

TE Vwgh Erkenntnis 2013/11/21 2011/15/0114

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 21.11.2013

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §6 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger sowie Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der S GmbH in W, vertreten durch BOD Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs-GmbH, in 6322 Kirchbichl, Europastraße 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 5. Mai 2011, Zl. RV/0112- I/10, betreffend u.a. Körperschaftsteuer 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH steht im Eigentum einer Gemeinde und betreibt u.a. ein Trinkwasserleitungsnetz in der betreffenden Gemeinde.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer die Feststellung, dass Erhaltungsaufwendungen auf das Wasserleitungsnetz als Betriebsausgaben verbucht worden seien. Dabei seien auf die "Verteilerleitung (B)siedlung" Aufwendungen von 181.034,93 EUR in Form des Austauschens der Rohre getätigt worden. Bisher habe die Rohrleitung einen Durchmesser von 80 mm aufgewiesen. Im Zuge der Erneuerung seien zwar in einem Ausmaß von 53% wiederum Rohre mit einem Durchmesser von 80 mm verwendet worden, in einem Ausmaß von 47% allerdings Rohre mit einem Durchmesser von 100 mm. Durch die breiteren Rohre sei es zu einer Erweiterung der Leitungskapazität gekommen, und zwar "im Bereich der Zubringerstrecke zur Verbesserung der Kapazität der Löschwasserhydranten". Nach Ansicht der Prüfer führe daher die Erneuerung durch Rohre mit einem Durchmesser von 100 Mm zu einem - über AfA abzuschreibenden - aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand. Dieser sei mit 47% der in Rede stehenden Aufwendungen, sohin mit 85.056 EUR anzunehmen.

Das Finanzamt folgte im Körperschaftsteuerbescheid 2003 der Ansicht des Prüfers.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wird begehrt, die betreffenden Aufwendungen als sofort absetzbare

Erhaltungsmaßnahmen zu behandeln. Der Prüfer sei "offenkundig davon ausgegangen, dass, wenn ein Teil eines Wasserleitungsnetzes ausgetauscht wird und dabei Rohre mit einer größeren Nennweite zum Einbau" gelangten, "für diesen Teil der Leitung kein Reparaturaufwand, sondern aktivierungspflichtige Aufwendungen vorliegen". Im gegenständlichen Fall sei nun in einem bestimmten Teil des Wasserleitungsnetzes aus technischen Gründen die Nennweite der Rohre von 80 mm auf 100 mm Durchmesser getauscht worden. Dies entspreche keiner Kapazitätsausweitung. Eine solche läge nur vor, wenn die gesamte Wasserleitung "von der Quelle bis zum Verbraucher" entsprechend größer dimensioniert worden wäre. Die Kosten der Leitungsrohre bildeten im Übrigen in der Regel auch nur einen untergeordneten Bestandteil der gesamten Errichtungskosten einer Wasserleitung. Werde das Wirtschaftsgut Wasserleitung (bestehend aus der Leitungstrasse, den errichteten Anlagen zur Leitungsführung, den Wasserleitungsrohren) "gesamthaft und somit als ein Wirtschaftsgut" gesehen, so liege im Ersatz der alten Rohre durch neue Rohre "in einem kleinen Teilstück" des Wasserleitungssystems nur ein "Austausch von Bestandteilen zur Erhaltung des Nutzungspotenzials der ursprünglich errichteten Wasserleitung (als ein Wirtschaftsgut) vor."

