



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master Thesis

Degressive Abschreibung

verfasst von / submitted by
Magdalena Freithofnig

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2022 / Vienna 2022

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it ap-
pears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Dr. Hans Blasina

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	6
1 Einleitung.....	8
1.1 Problemstellung und Zielsetzung.....	9
1.2 Methodische Vorgehensweise.....	10
1.3 Definitionen.....	11
2 Grundsätzliche Abschreibungsformen im Unternehmens- und Steuerrecht.....	11
2.1 Bedeutung der Abschreibung und der Abschreibungsmethoden.....	13
2.1.1 Effektive Steuerbelastung als Indikator für die internationale Wettbewerbsfähigkeit.....	13
2.1.2 Relativer Einfluss der Ausgestaltung der Abschreibungsmethode auf die effektive Steuerbelastung.....	13
2.1.3 Widerspiegelung des Wertverzehr.....	14
2.2 Abschreibungen im Unternehmensrecht.....	14
2.2.1 Lineare Abschreibung.....	15
2.2.2 Degressive Abschreibung.....	16
2.2.2.1 Arithmetisch-degressive Abschreibung.....	17
2.2.2.2 Geometrisch-degressive Abschreibung.....	18
2.2.3 Progressive Abschreibung.....	19
2.2.4 Leistungsabschreibung.....	19
2.2.5 Mischmethoden.....	20
2.2.6 Exkurs: Abschreibungsmethoden im IFRS.....	21
2.3 Abschreibungen im Steuerrecht.....	21
2.3.1 Maßgeblichkeitsprinzip.....	21
2.3.2 Abschreibungsarten.....	22
2.3.2.1 Lineare AfA.....	22
2.3.2.2 Vorzeitige Abschreibung (§ 7a EStG).....	23
2.3.2.3 Degressive AfA.....	24
2.3.3 Gesetzliche Abschreibungssätze.....	25
2.3.3.1 PKW/Kombinationskraftwagen.....	25

2.3.3.2	Gebäude.....	26
2.3.3.3	Weitere Sonderregelungen.....	27
2.3.4	Anwendung im außerbetrieblichen Bereich (§ 16 Abs 1 Z 8 EStG).....	29
3	Die degressive Abschreibung gem § 7 Abs 1a EStG	30
3.1	Historischer Überblick	30
3.1.1	Degressive AfA	30
3.2	Gesetzwerdung durch KonStG 2020.....	30
3.2.1	Budgetäre Erwägungen	30
3.2.2	Überlegungen des Gesetzgebers.....	31
3.2.3	Der Weg zur Einheitsbilanz	31
3.3	Funktionsweise und Wirkung.....	33
3.3.1	Einführung einer geometrisch degressiven AfA	33
3.3.1.1	Grundsätzliche Funktionsweise.....	33
3.3.1.2	Keine Verkürzung der Nutzungsdauer.....	33
3.3.2	Betriebswirtschaftliche Analyse.....	34
3.3.2.1	Das Argument der Risikoberücksichtigung	34
3.3.2.2	Das Argument der Aufwandvorverlagerung (AfA-Vorzieheffekt).....	34
3.3.2.3	Darstellung der Wirkungsweise anhand zweier Beispiele	35
3.3.3	Ergebnis: Die degressive AfA als temporäre Steuerersparnis mit positivem Liquiditätseffekt	36
3.4	Anwendungsvoraussetzungen	37
3.4.1	Zeitliche Faktoren	37
3.4.1.1	Allgemeines und erstmalige Anwendung	37
3.4.1.2	Abstellen auf Anschaffung/Herstellung oder Inbetriebnahme.....	37
3.4.1.3	Anwendung bei Herstellungsbeginn vor dem 1.7.2020	37
3.4.1.4	Langfristige Projekte	37
3.4.1.5	Keine zeitliche Befristung.....	38
3.4.2	Bestimmung des AfA-Satzes	38
3.4.2.1	Maximale Höhe von 30 %.....	38
3.4.2.2	Zulässigkeit geringerer Höhe	39
3.4.3	Anwendung des prozentuellen AfA-Satzes auf den Restbuchwert.....	39

3.4.4	Wahlrecht pro Wirtschaftsgut – Überlegungen zur Stetigkeit	40
3.4.4.1	Allgemeines.....	40
3.4.4.2	Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit	40
3.4.5	Anwendung der Halbjahresregel – Halbierung des Abschreibungsbetrages	41
3.4.6	Gewinnermittlung.....	41
3.4.7	Anwendung für betrieblichen, außerbetrieblichen Bereich und EAR.....	42
3.5	Ausschluss der degressiven AfA.....	42
3.5.1	Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG eine Sonderform der AfA vorgesehen ist. 42	
3.5.1.1	Betroffene Wirtschaftsgüter	42
3.5.1.2	Ausnahme von Kraftfahrzeugen mit einem CO ₂ -Emissionswert von Null.. 42	
3.5.2	Unkörperliche Wirtschaftsgüter	43
3.5.2.1	Betroffene Wirtschaftsgüter	43
3.5.2.2	Ausnahme für Bereiche Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science	44
3.5.3	Gebrauchte Wirtschaftsgüter.....	45
3.5.4	Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen.....	45
3.6	Verhältnis zum Unternehmensrecht	46
3.6.1	Umgekehrte Maßgeblichkeit - Notwendigkeit der degressiven Abschreibung im Unternehmensrecht?.....	46
3.6.2	Maßgeblichkeit bei Nutzung im Unternehmensrecht.....	47
3.6.3	Ergebnis.....	48
3.7	Bindungswirkung - Wechsel zur linearen Afa	49
3.7.1	Wechsel zur linearen AfA möglich.....	49
3.7.2	Kein umgekehrter Wechsel zur degressiven AfA	49
3.7.3	Ermittlung des optimalen Wechselzeitpunktes	49
3.8	Sonderfragen	51
3.8.1	Zusammenwirken mit Teilwertabschreibungen und außerplanmäßigen Abschreibungen.....	51
3.8.2	Übertragungsmöglichkeit stiller Reserven nach § 12 EStG.....	52
4	Beschleunigte Abschreibung bei Gebäuden gem § 8 Abs 1a EStG.....	53
4.1	Funktionsweise und Anwendungsbereich.....	53

4.1.1	Wahlrecht zur Inanspruchnahme – Alternative zur linearen AfA.....	54
4.1.2	Herstellung und Anschaffung.....	54
4.1.3	Unterschied betrieblicher und außerbetrieblicher Bereich.....	54
4.1.4	Verkürzung der Gesamtnutzungsdauer	55
4.1.5	Die beschleunigte Gebäudeabschreibung als temporäre Steuerersparnis mit (moderaterem) positivem Liquiditätseffekt.....	55
4.2	Voraussetzungen und Ausgestaltung	56
4.2.1	Höhe des Abschreibungssatzes	56
4.2.1.1	Staffelung in den ersten drei Jahren	57
4.2.1.2	Geringere Höhe möglich	58
4.2.2	Anwendung bei kürzerer nachgewiesener Nutzungsdauer	59
4.2.2.1	These des Abstellens auf den Gesetzeswortlaut – keine Anwendung bei kürzerer Nutzungsdauer	59
4.2.2.2	These der Vereinfachung für den Steuerpflichtigen – Anwendung auch bei kürzerer Nutzungsdauer	59
4.2.2.3	Ergebnis.....	60
4.2.3	Keine Anwendung der Halbjahresregelung	60
4.2.4	Behandlung von nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten.....	61
4.2.5	Inkrafttreten und erstmalige Anwendung.....	61
4.3	Verhältnis zum Unternehmensrecht – Maßgeblichkeit.....	62
4.4	Sonderfragen	63
4.4.1	Einlage aus dem Privatvermögen.....	63
4.4.2	Abgrenzung zur degressiven Abschreibung.....	64
4.4.3	Auswirkungen auf die Liebhabereibeurteilung	65
4.4.4	Zusammenwirken mit Teilwertabschreibungen und außerplanmäßiger Abschreibung	66
4.4.5	Übertragungsmöglichkeit stiller Reserven nach § 12 EStG.....	67
5	Zusammenfassung und Ergebnis.....	68
	Literaturverzeichnis.....	70
	Abbildungsverzeichnis	74

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
AfS	Absetzung für Substanzverringerung
Aufl.	Auflage
BFGjournal	Bundesfinanzgericht Journal
BlgNr.	Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrats
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
BMF	Bundesministerium für Finanzen
Corona-HB	Corona Handbuch
DAG	Österreichische Zeitschrift für das ärztliche Gutachten
DJA	Der Jahresabschluss
EAR	Einnahmen-Ausgaben Rechner
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommensteuergesetzbuch
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
gem.	gemäß
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GP	Gesetzgebungsperiode
hM	herrschende Ansicht
hM	herrschende Meinung
hrsg.	Herausgeber
iHv	in Höhe von
InvPrG	Investitionsprämienengesetz
iRd	im Rahmen des
iSd.	im Sinne der
iZm	im Zusammenhang mit
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
KonStG	Konjunkturstärkungsgesetz

KSW	Kammer für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
lit	litera
mE	meines Erachtens
mM	meiner Meinung
Mrd	Milliarde
mHd.....	mit Hilfe der
rd	rund
RdW	Recht der Wirtschaft
RL.....	Richtlinie
RLG.....	Rechnungslegung
RWZ.....	Zeitschrift für Recht & Rechnungswesen
Rz	Randziffer
StMG.....	Steuermaßnahmengesetz
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
TWA.....	Teilwertabschreibung
TWA.....	Teilziffer
UGB	Unternehmensgesetzbuch
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

1 Einleitung

Diese Masterthesis hat die degressive Abschreibung zum Thema. Grundsätzlich gilt vorab die Sinnhaftigkeit bzw das Zustandekommen einer Abschreibung zu erläutern sowie die im Unternehmensrecht und Steuerrecht unterschiedlichen Funktionsweisen der Abschreibung zu beschreiben, um anschließend in das Thema der degressiven Abschreibung sowie in die miteinandergehende beschleunigte Gebäudeabschreibung einzutauchen.

Mit der Normierung des Konjunkturstärkungsgesetz 2020 wurde eine degressive Abschreibung in Österreich als Alternative zur linearen Abschreibung gem § 7 Abs 1 EStG eingeführt. Das bedeutet, dass die Abschreibungen in fallenden Jahresbeträgen nach einem unveränderlichen Prozentsatz von höchstens 30 % erfolgen kann. Die erneute Einführung der degressiven Abschreibung basiert auf dem Grundsatz der Kaufkraftstärkung sowie der Konjunkturbelebung in Zeiten der Pandemie. Jedoch soll diese Maßnahme auch über die COVID-19-Krise hinaus als Bestandteil des Steuergesetzes, so wie es bereits in Deutschland der Fall ist, gelten. So hat künftig der Steuerpflichtige die Möglichkeit, in dem Wirtschaftsjahr, in dem die Abschreibung des Wirtschaftsgutes erstmalig berücksichtigt wird, zu entscheiden, ob dieses Wirtschaftsgut linear oder degressiv abgeschrieben werden soll.¹

Die Funktionsweise der degressiven Abschreibung erfolgt im Ertragssteuerrecht auf Basis einer sogenannten geometrisch-degressiven Absetzung für Abnutzung, da die Abschreibung lediglich mit dem unveränderlichen Prozentsatz vom jeweiligen (Rest-)Buchwert vorgenommen werden darf. Somit kommt es bei den jährlichen Abschreibungen zu einer relativ konstanten Veränderung der Beträge. Wobei im Unternehmensrecht auch zusätzlich eine arithmetisch-degressive Abschreibung möglich wäre, welche zu einer Veränderung der Abschreibung um absolut konstante Beträge führen würde. Bei Ausübung der arithmetisch-degressiven Abschreibung im Unternehmensrecht ist darauf zu achten, dass der Wertverzehr iSd § 204 Abs 1a UGB realitätsgetreu abgebildet werden muss.²

Kritisch wird aufgrund des „true and fair view“ Grundsatzes im UGB der Gesetzeswortlaut des KonStG gesehen, welcher keine entsprechenden Einschränkungen zur Anwendung der degressiven Abschreibung im Bilanzrecht für Wirtschaftsgüter vorsieht. Somit ist bei der Anwendung

¹ *Geringer*, Zweifelsfragen zur neuen degressiven AfA, taxlex 2021, 20.

² *Stückler/Geringer*, Degressive AfA und beschleunigte Gebäudeabschreibung in der Unternehmens- und Steuerbilanz, DJA 2020, 120 (121).

der degressiven Abschreibung im Unternehmensrecht darauf zu achten, dass es keine wesentlichen Widersprüche zum ökonomischen Wertverzehr geben darf, wobei dadurch die Anwendung der degressiven Abschreibung im UGB nach hM eher der Ausnahmefall sein wird.³ Das Steuerrecht hingegen schließt bereits vorab gebrauchte Wirtschaftsgüter, unkörperliche Wirtschaftsgüter außerhalb der Bereiche Digitalisierung, Ökologisierung, und Gesundheit/Life-Science von der Möglichkeit der Anwendung der degressiven Abschreibung schon grundsätzlich aus.⁴

Die eingeführte degressive Abschreibung gilt nicht für Gebäude. Allerdings wurde im Rahmen des KonStG 2020 die beschleunigte Gebäudeabschreibung für Gebäude welche nach dem 30.06.2020 angeschafft bzw hergestellt wurden geschaffen.⁵

Gem § 7 Abs 1 EStG bzw § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG ermöglicht die beschleunigte Gebäudeabschreibung im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung einen maximalen Abschreibungssatz vom Dreifachen des regulären Satzes, sowie im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache des regulären Abschreibungssatzes. Vereinfacht ausgedrückt kommt es zu einem Vorziehen von drei Jahresabschreibungen, sodann verkürzt sich am Ende der Nutzungsdauer die Abschreibungsdauer um diese drei Jahre.⁶

1.1 Problemstellung und Zielsetzung

Durch die neuartige Einführung der degressiven AfA sowie der beschleunigten Gebäude AfA mit dem KonStG 2020 ergeben sich einige Fragestellungen bzw Besonderheiten hinsichtlich des Zusammenspiels mit bisherigen Regelungen und neuen Gesetzesstellen, die Ungewissheit der Auslegung bzw Auffassung von Gesetzestexten sowie die Umsetzung und der Verhaltensweise der neu eingeführten Regelungen. Die nachfolgende Arbeit soll als Sammelwerk von bisher veröffentlichter Literatur rund um die Grundlage zur degressiven Abschreibung bzw beschleunigten Gebäudeabschreibung gelten.

³ *Steiner/Steiner*, Corona-Maßnahmen und latente Steuern Investitionsprämie, degressive AfA und beschleunigte Gebäudeabschreibung, DJA 2020, 125.

⁴ *Stückler/Geringer*, DJA 2020, 121.

⁵ *Steiner/Steiner*, DJA 2020, 125.

⁶ *Plott/Vaishor*, Die degressive Absetzung für Abnutzung und die beschleunigte Gebäudeabschreibung, SWK 2020, 1134 (1141ff).

Demnach sollen insbesondere folgende Fragestellungen und Zweifelsfragen beantwortet werden:

- Welche Bedeutung kommt der Abschreibung und der Abschreibungsmethoden im Unternehmensrecht sowie im Steuerrecht zu?
- Wie kam es zur Gesetzgebung der Sonderbestimmungen rund um die degressive Abschreibung?
- Welche Funktionsweisen, Wirkung und Anwendungsvoraussetzungen kommen bei der degressiven Abschreibung zum Vorschein?
- Was bedeutet die umgekehrte Maßgeblichkeit im Verhältnis Steuerrecht und Unternehmensrecht?
- Ist eine Teilwertabschreibung bzw eine außerplanmäßige Abschreibung bei Anwendung der degressiven Abschreibung möglich?
- Wie sieht die Übertragungsmöglichkeit der stillen Reserven gem § 12 EStG bei der Abschreibungsmethode der degressiven Abschreibung aus?

- Unter welchen Rahmenbedingungen ist die beschleunigte Abschreibung bei Gebäuden gem § 8 Abs 1a EStG anwendbar?
- Welche Vorteile bringt die beschleunigte Gebäudeabschreibung mit sich?
- Wie sehen die Voraussetzung und Ausgestaltung der beschleunigten Gebäudeabschreibung im Detail aus?
- Wie werden diverse Sonderfragen iZm der beschleunigten Gebäudeabschreibungen behandelt wie beispielsweise Einlage aus dem Privatvermögen, die Abgrenzung zur degressiven Abschreibung aber auch die Auswirkungen auf die Liebhabereibeurteilung?

1.2 Methodische Vorgehensweise

Diese Arbeit befasst sich zuerst grundlegend mit den Abschreibungsmethoden im Unternehmensrecht sowie im Steuerrecht mit der jeweiligen Bedeutung und anschließend wird näher auf die durch die Einführung des KonStG 2020 degressive Abschreibung und beschleunigte Gebäudeabschreibungen samt ihren Wirkungen und Funktionsweisen eingegangen. Zum besseren Verständnis und zur Darstellung der Vorteilhaftigkeit gewisser Abschreibungsformen werden in der Arbeit selbsterstellte Beispiele zu einzelnen Abschreibungsmethoden angeführt.

1.3 Definitionen

Im Unternehmensrecht wird die Bewertung des Anlagevermögens und damit die Abschreibung in § 204 UGB geregelt. Gem Abs 1 ist die planmäßige Abschreibung als Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich wirtschaftlich genutzt werden kann, definiert. Im Gegensatz dazu wird im Steuerrecht die Definition der Absetzung für Abnutzung verwendet, welche in § 7 Abs 1 EStG geregelt ist und besagt, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind.

Demnach unterscheiden sich der unternehmensrechtliche sowie steuerliche Ansatz dadurch, dass im Unternehmensrecht die Nutzungsdauer aus der individuellen Nutzungsdauerschätzung hervorgeht, wohingegen bei der Absetzung für Abnutzung der Ansatz gem der Erfahrung ermittelten betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Anlagegegenstandes zur Anwendung kommt. In den meisten Fällen herrscht eine Übereinstimmung des steuerlichen mit dem unternehmensrechtlichen Ansatz, wobei es aber zu Ausnahmen kommen kann, wie bspw. die gesetzlich festgelegte AfA bei PKW oder Gebäuden eine solche ist.⁷

2 Grundsätzliche Abschreibungsformen im Unternehmens- und Steuerrecht

Im Anlagevermögen eines Unternehmens sind Vermögensgegenstände ausgewiesen, welche dauerhaft dem Unternehmen dienen sollen. Grundsätzlich werden Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in abnutzbares bzw nicht abnutzbares Anlagevermögen eingeteilt. Ein Vermögensgegenstand wird als abnutzbar kategorisiert, wenn deren Nutzenpotential zeitlich begrenzt ist und somit im Zeitverlauf eine Abnutzung einhergeht (bspw. durch Gebrauch, infolge einer Ausbeutung oder durch Zeitablauf). Folglich wird diese Wertminderung, durch die Nutzung des Vermögensgegenstand, am Jahresende in Form der Abschreibung als Aufwand, gewinnmindernd, berücksichtigt. Aufgrund des unterschiedlichen zeitlichen Nutzenpotenzials kann die Dauer der Abschreibung von Anlagegut zu Anlagegut variieren. Die Abschreibung wird über die Jahre der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Anlagegutes verteilt. Die Abschreibung erfüllt hierbei den Zweck der periodenreinen Darstellung des Aufwands.⁸

⁷ Renner/Schlager/Schwarz, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008) 545ff.

⁸ Mussnig/Juritsch/Rausch/Sitter, Controlling für Führungskräfte⁴ (2021) 110ff.

