

### Konjunkturstärkungsgesetz 2020

## Beschleunigte Abschreibung von Gebäuden

### Abschreibungen werden verdreifacht bzw verdoppelt

CHRISTIAN PRODINGER\*)



**Im Rahmen der Maßnahmen zur Bewältigung der Wirtschaftskrise im Gefolge der COVID-19-Krise werden Begünstigungen durch eine beschleunigte Abschreibungsmöglichkeit von Gebäuden geschaffen.**

#### 1. Bisherige Rechtslage

Grund und Boden ist als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut keiner Abschreibung zugänglich. Betrieblich genutzte Gebäude können ohne Nachweis der Nutzungsdauer mit einem Abschreibungssatz von bis zu 2,5 % abgeschrieben werden.<sup>1)</sup> Davon abweichend beträgt bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden der Abschreibungssatz (bis zu)<sup>2)</sup> 1,5 %. Im Privatvermögen genutzte Gebäude, die also in aller Regel zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet werden, können mit 1,5 % abgeschrieben werden. Basis sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes.

Durch die Stellung des § 8 EStG als Regelung der „Sonderformen der Absetzung für Abnutzung“ bzw durch Gesetzesverweis des § 16 EStG auf § 7 EStG gilt auch die Regelung des § 7 Abs 2 EStG. Wird danach das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, ist die gesamte auf ein Jahr entfallende AfA abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrags. Bedeutsam ist, dass nach ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die genannten Sätze nur dann verwendet werden müssen, wenn eine abweichende – in der Praxis daher kürzere – Nutzungsdauer nicht nachgewiesen wird.

#### 2. Konjunkturstärkungsgesetz 2020

##### 2.1. Gebäude im Betriebsvermögen

Mit dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020<sup>3)</sup> wurden diverse Regelungen zur Konjunkturförderung erlassen. So wurde durch § 7 Abs 1a EStG eine degressive Abschreibung eingeführt. Diese gilt allerdings nicht für Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG ausdrücklich eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist. Für betrieblich genutzte Gebäude ist, wie gerade erläutert, eine derartige Sonderregel gegeben, sodass die degressive Abschreibung nicht gelten kann. In § 8 EStG wird folgender Abs 1a eingefügt: „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. § 7 Abs 2 ist nicht anzuwenden.“

Somit ergeben sich für die jeweiligen Jahre folgende Abschreibungen:

- **Betriebsgebäude:**
  - Jahr 1: 2,5 % Abschreibungssatz x 3 = 7,5 % AfA;
  - Jahr 2: 2,5 % Abschreibungssatz x 2 = 5,0 % AfA;
  - Jahr 3: 2,5 % Abschreibungssatz x 1 = 2,5 % AfA.

\*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

1) § 8 Abs 1 EStG.

2) In der Praxis wird – wenn keine andere Nutzungsdauer nachgewiesen wird – jeweils der genannte Satz angesetzt und keinesfalls unterschritten. In der Folge wird immer vom genannten Prozentsatz ausgegangen, und nicht mehr darauf eingegangen, dass auch ein geringerer Prozentsatz gewählt werden könnte.

3) BGBl I 2020/96.

- **Wohngebäude:**

- Jahr 1: 1,5 % Abschreibungssatz x 3 = 4,5 % AfA;
- Jahr 2: 1,5 % Abschreibungssatz x 2 = 3,0 % AfA;
- Jahr 3: 1,5 % Abschreibungssatz x 1 = 1,5 % AfA.

Nach ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung ist § 7 Abs 2 EStG, also die Regelung über die Halbjahresabschreibung, nicht anzuwenden. Dies bedeutet, dass – und zwar unabhängig davon, ob die beschleunigte Abschreibung in Anspruch genommen wird oder nicht – bei Gebäuden eine Halbjahresabschreibung nicht mehr vorzunehmen ist.<sup>4)</sup>

- **Beispiel**

Ein Gebäude wird am 31. 12. 2020 hergestellt (Ende des Herstellungsvorgangs) oder (zusammen mit dem Grund und Boden) angeschafft. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten betragen 1 Mio Euro.

