Mag. Bernhard RENNER

Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen

im Lichte des VwGH, UFS, BFH
sowie der Literatur & Verwaltungspraxis

Innsbruck, 8. Oktober 2009

INHALT

1. Definitionen / Abgrenzungen
2. Praktische Beispiele
3. Rechtsfolgen der Unterscheidung
4. Einzelfälle: BFH – UFS - VwGH
5. Literaturübersicht

Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen

Begriffsbestimmungen / Rechtsquellen / Abgrenzung

Anschaffungskosten - Unternehmensrecht (§ 203 Abs 2 UGB)

- Aufwendungen, die geleistet werden,
- um einen Vermögensgegenstand zu **erwerben** und
- ihn in einen **betriebsbereiten Zustand** zu versetzen,
- soweit sie dem Vermögensgegenstand **einzeln zugeordnet** werden können;
- **unveränderter** Erwerb von einem Dritten

Umfang der Anschaffungskosten

- vorweggenommene Anschaffungskosten
  - zB Besichtigungskosten
- Kaufpreis
- übernommene Schulden
- Anschaffungsnebenkosten
  - zB Vertragserrichtung, GrESt, Provision
- Kosten zur Versetzung in Betriebsbereitschaft
  - zB Montage-, Aufstellungskosten
- nachträgliche Anschaffungskosten

Keine Anschaffungskosten

- Finanzierungskosten
- Devisenbeschaffungskosten
- Wertsicherungsbeiträge für Kaufpreisstundung
- Gemeinkosten
- abziehbare Vorsteuer

Anschaffungskosten - Steuerrecht

- keine Legaldefinition
- Heranziehen der unternehmensrechtlichen Definition infolge der Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
  - VwGH 23.11.1994, 91/13/0111
  - EStR 2000, Rz 2164
- Identität zwischen betrieblichem und außerbetrieblichem Bereich
  - VwGH 23.11.1994, 91/13/0111

Abbruchkosten – „Opfertheorie“ (1)

- Abbruch eines bereits **länger gehaltenen** Gebäudes
  - Gebäude ist noch **nutzbar**:
    - Sofortabzugsfähigkeit des RBW und der Abbruchkosten
    - VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107
  - Gebäude ist **baufällig**:
    - Schicksal hängt vom Zweck des Abbruchs ab:
      1. neu gebautes Gebäude dient **Einkunftserzielung**:
         - Betriebsausgaben/Werbungskosten
         - VwGH 7.6.2005, 2002/14/0011
      2. neu gebautes Gebäude dient **privaten Zwecken**:
         - Keine Abzugsfähigkeit
      3. Abriss zwecks **Veräußerung** eines unbebautes Grundstücks:
         - Abzugsfähigkeit, sofern Veräußerung steuerpflichtig ist

Abbruchkosten – „Opfertheorie“ (2)

- Abbruch iZm Erwerb eines bebauten Grundstücks:
  - Gebäude ist noch **nutzbar**:
    - bisher: RBW und Abbruchkosten gehören zu Herstellungskosten des neuen Gebäudes
      - VwGH 15.2.1994, 93/14/0175; EstR 2000 Rz 2618
    - Auffassung *„nicht ausgeschlossen“,* dass RBW und Abbruchkosten dann sofort abzugsfähig, wenn Abbruch in zeitlicher Nähe zur Anschaffung
      - *Zorn*, RdW 2006/240, 248
      - keine Judikatur
  - Gebäude ist **baufällig**:
    - Abbruchkosten gehören zu Anschaffungskosten des Bodens
      - VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278

Herstellungsaufwand – Unternehmensrecht (§ 203 Abs 3 UGB)

- Aufwendungen, die entstehen für
- **Herstellung** eines Vermögensgegenstandes,
- seine **Erweiterung** oder
- eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung**

Herstellungsaufwand – Steuerrecht

- **Schaffung** eines bislang nicht existenten Wirtschaftsgutes
  - „Neubau“ – „Neuerrichtung“
- **Änderung** der Wesensart (Funktion) eines bestehenden Wirtschaftsgutes durch
  - Erweiterung
  - Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus

(Jakom/*Laudacher* EStG, 2009, § 6, Rz 30 mwN)

Herstellungsaufwand
Unternehmensrecht – Steuerrecht (1)

- EStR 2000, Rz 2197:
  - im Rahmen des § 5 EStG 1988 grundsätzliche Maßgeblichkeit des unternehmensrechtlichen Begriffs
- *Mayr*, ÖStZ 2003/56, 41
  - keine vollkommene Deckungsgleichheit
- *Doralt*, EStG[6], § 6, Tz 126 EStG[9]; § 28 Tz 136:
  - auch im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kann unternehmensrechtliche Definition herangezogen werden

Herstellungsaufwand
Unternehmensrecht – Steuerrecht (2)

- VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333:
  - Parallelitäten zwischen Unternehmens- und Steuerrecht, aber keine Identität, weil
    - Zuordnung von wesentlichen Verbesserungsmaßnahmen zum Erhaltungsaufwand in § 4 Abs 7 bzw § 28 Abs 2 EStG 1988
    - einheitlicher Herstellungsbegriff für alle Einkunftsarten
- BFH 25.9.2007, IX R 28/07:
  - Herstellungsaufwand bestimmt sich nach handelsrechtlichen Grundsätzen
  - gilt auch für Vermietung und Verpachtung

Abgrenzung Anschaffung - Herstellung

- **Anschaffung:**
  - entgeltlicher Erwerb eines bereits hergestellten Wirtschaftsgutes
  - Überführung von fremder in eigene Verfügungsmacht
- **Herstellung:**
  - Schaffung eines neuen oder bisher nicht in dieser Form vorhandenen Wirtschaftsgutes

Erhaltungsaufwand

- Wirtschaftsgut wird in ordnungsgemäßem Zustand
  - erhalten oder
  - versetzt,
- = „Ausbesserungsmaßnahmen“
- Unterscheidung in
  - Instandhaltung
  - Instandsetzung (ehemals „Großreparatur“)

Instandsetzung

- **§ 4 Abs 7 letzter Satz EStG 1988**
  - bezogen auf – nicht an Arbeitnehmer - zu Wohnzwecken vermietete Betriebsgebäude
- **§ 28 Abs 2 vierter Satz EStG 1988**
  - bezogen auf zu Wohnzwecken vermietete Gebäude
  - gehören nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten
  - **erhöhen** Nutzungswert wesentlich
    - allein oder
    - zusammen mit Herstellungsaufwand oder
  - **verlängern** Nutzungsdauer wesentlich
  - „25%-Grenze“ (Gebäude)

„Wesentlichkeit“

- Austausch bestimmter Gebäudeteile im Ausmaß von 25%:
  - Nutzungswert: EStR 2000, Rz 6463
  - Nutzungsdauer: EStR 2000, Rz 6465
- Judikatur: kein fixer Prozentsatz, zB:
  - VwGH 20.10.2006, 2006/13/0044
  - UFS 29.6.2004, RV/1309-W/02:
    - 50%ige bis 60%ige Sanierung
- mehrjährige Betrachtung, wenn bei Beginn der Sanierung deren Ausmaß feststeht

Erhöhung des Nutzungswertes

- Aus Sicht des Vermieters **und** des Mieters zu sehen
- bessere Nutzung durch höhere Mieteinnahmen
- höhere Attraktivität führt zu kürzeren Leerstehungen
- Verbesserung des Wohnwertes für Mieter
- höherer (fiktiver) Veräußerungspreis

Verlängerung der Nutzungsdauer

- geringere Restnutzungsdauer vor Durchführung der Sanierung
- abzustellen:
  - nicht auf ursprüngliche Nutzungsdauer
  - sondern auf im Zeitpunkt der Sanierung aktuelle Restnutzungsdauer
    - technisch und / oder
    - wirtschaftlich
    - VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044

Instandhaltung

- § 28 Abs 2 erster Satz EStG:
  - nicht regelmäßig jährlich anfallend
    - somit zB keine jährlich durchgeführten Wartungen
  - Negativabgrenzung zur Instandsetzung
- EStR 2000, Rz 6640:
  - keine wesentliche
    - Erhöhung des Nutzungswertes
    - Verlängerung der Nutzungsdauer
  - Austausch unwesentlicher Gebäudeteile

Zusammenfallen von Herstellung und Erhaltung

- Grundregel:
  - Erhaltungsaufwand, der im Zuge einer Herstellung anfällt, gehört ebenfalls zum Herstellungsaufwand
- Erhaltungsaufwand ist unabhängig vom Herstellungsaufwand erforderlich:
  - Beurteilung als Erhaltungsaufwand, zB
    - Renovierung eines schadhaften Daches im Zuge eines Dachbodenausbaus
  - EstR 2000, Rz 6452: insgesamt Herstellung, wenn Erhaltung durch Herstellung bedingt
- Teil Herstellung / Teil Erhaltung:
  - getrennte Beurteilung, zB
    - Errichtung eines Zubaues neben Sanierungsmaßnahmen

Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand

- enger (nicht mehr als dreijähriger) zeitlicher Zusammenhang mit Liegenschaftserwerb
- „traditionelle“ Ansicht:
  - Aktivierung auf Kaufpreis
    - im betrieblichen Bereich und bei VuV
  - Verteilung auf Restnutzungsdauer
- Neue Rechtsentwicklung
  - nicht zwangsläufig Herstellung, kann auch Erhaltung sein
  - Rspr des BFH und UFS;
    strittig ob auf Österreich übertragbar

Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen

Beispiele

Herstellung (1)

- Neuschaffung eines Wirtschaftsgutes
- Anbau / Aufstockung eines Gebäudes
- Umbau größeren Ausmaßes
- Setzen von Trennwänden, Eingängen, Fenstern
  - gilt nicht für Austausch
- (unwesentliche) Vergrößerung der Nutzfläche
- erstmaliger Einbau einer Sanitäranlage
- Einbau einer Zentralheizung statt Einzelöfen
  - VwGH 20.10.1971, 970/71 sowie EStR 2000, Rz 3175, aA BFH BStBl 1999 II 282

Herstellung (2)

- Errichtung eines Satteldaches statt eines Flachdaches
- Zusammenlegung / Trennung von Wohneinheiten
- Änderung der Anzahl der Räume einer Wohnung
- Umbau von Büro in Wohnung
- Umbau von Wohnung in Geschäftsräumlichkeit
- Verbindung von Gebäuden
- Umbau einer Dachterrasse zu einem Wintergarten
- Umbau eines WCs in einen Baderaum

Instandsetzung (1)

- Erneuerung eines schadhaften Daches
- Verputzerneuerung mit Erneuerung der Wärmedämmung
  - Herstellung bei erstmaliger Wärmedämmung
- Asphaltierung einer bisher geschotterten Verkehrsfläche
- Erstanschluss an Kanalnetz
- Ersatz einer Holzdecke durch eine Betondecke
- Umstellung einer Koks-Zentralheizung auf Öl-Heizungsanlage

Instandsetzung (2)

- Austausch von Bauteilen:
  - Fenster
  - Türen (UFS 25.8.2003, RV/0062-W/02)
  - Dach, Dachstuhl (UFS 16.6.2008, RV/2142-W/05)
- Mauertrockenlegung
- Maßnahmen zur Erhöhung des Wärmeschutzes

Instandhaltung

- Färbeln der Fassade, Verputzausbesserung
  - ohne Putzerneuerung
- Anstreichen von Fenstern, Austausch von Fensterflügeln
- Ausmalen
- Erneuerung von Gebäudeteilen infolge höherer Gewalt
  - Instandsetzung bei Zerstörung sanierungsbedürftiger Gebäudeteile (EStR 2000 Rz 6368)

Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen

Rechtsfolgen

Herstellung (1) Regelfall

- Aktivierung - Verteilung der Aufwendungen auf Restnutzungsdauer (Normal-AfA)
  - Gewinnneutralität – Vermögensumschichtung (VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107)
- ggf Ermittlung einer neuen – verlängerten – Restnutzungsdauer
- bei voll abgeschriebenen Wirtschaftsgütern Verteilung auf neu zu ermittelnde Nutzungsdauer

Herstellung (2)
beschleunigte Abschreibung - Voraussetzung

- Verteilung auf 15 Jahre (§ 28 Abs 3 EStG):
  - Aufwendungen nach §§ 3 bis 5 MRG
  - Sanierungsmaßnahmen nach
    - WohnhaussanierungsG,
    - StartwohnungsG,
    - Landesgesetzen über Sanierung
  - Sanierungsaufwendungen nach § 19 DenkmalschutzG
- Erhebung erhöhter Mieten infolge Sanierung:
  - Verteilung auf Laufzeit der erhöhten Mieten
  - mindestens 10-jährige Abschreibdauer
- Verlängerung der Spekulationsfrist