Im UGB wird stets von der planmäßigen Abschreibung gesprochen, während im Steuerrecht der Terminus Absetzung für Abnutzung verwendet wird.⁹

In Hinblick auf die Ansatz- und Bewertungsbestimmungen basiert die steuerliche Gewinnermittlung bei rechnungslegungspflichtigen Unternehmen auf der unternehmensrechtlichen Bewertung. Das Maßgeblichkeitsprinzip wird unterbrochen, wenn die unternehmensrechtliche Bewertung zwingenden steuerlichen Vorschriften widerspricht.¹⁰

In § 204 UGB werden die grundlegenden Bewertungsvorschriften in Form von möglichen bzw. gebotenen Abschreibungen für das Anlagevermögen festgelegt. Eine planmäßige Abschreibung ist dann vorzunehmen, wenn bei Gegenständen, welche eine zeitlich begrenzte Nutzung aufweisen, eine voraus kalkulierbare Wertminderung eintreten kann. Im Gegensatz dazu, ist eine außerplanmäßige Abschreibung bei unvorhersehbarer Wertminderung vorzunehmen. Unternehmensrechtlich stehen eine Vielzahl von Abschreibungsmethoden zu Auswahl, welche miteinander auch kombiniert verwendet werden können. Aufgrund des Einflusses des Steuerrechts ist jedoch die lineare Abschreibung die am meist verbreitete Abschreibungsmethode.¹¹

§§ 7 und 8 EStG geben die Vorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung zur Absetzung für die Abnutzung an. Im EStG ist lediglich eine lineare Abschreibung als Abschreibungsmethode vorgesehen, wobei im Jahr des Zugangs zwingend die Halbjahresregel gem § 7 Abs 2 EStG zu beachten ist. Wie auch im Unternehmensrecht können planmäßige sowie außerplanmäßige Abschreibungen bei unvorhersehbaren Wertänderungen auf den niedrigeren Teilwert (=beizulegender Wert im UGB) vorgenommen werden. Im Einzelfall werden im Steuerrecht beispielsweise aufgrund des Vorsichtsprinzip längere Nutzungsdauern als im Unternehmensrecht festgelegt.¹²

⁹ *Mussnig/Juritsch/Rausch/Sitter*, Controlling (2021) 110ff.

¹⁰ *Urnik/Urtz/Rohn* in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 201 Rz 73.

¹¹ *Papst/Urnik/Urtz* in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ § 204 Rz 1ff.

¹² *Kirchmayr/Geringer* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 7 Tz 42 ff.

2.1 Bedeutung der Abschreibung und der Abschreibungsmethoden

2.1.1 Effektive Steuerbelastung als Indikator für die internationale Wettbewerbsfähigkeit

In der Literatur wird gem *Voß* angeführt, dass die Höhe der effektiven Steuerbelastung an einem Standort die Investitionstätigkeit unmittelbar beeinflusst. Theoretisch abgeleitete Ergebnisse sowie Studien bestätigen, dass die effektive Durchschnittssteuerbelastung eines Landes die Attraktivität der Standortwahl für eine Ansiedelung eines (Tochter-) Unternehmens als einer der maßgeblichsten Indikatoren gilt.¹³ Daraus lässt sich ableiten, dass die gesetzlichen Vorschriften der Höhe der Abschreibung sowie auch die Abschreibungsmethode eines Landes für die Standortwahl mitverantwortlich sein können und demnach als Indikator für die internationale Wettbewerbsfähigkeit gelten. Die als Aufwand erfasste Abschreibung hat maßgeblichen Einfluss auf das zu versteuernde Ergebnis und demnach wird die Wahl des Standortes stark damit korrelieren.

2.1.2 Relativer Einfluss der Ausgestaltung der Abschreibungsmethode auf die effektive Steuerbelastung

Als weiteres Indiz der Bedeutung der Abschreibung und der Abschreibungsmethoden gilt der relative Einfluss der Ausgestaltung der gesetzlichen Bestimmungen. Gem *Voß* ist zu erwarten, dass die Anreize Investitionen in Unternehmen zu tätigen in einem nicht unbedeutenden Maß sinken könnte, sollte eine allgemeine immerwährende Ausweitung der Abschreibungszeiträume stattfinden.¹⁴

Kommt es demnach zu längeren Abschreibungszeiträumen, führt dies zu geringeren Abschreibungsbeträgen und folglich zu höheren zu steuernden Ergebnissen. Mit Investitionsfördermaßnahmen, worunter auch die Einführung der degressiven Abschreibung sowie der beschleunigten Gebäudeabschreibung zu subsumieren sind, wird dem entgegengewirkt. Der Ansatz verkürzter Abschreibungszeiträume kann wirkungsvoll die Investitionstätigkeit fördern.

¹³ *Voß*, Absetzung für Abnutzung (AfA): International wettbewerbsfähige und einfach zu handhabende Ausgestaltung der einkommensteuerlichen Abschreibungsverrechnung (2006) 35ff.

¹⁴ *Voß*, Absetzung für Abnutzung (AfA) 232.

2.1.3 Widerspiegelung des Wertverzehr

Zuletzt hat die Wahl der Abschreibungsmethode auch für die Widerspiegelung des wirtschaftlichen Wertverzehr des Anlagegegenstandes wesentliche Bedeutung. Demnach werden bei Wahl der Abschreibung bzw der Abschreibungsmethode sämtliche wirtschaftliche, rechtliche sowie technische Faktoren beleuchtet, um den Wertverzehr bzw die damit einhergehende Abnutzung des Vermögensgegenstandes so getreu als möglich darzustellen.¹⁵

2.2 Abschreibungen im Unternehmensrecht

Die Abschreibungen basieren auf verschiedenen Abschreibungsmethoden, welche festlegen, wie die Abschreibung auf die Nutzungsdauer verteilt wird und somit in der Intensität der Abschreibung beachtlich divergieren. Das UGB sieht hierfür keine bestimmte Abschreibungsmethode vor.¹⁶ In Erwägung kommen sämtliche Abschreibungsmethoden, welche mit den GoB und der Generalnorm im Einklang sind.¹⁷ Grundsätzlich wird im UGB zwischen der zeitabhängigen- und leistungs- bzw mengenabhängigen Abschreibung unterschieden. Bei der zeitabhängigen Abschreibung werden betriebsindividuelle Nutzungsdauern geschätzt, insofern wird von einer Entwertung über diesen angesetzten Zeitraum ausgegangen. Hierunter werden die lineare, degressive und progressive Abschreibung subsumiert.¹⁸ Im Gegensatz dazu wird die leistungsabhängige Abschreibung genannt, bei welcher von einer Schätzung einer voraussichtlichen Nutzungsdauer abgesehen wird.¹⁹

Zur Auswahl, welche Abschreibungsmethode zur Anwendung kommt, hat ein Unternehmer den voraussichtlichen Entwertungsverlauf des Anlagegegenstandes einzuschätzen und folglich die Abschreibungsmethode zu wählen, welche diesen bestmöglich widerspiegelt.²⁰

¹⁵ *Konezny* in U. Torggler, UGB³ § 204 Rz 13.

¹⁶ *Kubat* in Bertl/Mandl, Rechnungslegungsgesetz § 204 Abs 1–2 UGB Tz 15.

¹⁷ *Hofbauer/Rohatschek* in Jabornegg/Artmann, UGB Band 2² § 204 UGB Rz 17.

¹⁸ *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹¹ (2019) 436.

¹⁹ *Hofbauer/Rohatschek* in Jabornegg/Artmann, UGB Band 2² § 204 UGB Rz 19.

²⁰ *Rohatschek*, Sonderfragen der Bilanzierung⁶ (2019) 69.

2.2.1 Lineare Abschreibung

Bei der linearen Abschreibung, welche steuerrechtlich als anerkannte Abschreibungsmethode gilt, handelt es sich in der Praxis um die meistverbreitete Abschreibungsmethode. Nicht zuletzt aufgrund der simplen Berechnung sowie der fehlenden Notwendigkeit eines Hinzurechnungs- bzw Abzugspostens bei der Mehr-Weniger Rechnung. Die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Zeit der voraussichtlichen Nutzungsdauer erfolgt bei der linearen Abschreibung durch gleichbleibende oder konstante Abschreibungsbeträge.²¹

Die Berechnung der Abschreibungsbeträge erfolgt grundsätzlich mit einem Prozentsatz des Anschaffungsbetrags, welcher sich aus der Nutzungsdauer des Anlagegegenstandes ergibt. Zur näheren Veranschaulichung: Beträgt die Nutzungsdauer zehn Jahre, ergibt das eine prozentuelle Abschreibung von zehn, bei einer Nutzungsdauer von 25 Jahren beträgt die Abschreibung 4 %.²²

Bei der Anwendung der linearen Abschreibungsmethode werden Umstände wie die erhöhte Entwertung in den ersten Jahren der Nutzung oder der zunehmende Bedarf an Instandhaltungsarbeiten bei Alterung von Anlagegegenständen vollkommen außer Acht gelassen. Als Beispiel dafür können Aggregate genannt werden, deren Nutzungsdauer aufgrund ihres technischen Verschleißes lediglich adäquat durch die tatsächliche Nutzung widerspiegelt werden können. Hierdurch könnte die Anwendung der linearen Abschreibung mangels Berücksichtigung des tatsächlichen Wertverzehr, womöglich als Verstoß gegen das Vorsichtsprinzip bzw gegen die Generalnorm der getreuen Bild der Vermögenslage gesehen werden.²³

²¹ Kubat in Bertl/Mandl, Rechnungslegungsgesetz § 204 Abs 1–2 UGB Rz 15.

²² Kubat in Bertl/Mandl, Rechnungslegungsgesetz § 204 Abs 1–2 UGB Rz 15.

²³ Kubat in Bertl/Mandl, Rechnungslegungsgesetz § 204 Abs 1–2 UGB Rz 15.

Jahr	(Rest) Buchwert	AfA jährlich	AfA kumuliert
1	10.000	2.000	2.000
2	8.000	2.000	4.000
3	6.000	2.000	6.000
4	4.000	2.000	8.000
5	2.000	2.000	10.000
		Σ 10.000	

Abbildung 1: Lineare Abschreibung

2.2.2 Degressive Abschreibung

Die degressive Abschreibung unterstellt die höchste Leistungsfähigkeit und Entwertung eines Anlagegegenstandes in den ersten Jahren der Nutzung. Demgemäß ist der Abschreibungsbetrag im ersten Jahr der Nutzung eines Anlagegegenstandes am höchsten und verringert sich von Jahr zu Jahr.²⁴ Folglich wird eine Anwendung der degressiven Abschreibung nur sinnvoll sein, wenn ein höherer Abschreibungsprozentsatz als bei linearer Abschreibung gewählt wird und damit die stärkere Entwertung abgebildet wird.²⁵

Im Hinblick auf die Generalnorm der Abbildung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögenslage wird die degressive Abschreibung als zutreffende Abschreibungsmethode gewählt, wenn die Anlagegegenstände in den ersten Jahren den höchsten Verschleiß aufweisen sowie die reine Inbetriebnahme den Nutzwert der Anlage wesentlich verringert und im Verlauf der Nutzungszeit etwaige Reparatur- und Instandhaltungskosten steigen.²⁶ Die degressive Abschreibung hat zwei verschiedene Ausgestaltungsformen, nämlich die arithmetisch degressive und die geometrisch degressive Form.

²⁴ Rohatschek, Sonderfragen der Bilanzierung⁶ (2019) 35ff.

²⁵ Kubat in Bertl/Mandl, Rechnungslegungsgesetz § 204 Abs 1–2 UGB Rz 15.

²⁶ Kubat in Bertl/Mandl, Rechnungslegungsgesetz § 204 Abs 1–2 UGB Rz 15.

2.2.2.1 Arithmetisch-degressive Abschreibung

Bei der arithmetisch degressiven Abschreibung, welche auch als digitale Abschreibung bezeichnet wird, verringern sich die jährlichen Abschreibungsbeträge wie bei einer arithmetisch fallenden Reihe jeweils um den gleichen Betrag. Im Gegensatz zur geometrisch degressiven Abschreibung findet die arithmetisch degressive Abschreibung in der Praxis lediglich sehr selten Anwendung.²⁷ Bei Anwendung der arithmetisch-degressiven Abschreibung wird zunächst der Degressionsbetrag ermittelt.²⁸

$$\text{Degressionsbetrag} = \frac{\text{Basiswert}}{\text{Summe der Nutzungsjahre als arithmetische Reihe } 1+2+ \dots + n^*}$$

*(n = geschätzte Nutzungsjahre)

$$\text{Degressionsbetrag} = \frac{10.000}{1 + 2 + 3 + 4 + 5} = \frac{10.000}{15} = 666,67$$

Schlussendlich ergeben sich die jährlichen Abschreibungsbeträge a_t aus²⁹:

$$a_t = D \cdot R = \text{Degressionsbetrag} \times \text{Restnutzungsdauer}$$

$A_1 =$	D x n	$666,67 \times 5 =$	3.333,33
$A_2 =$	D x (n-1)	$666,67 \times 4 =$	2.666,67
$A_3 =$	D x (n-2)	$666,67 \times 3 =$	2.000,00
$A_4 =$	D x (n-3)	$666,67 \times 2 =$	1.333,33
$A_5 =$	D x (n-4)	$666,67 \times 1 =$	666,67
		$\Sigma =$	10.000,00

²⁷ Kubat in Bertl/Mandl, Rechnungslegungsgesetz § 204 Abs 1–2 UGB Rz 15.

²⁸ Benesch/Schuch, Basiswissen zu Investition und Finanzierung³ (2013) 105.

²⁹ Benesch/Schuch, Basiswissen 105.

Jahr	(Rest) Buchwert	AfA jährlich	AfA kumuliert
1	10.000,00	3.333,33	3.333,33
2	6.666,67	2.666,67	6.000,00
3	4.000,00	2.000,00	8.000,00
4	2.000,00	1.333,33	9.333,33
5	666,67	666,67	10.000,00
		Σ 10.000	

Abbildung 2: Arithmetisch-degressive Abschreibung

2.2.2.2 Geometrisch-degressive Abschreibung

Das Wesen der geometrisch-degressiven Abschreibung besteht darin, dass der Abschreibungsverlauf einer fallenden geometrischen Reihe entspricht. Hierfür wird der Abschreibungsbetrag jeweils als Prozentsatz vom vorhergehenden Buchwert, ausgehend von den Anschaffungswerten, berechnet. Die in der Praxis häufiger verwendete degressive Abschreibung wird auch als Buchwertabschreibung bezeichnet.³⁰

Beispiel mit Abschreibungsprozentsatz von 30:

Jahr	(Rest) Buchwert	AfA jährlich	AfA kumuliert
1	10.000	3.000	3.000
2	7.000	2.100	5.100
3	4.900	1.470	6.570
4	3.430	1.020	7.599
5	2.410	423	8.322
		Σ 8.013	

Abbildung 3: Geometrisch-degressive Abschreibung

³⁰ Kubat in Bertl/Mandl, Rechnungslegungsgesetz § 204 Abs 1–2 UGB Rz 15.

2.2.3 Progressive Abschreibung

Die Funktionsweise der progressiven Abschreibung entspricht dem Entwertungsverlauf von Anlagegegenstände. Dementsprechend wird eine volle Nutzung erst allmählich in den fortgeschrittenen Nutzungsjahren angenommen. Als Beispiel können Großkraftwerke oder auch EDV-Großanlagen genannt werden, deren Kapazität anfänglich nur teilweise genutzt werden kann. Somit weisen Anlagegegenstände bei der progressiven Abschreibung anfänglich lediglich geringe Abschreibungsbeträge auf, wobei sich die Abschreibung gegen Ende der Nutzung erhöht. Die Ermittlung der progressiven Abschreibung erfolgt geometrisch oder arithmetisch.³¹

2.2.4 Leistungsabschreibung

Bei der Leistungsabschreibung wird die jährliche Abschreibung der Anlage im Verhältnis zu deren voraussichtlicher Totalleistung vorgenommen.³² Somit erfolgt die Abschreibung lediglich nach Intensität der Leistung bzw Nutzung.³³ Es wird als ein Abschreibungsbetrag pro Leistungseinheit errechnet.³⁴ Dadurch ist die verlässliche Bestimmung der Totalleistung des Anlagegegenstandes zur Anwendung der Leistungsabschreibung maßgeblich.³⁵

Bei der Leistungsabschreibung wird die voraussichtliche Gesamtkapazität des Anlagegutes (wie bspw. die Zahl der Maschinenstunden, produzierten Stück, gefahrene Kilometer) festgelegt sowie ein dementsprechender Abschreibungsbetrag pro Leistungseinheit ermittelt.³⁶ Die Berechnung erfolgt durch eine Multiplikation der Periodenleistung mit dem Abschreibungsbetrag pro Leistungseinheit.³⁷ Nach hM wird die leistungsabhängige Abschreibung lediglich in Fällen des ausschließlich verbrauchsbedingten Wertverzehr ohne zeitabhängiger Komponente als zweckmäßig erachtet.³⁸

³¹ Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltung 437.

³² Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschlager/Wolfsgruber, Externe Unternehmensrechnung⁵ (2016) 124.

³³ Schermann/Volcic, Controlling and Finance kompakt² (2010) 36.

³⁴ Jarolim/Hofbauer in Rohatschek, Sonderfragen 70.

³⁵ Hofbauer/Rohatschek in Jabornegg/Artmann, UGB Band 2² § 204 UGB Rz 19.

³⁶ Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltung 437.

³⁷ Jarolim/Hofbauer in Rohatschek, Sonderfragen 70.

³⁸ Hofbauer/Rohatschek in Jabornegg/Artmann, UGB Band 2² § 204 UGB Rz 19.

Die Substanzwertabschreibung wird als Sonderform der Leistungsabschreibung genannt. Der Abschreibungsbetrag wird hierbei entsprechend der Abbaumenge, der abgebauten Substanz an der Gesamtsubstanz, ermittelt. Diese Abschreibungsmethode wird speziell von Gewinnungsbetrieben eingesetzt, welche erschöpfliche Rohstoffvorkommen oder Bodenschätze abbauen wie bspw. Bergbau- oder Steinbruchbetriebe.³⁹ Zur Anwendungsvoraussetzung zählt jedenfalls die verlässliche Abschätzung des insgesamt verfügbaren Rohstoffvorkommens.⁴⁰

2.2.5 Mischmethoden

Nach hM wäre auch eine Kombination aus einzelnen Abschreibungsmethoden möglich bzw in bestimmten Fällen auch empfehlenswert, um dem tatsächlichen Entwertungsverlauf eines Anlagegutes zu entsprechen. Denkbar wäre eine Kombination aus den Abschreibungsmethoden degressiv und linear - hier würde nach einiger Zeit auf die lineare Abschreibungsmethode gewechselt werden, nämlich sobald die entsprechenden Abschreibungsbeträge höher als jene bei der ursprünglichen degressiven Abschreibung sind. Auch eine Kombination von zeit- und leistungsabhängigen Abschreibungsmethoden wäre erlaubt. Diese Mischmethode würde es vermeiden, dass in Perioden geringer Kapazitätsauslastung eine zu geringe Entwertung des Anlagegegenstandes stattfindet.

Zu beachten ist, dass ein solcher Methodenwechsel bzw die Anwendung einer Methodenkombination nicht in Konflikt mit dem Stetigkeitsprinzips des § 201 Abs 2 Z 1 UGB stehen darf.⁴¹ Weiters ist gem § 201 Abs 3 UGB ein Abweichen von den GoB, unter welchen auch die Änderung der im Vorjahr angewandten Abschreibungsmethode zählt, lediglich bei Vorliegen besonderer Umstände sowie unter Beachtung des "true and fair view" möglich. Jedenfalls zulässig wäre eine Nutzungsdaueränderung mit der entsprechenden Anpassung des Abschreibungssatzes, sollte sich während der Nutzung eines Anlagegegenstandes ergeben, dass die Nutzung zu kurz oder zu lang angenommen wurde.⁴²

³⁹ Jarolim/Hofbauer in Rohatschek, Sonderfragen 70.

⁴⁰ Hofbauer/Rohatschek in Jabornegg/Artmann, UGB Band 2² § 204 UGB Rz 19.

⁴¹ Hofbauer/Rohatschek in Jabornegg/Artmann, UGB Band 2² § 204 UGB Rz 20.

⁴² Egger/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 1¹⁷ (2018) 217.