Wenn ein Wasserleitungsnetz teilweise erneuert werde, könne im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kein aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand, sondern nur Reparaturaufwand vorliegen. Auch Beiser (ÖStZ 2009, 4) halte für wesentlich, ob das Nutzenpotenzial eines Wasserleitungsnetzes erhöht werde. Werde im Wesentlichen nur wieder der ursprüngliche Zustand hergestellt, liege demgemäß keine Herstellung, sondern Erhaltung vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Der Prüfer sei davon ausgegangen, dass eine Änderung der Leitungskapazität zu aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwendungen führe. Für die "Verteilerleitung (B)siedlung" seien Kosten von 181.034,93 EUR entstanden. Im Bereich der Zubringerstrecke (47% der Gesamtkosten; 85.086 EUR) sei es laut Mitteilung der Beschwerdeführerin "zur Verbesserung der Kapazität" von Löschwasserhydranten und damit nach Einschätzung der belangten Behörde zu einer "Erweiterung der Leitungskapazität" gekommen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 24. September 2007, 2006/15/0333, ausgeführt, dass im Geltungsbereich des EStG 1988 Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut -

im Hinblick auf die Regelungen des § 4 Abs. 7 bzw. § 28 Abs. 2 EStG 1988 - nicht schon deshalb zu den Herstellungskosten zu zählen seien, weil sie den Nutzungswert des Wirtschaftsgutes wesentlich erhöhten oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängerten. Solange die Wesensart des Wirtschaftsgutes beibehalten werde, stelle auch der Austausch eines wesentlichen Teils eines Wirtschaftsgutes im Sinne einer Generalsanierung noch keine Herstellungsmaßnahme dar. Bereits im Vorerkenntnis vom 17. Mai 2006, 2004/14/0080, habe der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass Erhaltungsaufwendungen vorlägen, wenn beim Austausch einer Versorgungsleitung die Leitungskapazität keine Änderung erfahre.

Im gegenständlichen Fall sei unbestritten, dass eine Erweiterung der Leitungskapazität (nur) im Bereich der Zubringerstrecke stattgefunden habe und zwar zum Zwecke der Verbesserung der Kapazität der Löschwasserhydranten.

Die Ausführungen der Berufung, dass der Durchmesser der Rohre im restlichen Teil des Leitungsnetzes (53%) keine Änderung erfahren habe, seien zutreffend. Sie könnten aber an der Beurteilung des strittigen Abschnittes schon deshalb nichts ändern, weil die Verwendung größerer Rohre "im Bereich der Zubringerstrecke" einen eigenständigen Zweck verfolge, nämlich jenen der Verbesserung der Löschwasserzufuhr (im Interesse der Sicherheit der Bevölkerung). Dabei habe auch eine "wesentliche" Erweiterung der Kapazität (in diesem Abschnitt) stattgefunden. Der Durchmesser der Rohre habe sich um 25% erhöht, sodass schon aus diesem Grund nicht gesagt werden könne, es hätte "nur eine minimale Erhöhung" der Nennweite stattgefunden. Vor allem aber habe die Durchflussmenge erheblich gesteigert werden können, nämlich um über 50%. Die Rohre mit 100 mm Durchmesser seien gerade zur Erreichung des genannten Zwecks eingesetzt worden. Die Erhöhung der Durchflussmenge bildete nicht etwa bloß die unausweichliche Folge der Verwendung von zeitgemäßem Rohrmaterial.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin habe eine Verbesserung der Kapazität deshalb nicht stattgefunden, weil die Rohre nicht durchgehend, also "von der Quelle bis zum Verbraucher", ausgetauscht worden seien. Das Finanzamt habe aber ohnedies keine Aktivierung der gesamten Aufwendungen vorgenommen, sondern lediglich jener Aufwendungen, die auf den Bereich der Zubringerstrecke entfielen.