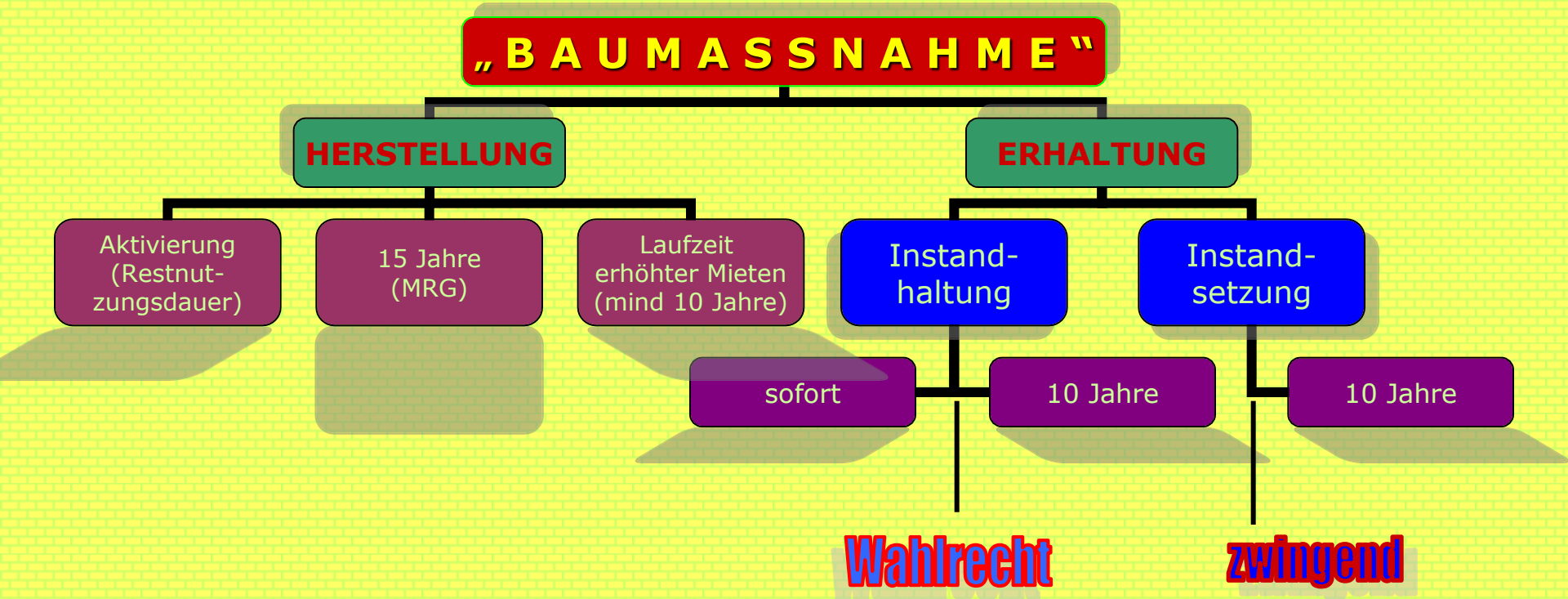
Herstellung (3)
beschleunigte Abschreibung - Verkauf

- Folgen einer Veräußerung eines Gebäudes, bei dem Herstellungsaufwendungen nach § 28 Abs 3 EStG abgesetzt wurden:
  - Verlust noch nicht verrechneter Teilbeträge der beschleunigten Abschreibungen,
  - Nachversteuerung durch Ansatz besonderer Einkünfte gem § 28 Abs 7 EStG,
  - mögliche Steuerhängigkeit infolge Verlängerung der Spekulationsfrist von 10 auf 15 Jahre

Erhaltung

- **Regelfall** (Instandhaltung und Instandsetzung)
  - sofortige Abzugsfähigkeit
- **Sonderfall Wohngebäude:**
  - nicht regelmäßig anfallende **Instandhaltung** (§ 28 Abs 2):
    - sofortige Abzugsfähigkeit
    - über Antrag Verteilung auf 10 Jahre
  - **Instandsetzung** (§ 4 Abs 7; § 28 Abs 2)
    - Subventionsgewährung (TS 1):
      - Ausscheiden aus Einkunfts- / Gewinnermittlung
    - ansonsten zwingende Verteilung auf 10 Jahre (TS 2)

ÜBERSICHT
Wohngebäude



Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen

Judikatur:
Einzel- / Zweifelsfälle

FALL 1
Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (1)

- ***VwGH 20.4.1995, 91/13/0143***
  - Beim Erwerb eines **vernachlässigten Gebäudes** und anschaffungsnaher Vornahme eines Instandsetzungsaufwandes sind diese Aufwendungen grundsätzlich als Anschaffungskosten zu aktivieren
  - Überlegung, wonach nachgeholter Instandsetzungsaufwand für neu erworbene Mietobjekte zum Herstellungsaufwand zählt, muss außer acht gelassen werden, wenn ein mietengeschütztes Objekt erworben wurde:
    - durch Mietengesetzgebung ist Verfügungsrecht des Hauseigentümers sowohl in rechtlicher als auch in wirtschaftlicher Hinsicht wesentlichen Einschränkungen unterworfen

FALL 2
Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (2)

- ***BFH 12.9.2001, IX R 52/00***
  - Begriffsbestimmung, wonach Anschaffungskosten nur die Kosten sind, die aufgewendet werden, um ein Wirtschaftsgut von einem anderen zu erwerben, ist durch § 255 Abs 1 dHGB überholt.
  - Zu den Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts zählen auch Aufwendungen, die erforderlich sind, um es **bestimmungsgemäß nutzen** zu können.
  - **Schönheitsreparaturen** im Anschluss an den Erwerb und sonstige Instandsetzungsarbeiten an vorhandenen Gegenständen und Einrichtungen, insb an im Wesentlichen funktionierenden Installationen, führen grundsätzlich nicht zu Anschaffungskosten.

