

# taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

## Ertragsteuern

Kürzung der Forschungsprämie um „steuerfreie“ öffentliche Zuwendungen?

## Ertragsteuern

Steuerwirksame Verrechnung von Ersatzteilen für Anlagegüter

Die Teuerung und Steuerbegünstigungen

## Umsatzsteuer

EuGH zur USt-Organschaft: (Un-)Klarheiten beseitigt?

## Internationales Steuerrecht

Öffentlicher Zugang zu Daten von wirtschaftlichen Eigentümern



# Die steuerwirksame Verrechnung von Ersatzteilen für Anlagegüter in zeitlicher Perspektive

**BEITRAG.** Der Ausweis von Ersatzteilen im Anlage- oder Umlaufvermögen determiniert ihre Folgebewertung und somit die Systematik der ergebniswirksamen Verrechnung. Bei Spezialersatzteilen, die für eine konkrete Anlage bestimmt sind, wird eine Zuordnung zum Anlagevermögen bzw. in einem bilanziellen Kontext der Ausweis unter jener Post präferiert, unter welcher sich auch die betreffende Anlage befindet. Auch für „normale“ bzw. „gewöhnliche“ Ersatzteile wird in der unternehmensrechtlichen und steuerlichen Literatur teilweise auf die „Gebrauchsdauer“ abgestellt und bei einer Verwendung über einen längeren Zeitraum eine Bilanzierung im Anlagevermögen vertreten.<sup>1)</sup> Dies ist uE kritisch zu sehen, da sich bei einer korrekten Würdigung von Funktion und Zweckbestimmung sowie des nachfolgenden Einbaus in eine Anlage klare Argumente für die Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen gewinnen lassen.<sup>2)</sup> **taxlex 2023/18**



ao. Univ.-Prof. Mag. Dr. **Gudrun Fritz-Schmied** forscht und lehrt am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt und ist Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST – siehe [www.forschungsgruppe-steuerlehre.de](http://www.forschungsgruppe-steuerlehre.de)).



Univ.-Prof. Dr. **Sabine Kanduth-Kristen**, LL.M., StB, forscht und lehrt am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt und ist Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST – siehe [www.forschungsgruppe-steuerlehre.de](http://www.forschungsgruppe-steuerlehre.de)).

## A. Einleitung

Da die ergebniswirksame Verrechnung von Wirtschaftsgütern durch ihre vermögensbezogene Zugehörigkeit bestimmt wird, kommt einem Ausweis im Anlage- oder Umlaufvermögen maßgebende Bedeutung zu.<sup>3)</sup> Güter des Vorratsvermögens sind in der Periode ihres Verbrauchs oder bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip im Zahlungszeitpunkt aufwandswirksam. Güter des Anlagevermögens werden unabhängig von der angewandten Gewinnermittlungsart (im Falle ihrer Abnutzbarkeit) über die AfA, Sonderformen der Abschreibung oder im Zuge ihres Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen mit dem Restbuchwert ergebniswirksam abgebildet.

Hinsichtlich der vermögensbezogenen Zuordnung von Ersatz- oder Reserveteilen<sup>4)</sup> ist ein Ausweis unter den Vorräten außer

Streit gestellt, wenn diese der Veräußerung dienen.<sup>5)</sup> Spezialersatzteile werden nach hA stets zum Anlagevermögen gezählt.<sup>6)</sup> Für normale Ersatzteile<sup>7)</sup> findet sich im Schrifttum ein uneinheitlicher Meinungsstand, der neben einem (wahlweise zulässigen)<sup>8)</sup> Ausweis im Umlaufvermögen<sup>9)</sup> auf eine verpflichtende Positio-

<sup>5)</sup> Eindeutig zur Absatzfunktion von Umlaufvermögen EStR 2000, Rz 615.