Soweit eingewendet werde, dass eine Aktivierung nicht zulässig gewesen sei, weil der Ersatz der Rohre nur in einem "kleinen Teilbereich des Wasserleitungssystems" stattgefunden habe und folglich nur von einem Austausch von Bestandteilen des Wirtschaftsgutes (bestehend aus der gesamten Leitungsanlage) gesprochen werden könne, weise die belangte Behörde darauf hin, dass es um einen wesentlichen Teil der gesamten "Verteilerleitung" (nämlich 43%) gehe und der Erweiterung der Wasserzufuhr im Bereich der Zubringerstrecke die bereits dargestellte, eigenständige Funktion beizumessen sei (Verbesserung der Versorgung). Komme es beispielsweise zu einem Zubau an das Erdgeschoß eines Hauses, so sei - wie bei einer Aufstockung - von einer Erweiterung des gesamten Wirtschaftsguts "Gebäude" (und damit von einer Änderung der Wesensart des genannten Wirtschaftsgutes) auszugehen. Schließlich komme es auch nicht entscheidend darauf an, ob die Kosten der Rohre selbst den wesentlichen Teil der Kosten ausmachten, weil es sich dabei um die Folgekosten der beabsichtigten Maßnahme selbst handle, die im strittigen Streckenabschnitt (wie ausgeführt) zu einer Erhöhung des Potenzials der Wasserversorgung führen solle.

Die Beschwerde wendet sich gegen diesen Bescheid, soweit er Körperschaftsteuer 2003 betrifft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Herstellung liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird. Herstellung liegt weiters vor, wenn durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart geändert wird; das ist insbesondere gegeben, wenn die Maßnahme zur Erweiterung (zB Aufstockung eines Gebäudes) oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. September 2007, 2006/15/0333).

Der Austausch sogar eines wesentlichen Teiles eines Wirtschaftsgutes im Sinne einer Generalsanierung stellt dann keine Herstellungsmaßnahme dar, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes beibehalten bleibt. Der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, führt nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird.

Im Erkenntnis vom 24. September 2007, 2006/15/0333, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass die Erneuerung von Teilen einer Wasserversorgungsleitung dann Erhaltungsaufwand darstellt, wenn sie nicht auf die Erhöhung der Leitungskapazität ausgerichtet ist. Dass bei der Erneuerung Kunststoffrohre Verwendung fänden, deren physikalische Eigenschaften sie für den Einsatz im Rahmen einer Wasserversorgungsleitung besser geeignet erscheinen ließen als die vorher verwendeten Eternitrohre, stehe einer Erhaltungsmaßnahme nicht entgegen. Es spricht also nicht gegen das Vorliegen von Erhaltungsmaßnahmen, wenn beim Austausch von Teilen des Versorgungsnetzes besser geeignete Materialien Verwendung finden. Erneuerungen, die unabhängig von den zwangsläufigen Folgen der Verwendung zeitgemäßer Materialien zu einer wesentlichen Kapazitätsausweitung führen, sind hingegen als Herstellungsmaßnahmen einzustufen.

Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass in einem bestimmten Abschnitt ("Wasserverteilung (B)siedlung") eines umfangreichen Wasserleitungsnetzes die bestehenden Rohre durch breitere Rohre ersetzt worden sind, die Maßnahme auf die Erhöhung der Wasserdurchflussmenge ausgerichtet gewesen ist ("zur Verbesserung der Kapazität"), und eine Kapazitätsausweitung "um über 50%" eingetreten ist. Die Maßnahme hat sohin auf einem bestimmten Abschnitt des Wasserleitungsnetzes eine deutliche Kapazitätsausweitung erbracht, die auf den gezielten Einsatz von Rohren mit größerem Durchmesser und nicht bloß auf den Einsatz zeitgemäßer Materialien zurückzuführen ist.

Wenn die belangte Behörde diese Maßnahmen als aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand qualifiziert hat, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden. Nicht relevant ist in diesem Zusammenhang, dass in einem anderen Teil dieses Abschnitts der Wasserversorgungsanlage Erhaltungsmaßnahmen gesetzt wurden, indem alte Rohre durch Rohre gleicher Kapazität getauscht wurden. Der Annahme von Herstellungsaufwand steht es auch nicht entgegen, dass der betroffene Abschnitt der Wasserversorgungsanlage nur einen Bruchteil des sich über das gesamte Gemeindegebiet erstreckenden umfangreichen Versorgungsnetzes bildet.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBI. II Nr. 455/2008.

Wien, am 21. November 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2011150114.X00

Im RIS seit

10.12.2013

Zuletzt aktualisiert am

05.10.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at