2.2.6 Exkurs: Abschreibungsmethoden im IFRS

In der IFRS-Rechnungslegung wird die Abschreibung für Sachanlagen in IAS 16 sowie für immaterielle Vermögenswerte in IAS 38 geregelt, welche jedoch keine bestimmte Abschreibungsmethode festlegen. Gem IAS 16.60 wird festgehalten, dass die Abschreibungsmethode den erwarteten Verlauf des Verbrauches des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen widerzuspiegeln hat. Daher sind jene vorhin genannten Abschreibungsmethoden, linear, degressiv sowie leistungs- bzw verbrauchsabhängig konzeptionell als gleichwertig zu werten.⁴³

Wird die degressive Abschreibung gewählt, kann während der Laufzeit auf die lineare Abschreibung gewechselt werden. Gem IAS 16.52 ff soll bei der planmäßigen Abschreibung ein Restwert (Schrottwert) berücksichtigt werden. Weiters ist in IAS 16 festgelegt, dass die planmäßige Abschreibung bereits mit Betriebsbereitschaft und nicht erst mit der Inbetriebnahme beginnt.⁴⁴ Bei Anwendung der leistungs- bzw verbrauchsabhängigen Abschreibung erfolgt die Abschreibung unter Berücksichtigung des Produktionsvolumens, der Abnutzung, der technischen bzw wirtschaftlichen Überalterung oder mit der zeitlichen Beschränkung durch etwaige Leasingverträge. Als weitere Besonderheit im IFRS gilt, dass jede Komponente einer Sachanlage einer gesonderten Nutzungsdauer unterstellt werden kann bzw muss. Bspw. werden hierfür Flugzeuge genannt, bei welchen die Außenhaut bspw. einer anderen Nutzungsdauer unterzogen wird als die Triebwerke oder etwa die Hydraulik einer andere Nutzungsdauer als die Sitzgarnituren.⁴⁵

2.3 Abschreibungen im Steuerrecht

2.3.1 Maßgeblichkeitsprinzip

Das EStG beinhaltet in den §§ 4–14 eine Vielzahl an materiellen Gewinnermittlungsvorschriften, welche grundsätzlich für solche buchführungspflichtige Unternehmen gelten, die nicht (auch) den Vorschriften des UGB unterliegen. Jedoch sind die Vorschriften des EStG auch von Bedeutung für jene Unternehmen, die ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG als rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende ermitteln, da das EStG teilweise abweichende Regelungen zum UGB vorsieht. Das sogenannte Maßgeblichkeitsprinzip führt zur Bestimmung des

⁴³ *Fischl*, IFRS versus UGB² (2020) 131ff.

⁴⁴ *Metzler*, Unternehmerische Finanzierungsinstrumente (2010) 544.

⁴⁵ *Grünberger*, IFRS - Eine Einführung⁵ (2017) 13ff.

Zusammenwirkens von unternehmens- und steuerrechtlichen Bestimmungen der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften.⁴⁶

Die Basis für die steuerrechtliche Gewinnermittlung und somit für die Steuerbilanz bildet stets der unternehmensrechtliche Jahresabschluss. Wird der Wertansatz im Jahresabschluss nach UGB gemäß den steuerlichen Vorschriften als zulässig erachtet, so bleibt dieser bestehen. Im Gegensatz dazu stellt sich der Wertansatz als steuerlich nicht zulässig heraus, wenn bspw. die steuerlichen Vorschriften andere Regelungen vorsehen, so muss in der Steuerbilanz, abweichend vom Jahresabschluss nach UGB, der jeweilige steuerliche zulässige Wert angesetzt werden. In der Steuerbilanz erfolgen jene Korrekturen mit Hilfe einer Mehr-Weniger-Rechnung, welche sodann die Überleitung vom Jahresabschluss nach UGB auf die Steuerbilanz darstellt. Temporäre Differenzen, werden im Jahresabschluss nach UGB mit Hilfe von latenten Steuern ausgewiesen.⁴⁷

2.3.2 Abschreibungsarten

2.3.2.1 Lineare AfA

Die lineare Absetzung für Abnutzung (AfA) gem § 7 Abs 1 EStG war bis zum Inkrafttreten des KonStG 2020 die einzig steuerlich zulässige Abschreibungsmethode. Werden Wirtschaftsgüter von einem Steuerpflichtigen mehr als ein Jahr zur Erzielung von Einkünften genutzt bzw verwendet, unterliegen solche Wirtschaftsgüter in der Regel der AfA.⁴⁸ Bei der AfA kommt es zu einer linearen Verteilung der Anschaffungskosten bzw Herstellungskosten über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Das bedeutet, dass der AfA Betrag eine jährlich konstante Höhe aufweist und somit eine gleichmäßige Verteilung unterstellt wird. Lediglich bei einer Halbjahres-AfA, einer eventuellen außergewöhnlichen Abnutzung bzw einer Abnutzung für Substanzverringerung kann der konstante Betrag der Abnutzung abweichen.⁴⁹

Zu einer Halbjahres-AfA kommt es nicht nur bei einer Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes in der zweiten Jahreshälfte, sondern auch bei Ausscheiden des Wirtschaftsgutes im ersten

⁴⁶ *Wagenhofer*, Bilanzierung und Bilanzanalyse¹⁴ (2019) 21.

⁴⁷ *Wagenhofer*, Bilanzierung 21.

⁴⁸ *Bleyer/Lindmayr/Sabara*, Lexikon Personalrecht & Betriebswichtiges 2021²³ (2021) Rz 35.

⁴⁹ *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG¹⁴ § 7 Rz 46 ff.

Halbjahr oder bei Vorliegen eines Rumpfwirtschaftsjahres von weniger als sechs Monaten. Zusätzlich wird bei Anwendung der AfA die tatsächliche Nutzung des Wirtschaftsgutes unterstellt.⁵⁰

2.3.2.2 Vorzeitige Abschreibung (§ 7a EStG)

Die vorzeitige Absetzung für Abnutzung gem § 7a EStG ermöglichte für abnutzbare, körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für welche im Zeitraum zwischen 31. Dezember 2008 und 1. Jänner 2011 Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen sind, eine vorzeitige Absetzung für Abnutzung von 30 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Wird auch die Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes im selben Jahr der Anschaffung bzw Herstellung angesetzt, so umfasst der Prozentsatz von 30 % ebenfalls die nach § 7 EStG zustehende Absetzung für Abnutzung. Zu beachten ist jedenfalls, dass die Abschreibung nach § 7 EStG sowie die vorzeitige Absetzung für Abnutzung in Summe nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes übersteigen dürfen. Keine Berechtigung der Inanspruchnahme der vorzeitigen Absetzung für Abnutzung haben nachfolgende Wirtschaftsgüter:

- „Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude
- Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen
- Luftfahrzeuge
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG abgesetzt werden.
- Gebrauchte Wirtschaftsgüter
- Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht
- Wirtschaftsgüter, mit deren Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. Jänner 2009 begonnen worden ist“⁵¹

Festzuhalten ist, dass die vorzeitige Absetzung für Abnutzung im Jahr der Anschaffung bzw Herstellung jedenfalls zu einer höheren Abschreibung führt. Dementsprechend beinhaltet der

⁵⁰ EStR 2000 Rz 3129; EStR 2000 Rz 3131.

⁵¹ *Winkler* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 7a.

Abschreibungsbetrag im Jahr der Anschaffung bzw Herstellung die 30 % der Anschaffungs- bzw Herstellkosten zuzüglich der linearen Abschreibung. Die Abschreibungsmethode der linearen Abschreibung wird unabhängig von der vorzeitigen Absetzung für Abnutzung fortgeführt und führt somit insgesamt zu einer früheren vollständigen Abschreibung der Investition. Zweifelsohne ist eine Abschreibung von mehr als 100 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht zulässig. Die Regel betreffend die Halbjahresabschreibung gem § 7 Abs 2 EStG bleibt auch bei Anwendung der vorzeitigen Abnutzung aufrecht. Sodann kann bei Inbetriebnahme im selben Wirtschaftsjahr die entsprechende Differenz zu 30 % als vorzeitige Absetzung für Abnutzung eines Wirtschaftsgutes angesetzt werden.⁵²

2.3.2.3 *Degressive AfA*

Gem § 7 Abs 1a EStG wurde für nach dem 30. 6. 2020 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter die Möglichkeit einer degressiven Absetzung für Abnutzung geschaffen. Diese steuerliche Abschreibungsmethode erfolgt nach einem unveränderlichen Prozentsatz von höchstens 30 % und wird auf den jeweiligen Buchwert bzw Restbuchwert angewendet. Die degressive Absetzung für Abnutzung führt somit gerade zu Beginn der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes zu höheren Abschreibungsbeträgen und vermindert somit die Steuerbemessungsgrundlage, welche letztendlich durch Steuerbemessungsgrundlagenreduktion zu Liquiditätsvorteilen führt. Ein weiterer Aspekt sollte die positive Beeinflussung der Investitionsentscheidung sein.

Die Anwendung der degressiven Absetzung für Abnutzung ist bei nachfolgenden Wirtschaftsgütern nicht möglich:

- „unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind,
- gebrauchte Wirtschaftsgüter und
- Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen.“

Weiters sei festzuhalten, dass auch bei der degressiven Abschreibung die Halbjahresabschreibung gem § 7 Abs 2 EStG anzuwenden ist. Mit Beginn eines Wirtschaftsjahres gibt es die Möglichkeit zum Wechsel von der degressiven Absetzung für Abnutzung auf die lineare

⁵² Kohler/Wakounig/Berger, Steuerleitfaden zur Vermietung⁹ (2011) 431.

Abschreibungsmethode. Der umgekehrte Wechsel von der linearen AfA auf die degressive AfA ist jedoch nicht zulässig.⁵³

2.3.3 Gesetzliche Abschreibungssätze

2.3.3.1 PKW/Kombinationskraftwagen

Betreffend PKW und Kombinationskraftwagen sieht das Steuerrecht eine zwingende gesetzliche Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren vor. Demnach gilt die Mindestnutzungsdauer auch für Miet- oder Leasingfahrzeuge. Lediglich Fahrschulkraftfahrzeuge und Fahrzeuge, welche zur gewerblichen Personenförderung (bspw. Taxis) verwendet werden, können von einer solchen Mindestnutzungsdauer abweichen. Übersteigt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer die vorgeschriebene Mindestnutzungsdauer von acht Jahren, ist ohnehin die längere Nutzungsdauer anzusetzen. In der Regel kommt dies in der Praxis häufig bei Gebrauchtfahrzeugen vor.⁵⁴

Die Mindestnutzungsdauer von Kraftfahrzeugen gilt auch bei jenen Fahrzeugen, welche zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte, vor allem nicht selbstständiger Einkünfte, dienen. Eine Besonderheit bei der Berechnung der Abschreibung ergibt sich iZm Gebrauchtfahrzeugen - hier wird mit Hilfe der „Differenzmethode“ der AfA-Satz abgeleitet.⁵⁵ Bei dieser Methode errechnet sich der AfA Satz aufgrund der grundsätzlichen Regelung der achtjährigen Mindestnutzungsdauer, abzüglich der bereits genutzten Zeiträume der privaten, beruflichen oder betrieblichen Nutzung des Voreigentümers.⁵⁶

Weiters ist bei der Anwendung der gesetzlichen Mindestnutzungsdauer von Fahrzeugen die Ausübung einer Teilwertabschreibung bzw Abschreibung für außergewöhnliche Abnutzung ausgeschlossen. Es ist lediglich bei Ausscheiden eines Fahrzeuges aus dem Betriebsvermögen eine entsprechende Abschreibung in Höhe des Restbuchwerts aufwandswirksam vorzunehmen.⁵⁷

⁵³ Bleyer/Lindmayr/Sabara, Lexikon Personalrecht & Betriebswichtiges 2021²³ (2021) Rz 36.

⁵⁴ Bleyer/Lindmayr/Sabara, Lexikon Personalrecht & Betriebswichtiges 2021²³ (2021) Rz 37.

⁵⁵ EStR 2000 Rz 3213.

⁵⁶ Bleyer/Lindmayr/Sabara, Lexikon Personalrecht & Betriebswichtiges 2021²³ (2021) Rz 37.

⁵⁷ EStR 2000 Rz 3214; EStR 2000 Rz 3221.

Wie bereits vorhin angeführt, gilt die achtjährige Mindestnutzungsdauer auch für Leasingfahrzeuge im Rahmen eines Operating Leasing. Dazu gilt, dass der Leasingnehmer lediglich den Betrag gem Zahlung absetzen darf, welcher einer AfA auf Grundlage der Mindestnutzungsdauer gleichkommt. Jener Betrag, der darüber hinausgeht, ist demnach beim Leasingnehmer als Aktivposten anzusetzen und erst nach Ablauf der Grundmietzeit als Betriebsausgabe geltend zu machen. Bei Rückgabe des Fahrzeuges an den Leasinggeber wird der gebildete Aktivposten in den einzelnen Jahren wieder aufgelöst und dort dann absetzbar. Wird das geleaste Fahrzeug nach der Grundmietzeit gekauft, so ist der Aktivposten gemeinsam mit dem Kaufpreis auf die verbleibende Restnutzungsdauer abzusetzen.⁵⁸

Im Gegensatz dazu sieht das Unternehmensrecht keine Besonderheiten bei PKW/Kombinationskraftfahrzeuge vor. Im Regelfall wird die Nutzung kürzer als acht Jahre angesetzt. Somit kommt es in der Steuerrechnung iZm der Abschreibung meist zu einer positiven Mehr-Weniger Rechnung Position.⁵⁹

2.3.3.2 Gebäude

(a) Betriebsgebäude

Gem § 8 Abs 1 EStG beträgt die Absetzung bei Abnutzung bei Gebäuden ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 2,5 % von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Somit kommt es bei Gebäuden der betrieblichen Sphäre zu eine Nutzungsdauer von bis zu 40 Jahren. Der Terminus „bis zu“ bedeutet, dass auch eine kürzere Nutzungsdauer unterstellt werden kann, wenn ein entsprechender Nachweis vorgelegt wird.⁶⁰

(b) Wohngebäude

Gem § 8 Abs 1 EStG beträgt die Nutzungsdauer für Gebäude, welche für Wohnzwecke (sei es entgeltlich oder unentgeltlich) überlassen werden, wie auch im außerbetrieblichen Bereich der Vermietung- und Verpachtung, ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 1,5 %. Auch hier wäre eine kürzere Nutzungsdauer unter Vorlage eines entsprechenden Nachweises denkbar.⁶¹

⁵⁸ Bleyer/Lindmayr/Sabara, Lexikon Personalrecht & Betriebswichtiges 202123 (2021) Rz 37.

⁵⁹ Neugebauer, Schritt für Schritt vom Beleg zur Bilanz² (2021) 73.

⁶⁰ Grünberger, Praxis der Bilanzierung¹⁵ (2019) 71.

⁶¹ Bleyer/Lindmayr/Sabara, Lexikon Personalrecht & Betriebswichtiges 2021²³ (2021) Rz 37.

Werden Gebäude gemischt genutzt, kommt es zu einem Mischsatz bzw zu einer dementsprechenden Aufteilung der Nutzfläche zur Berechnung des AfA-Satzes.⁶²

(c) Firmenwert

§ 8 Abs 3 EStG regelt die Absetzung der Abnutzung eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben, welche gleichmäßig auf fünfzehn Jahren zu verteilen ist. Bei der vorgegebenen Nutzungsdauer von fünfzehn Jahren handelt es sich um eine zwingende Norm. Das bedeutet, dass auch bei Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer eine solche nicht angesetzt werden darf und es somit nicht zu höheren AfA Beträgen kommen kann. Aufgrund der Vorgabe dieser Nutzungsdauer soll es nicht zu einer Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung kommen. Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert des bilanzierenden Steuerpflichtigen, kann aber sehr wohl stattfinden.⁶³

2.3.3.3 Weitere Sonderregelungen

(a) Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung

§ 8 Abs 4 EStG bestimmt die Zulässigkeit der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung. Die AfA kann auf eine technische oder auch wirtschaftliche Abnutzung zurückzuführen sein, so spiegelt die Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung meist Substanzeinbußen oder eine Einschränkung der Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes. Es handelt sich demnach um einen Sonderfall der AfA nach § 7 Abs 1 EStG und kommt lediglich für abnutzbares Anlagevermögen zur Anwendung. Die Anwendbarkeit der AfA ist völlig unabhängig von der Gewinnermittlungs- bzw Einkunftsart, und die Umstände zur Verwendung dieser müssen vom Steuerpflichtigen jeweils nachgewiesen werden.⁶⁴

Nach hM ist die Anwendung einer AfA jedenfalls vorzunehmen, weil ansonsten der Nutzungsverlauf des Wirtschaftsgutes nicht korrekt dargestellt werden kann. Ebenso sei festzuhalten, dass eine solche AfA im entsprechenden Wirtschaftsjahr der außergewöhnlichen Abnutzung anzusetzen ist. Eine AfA ist dann vorzunehmen, wenn, wie auch der Terminus es bereits wiedergibt, ein außergewöhnliches, nicht vorhersehbares Ereignis zu einem zusätzlichen

⁶² *Grünberger*, Praxis der Bilanzierung 71.

⁶³ *Kanduth-Kristen* in Jakom, EStG¹⁴ § 8 Rz 50.

⁶⁴ *Kanduth-Kristen* in Jakom, EStG¹⁴ § 8 Rz 56 ff.

Wertverzehr eines Wirtschaftsgutes führt, welcher durch die normale AfA nicht dargestellt werden kann. Nach hM muss die AfA in der Regel zu einer Verkürzung der Nutzungsdauer führen. Von der Anwendung der AfA ist grundsätzlich abzusehen, wenn lediglich die Nutzungsdauer vom Steuerpflichtigen zu Beginn falsch geschätzt worden ist.⁶⁵

Nach hA wird von der AfA gem Abs 4 von einer Ergänzung der NormalAfA gesprochen. Somit ist vorerst im Wirtschaftsjahr die AfA vorzunehmen und folglich diese dann um die AfA zu erweitern. Dementsprechend ist der sich ergebende Restbuchwert auf die neu festgesetzte Restnutzungsdauer zu verteilen. Wird die degressive AfA Methode gewählt, so ist der gewählte Prozentsatz, meist 30 %, auf den Buchwert nach Berücksichtigung der AfA anzuwenden.

Der Unterschied zwischen einer AfA und einer Teilwertabschreibung ist dadurch erkennbar, dass es bei der AfA zu einer Einschränkung der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes kommt. Wohingegen bei einer Teilwertabschreibung gem § 6 EStG, die Wertminderungen auf Marktpreisänderungen zurückzuführen sind. Noch dazu kommt der AfA im Gegensatz zu der Teilwertabschreibung ein Vorrang zu, da die Teilwertabschreibung stets auf dem Buchwert nach Berücksichtigung der AfA gem § 7 und 8 EStG abzielt und diesem der entsprechende Teilwert gegenübersteht.⁶⁶

(b) Absetzung für Substanzverringering

§ 8 Abs 5 EStG normiert, dass bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, Absetzungen für Substanzverringering vorzunehmen sind. Somit wird die lineare AfA bei „Substanzbetrieben“ durch die Absetzung für Substanzverringering ersetzt und kann dementsprechend die tatsächliche mengenmäßigen Ausbeute darstellen. Die AfS ist stets zwingend vorzunehmen, jedoch gilt ein Verbot für etwaige Nachholungen. Das erste Jahr des Ansatzes der AfS ist jenes Wirtschaftsjahr, in welchem mit dem Abbau der Bodenschätze auch tatsächlich begonnen wurde. Zum Ansatz der AfS ist jedenfalls der zivilrechtlich bzw vorrangig der wirtschaftliche Grundeigentümer des Substanzbetriebes berechtigt. Liegt eine Verpachtung des Betriebes vor, so wäre dementsprechend auch der Verpächter zum Ansatz der AfS ermächtigt. Des Weiteren sei anzuführen, dass die AfS lediglich die Abbausubstanz erfasst und jegliche andere Wirtschaftsgüter des Abbaubetriebes hier nicht subsumiert werden können. Die Anwendung der AfS findet ebenso bei Einkünften

⁶⁵ *Kanduth-Kristen* in Jakom, EStG¹⁴ § 8 Rz 56 ff.