FALL 2/1
Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (3)

- ***BFH 12.9.2001, IX R 39/97 - I***
  - Anschaffungsnahe Aufwendungen nicht allein wegen ihrer Höhe oder zeitlichen Nähe zur Anschaffung eines Gebäudes **Herstellungskosten**; soweit sie nicht der Herstellung oder Erweiterung dienen, stellen sie nur dann Herstellungskosten dar, wenn sie zu seiner **wesentlichen Verbesserung** führen.
  - Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die für sich allein noch Erhaltungsmaßnahmen wären, können in ihrer Gesamtheit zu einer wesentlichen Verbesserung führen, wenn dadurch Gebrauchswert eines Wohngebäudes gegenüber dem Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs deutlich erhöht wird.

FALL 2/2
Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (3)

- ***BFH 12.9.2001, IX R 39/97 – II (Fortsetzung)***
  - Gebrauchswert insb durch **Modernisierung** derjenigen Einrichtungen erhöht, die ihn maßgeblich bestimmen:
    - zB Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen, Fenster.
  - deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts:
    - durch Modernisierung wird Gebäude von sehr einfachen auf mittleren oder von mittleren auf sehr anspruchsvollen Standard gehoben.
  - Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen innerhalb eines Veranlagungszeitraums dann Herstellungskosten:
    - Führen zwar für sich gesehen noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung,
    - sind aber Teil einer Gesamtmaßnahme, die sich planmäßig in zeitlichem Zusammenhang über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt, die insgesamt zu einer wesentlichen Verbesserung führt (Sanierung "in Raten").

FALL 3
Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (4)

- ***UFS 12.4.2005, RV/0123-W/04:***
  - Erwerb eines Gebäude, das vor und nach dem Erwerb (zunächst als Mieter, dann als Eigentümer) betrieblich genutzt wurde und somit "betriebsbereit" war
  - Aufwendungen für den Austausch von Fenstern im Folgejahr der Anschaffung – entgegen bisheriger Judikatur und österreichischen hM - **sofort abzugsfähig**
  - nicht als anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu aktivieren
- anhängig beim VwGH unter 2005/13/0076 (Amtsbeschwerde)

FALL 4
Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand (5)

- ***UFS 30.09.2008, RV/0355-L/05***
  - Anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen, die vom Erwerber eines Betriebsgrundstückes bis zur Erlangung der Betriebsbereitschaft im Sinne einer Nutzbarmachung für sämtliche seiner Betriebszweige getätigt werden, sind aktivierungspflichtig, wenn schon **zum Zeitpunkt des Erwerbs feststeht**, dass eine Erhöhung des Standards bzw die Anpassung an die Bedürfnisse bzw. Erfordernisse des Erwerbers - sei es im Wege eines Neubaus oder umfangreicher Sanierungen - herbeigeführt werden soll.

FALL 5
Versorgungsunternehmen

- ***UFS 15.07.2005, RV/0047-I/04***
  - Werden bei einem Versorgungsunternehmen (Elektrizitätswerk) ältere Kabelleitungen teilweise durch neue Kabelleitungen ersetzt, liegt sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand vor, wenn das bereits hergestellte Wirtschaftsgut "Kabelleitung" zwar verändert, aber **weder erweitert noch über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert** wird.
  - Ersatz von Leitungen durch solche mit höherer Leistungsfähigkeit, um Kapazitätsengpässe des Netzes zu beseitigen:
    - Aufwendungen für den Bau der Ersatzleitung:
      - Herstellungskosten des Leitungsnetzes.
    - Aufwendungen, die durch bloßen Ersatz einer Leitung entstanden sind, wenn Austausch nur dazu dient, die Nutzungsfähigkeit des Netzes im bisherigen Umfang zu erhalten:
      - Erhaltungsaufwand

FALL 6
Ordinationsadaptierung

- ***UFS 24.6.2004, RV/0894-W/02***:
  - Herstellungsaufwand bei Adaptierungskosten aus Umwandlung einer **HNO-Ordination** in eine **Zahnarztordination**
  - Bauliche Maßnahmen in ihrer Gesamtheit derart umfassender Umbau der Wohnung, dass von Herstellen des bisher nicht existenten Wirtschaftsgutes "zahnärztliche Ordination" auszugehen ist:
    - Verlegen von Gipskartonständerwänden und Mineralfaserdecken, Erneuerung der elektrischen Leitungen, Abbrechen von Zwischenwänden, Herstellen von Stahlbetonwänden und Wanddurchbrüchen, Aufstellen neuer Zwischenwände, Herstellen neuer Kalt- und Warmwasserzuleitungen, Austausch von Fenstern und Verfliesung von WCs samt Nebenarbeiten

FALL 7
Dachneukonstruktion

- ***VwGH 17.11.2004, 2002/14/0042:***
  - Erfährt die Bausubstanz eines Gebäudes eine wesentliche Veränderung, indem das **komplette Mauerwerk abgerissen** und neu errichtet wird, gehen diese Arbeiten deutlich über Instandhaltung hinaus und sind zur Herstellung zu rechnen.
  - Werden im Zuge einer Baumaßnahme **weitere Arbeiten für notwendig befunden** und zeitnah durchgeführt, ist von einer einheitlichen Baumaßnahme auszugehen. Werden dadurch sämtliche Gebäudeteile ausgetauscht, wird dadurch ein Wirtschaftsgut (Gebäude) neu geschaffen, weshalb Herstellungsaufwand vorliegt.