<sup>6)</sup> Siehe VwGH 26. 4. 1977, 0671/75 (zum Umsatzsteuerrecht); darauf Bezug nehmend EStR 2000, Rz 613. Zustimmung *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (13. Lfg, 2009) § 6 Tz 156; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer: Kommentar (53. Lfg, 2012) § 6 Z 2 EStG Tz 8; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, Unternehmensgesetzbuch: Großkommentar (2013) § 198 Rz 41; so auch *Roos*, Die bilanzielle Behandlung von Ersatzteilen im handelsrechtlichen Jahresabschluss, Der Betrieb 2015, 813 (814).

<sup>7)</sup> Bei diesem Typus von Ersatzteilen ist gegensätzlich zu Spezialersatzteilen eine Verwendung für unterschiedliche Zwecke und somit auch für verschiedene Anlagen möglich.

<sup>8)</sup> So aus Praktikabilitätsüberlegungen bei *Hageböke/Hasbach*, Aktivierung von gemeinsam mit der Anschaffung/Herstellung eines Vermögensgegenstandes angeschafften/hergestellten Ersatzteilen, Der Betrieb 2015, 1307f; *Lüdenbach*, Ersatzteile als Anlage- und Umlaufvermögen, StuB 2021, 859.

<sup>9)</sup> So VwGH 26. 4. 1977, 0671/75; *Kirchmayr/Geringer* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (21. Lfg, 2021) § 7 Tz 65; *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (13. Lfg, 2009) § 6 Tz 156; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer: Kommentar (53. Lfg, 2012) § 6 Z 2 EStG Tz 8. Siehe auch *Roos*,

<sup>1)</sup> Für Nachweise s FN 10.

<sup>2)</sup> Siehe bereits *Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, BilPoKom (2017) A.II.2 Rz 38.

<sup>3)</sup> Zu den Folgen der vermögensbezogenen Zuordnung s *Pircher/Partl*, Der Ausweis von Vermögensgegenständen im Anlage- oder Umlaufvermögen nach dem RLG, RWZ 1999, 75.

<sup>4)</sup> Diese beiden Begriffe werden nachfolgend synonym verwendet.

nierung im Anlagevermögen hinweist.<sup>10)</sup> Auch der Entwurf zum Wartungserlass 2023 spricht sich nunmehr für eine Zuordnung der Ersatzteile zum abnutzbaren Anlagevermögen aus, wenn diese längerfristig im Betrieb eingesetzt werden.<sup>11)</sup>

Die Zuordnung von Ersatzteilen zum Anlagevermögen stößt insbesondere mit Blick auf die Folgekonsequenzen in Gestalt einer (fortgeführten) Aktivierung und Abschreibung<sup>12)</sup> nach erfolgtem Einbau auf systematische Bedenken. Eine Aktivierung im Anlagevermögen nach Einbau setzt grundsätzlich aktivierungspflichtige Aufwendungen (Herstellungskosten) voraus, deren charakteristische Wesensänderung uE bei einem bloßen Austausch von Ersatzteilen nicht oder nur in Ausnahmefällen vorliegen wird.<sup>13)</sup>

Wenngleich der Begriff *Ersatzteil* darauf hindeutet, dass es sich dabei nicht um ein isoliert zu bewertendes Wirtschaftsgut, sondern bloß um einen Teil (von mehreren Teilen) eines Wirtschaftsgutes – diesfalls einer langfristig genutzten Anlage – handelt, soll nachfolgend zunächst seine Eigenschaft als selbstständig bewertbares Gut geprüft werden. Dabei wird zwischen seinem Erwerb und nachfolgendem Einbau differenziert. Einhergehend mit der wirtschaftsgutbezogenen Typisierung des Ersatzteils erfolgt anschließend seine vermögensspezifische Zuordnung inkl bewertungsbezogener Konsequenzen, wiederum getrennt nach der Haltephase, definiert als Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung und dem Einbau in die Anlage, und der sich dem Einbau anschließenden Nutzungsphase.