**Lösung:** Ein Betriebsgebäude kann im Jahr 2020 mit 75.000 Euro abgeschrieben werden, ein Wohngebäude mit 45.000 Euro.

Nach drei Jahren sind bei einem Betriebsgebäude daher immerhin 15 % der Kosten abgeschrieben worden.<sup>5)</sup> Die Neuregelung enthält keine Bestimmungen darüber, wie die restliche Abschreibung geltend zu machen ist.<sup>6)</sup> Allerdings ändert sich ja nichts an der Normalabschreibung ab dem Jahr 03. Somit ist davon auszugehen, dass die Normalabschreibung ab diesem Jahr einfach weitergeführt wird. Damit würde die Abschreibung in jenem Jahr enden, in dem nach Vornahme der Abschreibung der Restbuchwert null beträgt.

## 2.2. Gebäude im Privatvermögen

In § 16 Abs 1 Z 8 EStG wird folgende lit e eingefügt: „Im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung beträgt diese abweichend von lit d höchstens das Dreifache und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache des Prozentsatzes gemäß lit d. § 7 Abs 2 ist nicht anzuwenden.“

Die Regelung ist ident mit der Regelung für das Betriebsvermögen. Daher ergeben sich folgende Sätze:

- Jahr 1: 1,5 % Abschreibungssatz x 3 = 4,5 % AfA;
- Jahr 2: 1,5 % Abschreibungssatz x 2 = 3,0 % AfA;
- Jahr 3: 1,5 % Abschreibungssatz x 1 = 1,5 % AfA.

## 2.3. Inkrafttreten

Die Neuregelungen sind auf nach dem 30. 6. 2020 angeschaffte oder hergestellte Gebäude anzuwenden.<sup>7)</sup> Hinsichtlich des Anschaffungszeitpunkts wird auf die allgemeinen Regelungen abzustellen sein.<sup>8)</sup> Für die Beurteilung des Herstellungszeitpunkts ist der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgeblich.<sup>9)</sup> Da die Regelung zeitlich nicht befristet ist, können für alle Gebäude, die ab dem 1. 7. 2020 angeschafft oder hergestellt worden sind, die genannten beschleunigten Abschreibungen geltend gemacht werden.

Wenn die Verdreifachung in einem Jahr alleine isoliert kein großer steuerlicher Anreiz sein mag, ist ein gewisser Vorteil doch durchaus gegeben und eine begrüßenswerte Förderung von Immobilieninvestitionen implementiert worden.

<sup>4)</sup> Mayr, KonStG 2020 ermöglicht degressive AfA, RdW 2020, 546.

<sup>5)</sup> Mayr, RdW 2020, 546.

<sup>6)</sup> Demgegenüber hat § 8 EStG 1972 bei der vorzeitigen Abschreibung die Abschreibung des Restbuchwertes in den nächsten vier Folgejahren zwingend angeordnet und eine Normalabschreibung nicht mehr zugelassen.

<sup>7)</sup> § 124b Z 357 EStG.

<sup>8)</sup> Siehe dazu zB Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (21. Lfg, 2020) § 6 Tz 68 und 41.

<sup>9)</sup> EriRV 287 BlgNR 27. GP.

### 3. Anwendung bei nachgewiesener Nutzungsdauer

#### 3.1. Grundüberlegungen

Wie bereits dargestellt, können kürzere Nutzungsdauern und damit höhere Abschreibungssätze jederzeit nachgewiesen werden.<sup>10)</sup> Fraglich ist daher, ob die beschleunigten Abschreibungen auch für nachgewiesene höhere Abschreibungssätze gelten.