FALL 8
Wasserleitung (1)

- ***UFS 29.9.2006, RV/0571-L/06***
  - Brauerei erneuerte **70% ihrer Wasserversorgungsleitung** (ca 2 km)
  - Wird eine 40 Jahre alte Wasserleitung, die bereits einem Vollverschleiß unterliegt, zu 70% erneuert, liegen Herstellungskosten vor.
  - Zudem ist eine ca 40%ige Erhöhung der Wassernutzungsleistung gegenüber dem Volumen der "alten Leitung" in Verbindung mit technischen Neuerungen als Kapazitätsausweitung anzusehen.

Aufhebung durch VwGH; siehe nächste Folie

FALL 8a
Wasserleitung (2)

- ***VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333***
  - Erhaltungsaufwand liegt insb dann vor, wenn vorhandene Teile eines Wirtschaftsgutes ausgetauscht werden.
  - **Verwendung besseren Materials** oder Wahl einer moderneren Ausführung führt noch nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird (VwGH 17.5.2006, 2004/14/0080).
  - Geringfügige **Änderungen der Trassenführung** auf einem Teil der Strecke vermögen die Nämlichkeit einer unterirdischen Wasserversorgungsleitung nicht zu berühren

FALL 9
Opfertheorie

- ***VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107:***
  - Im Geltungsbereich des EStG 1988 ist bei einer Sachverhaltskonstellation, bei der ein **Gebäude vom Unternehmer schon länger genutzt** wird, im Hinblick darauf, dass Altgebäude einerseits und Neugebäude andererseits auch nicht als das nämliche Wirtschaftsgut angesehen werden können, die „Opfertheorie“ nicht mehr anzuwenden.

FALL 10
Büroumbau

- ***BFH 16.1.2007, IX R 39/05:***
  - Aufwendungen für den **Umbau eines Großraumbüros** in vier Einzelbüros unter Verwendung von Rigips-Ständerwerk sowie für die Anpassung der Elektroinstallation im hierdurch notwendigen Umfang sind sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

FALL 11
Unterschiedlich genutztes Gebäude

- ***BFH 25.9.2007, IX R 28/07***
  - Bei Prüfung, ob eine Baumaßnahme (nach Handelsrecht) zu Herstellungsaufwand führt, darf nicht auf das gesamte Gebäude, sondern nur auf den entsprechenden **Gebäudeteil** abgestellt werden, wenn das Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und deshalb mehrere Wirtschaftsgüter umfasst.
  - Ob eine wesentliche Verbesserung des Wirtschaftsguts erreicht wird, richtet sich danach, ob die durch die Baumaßnahme bewirkten Veränderungen vor dem Hintergrund der betrieblichen Zielsetzung zu einer höherwertigeren (verbesserten) Nutzbarkeit des Vermögensgegenstandes führen

FALL 12
Ergänzung Apparat

- ***VwGH 13.12.2007, 2002/14/0149:***
  - Vom aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand zu unterscheiden ist der nicht aktivierungspflichtige Erhaltungsaufwand.
  - Dazu gehört auch der **Ersatz einzelner unbrauchbar gewordener Teile** eines Wirtschaftsgutes, und zwar auch dann, wenn besseres und längerlebiges Material eingesetzt wird.

FALL 13
Umbau Friseursalon - Wohnung

- ***UFS 11.3.2008, RV/0867-G/07:***
  - Herstellung sind die im Rahmen des Umbaues eines Frisiersalons in eine Wohnung durchgeführten Baumaßnahmen:
    - alle Räumlichkeiten wurden umgestaltet, Grundriss verändert, Mauern eingezogen, Wasser-, E-Installation, erstmaliger Einbau eines Bades, Einbau einer Zentralheizung für das Gebäude.
  - Durch Umbau eines gewerblich genutzten Gebäudeteiles in eine Wohnung wurde die **Wesensart dieses Gebäudeteiles wesentlich verändert**, zumal durch das Einziehen von Mauern die Aufteilung des vorhandenen Raumes grundlegend verändert wurde.
  - Die Anforderungen an die Wasser- und Elektroinstallation eines Frisiersalons sind mit jenen einer Wohnung nicht vergleichbar.
  - Auch der erstmalige Einbau eines Bades und der Einbau einer Zentralheizung anstelle der bisherigen Heizung mit Öfen erfordert bauliche Maßnahmen, die als Herstellungsmaßnahmen zu beurteilen sind.