⁶⁶ *Kanduth-Kristen* in Jakom, EStG¹⁴ § 8 Rz 56 ff.

des außerbetrieblichen Bereichs statt, bspw. bei einem verpachteten Schotterbruch, welcher im Privatvermögen gehalten wird. Darüber hinaus sind neben der AfS auch eine Teilwertabschreibung sowie eine AfaA zulässig. Sollte durch einen Bergrutsch der Steinbruch nutzlos gemacht werden, so könnte der Vorfall mit Hilfe der außergewöhnlichen technischen Abnutzung dargestellt werden.

Die Berechnung der jährlichen Absetzung für Substanzverringerungen basiert auf der Gegenüberstellung der Anschaffungskosten multipliziert mit der tatsächlich abgebauten Menge und des geschätzten Gesamtausmaßes des Vorkommens. Stellt sich nach einiger Zeit das geschätzte Vorkommen als unrichtig heraus, so wird die AfS neu berechnet, indem der Restwert mit der tatsächlich abgebauten Menge multipliziert und danach durch das neugeschätzte Gesamtausmaß des Vorkommens dividiert wird.⁶⁷

2.3.4 Anwendung im außerbetrieblichen Bereich (§ 16 Abs 1 Z 8 EStG)

Der § 16 Abs 1 Z 8 EStG normiert Abschreibungen jeglicher Wirtschaftsgüter im außerbetrieblichen Bereich. So müssen angeschaffte Wirtschaftsgüter, welche eine längere Nutzungsdauer als ein Jahr haben, ebenso mit Hilfe einer Afa auf die Nutzungsdauer verteilt werden. Des Weiteren wird im Gesetzestext festgehalten, dass auch im außerbetrieblichen Bereich die Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig ist.⁶⁸

Ein besonderes Augenmerk wird auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Gebäuden gelegt. Es sei anzumerken, dass ein Ansatz der Afa iZm der Vermietung und Verpachtung nur möglich ist, wenn die Person, welche die Einkünfte erzielt stets auch wirtschaftlicher Eigentümer ist.⁶⁹ Zu beachten ist, dass bei Gebäuden mit reinen Wohnzwecken, meist die altersbedingte Abnutzung des Gebäudes statt der nutzungsbedingten Abnutzung verwendet wird. Somit wird die Afa nicht erst ab der tatsächlichen Vermietung angesetzt. Das Gebäude muss dafür lediglich zur Vermietung verfügbar sein. Eventuelle Erhaltungsaufwendungen nach Anschaffung des Gebäudes würden den Beginn des Laufes der Abschreibung nicht hindern. Im Gegensatz dazu würden Herstellungsaufwendungen, welche unmittelbar nach der Anschaffung

⁶⁷ Sabine/Alexander in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 8 Rz 99ff.

⁶⁸ Lenneis in Jakom, EStG¹⁴ § 16 Rz 34.

⁶⁹ EStR 2000 Rz 6422.

getätigt werden, den Beginn des Laufes der Abschreibung so lange verzögern, bis die gesamten Herstellungsaufwendungen abgeschlossen sind.⁷⁰

3 Die degressive Abschreibung gem § 7 Abs 1a EStG

3.1 Historischer Überblick

3.1.1 Degressive AfA

Bereits das Regierungsprogramm für die XXIV. Gesetzgebungsperiode, welches am 23. 11. 2008 veröffentlicht wurde, sah die Einführung der degressiven Abschreibung auf bewegliche Wirtschaftsgüter, jedoch lediglich auf die Dauer von zwei Jahren iHv 25 %, in Hinblick auf die Wachstums- und Beschäftigungsförderung, vor. Die Begünstigung sollte Anreize für mehr Investitionen bzw deren Vorziehung schaffen. Auch damals wurde angeführt, dass die Einführung der degressiven Abschreibung zwar nichts am Gesamtabschreibungsvolumen eines Investitionsprojekt ändert, jedoch kann die degressive Abschreibung in den ersten Nutzungsjahren zu einem höheren Abschreibungsbarwert im Vergleich zur linearen Abschreibung führen. Demnach sollte jener Steuerstundungseffekt eine Erhöhung der Investitionsrendite nach Steuern mit sich bringen und dadurch Investitionsentscheidungen nachhaltig beeinflussen.⁷¹

Zeitgleich wurde auch von der deutschen Bundesregierung im November 2008 ein Maßnahmenpaket zur schnellen Überwindung der Konjunkturschwäche eingeführt und ebenso eine Wiedereinführung der degressiven Abschreibung vorgenommen.⁷²

3.2 Gesetzwerdung durch KonStG 2020

3.2.1 Budgetäre Erwägungen

Aufgrund der Corona Krise wurde Mitte 2020 von der österreichischen Bundesregierung das Konjunkturstärkungspaket 2020 beschlossen, um damit strukturell-steuerpolitische Hilfsmaßnahmen zu setzen zur Bewältigung der großen, langfristigen Herausforderungen der Krise. Es wurden teilweise unbefristete, aber auch temporäre Maßnahmen geschaffen, welche ein kumuliertes Volumen von rd 24,35 Mrd EUR erreichen sollen. Die gesamten steuerlichen

⁷⁰ *Lenneis* in *Jakom*, EStG¹⁴ § 16 Rz 34.

⁷¹ *Flooh/Gruber/Höserle*, Zusätzliche Investitionsanreize durch degressive Abschreibung?, SWK 2009, 7.

⁷² *Flooh/Gruber/Höserle*, SWK 2009, 7.

Maßnahmen des Konjunkturpaketes umfassen rd 80 %. Die Einführung der degressiven AfA steht iZm erheblichen Einnahmeausfällen für den Staat. Jedoch handelt es sich bei Anwendung der neuartigen AfA-Methode lediglich um eine zeitliche Verschiebung der Einnahme und nicht um einen endgültigen Einnahmeausfall für den Staat.⁷³

3.2.2 Überlegungen des Gesetzgebers

Bekanntlich ist vor allem zu Beginn einer Investition die Wertminderung des Wirtschaftsgutes am Größten. Durch Einführung der degressive AfA soll nunmehr dieser Wertverzehr auch steuerlich dargestellt werden können. Dementsprechend ist mit Einführung der degressiven AfA eine Abschreibung von Investitionen im ersten Jahr mit einem Abschreibungssatzes iHv maximal 30 % möglich. Dies würde zu höheren Abschreibungsbeträgen in den ersten Jahren des Wirtschaftsgutes führen, welche somit die Steuerlast senken würden und folglich einen erneuten Investitionsanreiz bzw eine Konjunkturbelebung während bzw auch nach der COVID-19-Krise bringen sollten.⁷⁴

Es wird bei Anwendung der degressiven AfA eine Steueraufschiebung unterstellt, welche mit dem Ziel der positiven Investitionseffekte bereits ab 2021 eingeführt wurde. Nach hM dürfte dieser Anreiz aufgrund der schlechten Gewinnsituation der Unternehmen sowie auch der niedrigen Zinsen lediglich bescheiden ausfallen.⁷⁵

3.2.3 Der Weg zur Einheitsbilanz

Die Einführung der neuwertigen steuerlich-anerkannten degressiven Abschreibung könnte zur Harmonisierung von UGB und EStG beitragen und somit ein weiterer Schritt in Richtung Einheitsbilanz sein. Im AFRAC-Diskussionspapier zur Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften des UGB und der Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerrechts – Einheitsbilanz aus dem Jahr 2020 - wird die Vereinheitlichung bestehender normierter Unterschiede diskutiert, welche jedenfalls durch steuerliche Anerkennung der unternehmensrechtlichen Abschreibungsmethoden denkbar wäre.⁷⁶

⁷³ *Schratzenstaller*, Steuerpolitik in der Corona-Krise, ÖStZ 2021, 157 (157ff).

⁷⁴ *Bleyer*, Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 18.9.2020, Lexis Briefings in lexis360.at).

⁷⁵ *Schratzenstaller*, ÖStZ 2021, 159.

⁷⁶ *Schlager/Titz*, Auf dem Weg zur Einheitsbilanz: Erste steuerliche Schritte im Konjunkturstärkungsgesetz 2020, RWZ 2020, 231 (234).

Die Einführung der degressiven Abschreibung verfolgt somit nicht primär das Ziel der Konjunkturförderung, sondern führt im Gegensatz zu anderen Konjunkturförderungsmaßnahmen zu einer Vereinfachung des Steuerrechts aufgrund der Vereinbarkeit mit dem UGB. Im Gegensatz zur Erläuterung zum Begutachtungsentwurf sieht die finale Regierungsvorlage des KonStG 2020 die Maßgeblichkeit der identen Ausübung der degressiven Abschreibung auch in der UGB-Bilanz nicht vor.⁷⁷ Somit wird aufgrund des Verständnisses über die Reichweite der Maßgeblichkeit entschieden, ob diese für steuerliche Zwecke im UGB dem Grunde und/oder der Höhe nach oder lediglich ein steuerliches Wahlrecht ausgeübt werden sollte.

Nach hM wäre eine reine Vornahme der degressiven Abschreibung für steuerliche Zwecke unter Berücksichtigung des Strebens einer Einheitsbilanz sowie für die geltenden Maßgeblichkeitsprinzipien der Gewinnermittlung gem § 5 Abs 1 EStG nicht denkbar. Aufgrund der formellen Maßgeblichkeit würde bei Ausübung der degressiven Abschreibung im UGB ebenso der Grund und die Höhe maßgeblich für steuerliche Zwecke sein. Jedoch ist bei der unternehmensrechtlichen Anwendung der degressiven Abschreibung im Gegensatz zur steuerrechtlichen Anwendung kein prozentuelles Höchstausmaß der Abschreibung vorgesehen. Somit würde dieser Vorgang zu einer Umkehrmaßgeblichkeit führen, welche steuerrechtlich jedenfalls das Höchstausmaß von 30 % vorsieht und sogleich die degressive Abschreibung mit den Abschreibungssatz von 30 % auch den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung entspricht.⁷⁸

Bei Annahme eines solchen formellen Maßgeblichkeitsverständnisses wäre auch bei Anwendung eines niedrigeren Abschreibungssatzes mit bspw. 20 % in der UGB-Bilanz die damit einhergehende Anwendung des niedrigeren Abschreibungssatzes im Steuerrecht maßgeblich. Wird von einem materiellen Maßgeblichkeitsverständnis ausgegangen, so wäre lediglich die Anwendung der Abschreibungsmethode in der UGB-Bilanz für steuerliche Zwecke maßgeblich. Die konkrete Höhe des Abschreibungssatzes jedoch wäre für steuerrechtliche Zwecke separat zu beurteilen, und es könnte dennoch das Höchstausmaß von 30 % ausgenutzt werden.⁷⁹

⁷⁷ ErIRV 287 BlgNR 27. GP 1.

⁷⁸ *Schlager/Titz*, RWZ 2020, 235.

⁷⁹ *Schlager/Titz*, RWZ 2020, 235.

3.3 Funktionsweise und Wirkung

3.3.1 Einführung einer geometrisch degressiven AfA

3.3.1.1 Grundsätzliche Funktionsweise

Gem § 7 Abs 1a EStG kann für nach dem 30.6.2020 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter als Alternative zur linearen AfA auch eine degressive AfA vorgenommen werden, welche in fallenden Jahresbeträgen nach einem unveränderlichen Prozentsatz von höchstens 30 % erfolgt. Bei Anwendung der degressiven AfA wird der jeweilige unveränderliche Prozentsatz auf den (Rest-) Buchwert angewendet. Diese Methode führt dementsprechend zu jährlich sinkenden Abschreibungsbeträgen.⁸⁰

Aufgrund des Gesetzeswortlautes, welcher einen „unveränderlichen Prozentsatz“ bei Anwendung der degressiven AfA-Methode normiert, ergibt sich ausdrücklich nur die Möglichkeit einer sogenannten geometrisch-degressiven AfA, welche eine relativ konstante Veränderung der Abschreibungsbeträge im Ertragssteuerrecht vorsieht.⁸¹ Daraus lässt sich ableiten, dass bei Anwendung der degressiven Abschreibung nie ein Restbuchwert von EUR 0 ermittelt werden kann.

Um eine Vollabschreibung von Wirtschaftsgütern zu ermöglichen, gibt es zwei Möglichkeiten: Entweder es erfolgt am Ende der Nutzungsdauer eine Abschreibung auf den Schrottwert oder es wird ein Wechsel der Abschreibungsart, gegebenenfalls auf die lineare Abschreibung, vorgenommen.⁸²

3.3.1.2 Keine Verkürzung der Nutzungsdauer

In der Praxis wird regelmäßig nach Anwendung der degressiven Abschreibung in den ersten Abschreibungsjahren ein Umstieg auf die lineare Abschreibung zu Ende der Nutzungsdauer vorgenommen werden. Gem § 7 Abs 1a Z 2 EStG bemisst sich der Abschreibungsbetrag bei Übergang auf die lineare AfA nach dem vorhandenen Restbuchwert und der Restnutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsgutes zum jeweiligen Übergangszeitpunkt. Dementsprechend führt

⁸⁰ *Kanduth-Kristen/Linder* in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler, SWK-Spezial Einkommensteuer 2021 (2021) 127.

⁸¹ *Stückler/Geringer*, DJA 2020, 121.

⁸² *Plott/Vaishor* in Petritz/Plott/Mavher, SWK-Spezial Corona-Hilfsmaßnahmen (2021) 154ff.

der Umstieg auf die lineare Abschreibungsmethode zu keinerlei Verkürzungen der Nutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsgutes.⁸³

3.3.2 Betriebswirtschaftliche Analyse

3.3.2.1 *Das Argument der Risikoberücksichtigung*

Unter Berücksichtigung der betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise wird von der Befürwortung der Anwendung der degressiven Abschreibung aufgrund der Risikoberücksichtigung des entsprechenden Wirtschaftsgutes ausgegangen. Dadurch wird ein weitaus wahrheitsgetreueres Bild der Leistungsfähigkeit der Anlagegüter iZm der degressiven Abschreibung widergespiegelt.⁸⁴

Aufgrund des Zusammenspiels erhöhter Abschreibungsbeträge in den ersten Nutzungsjahren mit absteigenden Abschreibungsbeträgen in den Folgejahren, wird zu späteren Zeitpunkten der Anstieg eventueller Reparaturanfälligkeit implizit unterstellt. Des Weiteren wird auf die Gefahr der technischen oder wirtschaftlichen Überholung der Wirtschaftsgüter Bezug genommen. Infolgedessen wird bei etwaigen Wertminderungen von weiteren Abschreibungen abgesehen, welche durch technische Fortschritte oder Bedarfsverschiebungen zum Vorschein kommen.⁸⁵

3.3.2.2 *Das Argument der Aufwandvorverlagerung (AfA-Vorzieheffekt)*

Als weiteres Argument zur Schaffung der degressiven AfA wurde das Argument der Aufwandvorverlagerung angeführt. Hierzu muss ausgeführt werden, dass je länger die gesamte Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes ist, umso größer ist die Bemessungsgrundlagendifferenz im Verhältnis zur „normalen“ linearen AfA in den ersten Nutzungsjahren. Als Beispiel dafür ergibt sich bei der degressiven AfA im ersten Jahr der Nutzung bei einer vierjährigen Nutzungsdauer ein AfA-Vorteil von 5 %, wohingegen bei einer Nutzungsdauer von zehn Jahren sich ein AfA-Vorteil von 20 % in Bezug auf die Anschaffungskosten ergeben würde. (Jeweils bei Annahme einer Ganzjahresabschreibung).⁸⁶

⁸³ *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, Die degressive Absetzung für Abnutzung und die beschleunigte lineare Gebäudeabschreibung nach dem KonStG 2020, taxlex 2020, 278 (279).

⁸⁴ *Hohenwarter-Mayr*, Steuern in der Krise, JRP 2021, 187 (201).

⁸⁵ *Hohenwarter-Mayr*, JRP 2021, 201.

⁸⁶ *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, taxlex 2020, 279.

Demgemäß fällt die degressive AfA in fortgeschrittenen Jahren zunehmend deutlich geringer aus. Somit wird der Aufwand vorverlagert und dementsprechend die Steuerbemessungsgrundlage zu einem früheren Zeitpunkt als die lineare AfA erheblich gemindert, wovon in Gewinnsituationen ein beträchtlicher Liquiditätsvorteil bzw Barwertvorteil unterstellt wird. Unter diesem Aspekt wurde die degressive AfA im KonStG 2020 als konjunkturfördernde Maßnahme, welche Investitionsentscheidungen positiv beeinflussen soll, dargestellt.⁸⁷

3.3.2.3 Darstellung der Wirkungsweise anhand zweier Beispiele

Beispiel: Nutzungsdauer vier Jahre

Jahr	Lineare Abschreibung			Degressive Abschreibung		
	(Rest) Buchwert	AfA jährlich	AfA kumuliert	(Rest) Buchwert	AfA jährlich	AfA kumuliert
1	10.000	2.500	2.500	10.000	3.000	3.000
2	8.500	2.500	5.000	7.000	2.100	5.100
3	5.000	2.500	7.500	4.900	1.470	6.570
4	2.500	2.500	10.000	3.430	1.029	7.599
		Σ 10.000			Σ 7.599	

Abbildung 4: Vergleich linearer Abschreibung und degressive Abschreibung bei kürzerer Nutzungsdauer

⁸⁷ Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, taxlex 2020, 279.

Beispiel: Nutzungsdauer zehn Jahre

Jahr	Lineare Abschreibung			Degressive Abschreibung		
	(Rest) Buchwert	AfA jährlich	AfA kumuliert	(Rest) Buchwert	AfA jährlich	AfA kumuliert
1	10.000	1.000	1.000	10.000	3.000	3.000
2	9.000	1.000	2.000	7.000	2.100	5.100
3	8.000	1.000	3.000	4.900	1.470	6.570
4	7.000	1.000	4.000	3.430	1.029	7.599
5	6.000	1.000	5.000	2.401	720	8.319
6	5.000	1.000	6.000	1.681	504	8.823
7	4.000	1.000	7.000	1.177	353	9.179
8	3.000	1.000	8.000	824	247	9.426
9	2.000	1.000	9.000	577	173	9.599
10	1.000	1.000	10.000	404	121	9.720
		Σ 10.000			Σ 9.717	

Abbildung 5: Vergleich linearer Abschreibung und degressive Abschreibung bei längerer Nutzungsdauer

3.3.3 Ergebnis: Die degressive AfA als temporäre Steuerersparnis mit positivem Liquiditätseffekt

Wie in den obigen Beispielen ersichtlich, hat der Gesetzgeber durch die dauerhafte Einführung einer degressiven Abschreibung als Alternative zur linearen Abschreibung eine temporäre Steuerersparnis mit positiven Liquiditätseffekten geschaffen, sodass Unternehmern trotz anhaltender Krisensituation Investitionsanreize geboten werden.⁸⁸

⁸⁸ ErIRV 287 BlgNR 27. GP 1.

3.4 Anwendungsvoraussetzungen

3.4.1 Zeitliche Faktoren

3.4.1.1 *Allgemeine und erstmalige Anwendung*

Als Alternativmöglichkeit zur Anwendung der linearen Abschreibung wurde die degressive Abschreibung für Wirtschaftsgüter, welche nach dem 30. Juni 2020 angeschafft oder hergestellt wurden, geschaffen.⁸⁹

3.4.1.2 *Abstellen auf Anschaffung/Herstellung oder Inbetriebnahme*

Im Gesetz ergibt sich iZm dem erstmaligen Ansatz der Abschreibung die Fragestellung des Abstellens auf den Zeitpunkt der Anschaffung, der Herstellung oder der Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes.

In der Literatur wird auf die allgemeinen Grundsätze verwiesen, welche eine Abschreibung mit Inbetriebnahme des jeweiligen Wirtschaftsgutes festlegt, wobei jedoch die Inkrafttretens-Bestimmung gem § 124b Z 356 EStG auf den Anschaffungs- bzw Herstellungszeitpunkt verweist. Folglich wäre die Anwendung der degressiven Abschreibung bei Anlagegütern mit Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt vor dem 30. Juni 2020, jedoch Inbetriebnahme erst nach dem Datum, nicht möglich.⁹⁰

3.4.1.3 *Anwendung bei Herstellungsbeginn vor dem 1.7.2020*

Bei der degressiven Abschreibung wird im Anwendungsfall der Herstellung der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgeblich sein. Dementsprechend können auch Wirtschaftsgüter betroffen sein, welchen ein Herstellungsvorgang vor dem 1. Juli 2020 zu Grunde liegt, die jedoch erst nach dem 30. Juni 2020 fertiggestellt worden sind.

