

Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand

Ein „Klassiker“ bei vielen Betriebsprüfungen ist die Frage nach der sofortigen Absetzbarkeit von Kosten im Zusammenhang mit dem Austausch oder der Erneuerung von Wirtschaftsgütern. Während **Erhaltungsaufwand** - von Sonderregelungen für Vermietung und Verpachtung abgesehen - in der Regel **sofort absetzbar** ist, sind **Herstellungskosten** zu **aktivieren** und können nur verteilt im Wege der Abschreibung steuerlich geltend gemacht werden. Eine eindeutige Unterscheidung ist in der Praxis nicht immer ganz einfach, die Judikatur dazu ist uneinheitlich.

Erhaltungsaufwand liegt generell vor, wenn das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand erhalten wird oder wenn der alte Zustand wiederhergestellt werden soll. Dazu zählen insbesondere **Ausbesserungsarbeiten**, auch wenn dabei besseres Material oder eine modernere Ausstattung gewählt wird. Eine dabei eintretende Wertsteigerung, z.B. bei Gebäuden, hat keine ausschlaggebende Bedeutung für die Entscheidung ob Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand anzunehmen ist. Beispiele für Erhaltungsaufwand sind Dachreparaturen, Reparaturen bei sanitären Anlagen oder Elektroanlagen oder die Ersetzung eines Zaunes durch eine Umfriedung.

Von **Herstellungsaufwand** ist auszugehen, wenn nach Fertigstellung entweder etwas Neues geschaffen wurde oder wenn die **Wesensart** eines Wirtschaftsgutes insbesondere durch Erweiterung oder durch eine wesentliche Verbesserung geändert wurde. Eine wesentliche Verbesserung liegt vor, wenn durch bauliche Maßnahmen bei betrieblicher Zielsetzung eine erhebliche **Verbesserung der Nutzbarkeit** eintritt. Beispiele für Herstellung sind somit etwa die Zusammenlegung zweier Wohnungen, der Einbau einer Heizanlage an Stelle von einzelnen Öfen, der erstmalige Einbau von Aufzugsanlagen etc.

Fallen Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen gleichzeitig an, ist prinzipiell eine Trennung vorzunehmen, sofern der Erhaltungsaufwand auch ohne Herstellungsaufwand erforderlich gewesen wäre. Ist der Erhaltungsaufwand durch den Herstellungsaufwand bedingt, ist **insgesamt** nur von aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand auszugehen (z.B. bei Ausmalen der

Räume nach einem Zubau).

Der VwGH hat unlängst (2006/15/0333 vom 24.9.2007) bestätigt, dass die Veränderung der **Wesensart** maßgebliches **Beurteilungskriterium** für die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand ist. Im vorliegenden Fall führte eine Brauerei bei einer Wasserleitung eine Generalüberholung durch, wobei der VwGH sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand annahm, da die Wesensart vor und nach der Erneuerung unverändert blieb. Maßgeblich hierfür waren **Funktionalität und Zweckbestimmung**, welche sich bei einer Wasserleitung nach der Kapazität sowie der Überwindung der Distanz und der Streckenführung bemessen. Die Tatsache, dass die bestehenden Eternitrohre mit einem Durchmesser von 100mm gegen neue Plastikrohre mit rund 60mm Durchmesser teilweise komplett ausgetauscht wurden und es sich somit nicht nur um Ausbesserungsarbeiten im herkömmlichen Sinn handelte, war für den VwGH unerheblich, da sich an der Funktion der Leitung bei ähnlicher Streckenführung nichts geändert hat.

Herstellung kann demnach angenommen werden, wenn sich ein vorhandenes Wirtschaftsgut aufgrund von Baumaßnahmen in seiner Funktion bzw. seinem Wesen ändert. Ist dies nicht der Fall liegt in der Regel Erhaltungsaufwand vor. Die Verbesserung der Nutzbarkeit und die Erhöhung der Nutzungsdauer stellen somit nur **Indizien** für eine **Veränderung der Wesensart** des Wirtschaftsgutes dar, führen aber nicht automatisch zu einer steuerlich aktivierungspflichtigen Zuordnung zum Herstellungsaufwand.