- **Beispiel**

Ein Gebäude wird um 1 Mio Euro errichtet. Aufgrund der Bauweise gelingt durch ein kompetentes Sachverständigengutachten der Nachweis, dass die Nutzungsdauer 20 Jahre beträgt. Der Abschreibungssatz ist daher 5 %. Bei Anwendung der Neuregelung wären daher im ersten Jahr 15 % und im zweiten Jahr 10 % der Herstellungskosten absetzbar.

#### 3.2. Wortinterpretation

Die beschleunigte Abschreibung ist nach dem Gesetzeswortlaut wohl auch für nachgewiesene höhere Prozentsätze anwendbar: Die Regelung stellt auf das Dreifache „des jeweiligen Prozentsatzes gemäß Abs 1“<sup>11)</sup> ab. § 8 EStG ist mit „Sonderformen der Absetzung für Abnutzung“ übertitelt.<sup>12)</sup> Daraus folgt wohl, dass in § 8 Abs 1 EStG Sonderregelungen für Gebäude geschaffen werden. Gleiches gilt für § 8 Abs 2 EStG. Ebenso werden etwa für Firmenwerte nach § 8 Abs 3 EStG oder für PKW nach § 8 Abs 6 EStG Sonderregelungen geschaffen. Der Unterschied ist lediglich, dass bei § 8 Abs 1 EStG der Nachweis einer anderen Nutzungsdauer zulässig ist.

Die genannten Sätze des § 8 Abs 1 EStG sind – im Gegensatz zur Denkmalschutzabschreibung über zehn Jahre nach § 8 Abs 2 EStG – gerade keine Begünstigungen. Vielmehr liegen pauschalierte Abschreibungssätze vor, die dem Steuerpflichtigen die Mühen und Kosten eines Nachweises ersparen sollen. Nichtsdestoweniger sind auch die genannten Sätze nichts anderes als die Abschreibungssätze, die sich aus der jeweiligen – in einer Pauschalbetrachtung unterstellten – Nutzungsdauer des Gebäudes ergeben. Ein Gebäude mit einer Nutzungsdauer von 40 Jahren kann mit 2,5 % p.a. abgeschrieben werden. Ein Gebäude mit einer Nutzungsdauer von 33,3 Jahren kann – wenn diese Nutzungsdauer nachgewiesen wurde – eben mit 3 % p.a. abgeschrieben werden.

Der Gesetzesverweis auf § 8 Abs 1 EStG ist daher nicht nur als Verweis auf die pauschalen Prozentsätze, sondern auf das Gesamtgefüge der Regelung zu verstehen. Mangels Verweises auf § 8 Abs 2 EStG und wegen des dort verwirklichten Begünstigungscharakters können die Denkmalschutzaufwendungen im ersten Jahr nicht mit dem Dreifachen, also mit 30 %, abgeschrieben werden. Will man daher Gebäude durch eine beschleunigte Abschreibung begünstigen, dann liegen dieser Begünstigung die gegebene Nutzungsdauer und der resultierende Abschreibungssatz zugrunde. Ob dieser *ex lege* pauschal oder durch konkreten Nachweis gegeben ist, kann keine Rolle spielen.

#### 3.3. Verhältnis zur degressiven Abschreibung

Dazu kommt noch folgende Überlegung: Wie eingangs erwähnt, sind Gebäude wegen des Verweises auf § 8 EStG von der degressiven Abschreibung ausgeschlossen. Wollte man daher § 8 Abs 1 EStG so verstehen, dass nur dann eine Sonderregelung vorliegt, wenn auch die pauschalen Abschreibungssätze angewendet werden, so folgt

---

<sup>10)</sup> Vgl dazu zB *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht<sup>4</sup> (2020) 200 ff und 208 ff.

<sup>11)</sup> Bzw bei § 16 EStG auf „lit d“.