FALL 14
Modengeschäft

- ***UFS 25.4.2008, RV/0213-F/06***
  - Wurden in einem Modengeschäft **umfangreiche Sanierungsmaßnahmen** vorgenommen, die insgesamt nicht zu einer Änderung der Wesensart des Geschäftes geführt haben, handelt es sich um eine Großreparatur, die als Erhaltungsaufwand sofort absetzbar ist.
  - hier:
    - Erneuerung der Schaufensterverglasung,
    - Einziehung einer Trennwand in Leichtbauweise,
    - Austausch der schadhaften Decke und des desolaten Bodenbelages etc.

FALL 15
Dachsanierung

- ***UFS 16.6.2008, RV/242-W/05***
  - bei jeder Baumaßnahme ist **Trennung** in Erhaltungs- und Herstellungsaufwand vorzunehmen.
  - Ist Erhaltungsaufwand durch Herstellungsaufwand bedingt, liegt einheitlich Herstellungsaufwand vor.
  - Dachsanierung zeitgleich mit Dachbodenausbau (Errichtung von Wohnungen), wobei Errichtung der Wohnungen an bestehende Dachform angepasst und Dach lediglich im notwendigen Ausmaß repariert:
    - Dachsanierung: Instandsetzungsaufwand
    - Errichtung der Wohnungen: Herstellungsaufwand

FALL 16/1
Sanierung denkmalgeschütztes Gebäude

- ***VwGH 28.10.2008, 2006/15/0277 – I***
  - Der Nutzungswert kommt insb auch in der **Vermietbarkeit** des Objektes zum Ausdruck und es erfährt durch den Austausch eines schadhaften Daches auch die Möglichkeit, ein Gebäude durch (Neu)Vermietung zu nutzen, eine deutliche Verbesserung.
  - Die in § 28 Abs 2 EStG 1988 angeordnete Behandlung von Instandsetzungsaufwendungen hängt nicht davon ab, ob Sanierungsmaßnahme auf Grund von **denkmalschutz-rechtlichen Vorschriften** geboten ist oder nicht.
  - § 28 Abs 2 EStG 1988 ist keine Einschränkung zu entnehmen, dass eine Instandsetzungsmaßnahme dann nicht zur Verteilung der Absetzung der Erhaltungsauf-wendungen führt, wenn die Sanierung auf durch **"höhere Gewalt"** eingetretene Schäden zurückzuführen ist.

FALL 16/2
Sanierung denkmalgeschütztes Gebäude

- ***VwGH 28.10.2008, 2006/15/0277 – II (Fortsetzung)***
  - (im Wesentlichen) kompletter **Austausch** eines schadhaften Daches erhöht Nutzungsdauer und Nutzungswert wesentlich.
  - EStG stellt die vor der Baumaßnahme bestehende Nutzungsdauer des Gebäudes der nach der Baumaßnahme vorliegenden Nutzungsdauer gegenüber. Um sicherzustellen, dass vergleichbare Baumaßnahmen an Gebäuden vom vergleichbarem Bauzustand eine gleiche steuerliche Behandlung erfahren, ist jeweils auf die technische und wirtschaftliche Restnutzungsdauer abzustellen.
  - Umstand, dass Gebäude schon im 16. Jh errichtet worden ist, kommt für Frage der wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer keine Bedeutung zu.

Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen

Literatur

LITERATUR (1)

- *Mayr,* Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand gerechtfertigt?, ÖStZ 2002/69, 44
- *Konecny*, BFH: Ende des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes, RdW 2002/476, 497
- *Bertl/Hirschler*, Aktivierungspflicht für anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand, RWZ 2002, 262
- *Mayr,* Herstellungsaufwand im Handelsrecht und Steuerrecht, ÖStZ 2003/56, 41
- *Beiser,* Opfertheorie trotz Gebäudeabbruch?, ÖStZ 2004/143, 66

LITERATUR (2)

- *Zepitsch*, UFS folgt aktueller BFH-Rechtsprechung, RdW 2005, 321
- *Schindler*, Herstellungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, SWK 2005, S 758
- *Gruber/Klostermann*, VwGH: Abkehr von der "Opfertheorie", taxlex 2005, 437 ff
- *Fraberger*, VwGH: Gilt die "Opfertheorie" im EStG 1988 noch?, GeS 2005, 442 ff
- *Zorn,* VwGH: Aufgabe der Opfertheorie, RdW 2006/240, 248

LITERATUR (3)

- *Bertl/Hirschler,* Neues zum Ende der Opfertheorie, RWZ 2006/51, 173
- *Grünberger,* Das Ende der Opfertheorie?, SWK 2007, S 297
- *Fröhlich*, UFS zum Herstellungsaufwand, RdW 2006/428, 466
- *Fröhlich*, Erneuerung eines Wasserleitungsnetzes: Erhaltung oder Herstellung?, RdW 2006/490, 529

LITERATUR (4)

