

VwGH: AKTIVIERUNGSPFLICHTIGE HERSTELLUNGSKOSTEN BEI ÖFFENTLICH-RECHTLICHEN VERPFLICHTUNGEN

Aufwendungen einer von Behörden angeordneten Adaptierung von Anlagegegenständen müssen dann als Herstellungskosten aktiviert werden, wenn sie eine wesentliche Erweiterung und Verbesserung darstellen.

EStG 1988 § 4 Abs 4, § 6, § 9, § 16 Abs 1

VwGH 26.5.2004, 99/14/0261

Kurzdarstellung des Sachverhaltes:

Anlässlich einer Betriebsprüfung wurde vom Finanzamt festgestellt, dass der Beschwerdeführer nach einer Feuerbeschau im Jahr 1990 per Bescheid von der Gemeinde verpflichtet wurde, in einem seiner beiden Hotels eine Brandschutzanlage zu errichten und im anderen Hotel die Brandschutzanlage auf das gesamte Gebäude auszuweiten. Im Jahresabschluss 1990 wurde dafür eine gewinnmindernde Rückstellung gebildet und bereits angefallene Kosten wurden als Aufwand abgesetzt. Die Abgabenbehörden vertraten die Ansicht, diese Kosten seien aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand und lediglich im Wege der AfA als Aufwand zu berücksichtigen.



schreibung darf nicht im Wege der Rückstellung vorweggenommen werden (*Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 9 Tz 44 und insbesondere Tz 68).

[...] Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung dient ein Erhaltungsaufwand dazu, ein Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen. Dazu gehören insbesondere regelmäßig notwendige Ausbesserungsarbeiten.

Erhaltungsaufwand liegt auch dann vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden, wobei auch ein besseres oder langlebigeres Material verwendet werden kann (*Doralt*, EStG⁶, Tz 123 ff zu § 6).

Aus den Entscheidungsgründen:

Eine Verbindlichkeitsrückstellung darf nicht gebildet werden, wenn sich die ungewisse Verpflichtung auf aktivierungspflichtige Aufwendungen bezieht. Eine künftige Ab-

[...] Die wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit ist eine Voraussetzung für die Bildung einer steuerlichen Verbindlichkeitsrückstellung (*Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 9 Tz 62).

ANMERKUNG

Im Urteil vom 26.5.2004 (99/14/0261) wurde der Hoteleigner durch Gemeindebescheid verpflichtet, seine beiden Betriebe mit Brandmeldern auszustatten. Grundsätzlich außer Streit stand, dass in diesem Fall eine potentielle Verpflichtung nach außen und nicht nach innen (wie bei dem in diesem Heft abgedruckten Erk 26.5.2004, 2000/14/0181) bestand, folglich ergab sich die Frage einer (steuerlich zulässigen) Verbindlichkeitsrückstellung.



Um zum ablehnenden Ergebnis zu gelangen, musste der VwGH vorab zwei grundlegende Fragen lösen: Die erste Frage gab

auf, ob es sich um Herstellungs- oder einen Erhaltungsaufwand handelte. Der VwGH kam zum Ergebnis, dass der Neu-Einbau einer Brandmeldeanlage zu einer wesentlichen objektiven Verbesserung des ursprünglichen Zustandes des Hotels und nicht bloß zu einer regelmäßig wiederkehrenden Erhaltungsmaßnahme führte (wie es bei der Annahme von Erhaltungsaufwand der Fall wäre). Als „ursprünglicher Zustand“ gilt dabei der Zustand im Zeitpunkt der Herstellung oder der späteren Anschaffung, wobei der Zustand vor der Verbesserungsmaßnahme nicht der Vergleichsmaßstab ist (*Doralt*, EStG⁶, § 6 Tz 126). Eine allfällige

Wertsteigerung kann allerdings nur bedingt als Indiz zur Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand herangezogen werden, da regelmäßiger Erhaltungsaufwand durchwegs eine Wertsteigerung mit sich bringt (zB VwGH 16.3.1962, 241/59); die Definition von „Verbesserung“ ist daher sehr stark einzelfallbezogen.

Die zweite Frage stellte sich bezüglich der wirtschaftlichen Verursachung der Herstellungskosten; hier kam der VwGH zum Ergebnis, dass eine Rückstellungsbildung zu einer unerlaubten Antizipation von Abschreibungen führe (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 5, Tz 23). Der VwGH verlangt bei Verbindlichkeitsrückstellungen also einen *sofort abziehbaren* Aufwand. Hinsichtlich des argumentativen Unterbaus sei nochmals auf die Ausführungen zur Alimentierungsformel in der Besprechung

zum Erkenntnis 26.5.2004, 2000/14/0181 in diesem Heft hingewiesen. In Deutschland verwendet der Bundesfinanzhof bei vergleichbar gelagerten Fällen einen ähnlichen Maßstab zur Beurteilung, wenn ebenfalls aufgrund behördlicher Umbauanordnungen Aktivierungspflicht besteht (BFH 30.1. 1990 VIII R 183/18, BFH/NV 1990, 504, BFH 27.6.2001, I R 45/97, Tz 26 und 27, DB 2001, 1698 f). Im zitierten Urteil vom 27.6.2001 ging es um einen behördlich angeordneten Umbau einer Spänetrocknungsanlage zur Emissionsverminderung. Dabei wurde ebenfalls darauf abgestellt, ob nach objektiven Gesichtspunkten der Gebrauchswert einer Anlage im Ganzen deutlich erhöht wird oder die Anlage nur auf den neuesten Stand gebracht wurde.

GERNOT RESSLER