3.4.1.4 *Langfristige Projekte*

Bei Anwendung der degressiven Abschreibung bei langfristigen Projekten wird davon ausgegangen, dass die gleichen Grundsätze iSd §7a EStG zu tragen kommen.⁹¹ Dementsprechend

⁸⁹ EStR 2000 Rz 3261.

⁹⁰ *Plott/Vaishor* in Petritz/Plott/Mavher, Corona-Hilfsmaßnahmen 151.

⁹¹ *Plott/Vaishor* in Petritz/Plott/Mavher, Corona-Hilfsmaßnahmen 151.

erfolgt sinngemäß ein Verweis auf die EStR, welche die Teilerstellung- bzw Teilanschaffung iZm der vorzeitigen Abschreibung näher erläutern.⁹²

„Erstreckt sich die Herstellung oder Anschaffung des Wirtschaftsgutes über mehr als ein Wirtschaftsjahr (zB die Montage erfolgt erst im folgenden Jahr), ist die vorzeitige AfA von den auf die einzelnen Jahre entfallenden Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Nur bei Herstellungs- und Anschaffungsvorgängen, die dem Auftraggeber abschnittsweise zuwachsen (insbesondere bei einer im eigenen Unternehmen durchgeführten Herstellung von Anlagevermögen), kommt eine vorzeitige AfA von Teilerstellungskosten in Betracht. Bei Herstellungs- und Anschaffungsvorgängen, die erst nach Fertigstellung übertragen werden (zB die Herstellung von Maschinen im Werk des Auftraggebers), ist die vorzeitige AfA von den gesamten Herstellungs- oder Anschaffungskosten zu bemessen. Für Anzahlungen für noch zu erbringende Leistungen aus einem schwebenden Vertrag kann keine vorzeitige Abschreibung geltend gemacht werden.“⁹³

3.4.1.5 Keine zeitliche Befristung

Mit Einführung der degressiven Abschreibung durch das Konjunkturstärkungsgesetz 2020 wurde keine zeitliche Befristung zur Anwendung der neuartigen Abschreibungsmethode gesetzlich verankert. Daher gilt die degressive Abschreibung als „Dauerrecht“ und wird demnach als dauerhafte Alternative zur linearen Abschreibung zur Verfügung stehen.⁹⁴

3.4.2 Bestimmung des AfA-Satzes

3.4.2.1 Maximale Höhe von 30 %

Ein Charakteristikum der neuen degressiven AfA-Methode ist der Abschreibungssatz, welcher von den bilanzrechtlichen Vorschriften abweicht. Gem § 7 Abs 1a EStG wird von einem unveränderlichen Prozentsatz von höchstens 30 % gesprochen. Es gilt anzuführen, dass aus dem Gesetzeswortlaut sowie aus weiteren Gesetzesmaterialien keine Pflicht eines Nachweises des Steuerpflichtigen betreffend die konkret gewählte Höhe des Prozentsatzes hervorgeht.

⁹² EStR Rz 3257.

⁹³ EStR Rz 3257.

⁹⁴ *Plott/Vaishor* in Petritz/Plott/Mavher, Corona-Hilfsmaßnahmen 151.

Im Gegensatz dazu, muss gem den bilanziellen Vorschriften bei Wahl einer geometrisch-degressiven Abschreibung der Prozentsatz den tatsächlichen Wertverzehr widerspiegeln. Man geht grundsätzlich davon aus, dass in der Praxis ein jährlicher Wertverzehr von 30 % des (Rest)-Buchwerts des Wirtschaftsgutes unterstellt werden wird. Dementsprechend wird wohl auch in der Unternehmensbilanz bei Anwendung der geometrisch-degressiven AfA ein Prozentsatz von 30 % anzuwenden sein.⁹⁵

In Einzelfällen kann jedoch auch ein geringerer Wertverzehr in der Unternehmensbilanz vorliegen, welcher aufgrund der Vermeidung einer Bildung von stillen Reserven eine Anwendung eines geringeren Prozentsatzes vorsieht. Daraus folgend wird iZm dem höheren Abschreibungssatz im Steuerrecht der steuerliche Buchwert grundsätzlich unter jenem im Unternehmensrecht liegen, woraus sich eine passive temporäre Differenz gem § 198 Abs 9 und 10 UGB ergibt und zu einer Berücksichtigung bei den latenten Steuern führt.⁹⁶

3.4.2.2 Zulässigkeit geringerer Höhe

Gem dem Gesetzeswortlaut ist für die degressive AfA ein unveränderlicher Prozentsatz von höchstens 30 % anzuwenden. Demnach lässt der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen die Wahl eines geringeren Abschreibungssatzes.⁹⁷

3.4.3 Anwendung des prozentuellen AfA-Satzes auf den Restbuchwert

Die Berechnung der degressiven AfA erfolgt mit dem unveränderlichen prozentuell festgelegten AfA-Satz, welcher im ersten Jahr von den Anschaffungs- bzw Herstellungskosten, sowie in den Folgejahren vom dementsprechenden Restbuchwert des vorangegangenen Jahres des Wirtschaftsgutes berechnet wird. Als Restbuchwert werden stets die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten abzüglich der bisherigen Abschreibungsbeträge verstanden.⁹⁸

Bei Anwendung des prozentuellen AfA-Satzes auf den Restbuchwert fallen die jährlichen AfA-Beträge bei zunehmenden Abschreibungsjahren relativ zu den Anschaffungs- bzw

⁹⁵ Stückler/Geringer, DJA 2020, 121ff.

⁹⁶ Stückler/Geringer, DJA 2020, 121ff.

⁹⁷ Deichsel/Inzinger, KonStG 2020 und InvPrG: Steuerliche Investitionsanreize infolge der COVID-19-Krise, ÖStZ 2020, 545.

⁹⁸ Kanduth-Kristen/Stopper in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler, Einkommensteuer 137.

Herstellungskosten allerdings steigend geringer aus, umso länger die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes ist. Unter 3.3.2.3. *Darstellung der Wirkungsweise anhand zweier Beispiele* wird die Theorie in einem Beispiel übersichtlich veranschaulicht.⁹⁹

3.4.4 Wahlrecht pro Wirtschaftsgut – Überlegungen zur Stetigkeit

3.4.4.1 Allgemeines

Grundsätzlich können für unterschiedliche Wirtschaftsgüter auch unterschiedliche AfA-Methoden angewendet werden. Dies wurde auch in den Erläuterungen der Regierungsvorlage festgehalten.

3.4.4.2 Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit

Gemäß dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit des UGB sind aufgrund des Ziels der Vergleichbarkeit von aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen Vermögensgegenstände, welche als art- und funktionsgleich gelten, nach den sachlich gleichen Methoden zu bewerten.¹⁰⁰ In diesem Zusammenhang ist die angeführte freie Wahl der AfA-Methode auch im Steuerrecht als zweifelhaft anzusehen.¹⁰¹

Um Gewinnverschiebungen mit Hilfe unterschiedlicher Ausnutzung von Wahlrechten zu vermeiden, ist auch der Steuerbilanz die Verpflichtung der Bilanzkontinuität und Bewertungsstetigkeit bekannt.¹⁰² Somit ist auch im Ertragssteuerrecht das Abweichen von einmal gewählten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden nicht ohne sachlichen Grund zulässig.

Investitionsbegünstigungen hingegen, welche grundsätzlich auf die wirtschaftliche Lage des Unternehmens abzielen, können vom Grundsatz der Bilanzierungs- und Bewertungsstetigkeit abweichen. Bei der Einführung der degressiven AfA durch das KonStG 2020, auch für steuerrechtliche Zwecke, wird von einer längerfristigen Form einer AfA-Methode ausgegangen. Somit besteht Zweifel daran, dass es sich bei der Maßnahme um eine Investitionsbegünstigung handelt. Unter Heranziehung dieses Gedankenganges wird ein Abweichen von den Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden aufgrund Investitionsbegünstigungen lediglich erschwert zu

⁹⁹ *Kanduth-Kristen/Stopper* in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler, Einkommensteuer 137.

¹⁰⁰ *Hirschler*, Bilanzrecht I² (2019) § 201 Rz 9.

¹⁰¹ *Kanduth-Kristen/Stopper* in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler, Einkommensteuer 140.

¹⁰² *Mayr* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹³ § 6 Rz 28 und 32.

rechtfertigten sein. Demnach wird die Anwendung derselben AfA-Methode für gleichartige Wirtschaftsgüter mit dem gleichen Nutzungsverlauf verpflichtend sein.

Demgegenüber steht jedoch die ursprüngliche Absicht des Gesetzgebers bei der Einführung des KonStG 2020, welche die degressive Abschreibung ausdrücklich als konjunkturfördernde Maßnahme sieht. Somit könnte die degressive AfA, welche zeitlich befristet die Loslösung von der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung im Zeitraum von 1.7.2020 bis 31.12.2021 vorsieht, primär als Investitionsbegünstigung betrachtet werden. Sodann wäre in diesem Zeitraum eine unterschiedliche Ausnutzung des Wahlrechts der AfA-Methode gleicher Wirtschaftsgüter denkbar.¹⁰³

3.4.5 Anwendung der Halbjahresregel – Halbierung des Abschreibungsbetrages

§ 7 Abs 2 EStG besagt, dass wenn ein Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt wird, der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen ist, andernfalls ist lediglich die Hälfte dieses Betrages anzusetzen.

Die diese Bestimmung betreffende Halbjahres-AfA ist unabhängig von der gewählten AfA-Methode anzuwenden und somit auch bei Anwendung der degressiven AfA gültig. Aufgrund der erstmaligen Zulassung der degressiven AfA für nach dem 30.6.2020 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter ist zu beachten, dass somit für das Jahr 2020 lediglich eine Halbjahres-AfA von höchstens 15 % angewendet werden darf.¹⁰⁴

3.4.6 Gewinnermittlung

Gemäß dem Gesetzestext kommt es zu keiner Einschränkung der Anwendung der degressiven AfA bei unterschiedlicher Gewinnermittlung. Insbesondere geht man bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG vielmehr von einer Erleichterung aufgrund des Gleichklangs mit dem Unternehmensrecht aus. Ebenfalls steht die Anwendung der degressiven AfA bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG zu. Der dementsprechende Ausweis der jährlichen AfA in einer Anlagekartei bei § 4 Abs 3 EStG Ermittlern betrifft demnach den degressiven AfA Betrag.¹⁰⁵

¹⁰³ *Kanduth-Kristen/Stopper* in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler, Einkommensteuer 140 ff.

¹⁰⁴ *Kanduth-Kristen/Stopper* in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler, Einkommensteuer, 137.

¹⁰⁵ *Mayr*, KonStG 2020 ermöglicht degressive AfA, RdW 2020, 547.

3.4.7 Anwendung für betrieblichen, außerbetrieblichen Bereich und EAR

§ 16 Abs 1 Z 8 EStG normiert sowohl die Werbungskosten des betrieblichen als auch des außerbetrieblichen Bereiches. Die Anwendung der degressiven AfA gilt aufgrund des pauschalen Verweises für den betrieblichen, außerbetrieblichen Bereich sowie auch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner.¹⁰⁶

3.5 Ausschluss der degressiven AfA

3.5.1 Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG eine Sonderform der AfA vorgesehen ist

3.5.1.1 Betroffene Wirtschaftsgüter

Gem § 7 Abs 1a lit a EStG sind Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG ausdrücklich eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist, von der Möglichkeit der Anwendung der degressiven AfA ausgeschlossen. Von der Sonderform in § 8 EStG ist der weitreichende Gebäudebegriff umfasst, welcher sowohl das Gebäude sowie auch den nicht abnutzbaren Grund und Boden inkludiert.¹⁰⁷

Des Weiteren werden der Firmenwert, Wirtschaftsgüter für welche eine Absetzung für Substanzverringerung vorgesehen ist, sowie Personen- und Kombinationskraftwagen in § 8 EStG genannt und diese sind somit ebenfalls von der Anwendung der degressiven AfA ausgeschlossen.¹⁰⁸

3.5.1.2 Ausnahme von Kraftfahrzeugen mit einem CO₂-Emissionswert von Null

In Hinblick auf den Ausschluss der Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge wurde im Rahmen der Stellungnahme zum Entwurf des Konjunkturstärkungsgesetzes 2020 seitens der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer urgiert, von der vollständigen Exklusion abzusehen. Es wurde angeregt, dass zumindest für umweltfreundliche PKWs die Anwendung der degressiven AfA zulässig sein sollte.¹⁰⁹

¹⁰⁶ *Plott/Vaishor* in Petritz/Plott/Mavher, Corona-Hilfsmaßnahmen 152.

¹⁰⁷ *Kanduth-Kristen* in Jakom, EStG¹⁴ § 8 Rz 9.

¹⁰⁸ *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, taxlex 2020, 281.

¹⁰⁹ Stellungnahme der KSW, 31/SN-31/ME 27. GP 2.

Somit sind von § 7 Abs 1a Z 1 lit a EStG Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer (Elektrofahrzeuge) ausgenommen, und dementsprechend wurde die degressive AfA auf jene umweltfreundlichen Kraftfahrzeuge vom Gesetzesgeber ermöglicht.¹¹⁰

3.5.2 Unkörperliche Wirtschaftsgüter

3.5.2.1 Betroffene Wirtschaftsgüter

Betreffend den Ausschluss von unkörperlichen Wirtschaftsgütern hat die KSW Anregungen im Begutachtungsverfahren gegeben, dass auch unkörperliche Wirtschaftsgüter von der Anwendung der degressiven AfA umfasst sein sollen. Dies wurde vor allem damit argumentiert, dass damit Investitionen in die Digitalisierung vorangetrieben werden würden und hierdurch eine moderne und innovative Standortpolitik forciert werden könnte.¹¹¹ Tatsächlich wurde diesen Anregungen nur zum Teil gefolgt. Der Gesetzgeber hat schlussendlich normiert, dass die degressive AfA für unkörperliche Wirtschaftsgüter lediglich dann zulässig ist, wenn es sich um Investitionen aus den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science handelt.¹¹²

Bislang gibt es noch keine Definition der unbestimmten Rechtsbegriffe: "Digitalisierung", „Ökologisierung" und "Gesundheit/Life-Science“. Damit gilt der konkrete Anwendungsbereich der degressiven AfA auf unkörperliche Wirtschaftsgüter in jenen Bereichen als weitgehend unbestimmt.

Aufgrund der Notwendigkeit der Auslegung dieser unbestimmten Begrifflichkeiten könnte in der Praxis auf die Ausführungen im Anhang der Förderungsrichtlinie "COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen" zurückgegriffen werden. Bis dato gibt es keinen konkreten Verweis auf diese Richtlinien zur Auslegung der Begriffe, jedoch könnte die zeitliche Nähe der beiden Gesetzwerdungen, die ähnliche Wortwahl sowie das gleiche Telos darauf hinweisen, dass die Begrifflichkeiten analog zur IV-Prämienrichtlinie gesehen werden können. Bspw. gibt es im Anhang Zwei der Richtlinie betreffend Digitalisierung die Fördermöglichkeit in „Cloud Lösungen“, die mE daher dann auch einer degressiven AfA zugänglich wären.

¹¹⁰ *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, taxlex 2020, 281.

¹¹¹ Stellungnahme der KSW, 31/SN-31/ME 27. GP 2.

¹¹² *Geringer*, taxlex 2021, 22.

Außerdem bleibt es zweifelhaft, wie die Zuordnung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern wie bspw. von Software oder Lizenzen, welche gleichermaßen in begünstigten als auch nicht begünstigten Bereichen verwendet werden können, stattfindet. Jedenfalls wird der entgeltliche Erwerb für die Anwendung der degressiven AfA bei unkörperlichen Wirtschaftsgütern vorausgesetzt. Zudem sind selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter iSd § 4 Abs 1 EStG jedenfalls von der Anwendbarkeit der degressiven AfA ausgeschlossen, hier aufgrund des generellen Aktivierungsverbotes.¹¹³

3.5.2.2 *Ausnahme für Bereiche Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science*

Somit gilt grundsätzlich gem § 7 Abs 1a Z 1 lit b EStG für unkörperliche Wirtschaftsgüter für Bereiche der Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science die Anwendbarkeit der degressiven AfA. Lediglich ausgeschlossen auch für diese Bereiche ist die degressive AfA dann, wenn unkörperliche Wirtschaftsgüter zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind oder von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben werden.¹¹⁴

Wie bereits oben ausgeführt, handelt es sich für den Bereich des Steuerrechts bei den Begrifflichkeiten Digitalisierung, Ökologisierung und Life-Science um unbestimmte Rechtsbegriffe. *Plott/Vaishor*¹¹⁵ gehen deshalb davon aus, dass es hier noch im Erlasswege zu einer Klarstellung kommen muss. Aktuell ist solch ein Erlass noch nicht erschienen. Aus diesem Grund kann man sich dem Begriff beispielsweise über die allgemein gebräuchliche Definition nähern. Diese wären wie folgt:

- *Digitalisierung*: Digitale Umwandlung und Darstellung bzw Durchführung von Information und Kommunikation oder die digitale Modifikation von Instrumenten, Geräten und Fahrzeugen.¹¹⁶

¹¹³ *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, taxlex 2020, 281.

¹¹⁴ *Geringer*, taxlex 2021, 22.

¹¹⁵ *Plott/Vaishor*, SWK 2020, 1140.

¹¹⁶ *Bendel*, Digitalisierung, <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/digitalisierung-54195>, (Stand 14.02.2022).

- *Ökologisierung*: Erhaltung, Schutz des natürlichen Lebensraumes, umweltgerechte Gestaltung.¹¹⁷
- *Life-Science*: Forschungszweig der Natur- und Ingenieurwissenschaften der sich mit Strukturen und Verhalten lebender Organismen beschäftigt.¹¹⁸

Zusätzlich dazu lassen sich die zu § 2 Abs 5 InvPrG ergangenen Anlagen als Hinweis dafür verwenden, was unter den Begrifflichkeiten zu verstehen ist.

3.5.3 Gebrauchte Wirtschaftsgüter

Ebenfalls im Rahmen des § 7 Abs 1a Z 1 EStG werden gebrauchte Wirtschaftsgüter von der Anwendung der degressiven AfA ausgeschlossen. Der Ausschluss von gebrauchten Wirtschaftsgütern entspricht grundsätzlich der bisherigen gesetzgeberischen Praxis, wie es auch beim Gewinnfreibetrag gem § 10 EStG gepflegt wurde.¹¹⁹ Wobei mE der Ausschluss gebrauchter Wirtschaftsgüter stark widersprüchlich gerade im Zusammenhang mit den angeführten begünstigten Bereichen wie der Ökologisierung ist.

3.5.4 Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen

Schlussendlich werden nach § 7 Abs 1a Z 1 lit d EStG auch Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen, genannt. Weiters ausgeschlossen 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 und Luftfahrzeuge.¹²⁰

¹¹⁷ *Wissen.de*, Ökologisierung, <https://www.wissen.de/fremdwort/oekologisierung>, (Stand 14.02.2022).

¹¹⁸ *Süddeutsche Zeitung*, Was ist überhaupt Life Science, <https://www.sueddeutsche.de/karriere/was-ist-ueberhaupt-lifescience-1.552325> (Stand. 14.02.2022).

¹¹⁹ *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, taxlex 2020, 282.

¹²⁰ *Geringer*, taxlex 2021, 22.