<sup>12)</sup> Dagegen könnte man argumentieren, dass sich „ein jeweiliger Prozentsatz“ – im Sinne eines konkreten Verständnisses – in § 8 Abs 1 EStG nur durch die beiden genannten Zahlen ergibt. Würde man die pauschale Abschreibung nicht vorsehen, bräuchte es diese Sonderregelung nicht, und es würde sich die Abschreibung nach § 7 Abs 1 EStG richten. Insofern mag der Wortlaut nicht völlig eindeutig sein; die weiteren Argumente unterstützen aber die hier vertretene Wortinterpretation.

daraus, dass diesfalls für Gebäude, bei denen die Nutzungsdauer nachgewiesen wird, nicht ausdrücklich eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist.<sup>13)</sup>

Dies würde aber bedeuten, dass bei Nachweis der Nutzungsdauer sehr wohl die degressive Abschreibung von 30 % zusteht. Da diese letztlich von der Nutzungsdauer unabhängig ist, würde durch den Nachweis der Nutzungsdauer jedenfalls bei neuen Gebäuden eine deutliche Begünstigung gegenüber der Neuregelung für Gebäude entstehen. Wäre nämlich die Nutzungsdauer zehn Jahre, so wären der Abschreibungssatz 10 % und daher das Dreifache 30 %. Bei einer Nutzungsdauer von zehn Jahren würde daher die Begünstigung des § 8 Abs 1a EStG der degressiven AfA entsprechen. Bei jeder längeren Nutzungsdauer ist aber die degressive Abschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung günstiger.

Wird – wie im obigen Beispiel – eine für Immobilien sehr kurze Nutzungsdauer von 20 Jahren nachgewiesen, betragen der Abschreibungssatz 5 % und das Dreifache daher 15 %. Selbst wenn man das Zweifache des Folgejahres dazurechnet (also 10 %), beträgt die Abschreibung erst 25 %, und daher noch immer weniger als 30 %. Es ergäbe sich folgender Vergleich:

	1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>AfA degressiv</b>	300.000	210.000	147.000	102.900	72.030	50.421	35.295	24.706	17.294
<b>AfA linear</b>	150.000	100.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000
	10	11	12	13	14	15	16	17	
<b>AfA degressiv</b>	12.106	8.474	5.932	4.152	2.907	2.035	1.424	997	
<b>AfA linear</b>	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	

Die Abschreibung in den ersten drei Jahren beträgt bei Anwendung der Neuregelung gerade einmal 46 % der degressiven Abschreibung.

### 3.4. Verfassungskonforme Interpretation

Eine andere Auslegung würde auch zu einer möglichen Verletzung des Gleichheitssatzes führen, da nicht einzusehen ist, warum unterschiedliche Nutzungsdauern zu völlig unterschiedlichen Begünstigungen führen sollen.<sup>14)</sup> Würde etwa bei einem Betriebsgebäude die Nutzungsdauer mit 39 Jahren nachgewiesen werden, und daher ein Abschreibungssatz von 2,56 % resultieren, dürfte bei Nichtanwendung der beschleunigten Abschreibung auch auf den Bereich des Nachweises der Nutzungsdauer im ersten Jahr mit 2,56 % (und daher 0,06 Prozentpunkte mehr als die Abschreibung nach dem in § 8 Abs 1 EStG genannten Satz von 2,5 %) abgeschrieben werden, während bei 40 Jahren Nutzungsdauer im Ergebnis 7,5 % Abschreibung resultierten. Auch eine verfassungskonforme Interpretation spricht daher für dieses Ergebnis.

Im außerbetrieblichen Bereich kann mit dem Vergleich zur degressiven Abschreibung naturgemäß nicht argumentiert werden. Allerdings würde hier eine andere Auslegung dazu führen, dass die beiden neuen Regelungen im betrieblichen und im außerbetrieblichen Bereich zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Da die Regelungen aber praktisch ident sind und auch das Gesetzesziel, die Förderung von Investitionen, gleich ist, wäre auch ein derartiges Interpretationsergebnis nicht sachgerecht.