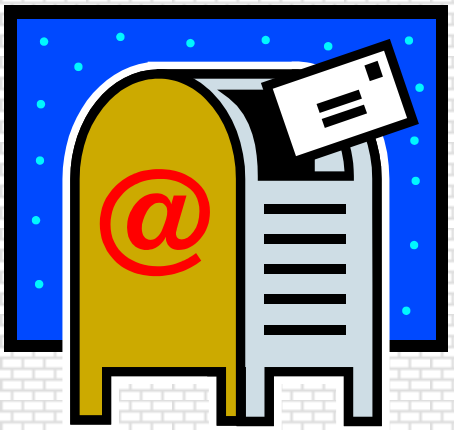
- *Pirklbauer/Wagner*, Teilweise Erneuerung einer Wasserleitung: Herstellung oder Erhaltung?, RdW 2006/618, 661
- *Zorn,* Erneuerung einer Wasserversorgungsleitung – Erhaltung oder Herstellung?, RdW 2007/710, 690
- *Pirklbauer/Wagner*, Sanierung einer Wasserleitung stellt Erhaltungsaufwand dar, SWK 2007, S 989
- *Fritz-Schmied,* Zur Abgrenzung von Herstellungsaufwendungen und Erhaltungsaufwendungen, taxlex 2008, 404

LITERATUR (5)

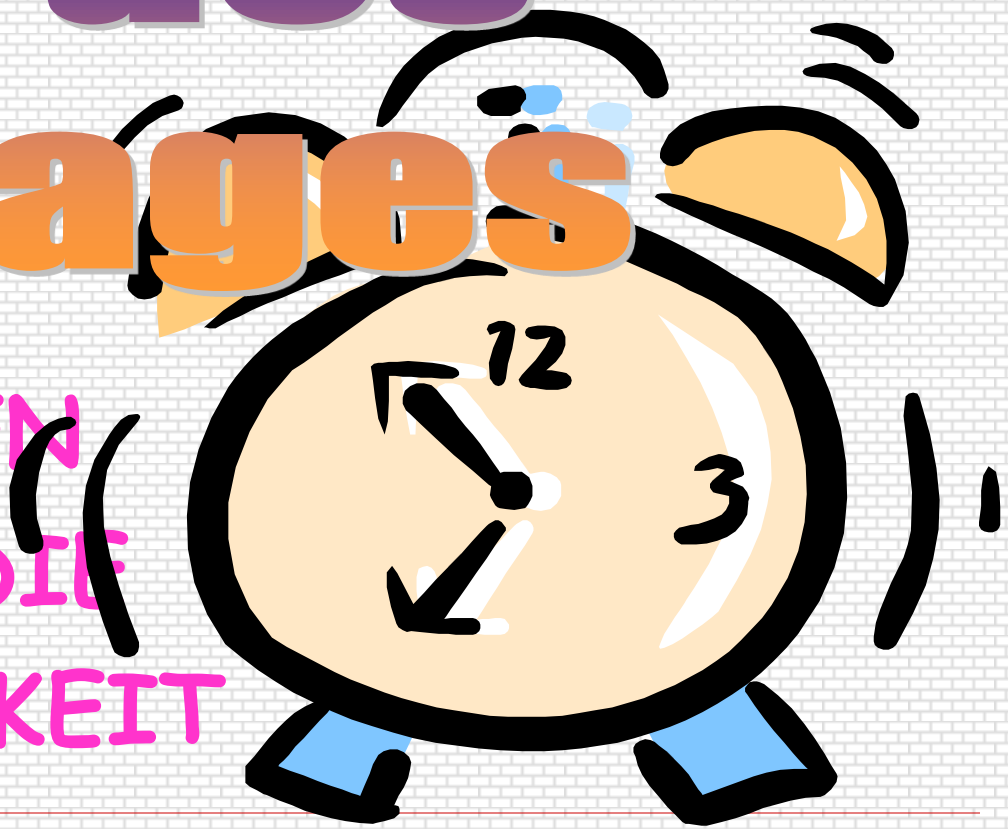
- *Renner*, Abgrenzung zwischen Herstellung und Erhaltung bei Umbaumaßnahmen, ÖStZ 2008/202, 96
- *Bauer*, Konsistente Rechtsprechungslinie des VwGH zu Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen, ÖStZ 2008/342, 168
- *Renner*, Reparaturaufwendungen als sofort abziehbare Werbungskosten, ÖStZ 2008/566
- *Beiser*, Wirtschaftsgut und Nutzenpotential markieren die Grenzlinie zwischen Erhaltung und Herstellung, ÖStZ 2009/8, 4

Kontakt

- ***Mag. Bernhard RENNER***
  - **bernhard.renner@bmf.gv.at**



Ende des Vortrages



HERZLICHEN DANK FÜR DIE AUFMERKSAMKEIT