3.6 Verhältnis zum Unternehmensrecht

3.6.1 Umgekehrte Maßgeblichkeit - Notwendigkeit der degressiven Abschreibung im Unternehmensrecht?

Gem den ursprünglichen Erläuterungen zum Ministerialentwurf war grundsätzlich eine Bindungswirkung der degressiven Abschreibung an das Unternehmensrecht über die Maßgeblichkeit vorgesehen.¹²¹ Folglich wurde in der Stellungnahme zum Entwurf des Konjunkturstärkungsgesetzes 2020 der KSW eine völlige Streichung der Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung angeregt oder um Erweiterung der Maßgeblichkeit ersucht, um die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu verankern.¹²²

Daher könnte abgeleitet werden, dass nun die im § 7 Abs 1a EStG angeführte degressive Abschreibung eine Kann-Bestimmung im Steuerrecht darstellt, wobei bei Anwendung einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG im Unternehmensrecht von einer Bindung an die Abschreibungsmethode und den Abschreibungsprozentsatz abgesehen werden kann. Dies würde den Durchbruch des Maßgeblichkeitsprinzips bedeuten, wonach die daraus entstehenden Abweichungen jedoch nicht eine steuerrechtliche Muss-Vorschrift bedeuten. Diesbezüglich gibt es Interpretationsspielraum hinsichtlich des Maßgeblichkeitsprinzips.¹²³

Demnach sind die Meinungen in der Literatur umstritten. So argumentieren bspw. *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied* und *Plott/Vaishor* gegen eine Maßgeblichkeit (sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach) mit der Begründung, dass das Telos der Norm grundsätzlich die Konjunkturbelebung darstellt.¹²⁴

Hingegen sprechen *Kirchmayr/Geringer* von einer fehlenden Normierung einer vom Unternehmensrecht losgelösten Abschreibung für ertragssteuerliche Zwecke wie dies bspw. in Bestimmungen wie § 13 EStG der Fall ist. Weiters argumentieren sie mit der Auslegung des

¹²¹ Erläuterungen zum Ministerialentwurf, 31/ME 27. GP.

¹²² Stellungnahme der KSW, 31/SN-31/ME 27. GP 1

¹²³ *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, taxlex 2020, 283.

¹²⁴ *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, taxlex 2020, 284; *Plott/Vaishor*, SWK 2020, 1136.

Gesetzeswortlautes „Angleichung der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung mit dem Steuerrecht“ für die allgemeine, formelle Maßgeblichkeit.^{125,126}

Die Auffassung der Finanzverwaltung¹²⁷ spricht für die Maßgeblichkeit dem Grunde nach, allerdings nicht der Höhe nach. Sodann wäre die Auffassung, dass die degressive Abschreibung im Abschreibungsplan unternehmensrechtlich anzuführen ist, diese jedoch mit einem abweichenden Prozentsatz ansetzbar wäre (jenem der auch den tatsächlichen Wertverzehr entspricht).¹²⁸

3.6.2 Maßgeblichkeit bei Nutzung im Unternehmensrecht

Lediglich in Ausnahmefällen wird es zu einer Übereinstimmung der degressiven AfA auch im Unternehmensrecht kommen. Jedenfalls muss die degressive Abschreibung, welche grundsätzlich auch eine im Unternehmensrecht zulässige Abschreibungsmethode darstellt, von Beginn an im Abschreibungsplan enthalten sein. Als Voraussetzung für eine unternehmensrechtliche Anwendung der degressiven Abschreibung wird jedenfalls die dementsprechende Verminderung des Nutzenpotenzials sowie der damit verbundene degressive Abwertungsverlauf des Wirtschaftsgutes genannt. Grundsätzlich wird dies bei Wirtschaftsgütern, welche bei zunehmender Nutzungsdauer einen steigenden Reparaturaufwand aufweisen oder auch bei rasant technisch überholten Wirtschaftsgütern der Fall sein.

Der Gesetzestext zu § 7 Abs 1a EStG ermöglicht somit dem Unternehmen die steuerliche Anwendung der degressiven AfA unabhängig davon, ob ein entsprechender degressiver Abnutzungsverlauf gegeben ist. Wird folglich im Unternehmensrecht aufgrund fehlenden degressiven Abnutzungsverlaufs des Wirtschaftsgutes eine andere Abschreibungsmethode gewählt als die degressive AfA im Steuerrecht oder wird lediglich im Unternehmensrecht ein vom Steuerrecht abweichender Abschreibungssatz angewendet, so kommt es zu Differenzen zwischen der Unternehmens- und Steuerbilanz.¹²⁹

¹²⁵ *Kirchmayr/Geringer* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 7 Tz 62.

¹²⁶ *Stückler/Geringer*, DJA 2020, 122.

¹²⁷ *Schlager/Titz*, RWZ 2020, 235.

¹²⁸ *Stückler/Geringer*, DJA 2020, 122.

¹²⁹ *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, taxlex 2020, 284.

Des Weiteren sei anzuführen, dass unternehmensrechtlich die Abschreibungsformen der arithmetisch-degressiven und geometrisch-degressiven Abschreibung als degressive Methode anwendbar ist. Wohingegen steuerrechtlich lediglich die geometrisch-degressive AfA mit einem festgelegten Höchstsatz von 30 % als zulässig gilt. Wird im Unternehmensrecht die deckungsgleiche Abschreibungsform der geometrisch-degressive AfA gewählt, so wird jedenfalls am Ende der Nutzungsdauer der stets verbleibende Restbuchwert im letzten Nutzungsjahr vollkommen abgeschrieben.

Angesichts all der angeführten Unterschiede wird es somit auch bei Zulässigkeit der degressiven Abschreibung im Unternehmensrecht, meistens zu Differenzen zwischen Unternehmens- und Steuerrecht kommen, wonach stets eine Mehr-Weniger-Rechnung zur Anwendung kommt. Des Weiteren wird in Bezug auf die Bewertungsstetigkeit im Unternehmensrecht gem § 201 Abs 2 Z 1 UGB festgelegt, dass dieselbe Anwendung von Abschreibungsmethoden auf sämtlich gleichartige Vermögensgegenstände gilt, wohingegen steuerlich die Anwendung der degressiven AfA auf einzelne Wirtschaftsgüter völlig unabhängig zu wählen möglich wäre.

Außerdem gibt es in § 7 Abs 1a EStG eine Beschränkung der Anwendung auf bestimmte Wirtschaftsgüter, wohingegen das Unternehmensrecht auch für jene Wirtschaftsgütern, bei welchen höchste Leistungsfähigkeit und Entwertung in den ersten Jahren der Nutzung vorliegt, die degressive Abschreibung als zulässig erachtet.¹³⁰

3.6.3 Ergebnis

Jedenfalls spricht die Literatur von einer wünschenswerten Klarstellung der gesetzlichen Regelung in Bezug auf die unabhängige Anwendung der degressiven AfA auch bei der unternehmensrechtlichen Erstellung des Jahresabschlusses wie es auch bereits in § 8 Abs 2, § 12 Abs 1 und § 13 EStG gehandhabt wird.¹³¹

¹³⁰ *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, taxlex 2020, 284.

¹³¹ *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, taxlex 2020, 284.

3.7 Bindungswirkung - Wechsel zur linearen AfA

3.7.1 Wechsel zur linearen AfA möglich

Aufgrund der fallenden Jahresbeträge bei Anwendung der degressiven AfA würde es mathematisch nie zu einer vollständigen Abschreibung des Wirtschaftsgutes (Abschreibung auf null) kommen. Infolgedessen wird diesbezüglich ein Umstieg auf die lineare AfA ein üblicher Vorgang sein. Ein Wechsel zur linearen AfA ist gem § 7 Abs 1a Z 2 EStG mit Beginn eines Wirtschaftsjahres zulässig.¹³²

Bei einem solchen Umstieg von der degressiven auf die lineare AfA bemisst sich gem § 7 Abs 1a Z 2 EStG die lineare AfA vom Zeitpunkt des Übergangs nach dem dann noch vorhandenen Restbuchwert und der Restnutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsguts. Dementsprechend ergibt sich ein gleichbleibender linearer AfA-Betrag. Weiters sei festzuhalten, dass ein Wechsel auf die lineare AfA-Methode zu keiner Verkürzung der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes führt.¹³³

3.7.2 Kein umgekehrter Wechsel zur degressiven AfA

Gem § 7 Abs 1a Z 2 EStG ist ein Übergang von der linearen AfA zur degressiven AfA-Methode ausdrücklich ausgeschlossen.

3.7.3 Ermittlung des optimalen Wechselzeitpunktes

Um den optimalen Wechselzeitpunkt von der degressiven AfA zur linearen AfA-Methode zu erreichen, ist auf den gewählten degressiven AfA-Satz abzustellen. Beim Wechsel zur linearen AfA bemisst sich die degressive AfA sowie auch die lineare AfA am Restbuchwert des Wirtschaftsgutes im vorliegenden Jahr. Somit ist festzuhalten, dass ein solcher Wechsel ab dem Zeitpunkt vorteilhaft ist, sobald der Restbuchwert dividiert durch die Restnutzungsdauer bei der linearen AfA-Methode höhere AfA-Beträge aufweist als die degressive AfA, welche mHd Restbuchwertes multipliziert mit dem gewählten degressiven AfA-Satz berechnet wird.¹³⁴

¹³² *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, taxlex 2020, 279.

¹³³ *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, taxlex 2020, 279.

¹³⁴ *Kanduth-Kristen/Stopper* in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler, Einkommensteuer 138 ff.

Jahr	(Rest) Buchwert	AfA jährlich (degressiv)	Rest- nutzungsdauer (in Jahre)	AfA jährlich (linear)
1	10.000,00	3.000,00	10	1.000,00
2	7.000,00	2.100,00	9	777,78
3	4.900,00	1.470,00	8	612,50
4	3.430,00	1.029,00	7	490,00
5	2.401,00	720,00	6	400,17
6	1.681,00	504,00	5	336,20
7	1.177,00	353,00	4	294,25
8	824,00	247,00	3	274,67
9	577,00	173,00	2	288,50
10	404,00	121,00	1	404,00

Abbildung 6: Optimale Wechselzeitpunkt von der degressiven auf die lineare AfA

Im vorliegenden Beispiel wird die lineare und degressive AfA gegenübergestellt, wobei man offensichtlich erkennen kann, ab wann der Wechsel von der degressiven auf die lineare AfA am vorteilhaftesten ist. Im konkreten Beispiel wäre der optimale Zeitpunkt für den Umstieg im Jahr acht. Hier sieht man eindeutig, dass der Jahresabschreibungsbetrag bei der linearen Variante höher ist als jener bei der degressiven Variante. Ab dem achten Jahr würde man demnach für die restlichen drei Jahre eine lineare Abschreibung in Höhe von EUR 274,67 ansetzen.

Bezugnehmend auf den höchstmöglichen Prozentsatz bei Anwendung der degressiven AfA geht man im ersten Jahr bei einer Ganzjahres-AfA von einem AfA Satz von 30 % aus, wohingegen bei der linearen AfA-Methode im ersten Nutzungsjahr bei einer Restnutzungsdauer von drei Jahren stets die lineare Methode vorteilhafter wäre, da sich hierbei ein Prozentsatz von 33 % ergeben würde. Somit kann festgehalten werden, dass die Anwendung der degressiven AfA-Methode, grundsätzlich erst bei Wirtschaftsgütern welche eine Nutzungsdauer von mehr als drei Jahren haben, zu empfehlen wäre.¹³⁵

¹³⁵ Kanduth-Kristen/Stopper in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler, Einkommensteuer 138 ff.

3.8 Sonderfragen

3.8.1 Zusammenwirken mit Teilwertabschreibungen und außerplanmäßigen Abschreibungen

Im UGB wird die außerplanmäßige Abschreibung in § 204 Abs 2 geregelt, welche für sämtliche (abnutzbaren sowie nicht abnutzbaren) Gegenstände des Anlagevermögens gilt. Es gilt eine verpflichtende Durchführung der außerplanmäßigen Abschreibung, wenn der zum Abschlussstichtag ermittelte Vergleichswert den Restbuchwert unterschreitet und die Wertminderung auch voraussichtlich von Dauer ist.¹³⁶

Grundsätzlich gilt im Steuerrecht ein Wahlrecht hinsichtlich der Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung bzw Teilwertabschreibung gem § 6 Z 1 EStG und § 8 Abs 4 EStG. Dennoch wird die außerplanmäßige Abschreibung, welche im unternehmensrechtlichen Abschluss durchgeführt wurde, aufgrund der Maßgeblichkeit des § 5 EStG im Steuerrecht zu berücksichtigen sein. So wird es stets zur Übereinstimmung des beizulegenden Werts mit dem steuerlichen Teilwert kommen.¹³⁷ Es wird in den EStR angeführt, dass eine Teilwertabschreibung eine AfA im selben Wirtschaftsjahr ausschließt. Demnach ist bei Anwendung der linearen Abschreibungsmethode der verbleibende Teilwert auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.¹³⁸

In der bisherigen Literatur wurde die Thematik des Zusammenwirkens der degressiven AfA mit der Teilwertabschreibung oder außerplanmäßigen Abschreibung noch nicht behandelt.

ME sollte daher analog die Vorgehensweise der bisherigen gesetzlichen Vorschriften des § 204 Abs 2 UGB bzw § 6 Z 1 EStG und § 8 Abs 4 EStG gelten. Sodann wird bei Anwendung der degressiven AfA im Jahr der TWA lediglich die TWA zulässig sein und im darauffolgenden Jahr die Bemessungsgrundlage der degressiven AfA der Restbuchwert nach TWA sein. In weiterer Folge erfolgt die Ermittlung der laufenden AfA wieder mit dem degressiven Abschreibungssatz.

Es gibt in der Literatur jedenfalls Überlegungen dazu, wie mit einem rechnerischen Restbuchwert gegen Ende der angenommenen Nutzungsdauer umgegangen werden soll. Das Problem

¹³⁶ Jarolim/Hofbauer in Rohatschek, Sonderfragen 73.

¹³⁷ Jarolim/Hofbauer in Rohatschek, Sonderfragen 74.

¹³⁸ EStR 2000 Rz 3112.

besteht darin, dass sich unter Anwendung der degressiven AfA der Restbuchwert zwar gegen Null annähert, allerdings nie diesen Wert erreicht. Unter diesem Gesichtspunkt wird es wohl angebracht sein, hier auf eine lineare Abschreibung unter Heranziehung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer umzustellen. Ob dieser Wechsel seitens der Finanzverwaltung gutiert wird, bleibt abzuwarten.¹³⁹

3.8.2 Übertragungsmöglichkeit stiller Reserven nach § 12 EStG

Gem § 12 EStG können natürliche Personen stille Reserven, welche bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt werden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens absetzen.¹⁴⁰ Hinsichtlich der Übertragungsmöglichkeit von stiller Reserven gem § 12 EStG bei Anwendung der degressiven AfA wurde bislang ebenso keine Meinung in der Literatur geäußert.

Entsprechend gilt es, eine Analyse der Übertragungsmöglichkeit anzustellen. Einerseits könnte ein Analogieschluss betreffend den Ausschluss der Übertragung der stillen Reserve bei Anwendung der degressiven AfA erfolgen. Hierfür könnten die ähnlichen Maßnahmen, nämlich § 7a EStG, herangezogen werden. Dort wird die Übertragung von stillen Reserven gemäß § 12 EStG von Wirtschaftsgütern, bei welchen die vorzeitige Abschreibung geltend gemacht wurde, explizit ausgeschlossen. Um diesen Analogieschluss ziehen zu können, müsste dem Gesetzgeber aber in Bezug auf die Neuregelung der degressiven AfA eine planwidrige Gesetzeslücke unterlaufen sein.

Andererseits könnte davon ausgegangen werden, dass angesichts der systematischen Nähe der alten Bestimmung im EStG keine planwidrige Gesetzeslücke vorliegt und eben genau kein Ausschluss des Zusammenspiels zwischen der degressiven AfA und § 12 EStG herbeigeführt werden sollte.

Durch den Gesetzestext des § 7a EStG hat der Gesetzgeber mE die entsprechende Thematik der Übertragung von stillen Reserven jedenfalls gekannt und demnach wissentlich Raum für Interpretation geschaffen. Hinsichtlich des fehlenden Ausschlusses könnte nach mM sehr wohl die

¹³⁹ *Fuhrmann/Gstaltner* in ÖGNI, Bestandsgebäude (2021) 209.

¹⁴⁰ *Mühlehner* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988)⁶⁰ (2015) § 12 EStG.

Möglichkeit der Übertragung von stillen Reserven bei Anwendbarkeit der degressiven AfA gelten. Bei finalem Ausschluss dieser Vorgehensweise wäre eine Gesetzesnovellierung mit explizitem Ausschluss notwendig.

4 Beschleunigte Abschreibung bei Gebäuden gem § 8 Abs 1a EStG

4.1 Funktionsweise und Anwendungsbereich

Mit dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020 wurden zum Zwecke der Bewältigung der Wirtschaftskrise aufgrund der COVID-19-Pandemie Begünstigungen wie bspw. die Möglichkeit der beschleunigte Gebäudeabschreibung im betrieblichen Bereich (§ 8 Abs 1a EStG) sowie im außerbetrieblichen Bereich (§ 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG) eingeführt.¹⁴¹ Die beschleunigte Gebäudeabschreibung eröffnet die Möglichkeit, in den ersten beiden Abschreibungsjahren gänzliche drei Jahresabschreibungen vorzuziehen.¹⁴²

Abweichend von der ebenfalls neulich eingeführten degressiven Abschreibung im Anlagevermögen, knüpft die beschleunigte Gebäudeabschreibung bereits an bestehenden gesetzlichen Bestimmungen an, und es gelten keine neuen Abschreibungsmethoden oder gesondert festgelegte neue Abschreibungsprozentsätze.

Ebenfalls gilt die beschleunigte Gebäudeabschreibung für in das Betriebsvermögen eingelegte Gebäude, vorausgesetzt diese wurden nach dem 30. 6. 2020 im Privatvermögen angeschafft und zu einem späteren Zeitpunkt nach dem Stichtag eingelegt. Abweichend von der degressiven AfA, ist die beschleunigte Abschreibung auch für gebrauchte Gebäude, welche eingelegt oder angeschafft werden, zulässig.¹⁴³

¹⁴¹ *Prodinger*, Beschleunigte Abschreibung von Gebäuden, SWK 2020, 1212.

¹⁴² *Plott/Vaishor* in Petritz/Plott/Mavher, Corona-Hilfsmaßnahmen 156.

¹⁴³ *Moser*, Die beschleunigte Gebäudeabschreibung gem § 8 Abs 1a bzw § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG idF KonStG 2020, *ecolex* 2020, 927 (928).

4.1.1 Wahlrecht zur Inanspruchnahme – Alternative zur linearen AfA

„Für nach dem 30. 6. 2020 angeschaffte oder hergestellte Gebäude kann im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung eine AfA bis zum Dreifachen und im darauffolgenden Jahr bis zum Doppelten des nach § 8 Abs 1 EStG ermittelten Betrags in Abzug gebracht werden. Ab dem zweitfolgenden Jahr, somit im dritten Jahr der AfA, richtet sich die Abschreibung nach den bestehenden Regelungen und beträgt sodann 2,5 % für betrieblich genutzte Gebäude bzw 1,5 % bei betrieblichen, für Wohnzwecke überlassenen bzw im Privatvermögen gehaltenen Gebäuden.“¹⁴⁴ Dementsprechend kommt die beschleunigte Abschreibung für vor dem Stichtag angeschaffte oder hergestellte Gebäude nicht in Betracht.

4.1.2 Herstellung und Anschaffung

Aufgrund der fehlenden zeitlichen Befristung in der Regelung ist die Geltendmachung der beschleunigten Abschreibung für alle Gebäude, welche ab dem 1.7.2020 angeschafft oder hergestellt worden sind, anwendbar.¹⁴⁵

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wird festgehalten, dass bei Herstellungsvorgängen der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgeblich ist.¹⁴⁶ Diese festgehaltene Auslegung betreffend den Zeitpunkt der Fertigstellung deckt sich mit der bisherigen Auslegung gem Literatur und Judikatur bei Anwendung der linearen AfA und dient wahrscheinlich lediglich der Klarstellung.¹⁴⁷

4.1.3 Unterschied betrieblicher und außerbetrieblicher Bereich

Die Anwendung der beschleunigten Gebäudeabschreibung ist im betrieblichen sowie im außerbetrieblichen Bereich möglich. Die Regelung für betrieblich genutzte Gebäude befindet sich in § 8 Abs 1a EStG, welcher besagt:

¹⁴⁴ Stückler/Geringer, DJA 2020, 123.

¹⁴⁵ Prodingler, SWK 2020, 1213.

¹⁴⁶ ErlRV 287 BlgNR 27. GP 2.