## B. Ersatzteile als (künftige Bestandteile von) Wirtschaftsgüter(n)

Unabhängig von ihrer Zugehörigkeit zum Anlage- oder Umlaufvermögen ist vorab der Charakter von Ersatzteilen als Wirtschaftsgut zu hinterfragen. Die Anschaffung oder Herstellung eines *Ersatzteils* erfolgt im hier diskutierten Kontext vor dem Hintergrund eines künftigen Einbaus in eine bereits vorhandene und genutzte Anlage. In einer phasenbezogenen Betrachtung ist zwischen dem Ersatzteil vor dem Einbau und nach der durchgeführten Verbindung mit weiteren Teilen einer bereits genutzten Anlage zu unterscheiden.

### Bis zum Einbau stellen Ersatzteile selbständige Wirtschaftsgüter dar.

Bis zu dem Akt der Verbindung mit einem bestehenden Wirtschaftsgut handelt es sich bei dem Ersatzteil unstrittig um ein eigenständiges Wirtschaftsgut.<sup>14)</sup> Durch den isolierten Erwerb bestätigt sich für das erworbene Objekt seine gegenwärtige Eigenschaft als verkehrsfähiges, selbständig bewertbares Gut. Dies gilt unabhängig von der Erwerbsart einer Anschaffung oder Herstellung.<sup>15)</sup>

Nach erfolgtem Einbau in die Anlage wird die Art und Weise der Verknüpfung mit der betreffenden Anlage darüber Auskunft geben, ob der betreffende Teil weiterhin ein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt oder in der Anlage, in welche er eingebaut wird, aufgeht. Dabei soll an die Reichweite eines Wirtschaftsgutes in Gestalt eines einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs<sup>16)</sup> angeknüpft werden: Indiziell für den Verlust der Eigenschaft als eigenständiges Wirtschaftsgut kann sein, dass die Anlage ohne den ausgetauschten bzw eingebauten Bestandteil nicht benutzbar ist, der Bestandteil essentiell für die Nutzung der Anlage ist, dieser fest mit der Anlage verbunden ist bzw der Aus- und Einbau technisch anspruchsvoll ist. Bei einem vorliegenden Nutzungs- und Funk-

tionszusammenhang mit der betreffenden Anlage verlieren die Ersatzteile nach erfolgtem Einbau ihre Eigenschaft als eigenständig bewertbares Wirtschaftsgut,<sup>17)</sup> denn diese würden bei einer allfälligen Veräußerung der Anlage nicht mehr selbständig in Erscheinung treten.<sup>18)</sup> Auf die Unterscheidung in spezielle oder normale Bestandteile wird es im Zuge der Feststellung eines einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs uE nicht ankommen.

In Konstellationen, in denen der „Ersatzteil“ nur lose mit der bestehenden Anlage verbunden ist, dieser für den Betrieb der Anlage nicht zwingend erforderlich ist oder in verschiedenen Varianten mit Anlagen des Unternehmens kombinierbar wäre, liegen Anhaltspunkte für seinen Weiterbestand als eigenständiges Wirtschaftsgut vor. Allerdings scheint der Terminus „Ersatzteil“ sodann unzutreffend; mangels Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit der bestehenden (Alt-)Anlage liegt weiterhin ein eigenständig zu bewertendes Objekt in Gestalt einer Neuanlage vor.

## C. Die Bewertung von Ersatzteilen in phasenbezogener Abfolge

### 1. Die Zuordnung zum Anlage- und Umlaufvermögen in bewertungsbezogener Konsequenz

Ersatzteile als selbständige Wirtschaftsgüter müssen nach dem Erwerb entweder dem Anlage- oder Umlaufvermögen zugewiesen werden, wobei die Zuordnung in weiterer Folge die Bewertung determiniert. Verliert ein Ersatzteil nach erfolgtem Einbau in eine Anlage seine Eigenschaft als selbständiges Wirtschaftsgut – dies wird idR der Fall sein –, endet hiermit auch seine selbständige Bewertung.<sup>19)</sup> Dieser geht mit einem etwaig noch vorhandenen Buchwert in den (noch zu beurteilenden) Bewertungsvorgang des Einbaus ein.

