäre vielmehr auch der Fußboden zu entfernen und danach der Estrich herauszustemmen. Dieser wäre durch einen neuen Estrich mit Einlage der Fußbodenheizung zu ersetzen. Dies mag auch Auswirkungen auf die Anschlüsse an die Außenwände usw. haben. Die wirtschaftliche Verwendbarkeit hat daher – wiederholend auch außerhalb der „Entmodung“ in bestimmten Branchen – eine Auswirkung auf tragende wie bedeutsame funktionale nichttragende Teile.

Insofern ist daher der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer auch bei vermieteten Gebäuden möglich. Hat nämlich die kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer einzelner Bauteile auf Basis der einhelligen Literatur eine Auswirkung auf die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer und geht diese nach eben dieser bewertungswissenschaftlichen Literatur wieder in die gewöhnliche Nutzungsdauer ein, so führt dies insgesamt zu einer bestimmten Nutzungsdauer des Gebäudes, die wiederum unabhängig von der konkreten Nutzung des Mieters ist. Sogar spielt auch die „Entmodung“ in bestimmten Branchen keine Rolle. Die dargestellte gewöhnliche Nutzungsdauer mit ihren wirtschaftlichen Elementen muss sich daher unabhängig davon, ob das Gebäude vermietet ist oder nicht, sowie unabhängig von der Nutzung durch einen allfälligen Mieter und der Einkunftsart generell auf die Absetzung für Abnutzung durchschlagen. Da die einfließende wirtschaftliche Nutzungsdauer in aller Regel kürzer als die technische Nutzungsdauer sein wird,²⁰⁾ ergibt sich eine entsprechend kürzere gewöhnliche Nutzungsdauer.

¹⁸⁾ *Bienert/Funk*, Immobilienbewertung³, 300 (Tabelle); gleichlautend *Seiser/Kainz*, Wert von Immobilien², Rz 219.

¹⁹⁾ *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷, 74.

²⁰⁾ Sonst müsste die Nutzungsdauer immer 200 Jahre und mehr betragen.

Dies stimmt auch mit den in der Bewertungswissenschaft genannten Nutzungsdauern von Gebäuden überein. Ist die gewöhnliche Nutzungsdauer kürzer als die gesetzlichen Pauschalen, kann und muss diese nachgewiesen werden.

Es wird ein entsprechendes Gutachten eines Sachverständigen zu erstellen sein.

7. Verfassungsrechtliche Überlegungen

Dieses Ergebnis wird durch verfassungsrechtliche Überlegungen gestärkt. Geht man davon aus, dass die rein technische Nutzungsdauer mindestens 100, eher 200 bis 300 Jahre beträgt und bedenkt man, dass bei einer falschen Betrachtung bei vermieteten Gebäuden die wirtschaftliche Nutzungsdauer keine Rolle spielen soll, hieße das, dass nach geltender Rechtslage bei gewerblichen Betriebsgebäuden die Nutzungsdauer mit 40 Jahren (nach alter Rechtslage mit 33 bis 50 Jahren) angenommen werden würde, bei Wohngebäuden und im außerbetrieblichen Bereich mit 67 Jahren.

Beträgt nun aber die Nutzungsdauer in aller Regel 200 Jahre, wäre es – auch bei einer Pauschalierung – völlig unverständlich, warum derart kurze Nutzungsdauern (nach der geltenden Rechtslage ein Fünftel oder ein Drittel der „tatsächlichen“ Nutzungsdauer) angesetzt werden dürfen. Ein solches Ergebnis würde schon im Ansatz verfassungsrechtliche Bedenken nach sich ziehen.

Hinzu kommt, dass der VfGH²¹⁾ ausdrücklich und zur Rechtfertigung der unterschiedlichen Abschreibungssätze im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich davon spricht, dass „*betrieblich (zB eine Lagerhalle) und nicht betrieblich genutzte Gebäude (zB eine Mietwohnung) im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung einer unterschiedlichen ‚Abnutzungsintensität‘ unterliegen*“.

Nunmehr ergibt sich diese unterschiedliche Abnutzungsintensität offensichtlich nicht aus der unterschiedlichen Einkunftsart,²²⁾ sondern aus der faktisch unterschiedlichen Beanspruchung. Wird aber ein Gebäude außerbetrieblich vermietet und vom Mieter (inhaltlich) betrieblich eingesetzt, so unterliegt es *ex logo* der vom VfGH dargestellten höheren Abnutzungsintensität. Diese muss daher nach Nachweis auch dem Grunde nach geltend gemacht werden.

Würde man daher bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung davon ausgehen, dass immer nur die technische Nutzungsdauer ausschlaggebend und bei den hier diskutierten Massivgebäuden deutlich länger als die vom Gesetzgeber pauschal angenommene Nutzungsdauer ist, folgt daraus, dass ein Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer im außerbetrieblichen Bereich *ex logo* niemals möglich wäre.

