

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.05.2004

Geschäftszahl

99/14/0261

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des K F in S, vertreten durch Dr. Wolfgang Walser, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Schmerlingstraße 2/I, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 30. Juli 1999, Zl. RV-034.96/1- T7/96, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für 1990, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt zwei Hotels. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde u.a. festgestellt, dass der Beschwerdeführer nach Durchführung einer Feuerbeschau im Jahr 1990 mit Bescheid der Gemeinde verpflichtet worden war, in einem der Hotels eine Brandschutzanlage zu errichten sowie im anderen Hotel die bestehende Brandschutzanlage auch auf noch nicht überwachte Gebäudeteile auszudehnen. Die hierfür erforderlichen Kosten seien für die Brandschutzanlage in dem einen Hotel mit S 2.000.000,-- und für die Erweiterung der Brandschutzanlage im anderen Hotel mit S 250.000,-- veranschlagt worden. Der Beschwerdeführer habe im Jahresabschluss zum 31. Oktober 1990 gewinnmindernd eine entsprechende Rückstellung gebildet und überdies bereits im Jahr 1990 angefallene Teilherstellungskosten als Aufwand abgesetzt.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass sowohl die bereits abgesetzten Aufwendungen als auch die Dotierung der Rückstellung nicht anerkannt werden könnten, weil es sich bei den Kosten um aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand handle, welcher nur im Wege der AfA abgesetzt werden könne.

Das Finanzamt folgte der Beurteilung des Prüfers und erließ für das Jahr 1990 einen entsprechenden Einkommen- und Gewerbesteuerbescheid.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die dagegen erhobene Berufung ab. Entscheidend sei, ob es sich bei den Kosten für die Brandschutzmaßnahmen um sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand oder um aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand handle. Erhaltungsaufwand diene dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder wieder in einen solchen Zustand zu versetzen. Würden einem Gebäude weitere Teile hinzugefügt, liege Herstellungsaufwand vor. Gegenständlich sei eine Brandmeldeanlage in jene Teile des Gebäudes eingebaut worden, die bisher noch nicht mit einer solchen Einrichtung versehen gewesen seien. Der Umstand, dass es sich dabei um den erstmaligen Einbau der genannten Brandschutzanlagen handle, lasse eine Zuordnung zum Erhaltungsaufwand nicht mehr zu. Auch führe der Einbau der Brandmeldeanlage nach Ansicht der belangten Behörde allein schon auf Grund der hierfür mit nahezu 3.000.000 S angenommenen Kosten zu einer "wesentlichen Wertsteigerung". Die Maßnahmen gingen eindeutig über jenes Maß hinaus, das der bloßen Erhaltung des bereits bestehenden Bauzustandes gedient hätte und seien daher als Herstellungsaufwand zu qualifizieren. Der Umstand, dass mit dem Einbau der Brandschutzanlagen behördlichen Auflagen entsprochen worden sei, vermöge an dieser Zuordnung nichts zu ändern. Auch die zu bejahende Frage, ob die Brandmeldeanlage unselbständiger Bestandteil des Gebäudes sei, sei kein Zuordnungskriterium. Ob der Einbau der Brandmeldeanlage im großen Rahmen der Umweltschutzmaßnahmen gesehen werden könne, sei für die Frage der Zulässigkeit der gebildeten Rückstellung unwesentlich.

Aufwendungen, die Herstellungsaufwand darstellen, könnten nämlich keinesfalls durch Bildung einer Aufwandsrückstellung in sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand umgewandelt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Eine Verbindlichkeitsrückstellung darf nicht gebildet werden, wenn sich die ungewisse Verpflichtung auf aktivierungspflichtige Aufwendungen bezieht. Künftige Abschreibung darf nicht im Wege der Rückstellung vorweggenommen werden (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 9 Tz 44 und insbesondere Tz 68).

In seiner Beschwerde wendet sich der Beschwerdeführer gegen das Vorliegen von Herstellungskosten mit dem Argument, dass Herstellungskosten nach Lehre und Rechtsprechung alle Aufwendungen sind, die durch die Herstellung eines Wirtschaftsgutes oder eines Teiles davon veranlasst sind. Durch eine Herstellung werde ein bisher nicht bestehendes Wirtschaftsgut neu geschaffen oder ein schon bestehendes Wirtschaftsgut in seiner Substanz so vermehrt bzw. so geändert, dass durch diese Änderung ein anderes Wirtschaftsgut entsteht. Durch die gegenständlichen Brandschutzeinrichtungen werde aber die Wesensart der Hotels nicht geändert.

Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgezeigt. Die belangte Behörde hat zu Recht aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand angenommen.

Gegen eine Zuordnung der Kosten der Brandschutzeinrichtungen zum Erhaltungsaufwand spricht der bereits im angefochtenen Bescheid zutreffend angesprochene Umstand, dass nach herrschender Lehre und Rechtsprechung Erhaltungsaufwand dazu dient, 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 längerlebiges Material verwendet werden kann (vgl. etwa Doralt, EStG6, Tz 123ff zu § 6).

Von Ausbesserungsarbeiten oder einem Austausch vorhandener Teile kann im Beschwerdefall aber sachverhaltsbezogen nicht gesprochen werden. In seinem Erkenntnis vom 11. Mai 1993, 92/14/0229, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, die Beurteilung eines im Inneren eines Gebäudes angebrachten Wärmeschutzes als Erhaltungsaufwand ist schon deswegen verfehlt, weil eine über den Verputz hinausgehende Wärmedämmung vor der Sanierung am Gebäude nicht vorhanden war.

Vor diesem Hintergrund erweist sich aber auch die Beurteilung der belangten Behörde, die Kosten der gegenständlichen Brandschutzanlagen stellten Herstellungsaufwand dar, als zutreffend.

Solcherart erübrigt es sich, darauf einzugehen, ob die in Rede stehende Verpflichtung überhaupt eine wirtschaftliche Verursachung in Zeiträumen vor dem Bilanzstichtag aufweist. Auch die wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit ist eine Voraussetzung für die Bildung einer steuerlichen Verbindlichkeitsrückstellung (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 9 Tz 62).

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet. Sie war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 26. Mai 2004