Der Betrieb 2015, 813 (814); *Dusemond/Heusinger-Lange/Knop* in *Küting/Weber*, HB der Rechnungslegung (34. ErgLfg, 2021) § 266 Rz 30 mwN.

<sup>10)</sup> Mit dem Argument eines dauerhaften Gebrauchs der Ersatzteile ua *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> (2019) § 198 Abs 2 und 4 Rz 44; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek* in *Zib/Dellinger*, Unternehmensgesetzbuch: Großkommentar (2013) § 198 Rz 41; *Zorn/Petritz* in *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer: Kommentar (46. Lfg, 2010) § 6 Z 1 EStG Tz 10. Generell einen Ausweis im Anlagevermögen vertretend *Nowotny* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB § 198 R 38 (Stand 1. 6. 2017, rdb.at); *Steidl/Schäusberger-Strobl*, Umgliederung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen, in *Rohatschek*, Sonderfragen der Bilanzierung (2020) 161; *Pircher/Partl*, RWZ 1999, 75. In Bezug auf die Aktivierung im Anlagevermögen auf die Erstaussstattung mit Ersatzteilen und auf Spezialreserveteile abstellend *Egger/Bertl/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I (2022) 192.

<sup>11)</sup> EStR 2000 Rz 613 idF des Entwurfs zum Wartungserlass 2023.

<sup>12)</sup> So EStR 2000 Rz 613, letzter Satz, in der Fassung des Entwurfs zum Wartungserlass 2023; *Hirschler/Schiebel/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> (2019) § 198 Abs 2 und 4 Rz 44.

<sup>13)</sup> Dazu im Anschluss Punkt C.3.

<sup>14)</sup> Vgl *Hageböke/Hasbach*, Der Betrieb 2015, 1307 (1308).

<sup>15)</sup> Im Fall einer Eigenherstellung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern (bspw von Programmen) ist das Aktivierungsverbot gem § 4 Abs 1 EStG zu berücksichtigen. Eine unmittelbare gewinnmindernde Berücksichtigung der für die Herstellung eines unkörperlichen Gutes angefallenen Ausgaben setzt allerdings die (im Anschluss zu klärende) Zuordnung des unkörperlichen Ersatzteils zum Anlagevermögen voraus.

<sup>16)</sup> Vgl *Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 4 Tz 33; VwGH 20. 2. 2008, 2006/15/0130; 13. 11. 2019, Ro 2019/13/0033.

<sup>17)</sup> Vgl *Hageböke/Hasbach*, Der Betrieb 2015, 1307 (1308).

<sup>18)</sup> Zu diesem Kriterium s ua VwGH 13. 11. 2019, Ro 2019/13/0033 mit Hinweis auf VwGH 15. 2. 1983, 82/14/0067; 9. 6. 1986, 84/15/0128.

<sup>19)</sup> Vgl *Hageböke/Hasbach*, Der Betrieb 2015, 1307 (1308).

Im EStG findet sich keine Legaldefinition von Anlagevermögen, sodass (im Sinne einer ergänzenden Maßgeblichkeit) auf die wenig ergiebige Regelung in § 198 Abs 2 UGB zurückgegriffen werden kann.<sup>20)</sup> Danach wird Anlagevermögen durch den Umstand einer dauerhaften Verwendung im Unternehmen charakterisiert. Die Typisierung als Umlaufvermögen erfolgt in einer Negativabgrenzung zum Anlagevermögen (§ 198 Abs 4 UGB).