Der VfGH hat sich nicht so sehr auf die unterschiedliche Abnutzungsintensität gestützt, sondern vielmehr auf die ohnedies gegebene gesetzliche Nachweismöglichkeit. Nur dadurch waren Unterschiede zwischen den Einkunftsarten durch pauschale Annahmen der Nutzungsdauer verfassungskonform. Nimmt man daher der Nachweismöglichkeit im außerbetrieblichen Bereich jeden Anwendungsbereich,²³⁾ würde der Norm wieder – nämlich als Ausfluss der Judikatur des VwGH – ein verfassungswidriger Inhalt unterstellt werden. Daher ergibt sich der Einfluss der wirtschaftlichen Nutzungsdauer wie dargestellt auch aus einer verfassungskonformen Interpretation.

²¹⁾ VfGH 23. 2. 2017, 1795/2016; dazu auch *Prodingner*, Unterschiedliche AfA-Sätze laut VfGH verfassungskonform, SWK 17/2017, 789.

²²⁾ Diese ist ja ein künstliches steuerliches Konstrukt.

²³⁾ Abgesehen davon, dass Gebäude auch nicht massiv errichtet sein können und daher eine technisch kürzere Lebensdauer haben. Diskutiert wird hier aber – auch im Vergleich – der praktisch bedeutsame Bereich des Massivgebäudes.



Auf den Punkt gebracht

- Nach aktueller Gesetzeslage sind im betrieblichen Bereich für Gebäude Abschreibungssätze von 2,5 % pa gegeben. Für Wohngebäude gilt jedoch ein Satz von 1,5 %. Im außerbetrieblichen Bereich gilt stets der Satz von 1,5 %.
- Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ist möglich. Er rechtfertigt nach dem VfGH auch die unterschiedlichen Pauschalsätze.
- Der Nutzungseinsatz des Mieters schlägt nach dem VwGH auf den Vermieter durch.
- Nach der Bewertungswissenschaft und Judikatur des VwGH hat die technische Nutzungsdauer auf die tragenden Teile abzustellen. Solcherart werden bei Massivgebäuden Nutzungsdauern von 200 Jahren und mehr erreicht.
- Die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Mieters schlägt nach dem VwGH jedoch nicht auf den Vermieter durch, weil der Vermieter das Gebäude auch anderwärtig vermieten könnte. Dies betrifft den Bereich der sogenannten „Entmodung“, wonach in bestimmten Branchen ein Einsatz wegen Änderungen des Geschmacks lange vor Ende der technischen Nutzungsmöglichkeit nicht mehr sinnvoll ist. Zu denken ist etwa an Kaufhäuser, Kinos, Einkaufspassagen und Hotels.
- Die wirtschaftliche Nutzungsdauer hängt nach der bewertungswissenschaftlichen Literatur auch von der Baugestaltung, den Anforderungen an gesunde Wohn- und Arbeitsverhältnisse sowie vom Aufbau (zB Grundriss, Geschoßhöhe, Raumtiefe, Konstruktion) ab, der wiederum modernen Bedürfnissen nicht mehr entsprechen kann und somit unwirtschaftlich ist. Im Unterschied zur „Entmodung“ trifft dies den generellen Einsatz des Wirtschaftsguts, das solcherart nicht mehr sinnvoll vermietbar ist.
- Technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer fließen in die gewöhnliche Nutzungsdauer ein.
- Die Auswirkungen der kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer werden sachverständig auch nach den kürzeren – wirtschaftlichen, nicht technischen – Nutzungsdauern der einzelnen Bauteile und Bauelemente errechnet. Dadurch kommt man auch auf jene Nutzungsdauern, die in der Bewertungswissenschaft für bestimmte Gebäudetypen genannt werden (für Gewerbegebäude in Massivbau bei normaler Beanspruchung zB 30 bis 60 Jahre).
- Insofern ist auch durch kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauern – im definierten Ausmaß – der Nachweis einer kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer möglich. Insb trifft dies auf den außerbetrieblichen Bereich zu. Damit wird auch den verfassungsrechtlichen Vorgaben, die vom VfGH ausdrücklich präzisiert wurden, entsprochen. Erst durch die Möglichkeit des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer im außerbetrieblichen Bereich rechtfertigt sich die im Vergleich zum betrieblichen Bereich längere Nutzungsdauer.

Leichtes Plus bei Steuereinnahmen 2017

Der Staat nahm 84,8 Mrd Euro im Jahr 2017 ein, das sind rund 400 Mio Euro (0,5 %) mehr als veranschlagt. Höher als erwartet fielen die Einnahmen aus Körperschaftsteuer (+403,9 Mio Euro), Stabilitätsabgabe (+336,7 Mio Euro), Mineralölsteuer (+86,1 Mio Euro), Normverbrauchsabgabe (+69,4 Mio Euro) und Grunderwerbsteuer (+104,7 Mio Euro) aus. Auf der anderen Seite fielen die Lohnsteuereinnahmen (–350 Mio Euro), die Kapitalertragsteuer (–246 Mio Euro) und die Umsatzsteuer (–453,7 Mio Euro) geringer aus als budgetiert.