¹⁴⁷ Kirchmayr/Geringer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 7 Tz 33.

„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.“

In Abs 1 wird die Nutzungsdauer bis zu 2,5 % für die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis festgehalten, wobei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer nur bis zu 1,5 % beträgt.

Bei der Anwendung der beschleunigten Abschreibung im außerbetrieblichen Bereich wird der § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG herangezogen, welcher besagt, dass *„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.“*¹⁴⁸

4.1.4 Verkürzung der Gesamtnutzungsdauer

Bei Anwendung der beschleunigten Gebäudeabschreibung im betrieblichen Bereich würde sich somit höchstens der dreifache Abschreibungssatz von 2,5 % demnach 7,5 % ergeben, wobei im außerbetrieblichen Bereich der dreifache Abschreibungssatz von 1,5 % und somit 4,5 % ergeben würde.

Der Ansatz der höchstmöglichen Abschreibungssätze der beschleunigten Gebäudeabschreibung von 7,5 % bzw 4,5 % im ersten Jahr würde eine allgemeine Verkürzung der Gesamtnutzungsdauer der Gebäude bis zu drei Jahre bewirken.¹⁴⁹

4.1.5 Die beschleunigte Gebäudeabschreibung als temporäre Steuerersparnis mit (moderaterem) positivem Liquiditätseffekt

Im Hinblick auf die Konjunkturförderung wurde die beschleunigte Gebäudeabschreibung eingeführt. Der steuerliche Vorteil der beschleunigten Abschreibung liegt in der Vorziehung von höchstens drei Jahresabschreibungsbeträgen, wodurch eine Erhöhung des

¹⁴⁸ Prodinge, SWK 2020, 1212ff.

¹⁴⁹ Prodinge, SWK 2020, 1212ff.

Abschreibungsaufwands und demnach die Senkung des zu steuernden Ergebnisses zustande kommt. Dies sollte als temporäre Steuerersparnis in der Krise wirken.

Bereits im Regierungsprogramm 2008 wurde die Einführung der degressiven Abschreibung diskutiert, jedoch anschließend nicht umgesetzt. Aufgrund von Modellrechnungen konnte die Wirkung veranschaulicht werden. Es wurde aufgezeigt, dass die Barwertvorteile bei kurzen und mittleren Laufzeiten gering sind. Weiters schwächt das derzeit äußerst geringe Zinsniveau den Barwertvorteil zusätzlich.

In der Literatur wird ein Beispiel angeführt, das die vormalige vorzeitige Abschreibung mit 40 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten im ersten Jahr der Nutzung erwähnt. Bei einem Zinssatz von 3 % und einer Nutzungsdauer von 25 Jahren würde sich im vorliegenden Sachverhalt ein Barwertvorteil von 4,36 % ergeben. *„Die Höhe der zusätzlichen beschleunigten Abschreibung beträgt nur 5 bzw 3 % im ersten bzw zweiten Jahr bei wohl längerer Nutzungsdauer, der Barwertvorteil ist aber in Summe dennoch wesentlich geringer als bei der früheren vorzeitigen Abschreibung.“*¹⁵⁰

Aufgrund der Beschränkung auf lediglich zwei Jahre würde das für die beschleunigte Abschreibung einen noch geringeren Barwerteffekt als für die degressive Abschreibung bedeuten. Des Weiteren wird in der Literatur kritisiert, dass auch in Zeiten von restriktiven Kreditvergaben dennoch Investitionen, welche beschleunigt abgeschrieben werden würden, finanziert werden müssen. Als eine tatsächliche Unterstützung hinsichtlich einer positiven Liquiditätswirkung werden eher Investitionsprämien und -zuschüsse genannt.¹⁵¹

4.2 Voraussetzungen und Ausgestaltung

4.2.1 Höhe des Abschreibungssatzes

Gem § 8 Abs 1 EStG beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 2,5 % von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude. Davon abweichend beträgt die Absetzung für Abnutzung bei für Wohnzwecke überlassenen ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 1,5 %.¹⁵²

¹⁵⁰ Moser, ecolex 2020, 931.

¹⁵¹ Moser, ecolex 2020, 931.

¹⁵² Kanduth-Kristen/Stopper in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler, Einkommensteuer 141ff.

4.2.1.1 *Staffelung in den ersten drei Jahren*

Mit der Einführung der beschleunigten Gebäudeabschreibung wird gem § 8 Abs 1a EStG festgehalten, dass im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung diese abweichend von Abs 1 höchstens das Dreifache und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache des jeweiligen Prozentsatzes gemäß Abs 1 ansetzbar ist.¹⁵³

(a) Abschreibungssätze für Betriebsgebäude

Beispiel: 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

Jahr	(Rest) Buchwert	AfA jährlich	AfA kumuliert
1	10.000	750	750
2	9.250	500	1.250
3	8.750	250	1.500
...

Abbildung 7: Beschleunigte Abschreibung Betriebsgebäude

(b) Abschreibungssätze für Wohngebäude

Beispiel: 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

¹⁵³ *Kanduth-Kristen/Stopper* in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler, Einkommensteuer 141ff.

Jahr	(Rest) Buchwert	AfA jährlich	AfA kumuliert
1	10.000	450	450
2	9.550	300	750
3	9.250	150	900
...

Abbildung 8: Beschleunigte Abschreibung Wohngebäude

4.2.1.2 Geringere Höhe möglich

In § 8 Abs 1 EStG wird festgehalten, dass „ohne Nachweis bis zu 2,5 % bzw 1,5 % als Abschreibungssatz zulässig ist“. Der Gesetzeswortlaut „ohne Nachweis“ lässt ableiten, dass sobald ein entsprechender Nachweis vorliegt auch kürzere Nutzungsdauern und damit höhere Abschreibungssätze zulässig sind. Die Frage, die sich nun stellt, ist ob auch die beschleunigte Gebäudeabschreibungen für nachgewiesene höhere Abschreibungssätze anwendbar ist.¹⁵⁴

Im Gesetzestext wird die Formulierung „höchstens das Dreifache und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache des jeweiligen Prozentsatzes“ angeführt.¹⁵⁵ Mit dieser Formulierung bietet der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen steuerplanerisch auch Zwischenmöglichkeiten zu wählen. Jedoch wird die beschleunigte Gebäudeabschreibung nicht als Wahlrecht ausgelegt. Es sollte die Beibehaltung der grundsätzlich einfachen Abschreibungssätze (2,5 % bzw 1,5 %) bzw sogar auch niedrigerer Abschreibungssätze als den angeführten drei- bzw zweifachen Abschreibungssätze gleichfalls anwendbar sein.¹⁵⁶

Von diversen Experten wird in der Literatur die Aussage unterstützt, welche besagt, dass bei Anwendung der beschleunigten Abschreibung im ersten Abschreibungsjahr ein „Vervielfacher“ zu bestimmen ist. Demnach sollte im ersten Abschreibungsjahr das höchstmögliche Ausmaß nicht vollkommen ausgeschöpft werden, sodann sollte auch in den Folgejahren lediglich das dementsprechende geringere gewählte Ausmaß gelten.¹⁵⁷

¹⁵⁴ Prodinge, SWK 2020, 1214.

¹⁵⁵ Moser, ecolo 2020, 928.

¹⁵⁶ Plott/Vaishor in Petritz/Plott/Mavher, Corona-Hilfsmaßnahmen 157.

¹⁵⁷ Plott/Vaishor in Petritz/Plott/Mavher, Corona-Hilfsmaßnahmen 157.

Zur Darlegung der Aussage gilt als Beispiel; wählt der Steuerpflichtige im ersten Abschreibungsjahr nur den zweifachen (anstatt des höchstmöglichen Ausmaßes von dem dreifachen) Abschreibungssatz, so ist er im zweiten Jahr lediglich berechtigt, das 1,33-Fache abzuschreiben. In der Literatur werden jedoch ebenso Meinungen vertreten, welche die Möglichkeit des unterschiedlichen Ausmaßes für die beschleunigte Abschreibung vertreten.¹⁵⁸

4.2.2 Anwendung bei kürzerer nachgewiesener Nutzungsdauer

4.2.2.1 *These des Abstellens auf den Gesetzeswortlaut – keine Anwendung bei kürzerer Nutzungsdauer*

Grundsätzlich wird in § 8 Abs 1 EStG sowie auch im § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG von Abschreibungssätzen iHv 2,5 % bzw 1,5 % gesprochen, wenn die tatsächliche nachgewiesene Nutzungsdauer bei Gebäude nicht vorliegt. Demnach könnte man aufgrund der vorliegenden Formulierung des Gesetzestextes davon ausgehen, dass die beschleunigte Gebäude-AfA bei tatsächlich nachgewiesener geringeren Nutzungsdauer durch ein Gutachten nicht anwendbar wäre.

Es würde lediglich eine Anwendung der beschleunigten Gebäude-AfA iSd § 8 Abs 1a EStG möglich sein, wenn grundsätzlich die Abschreibungssätze des § 8 Abs 1 EStG in Frage kommen, da die Anwendung des § 8 Abs 1a EStG ausdrücklich eben Anwendbarkeit der jeweiligen Prozentsätze iHv 2,5 % bzw 1,5 % verlangt. Eine Bestätigung dieser Auslegung bringt auch der Wartungserlass 2021.^{159,160}

4.2.2.2 *These der Vereinfachung für den Steuerpflichtigen – Anwendung auch bei kürzerer Nutzungsdauer*

Zu gegenteiliger Meinung wird in der Literatur ausgeführt, dass der § 8 Abs 1a EStG welcher die gesetzliche Grundlage der beschleunigten AfA darstellt, die Formulierung „...höchstens das Dreifache und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache **des jeweiligen Prozentsatzes**...“ beinhaltet. Diese Formulierung könnte die Anwendbarkeit der beschleunigten Gebäude AfA ebenso für Gebäude, welche nachweislich eine geringere Nutzungsdauer aufweisen, dienen, da der Gesetzestext zwar auf die Prozentsätze des Abs 1, nicht jedoch ausschließlich

¹⁵⁸ Plott/Vaishor in Petritz/Plott/Mavher, Corona-Hilfsmaßnahmen 157.

¹⁵⁹ Pinter/Schindler, Fluch und Segen der beschleunigten Abschreibung von Gebäuden, immo aktuell 2021, 44 (45ff).

¹⁶⁰ Erlass des BMF vom 6. 5. 2021, 2021-0.103.726, BMF-AV 2021/65.

auf die gesetzlich und ohne Nachweis über eine geringere Nutzungsdauer festgelegten Abschreibungssätze von 2,5 % bzw 1,5 % verweist.

Die Interpretation der Anwendbarkeit der beschleunigten AfA auch bei nachgewiesener kürzerer Nutzungsdauer wird auch von der KSW in ihrer Stellungnahme vom 15. 3. 2021 unterstützt, welche auch aufgrund des gutachterlichen Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer den Tatbestand des § 8 Abs 1 EStG erfüllt sieht.¹⁶¹

4.2.2.3 *Ergebnis*

Generell kommt man zu dem Ergebnis, dass bei detaillierterer Ansicht der gesetzlichen Grundlage für Gebäude, welche nachweislich geringere Nutzungsdauern aufweisen, die Anwendung der beschleunigten Gebäude AfA nach § 8 Abs 1a EStG rechtens wäre, sofern die in § 8 Abs 1 EStG normierten Abschreibungssätze zugrunde gelegt werden.

Demnach dürfen die Höchstwerte der Abschreibungssätze des § 8 Abs 1a EStG nicht überschritten werden. Diese Anwendbarkeit wird damit begründet, dass die beschleunigte Abschreibung des § 8 Abs 1a EStG in den ersten zwei Jahren als grundsätzliche Ausnahmeregelung zu Abs 1 zu interpretieren ist.¹⁶²

4.2.3 Keine Anwendung der Halbjahresregelung

Ein deutlicher Verweis im Gesetzestext gem § 8 Abs 1a EStG bzw § 16 Abs 1 Z 8 lit e letzter Satz EStG weist darauf hin, dass die Halbjahresabschreibungsregelung iSd § 7 Abs 2 EStG bei der beschleunigten Abschreibung im betrieblichen sowie im außerbetrieblichen Bereich ausgeschlossen ist. Demnach wird bei Anschaffung oder bei Herstellung in der zweiten Jahreshälfte ebenso der gänzliche Jahres-AfA-Betrag aufwandswirksam zu berücksichtigen sein.

Noch ungeklärt bleibt jedoch, ob die Ausnahme des Ausschlusses der Halbjahresregelung generell und unabhängig von der Inanspruchnahme der beschleunigten AfA gilt, oder diese nur bei Anwendung der beschleunigten AfA gilt. Hierzu wird in der Literatur häufig die Meinung vertreten, dass der vollkommene Ausschluss der Halbjahresregelung bei Gebäuden mit der Einführung der beschleunigten Abschreibung einherkam. Aufgrund der Anführung im Gesetzestext des Worts „höchstens“ sollte eine gewisse Flexibilität in Hinblick auf die Wahl des

¹⁶¹ Pinter/Schindler, immo aktuell 2021, 45ff.

¹⁶² Pinter/Schindler, immo aktuell 2021, 45ff.

Abschreibungssatzes geschaffen werden, wobei es nun im Sinne eines Größenschlusses zweifelhaft erscheint, ob die Normal-AfA mit 1,5 % bzw 2,5 % bei einer Anschaffung in der zweiten Jahreshälfte nicht als Ganzjahres-AfA zustehen soll, wenn auf der anderen Seite bei der beschleunigten AfA Abschreibungssätze zwischen 1,5 % und 4,5 % bzw zwischen 2,5 % und 7,5 % gelten.¹⁶³

4.2.4 Behandlung von nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten

Es gilt zu klären, wie nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten bei der Anwendung der beschleunigten AfA behandelt werden. Grundsätzlich gilt, dass bei Gebäuden nachträglich zu aktivierende Aufwendungen den Restbuchwert des Gebäudes erhöhen. Anschließend ist der erhöhte Restbuchwert auf die verbleibende Restnutzungsdauer abzuschreiben.¹⁶⁴ Bei Anwendung der beschleunigten Abschreibung muss bei Berechnung der Restnutzungsdauer die Verkürzung der dementsprechenden beschleunigten AfA vorgenommen werden.¹⁶⁵

Anderenfalls wäre es auch möglich, dass sich die Restnutzungsdauer eines Gebäudes verlängert, wenn der nachträglich aktivierungspflichtige Aufwand den Restbuchwert des Betriebsgebäudes übersteigt und die Restnutzungsdauer des Gebäudes kürzer ist als die für die Zusatzinvestition ermittelte Nutzungsdauer.¹⁶⁶

4.2.5 Inkrafttreten und erstmalige Anwendung

In § 124b Z 357 EStG wird festgehalten, dass die Bestimmungen betreffend die beschleunigte Abschreibung erstmals auf nach dem 30. Juni 2020 angeschaffte oder hergestellte Gebäude anzuwenden sind. Aufgrund der Anführung in den Erläuternden Bemerkungen für das Konjunkturstärkungsgesetz 2020 ist hinsichtlich der degressiven Abschreibung zu entnehmen, dass für die Beurteilung des Herstellungszeitpunkts der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgeblich ist. Dementsprechend sollten diese Überlegungen einheitlich auch für die beschleunigte Abschreibung gelten.¹⁶⁷

¹⁶³ *Aumayr/Schlager*, Beschleunigte Gebäude-AfA: Fragestellungen zum Anwendungsbereich, SWK 2020, 1288 (1291ff).

¹⁶⁴ EStR 2000, Rz 3163.

¹⁶⁵ *Aumayr/Schlager*, SWK 2020, 1293.

¹⁶⁶ EStR 2000, Rz 3164.

¹⁶⁷ *Plott/Vaishor*, SWK 2020, 1141.

Des Weiteren wird gem den Erläuternden Bemerkungen die beschleunigte Abschreibung auch für eingelegte Gebäude, welche nach dem 30. 6. 2020 im Privatvermögen angeschafft und später ins Betriebsvermögen eingelegt wurden, anwendbar sein. In der Literatur wird vertreten, dass derselbe Vorgang auch im außerbetrieblichen Bereich (bspw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) gelten sollte. Die beschleunigte Gebäudeabschreibung wurde im Gesetzestext als unbefristet aufgenommen und gilt daher als Dauerrecht.¹⁶⁸

4.3 Verhältnis zum Unternehmensrecht – Maßgeblichkeit

Grundsätzlich geht man von einer Durchbrechung des bisherigen Gleichklangs im Steuerrecht und Unternehmensrecht iZm der Gebäudeabschreibung bei Anwendung der beschleunigten Abschreibung gem § 8 Abs 1a EStG aus. Der steuerliche Ansatz, welcher eine Verdreifachung bzw eine Verdoppelung des Abschreibungsbetrages im ersten Jahr vorsieht, steht im eklatanten Widerspruch mit dem unternehmensrechtlichen Ansatz hinsichtlich der GoB bei abweichendem Ansatz des tatsächlichen Verlaufes der Entwertung des Wirtschaftsgutes.¹⁶⁹

Weiters steht die Anwendung der steuerlichen beschleunigten Gebäudeabschreibung nach hM wahrscheinlich auch im Widerspruch mit dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit im Unternehmensrecht. Betreffend des Maßgeblichkeitsprinzips ergibt sich nun die Fragestellung, inwiefern dieses Prinzip die wahlweise Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung verhindert, aufgrund der fehlenden Ausführung in dem COVID-19-Steuermaßnahmengesetz. Diesbezüglich wird in der Literatur die Durchbrechung der Maßgeblichkeit bereits aufgrund des Fehlens der korrespondierenden Regelung im UGB dargelegt. Somit wäre die neulich eingeführte beschleunigte Gebäudeabschreibung nicht von der Maßgeblichkeit erfasst.¹⁷⁰

Nach hA fehlt somit die grundlegende steuersystematisch gesetzliche Verankerung, durch welche der Grundsatz der Maßgeblichkeit rechtssicher durchbrochen werden könnte, wie es auch damals hinsichtlich der Übertragung stiller Reserven gemäß § 12 EStG sowie der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter gemäß § 13 EStG durch das RÄG 2014 festgelegt

¹⁶⁸ *Plott/Vaishor*, SWK 2020, 1141.

¹⁶⁹ *Urnik/Schmidbauer*, Fragen über Fragen zur Gebäudeabschreibung gemäß § 8 Abs 1a EStG, SWK 7/2021, 471 (479ff).

¹⁷⁰ *Urnik/Schmidbauer*, SWK 2021, 479ff.

wurde. Demnach durften vor den Wirtschaftsjahren 2016 diese steuerlichen Begünstigungen nur dann steuerlich angewendet werden, wenn diese auch in der unternehmensrechtlichen Bilanz enthalten waren.¹⁷¹

Sodann hat der Gesetzgeber im RÄG 2014 die Aufhebung der Maßgeblichkeit im Regelungsbestand festgelegt, wie es auch mE für die beschleunigte Gebäudeabschreibung empfehlenswert wäre. „Bei einer solchen zulässigen Durchbrechung würde die steuerliche Anwendung der beschleunigten Abschreibung (bei unternehmensrechtlicher Inanspruchnahme der linearen Abschreibung über 40 Jahre) zu einer Mehr-Weniger-Rechnung in den Jahren 1 und 2 und am Ende der Nutzungsdauer (sowie zur Bilanzierung zunächst aktiver, dann passiver latenter Steuern bei Kapitalgesellschaften) führen.“¹⁷²

4.4 Sonderfragen

4.4.1 Einlage aus dem Privatvermögen

In den Gesetzesmaterialien betreffend die Anwendbarkeit der beschleunigten AfA wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die beschleunigte Gebäude-AfA auch für eingelegte Gebäude gilt, welche nach dem 30. Juni 2020 im Privatvermögen angeschafft oder hergestellt wurden und lediglich nachfolgend ins Betriebsvermögen eingelegt werden.¹⁷³

Hinsichtlich des Gesetzeswortlautes „*Im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung*“ wird verstanden, dass die beschleunigte Gebäude AfA ebenso für eingelegte Gebäude in Anspruch genommen werden kann, wenn jene Gebäude nach dem 30. 6. 2020 im Privatvermögen hergestellte oder angeschaffte wurden und bislang noch keiner Abschreibungsmethode unterworfen wurden.¹⁷⁴

In der Literatur wird die Meinung vertreten, dass diese Begünstigung ebenso für außerbetriebliches Vermögen gilt, wenn zur Einkünfteerzielung ein eingesetztes Gebäude iSd § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG bereits eine begünstigte Abschreibung in Anspruch genommen hat und eine erneute Begünstigung bei anschließender Einlage in das Betriebsvermögen nicht mehr zulässig ist.¹⁷⁵

¹⁷¹ Urnik/Schmidbauer, SWK 2021, 479ff.