Die dauerhafte Verwendung im Unternehmen soll nach der Funktion bzw Zweckbestimmung<sup>21)</sup> des Gegenstandes beurteilt werden. Demnach stellen Gegenstände des Anlagevermögens Gebrauchsvermögen dar, was durch eine mehrmalige Verwendung (gegensätzlich zu einem einmaligen Verbrauch) des betreffenden Gegenstandes bestätigt wird.<sup>22)</sup> Das Umlaufvermögen bzw die darunter positionierten Vorräte dienen der Veräußerung bzw einem durch die (Be-)Nutzung ausgelösten Verbrauch.<sup>23)</sup>

Für Güter des Anlagevermögens muss ferner eine Abgrenzung nach ihrer Abnutzbarkeit getroffen werden. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gütern, die durch technische, rechtliche oder wirtschaftliche Kriterien einem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, werden über den Nutzungszeitraum im Wege der AfA (Absetzung für Abnutzung) erfasst.<sup>24)</sup> Daneben sind auch Sonderformen der Absetzung für Abnutzung bzw Abschreibung (verpflichtend oder freiwillig) anwendbar; im Falle der Teilwertabschreibung sind diese allerdings an die Bedingung einer bilanziellen Gewinnermittlung geknüpft. Zudem können Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anlässlich ihrer Anschaffung oder Herstellung steuerlichen Begünstigungen unterliegen (zB IFB gem § 11 EStG ab 2023, Übertragung stiller Reserven gem § 12 EStG), die für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens nicht zustehen.

Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens erfolgt die gewinnwirksame Verrechnung in Abhängigkeit der angewandten Gewinnermittlungsart: In einer bilanziellen Systematik werden die entsprechenden Bestände im Zuge ihres Verbrauchs bzw (ggf freiwillig)<sup>25)</sup> davor gelagert aufgrund einer Wertminderung ergebniswirksam abgebildet. Im Kontext der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist für den Betriebsausgabenabzug der Abflusszeitpunkt relevant.

## 2. Ersatzteile vor erfolgtem Einbau in eine bestehende Anlage

Die hier zur Diskussion stehenden Ersatzteile<sup>26)</sup> dienen einem künftigen Einbau in eine bereits im Unternehmen genutzte Anlage, die bei einer längerfristigen Nutzung zweifelsfrei zum Anlagevermögen zählt.<sup>27)</sup> Die Notwendigkeit eines Ersatzes von einzelnen Teilen einer Anlage resultiert daraus, dass sich diese unterschiedlich schnell abnutzen und sich der Austausch eines Teiles im Vergleich zum Ersatz der Gesamtanlage betriebswirtschaftlich sinnvoller erweist.

Für die Typisierung von Ersatzteilen als Anlagegut würde demnach sprechen, dass diese einem längerfristigen Gebrauch im Unternehmen dienen.<sup>28)</sup> Allerdings kann ihnen diese Eigenschaft uE erst nach erfolgtem Einbau in die Anlage zuteilwerden, der allerdings als Zäsur mit einem Verlust ihrer selbständigen Wirtschaftsguteigenschaft einhergeht. Die vermögensbezogene Zuordnung des selbständigen Bewertungsobjektes „Ersatzteil“ muss somit in zeitlicher Perspektive für die dem Einbau vorgelagerte Haltephase erfolgen.

Mit Blick auf den künftigen Verbrauch der Ersatzteile durch den Einbau in eine bereits genutzte Anlage<sup>29)</sup> kann ein davor

gelagerter bloß vorübergehender (Vorräte-)Bestand<sup>30)</sup> im Unternehmen abgeleitet werden. Dies spricht für eine Zuordnung zum Umlaufvermögen. Der Zeitdauer der Haltephase wird keine Bedeutung zugemessen, dh, die Ersatzteile zählen unabhängig davon zum Vorrätebestand, ob diese unmittelbar vor dem Einbau in die Anlage erworben werden oder – wenn betriebswirtschaftlich erforderlich – längerfristig im Vorrätebestand gehalten werden. UE gilt dies aufgrund der Funktion und Zweckbestimmung auch unabhängig von der Art des Ersatzteils, sohin auch für Spezialersatzteile.<sup>31)</sup>