<sup>13)</sup> So aber die Voraussetzung des § 7 Abs 1a Z 1 lit a EStG idF KonStG 2020.

<sup>14)</sup> Konsequentergedacht würde allenfalls ein Gutachten, mit dem bei einem Betriebsgebäude eine Nutzungsdauer von 40 Jahren nachgewiesen wird, die degressive Abschreibung verschaffen, während ohne Nachweis nur die beschleunigte Abschreibung geltend gemacht werden könnte. Dieses Ergebnis kann offensichtlich nicht sachgerecht sein.

### 3.5. Ergebnis

Es ist daher davon auszugehen, dass die beschleunigte Abschreibung im Dreifachen bzw Zweifachen des sich aus der Nutzungsdauer ergebenden Abschreibungssatzes im ersten bzw zweiten Jahr sowohl für die pauschale Abschreibung als auch die nachgewiesene Abschreibung gilt.



#### Auf den Punkt gebracht

- Abschreibungen für Gebäude, die nach dem 30. 6. 2020 angeschafft oder hergestellt werden, können im ersten Jahr mit dem Dreifachen und im zweiten Jahr mit dem Zweifachen des Abschreibungssatzes beschleunigt geltend gemacht werden. Dies gilt sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich.
  - Wird eine abweichende Nutzungsdauer nachgewiesen, so ist der jeweils resultierende Abschreibungssatz der Begünstigung zugrunde zu legen.
  - Eine Halbjahresabschreibung ist bei Gebäuden nicht mehr vorzunehmen.
  - Eine degressive Abschreibung steht bei Gebäuden im Betriebsvermögen nicht zu.
- 
- 

---

## InvPrG

# Die neue COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen

## Gesetzliche Grundlagen und Bilanzierung

OLIVER WAGNER / GÜNTHER MAYRLEITNER\*)



**Zur Sicherung von Unternehmensstandorten und Betriebsstätten in Österreich und zur Förderung von Investitionen im Zusammenhang mit Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life Science hat die Bundesregierung ein 1 Mrd Euro schweres Förderungspaket geschnürt.<sup>1)</sup> Dieser Beitrag befasst sich allgemein mit den gesetzlichen Grundlagen, im Detail mit der jüngst erschienenen Förderungsrichtlinie zur COVID-19-Investitionsprämie sowie der Bilanzierung nach UGB und IFRS.**

### 1. Gegenstand der Förderung und Abwicklung

Die COVID-19-Investitionsprämie soll durch nicht rückzahlbare Zuschüsse einen Anreiz für Unternehmen schaffen, Investitionen auch in der aktuellen schwierigeren Zeit zu tätigen. Materielle und immaterielle aktivierungspflichtige Neuinvestitionen in das abnutzbare Anlagevermögen, die in einer Betriebsstätte in Österreich realisiert werden, sind grundsätzlich förderbar.<sup>2)</sup> Die Zuschüsse können zwischen 1. 9. 2020 und 28. 2. 2021 beantragt werden, wobei erste Maßnahmen zwischen 1. 8. 2020 und 28. 2. 2021 zu setzen sind. Die Investitionsprämie beträgt 7 % für Neuinvestitionen bzw verdoppelt sich auf 14 % für Neuinvestitionen in den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science.<sup>3)</sup> Basis für die Prämie stellen hierbei die Anschaffungskosten gemäß § 203 Abs 2 UGB bzw § 6 Z 1 EStG dar.



\*) Oliver Wagner, MA ist Manager bei Mazars Austria GmbH in Wien. Mag. Günther Mayrleitner ist Partner bei Mazars Austria GmbH in Wien.

<sup>1)</sup> Vgl ErlRV 288 BlgNR 27. GP bzw InvPrG (BGBl I 2020/88).

<sup>2)</sup> Vgl § 1 Abs 1 und 3 InvPrG; ErlRV 288 BlgNR 27. GP.

<sup>3)</sup> Vgl § 2 Abs 5 InvPrG.