¹⁷² Urnik/Schmidbauer, SWK 2021, 479ff.

¹⁷³ ErlRV 287 BlgNR 27. GP 2.

¹⁷⁴ Urnik/Schmidbauer, SWK 2021, 474.

¹⁷⁵ Urnik/Schmidbauer, SWK 2021, 474.

4.4.2 Abgrenzung zur degressiven Abschreibung

Gem § 7 Abs 1a Z 1 lit a EStG sind Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG ausdrücklich eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist, somit Gebäude, von der degressiven Abschreibung ausgeschlossen. In § 8 Abs 1 EStG werden pauschale Abschreibungssätze festgehalten bei fehlendem Nachweis der Nutzungsdauer.

Man könnte daher iSd § 8 Abs 1 EStG argumentieren, dass lediglich eine Sonderform vorliegt, wenn auch die pauschalen Abschreibungssätze gewählt werden. Dies würde auf der anderen Seite implizieren, dass bei Gebäuden, für welche die konkrete Nutzungsdauer nachweisbar ist, nicht ausdrücklich eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist und folglich bei einem Nachweis der Nutzungsdauer des Gebäudes durchaus die Anwendbarkeit der degressiven Abschreibung von 30 % zusteht.¹⁷⁶

Diese Art der Abschreibung wäre zweifellos bei neuen Gebäuden vorteilhafter als die beschleunigte Gebäudeabschreibung. Zum gleichen Ergebnis von beschleunigter Gebäude-Abschreibung und degressiver Abschreibung würde eine Nutzungsdauer von zehn Jahren führen. Bei zehn Jahren wäre der jeweilige Abschreibungssatz 10 % und daher iSd § 8 Abs 1a EStG das Dreifache 30 %. Sodann ergibt sich ein Vorteil bei Anwendung der degressiven Abschreibung gegenüber der beschleunigten Gebäudeabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung bei Nutzungsdauern, welche mehr als zehn Jahre betragen.¹⁷⁷

Angenommen es wird für ein Gebäude eine ungewöhnlich kurze Nutzungsdauer von 20 Jahren nachgewiesen, würde der Abschreibungssatz 5 % und das Dreifache gemäß der beschleunigten Abschreibung daher 15 % betragen. Auch unter Berücksichtigung des Zweifachen – im vorliegenden Fall – 10 %, würde die Abschreibung im zweiten Jahr erst 25 % betragen und somit immer noch weniger als 30 % der degressiven AfA.

¹⁷⁶ *Prodinger*, SWK 2020, 1214ff.

¹⁷⁷ *Prodinger*, SWK 2020, 1214ff.

Beispiel: Vergleich beschleunigte Gebäudeabschreibung und degressive Abschreibung, Nutzungsdauer 20 Jahre

Jahr	Beschleunigte Gebäudeabschreibung			Degressive Abschreibung		
	(Rest) Buchwert	AfA jährlich	AfA kumuliert	(Rest) Buchwert	AfA jährlich	AfA kumuliert
1	10.000	1.500	1.500	10.000	3.000	3.000
2	8.500	1.000	2.500	7.000	2.100	5.100
3	7.500	500	3.000	4.900	1.470	6.570
4	7.000	500	3.500	3.430	1.029	7.599
5	6.500	500	4.000	2.401	720	8.319
...
		Σ 10.000			Σ 9.992	

Abbildung 9: Vergleich beschleunigte Gebäudeabschreibung und degressive Abschreibung

In den ersten drei Jahren würde sich im vorliegenden Beispiel bei der beschleunigten Gebäudeabschreibung eine Abschreibung iHv EUR 3.000 ergeben, wohingegen bei der degressiven Abschreibung sich in den ersten drei Jahren eine Abschreibung iHv EUR 6.570 ergeben würde. Dies würde bedeuten, dass in den ersten drei Abschreibungsjahren die beschleunigte Abschreibung gerade einmal 46 % der degressiven Abschreibung ergeben würde.

4.4.3 Auswirkungen auf die Liebhabereibeurteilung

Bei der Liebhabereibeurteilung werden Auswirkungen von steuerlichen Sondervorschriften außer Acht gelassen, und somit ist das Jahresergebnis um diese zu bereinigen. Wird bei Steuerpflichtigen eine kürzere Abschreibungsdauer bei Gebäuden nachgewiesen, so gilt es, die AfA dementsprechend anzupassen.¹⁷⁸

Bei Anwendung der beschleunigten Abschreibung wird ähnlich wie bei der Sonderabschreibung gemäß § 28 Abs 3 EStG auf eine „Normal-AfA“ umzustellen sein. „Durch die Anwendung der beschleunigten AfA ergibt sich erst im Jahr 24 nach dem erstmaligen Anfallen von

¹⁷⁸ *Aumayr/Schlager*, SWK 2020, 1292ff.

Aufwendungen ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Dies ist im Rahmen der kleinen Vermietung zu spät und führt zu Liebhaberei. Durch die Umstellung auf eine „Normal-AfA“ kann der Gesamtüberschuss bereits im 23. Jahr, also innerhalb des für die kleine Vermietung maßgeblichen absehbaren Zeitraums von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (§ 2 Abs 4 letzter Satz LVO), erzielt werden.“¹⁷⁹

4.4.4 Zusammenwirken mit Teilwertabschreibungen und außerplanmäßiger Abschreibung

Wie bereits in Abschnitt 3.8.1 *Zusammenwirken mit Teilwertabschreibungen und außerplanmäßiger Abschreibung* erläutert, gibt es auch hinsichtlich der Begünstigung der beschleunigten Gebäudeabschreibung keine aktuell ersichtliche Meinung in der Literatur. Demnach gelten mE ebenso die allgemeinen gesetzlichen Regelungen des § 204 Abs 2 UGB bzw § 6 Z 1 EStG und § 8 Abs 4 EStG.

Die Norm der beschleunigten Gebäude AfA weist lediglich eine Sonderbestimmung in den ersten beiden Jahren auf. Das Zusammenwirken der TWA mit der beschleunigten Gebäudeabschreibung kann mE anhand von drei Beispielen näher beleuchtet werden:

In den seltensten Fällen wird im ersten Jahr eine Teilwertabschreibung bzw außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden, dies würde nach mM die Anwendbarkeit der COVID Sonderbestimmung der beschleunigten Gebäudeabschreibung nämlich sogar gänzlich ausschließen.

Lediglich die Thematik der Teilwertabschreibung bzw außerplanmäßige Abschreibung im zweiten Jahr könnte Fragestellungen aufwerfen. Sollte daher im zweiten Jahr der Anwendbarkeit der beschleunigten Gebäudeabschreibung eine TWA bzw eine außerplanmäßige Abschreibung zur Anwendung kommen, gibt es grundsätzlich zwei Möglichkeiten: Die TWA ist höher als die berechnete beschleunigte Abschreibung oder die TWA ist niedriger.

Ist die TWA höher, so wird diese unter den allgemeinen Bestimmungen der TWA zur Anwendung kommen und im darauffolgenden (dritten) Jahr der ursprüngliche Wert der beschleunigten

¹⁷⁹ *Aumayr/Schlager*, SWK 2020, 1292ff.

Gebäude AfA und demnach auch der allgemeine Gebäudeabschreibungssatz auf dem Restbuchwert anzuwenden sein.

Wäre die TWA niedriger, so würde diese TWA gem den gesetzlichen Bestimmungen der TWA nie zustande kommen und weiters die Bestimmung des § 8 Abs 1a EStG der Zweifache Abschreibungssatz zur Anwendung gelangen.

Im dritten Jahr ist eine Sonderthematik hinsichtlich der TWA und der beschleunigten Gebäude AfA gänzlich auszuschließen, aufgrund der generellen Anwendung des allgemeinen Gebäude Abschreibungssatzes und kann auf die allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen verwiesen werden.

4.4.5 Übertragungsmöglichkeit stiller Reserven nach § 12 EStG

Hinsichtlich der Behandlung der Übertragungsmöglichkeit von stiller Reserven nach § 12 EStG bei Anwendung der beschleunigten Gebäudeabschreibung gilt die idente Ausführung wie bei Anwendung der degressiven AfA und demnach der Verweis auf 3.8.2. *Übertragungsmöglichkeit stiller Reserven nach § 12 EStG.*

5 Zusammenfassung und Ergebnis

Um das Gesagte auf den Punkt zu bringen, sollen am Ende der Arbeit noch einmal die wichtigsten Bereiche zusammengefasst dargestellt werden:

Nach einer kurzen Einleitung die sich mit der Problemstellung, Zielsetzung und methodischen Vorgehensweise auseinandersetzt, wurde in Kapitel zwei allgemein auf die Abschreibungsformen im Unternehmens- und Steuerrecht eingegangen.

In Kapitel zwei wurde zuerst auf die Bedeutung der Abschreibung auf den Wirtschaftsstandort Österreich sowie die Attraktivität von Neuansiedelungen eingegangen. In diesem Zusammenhang wurde vor allem der positive Einfluss der degressiven Abschreibung und der beschleunigten Gebäudeabschreibung hervorgehoben. Auf den darauffolgenden Seiten wurde sodann die Abschreibung im Unternehmensrecht und Steuerrecht allgemein erläutert, um dann in weiterer Folge in Kapitel drei auf die degressive Abschreibung iSd § 7 Abs 1a EStG aufzubauen.

Die degressive AfA wurde iRd Konjunkturstärkungspaketes 2020 eingeführt, um die Bewältigung der langfristigen Herausforderungen der Corona-Krise zu fördern. Ob die Intention des Gesetzgebers positive Investitionseffekte herbeizuführen zu Tragen kommt, bleibt zweifelhaft. Jedenfalls aber haben die Bestimmungen einen steueraufschiebenden Effekt. Weiters wurde der Weg zur Einheitsbilanz mit der dauerhaften Einführung der degressiven AfA fortgeführt. Demnach könnte dies ein weiterer Schritt Richtung einer Harmonisierung von UGB und EStG sein. Ob die Maßgeblichkeit bei Anwendung der degressiven AfA gilt, ist in der Literatur aktuell noch umstritten. Die Literatur spricht jedenfalls von einer wünschenswerten Klarstellung der gesetzlichen Regelung in Bezug auf die unabhängige Anwendung der degressiven AfA auch bei der unternehmensrechtlichen Erstellung des Jahresabschlusses.

Ebenso wie die degressive AfA wurde die beschleunigte Gebäudeabschreibung vordergründig dafür eingeführt, dass es durch einen Steuerstundungseffekt zu einer temporären Steuerersparnis kommt sowie ein Investitionsanreiz geschaffen wird. Die Möglichkeit der beschleunigten Gebäudeabschreibung wurde im betrieblichen Bereich (§ 8 Abs 1a EStG) sowie im außerbetrieblichen Bereich (§ 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG) eingeführt. Der steuerliche Vorteil der beschleunigten Abschreibung liegt in der Vorziehung von höchstens drei Jahresabschreibungsbeträgen.

Umstritten ist die Auslegung des Gesetzeswortlautes, wobei man zu dem Ergebnis gelangt, dass bei detaillierterer Ansicht, für Gebäude, welche nachweislich geringere Nutzungsdauern aufweisen, die Anwendung der beschleunigten Gebäude AfA nach § 8 Abs 1a EStG rechtens wäre, sofern die in § 8 Abs 1 EStG normierten Abschreibungssätze zugrunde gelegt werden.

Abschließend kann festgehalten, dass die in Kapitel 1.1 aufgeworfenen Fragstellungen, die sich im Zusammenhang mit diesen zwei steuerlichen Neuregelungen stellen, konnte im Rahmen dieser Arbeit ausführlich dargestellt werden. Bei noch nicht abschließend geklärten Problemstellungen wurden sämtliche Meinungen gegenübergestellt, sowie die Ansicht dieses Autors dargelegt.

Literaturverzeichnis

Monografien und Kommentare

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz¹³ (2009).

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz^{21a} (2020).

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz²¹ (2020).

Jabornegg/Artmann (Hrsg), UGB Band 2² (2017).

Jakom, EStG¹⁴ (2021).

Mühlehner, Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988)⁶⁰ (2015).

Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ (2011).

U. Torggler, Unternehmensgesetzbuch³ (2019).

Voß, Absetzung für Abnutzung (AfA): International wettbewerbsfähige und einfach zu handhabende Ausgestaltung der einkommensteuerlichen Abschreibungsverrechnung (2006).

Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz (2011).

Beträge in Sammelwerken

Benesch/Schuch, Basiswissen zu Investition und Finanzierung³ (2013).

Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹¹ (2019).

Bleyer/Lindmayr/Sabara, Lexikon Personalrecht & Betriebswichtiges 2021²³ (2021).

Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschlager/Wolfsgruber, Externe Unternehmensrechnung⁵ (2016).

Egger/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band I¹⁷ (2018).

Fischl, IFRS versus UGB² (2020).

Grünberger, IFRS - Eine Einführung⁵ (2017).

Grünberger, Praxis der Bilanzierung¹⁵ (2019).

Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht, Band I² (2019).

Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg), SWK-Spezial Einkommensteuer 2021 (2021).

Kohler/Wakounig/Bergerin, Steuerleitfaden zur Vermietung⁹ (2011).
Kubat in *Bertl/Mandl* (Hrsg), Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz²¹(2017).
Mussnig/Juritsch/Rausch/Sitter, Controlling für Führungskräfte⁴ (2021).
Metzler, Unternehmerische Finanzierungsinstrumente (2010).
Neugebauer, Schritt für Schritt vom Beleg zur Bilanz² (2021).
ÖGNI (Hrsg), Bestandsgebäude (2021).
Petritz/Plott/Mavher (Hrsg), SWK-Spezial Corona-Hilfsmaßnahmen (2021).
Renner/Schlager/Schwarz, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008).
Rohatschek, Sonderfragen der Bilanzierung⁶ (2019).
Schermann/Volcic, Controlling and Finance kompakt² (2010).
Wagenhofer, Bilanzierung und Bilanzanalyse¹⁴ (2019).

Beiträge in Fachzeitschriften

Aumayr/Schlager, Beschleunigte Gebäude-AfA: Fragestellungen zum Anwendungsbereich
SWK 2020, 1288.
Deichsel/ Inzinger, KonStG 2020 und InvPrG: Steuerliche Investitionsanreize infolge der CO-
VID-19-Krise, ÖStZ 2020, 545.
Flooh/Gruber/Höserle, Zusätzliche Investitionsanreize durch degressive Abschreibung? SWK
2009, 7.
Geringer, Zweifelsfragen zur neuen degressiven AfA, taxlex 2021, 20.
Hohenwarter-Mayr, Steuern in der Krise, JRP 2021, 187.
Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, Die degressive Absetzung für Abnutzung und die beschleunigte
lineare Gebäudeabschreibung nach dem KonStG 2020, taxlex 2020, 278.
Mayr, KonStG 2020 ermöglicht degressive AfA, RdW 2020, 547.
Moser, Die beschleunigte Gebäudeabschreibung gem § 8 Abs 1a bzw § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG
idF KonStG 2020, ecolex 2020, 927.
Pinter/Schindler, Fluch und Segen der beschleunigten Abschreibung von Gebäuden, immo ak-
tuell 2021, 44.

Plott/Vaishor, Die degressive Absetzung für Abnutzung und die beschleunigte Gebäudeabschreibung, SWK 2020, 1134.

Prodinger, Beschleunigte Abschreibung von Gebäuden, SWK 2020, 1212.

Schlager/Titz, Auf dem Weg zur Einheitsbilanz: Erste steuerliche Schritte im Konjunkturstärkungsgesetz 2020, RWZ 2020, 231.

Schratzenstaller, Steuerpolitik in der Corona-Krise, ÖStZ 2021, 159.

Steiner/Steiner, Corona-Maßnahmen und latente Steuern Investitionsprämie, degressive AfA und beschleunigte Gebäudeabschreibung, DJA 2020, 124.

Stückler/Geringer, Degressive AfA und beschleunigte Gebäudeabschreibung in der Unternehmens- und Steuerbilanz, DJA 2020, 120.

Urnik/Schmidbauer, Fragen über Fragen zur Gebäudeabschreibung gemäß § 8 Abs 1a EStG, SWK 2021, 471.

Richtlinien

EStR 2000 Rz 3112.

EStR 2000 Rz 3129.

EStR 2000 Rz 3131.

EStR 2000, Rz 3163.

EStR 2000, Rz 3164.

EStR 2000 Rz 3213.

EStR 2000 Rz 3214.

EStR 2000 Rz 3221.

EStR 2000 Rz 3257.

EStR 2000 Rz 3261.

EStR 2000 Rz 6422.

Judikatur, Entscheidungen

Erllass des BMF vom 6. 5. 2021, 2021-0.103.726, BMF-AV 2021/65.

Diverse Quellen (Internet, Gesetzesmaterialien, Stellungnahmen, sonstige)

Erläuterungen zum Ministerialentwurf (31/ME 27. GP).

ErlRV 287 BlgNR 27. GP.

Stellungnahme der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 31/SN-31/ME 27.

Bleyer, Konjunkturstärkungsgesetz 2020, Lexis Briefings in lexis360.at, (Stand 18.9.2020).

Süddeutsche Zeitung, Was ist überhaupt Life Science, <https://www.sueddeutsche.de/karriere/was-ist-ueberhaupt-lifescience-1.552325> (Stand. 14.02.2022).

Bendel, Digitalisierung, <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/digitalisierung-54195>, (Stand 14.02.2022).

Wissen.de, Ökologisierung, <https://www.wissen.de/fremdwort/oekologisierung>, (Stand 14.02.2022).

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Lineare Abschreibung	16
Abbildung 2: Arithmetisch-degressive Abschreibung	18
Abbildung 3: Geometrisch-degressive Abschreibung.....	18
Abbildung 4: Vergleich linearer Abschreibung und degressive Abschreibung bei kürzerer Nutzungsdauer.....	35
Abbildung 5: Vergleich linearer Abschreibung und degressive Abschreibung bei längerer Nutzungsdauer.....	36
Abbildung 6: Optimale Wechselzeitpunkt von der degressiven auf die lineare AfA	50
Abbildung 7: Beschleunigte Abschreibung Betriebsgebäude	57
Abbildung 8: Beschleunigte Abschreibung Wohngebäude	58
Abbildung 9: Vergleich beschleunigte Gebäudeabschreibung und degressive Abschreibung	65

Abstract

Die vorliegende Master Thesis befasst sich mit der degressiven Abschreibung sowie in weiterer Folge mit der beschleunigten Gebäudeabschreibung. Vorab wurde die Sinnhaftigkeit bzw das Zustandekommen einer Abschreibung erläutert sowie die im Unternehmensrecht und Steuerrecht unterschiedlichen Funktionsweisen der Abschreibung beschrieben und anhand von Beispielen übersichtlich dargestellt. Ebenso wurde auf die Bedeutung der Abschreibung für den Wirtschaftsstandort Österreich sowie für die Attraktivität von Neuansiedelungen eingegangen. Der zentrale Punkt dieser Arbeit lag auf der Einführung der neuartigen degressiven AfA sowie der beschleunigten Gebäude AfA mit dem KonStG 2020 und die sich dabei ergebenden Fragestellungen bzw Besonderheiten hinsichtlich des Zusammenspiels mit bisherigen Regelungen und neuen Gesetzesstellen, die Ungewissheit der Auslegung bzw Auffassung von Gesetzestexten sowie die Umsetzung und der Verhaltensweise der neu eingeführten Regelungen. Im Rahmen dieser Arbeit konnten aufgeworfen Fragstellungen, die sich im Zusammenhang mit diesen zwei steuerlichen Neuregelungen stellen, ausführlich dargestellt werden.