### Durch den Einbau verliert der Ersatzteil den Charakter als eigenständiges Wirtschaftsgut. In der Phase vor dem Einbau ist er dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

Bei Zuordnung der Ersatzteile zum Vorrätebestand des Unternehmens werden in einem bilanziellen Kontext die Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgrund einer möglichen Wertminderung während der

Haltephase (Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert) oder spätestens im Zeitpunkt des Verbrauchs infolge des Einbaus in

<sup>20)</sup> Dazu EStR 2000 Rz 606 unter Verweis auf VwGH 17. 12. 1993, 93/15/0094; *Jakom/Laudacher*, EStG<sup>16</sup> (2023) § 6 Rz 71.

<sup>21)</sup> Siehe VwGH 22. 2. 2007, 2006/14/0022; *Pircher/Partl*, RWZ 1999, 75 weisen auf eine objektive und ergänzend subjektive Merkmalsbeurteilung hin; s auch *Berti/Hirschler*, Die Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen, RWZ 2001, 226; dazu *Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer: Kommentar (46. Lfg, 2010) § 6 Z 1 EStG Tz 3.

<sup>22)</sup> Vgl *Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (13. Lfg, 2009) § 6 Tz 155 mV auf die Rsp.

<sup>23)</sup> Siehe VwGH 22. 2. 2007, 2006/14/0022; *Pircher/Partl*, RWZ 1999, 75.

<sup>24)</sup> Vgl EStR 2000 Rz 613.

<sup>25)</sup> Eine verpflichtende Abwertung der Bestände des Umlaufvermögens basiert auf dem Maßgeblichkeitsprinzip, welches zu einer (auch) steuerlichen Geltung des strengen Niederstwertprinzips nach § 207 UGB führt.

<sup>26)</sup> Ersatzteile, die der Veräußerung dienen, zählen eindeutig zum Umlaufvermögen und folgen der diesbezüglichen Bewertungssystematik.

<sup>27)</sup> Demnach wäre aus Vereinfachungsgründen der Ausweis einer Erstausrüstung von Ersatzteilen im Anlagevermögen vorstellbar, wenn diese nicht gesondert verrechnet, sondern im Kaufpreis der Anlage enthalten ist (undifferenziert für einen Ausweis im Anlagevermögen *Egger/Berti/Hirschler*, Jahresabschluss UGB I [2022] 192; *Dusemond/Heusinger-Lange/Knop in Küting/Weber*, HB der Rechnungslegung [34. ErgLfg, 2021] § 266 Rz 30; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilbd 5<sup>6</sup> [1997] § 266 Tz 50; *Roos*, Der Betrieb 2015, 813 [815]).

<sup>28)</sup> So *Hirschler/Schiebel/Stückler in Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> (2019) § 198 Abs 2 und 4 Rz 44; *Schiebel/Altenburger/Rohatschek in Zib/Dellinger*, Unternehmensgesetzbuch: Großkommentar (2013) § 198 Rz 41; *Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer: Kommentar (46. Lfg, 2010) § 6 Z 1 EStG Tz 10; *Hageböke/Hasbach*, Der Betrieb 2015, 1307f mwN. Gleiches könnte allerdings für Wirtschaftsgüter vertreten werden, die zur Herstellung von Anlagevermögen angeschafft werden und in der Folge in eine aktivierte Eigenleistung einfließen.

<sup>29)</sup> Dabei lässt sich auch aus der „Art“ des künftigen Verbrauchs der Ersatzteile in Gestalt eines Erhaltungsaufwands oder von aktivierungspflichtigen Aufwendungen (Herstellungskosten) uE kein Rückschluss auf ihre erwerbsbezogene Typisierung ziehen. Der Verbrauch manifestiert sich im Untergang des Wirtschaftsgutes „Ersatzteil“ durch seine bestimmungsgemäße Benutzung – dem Einbau in eine Anlage.

<sup>30)</sup> Siehe dazu *Zorn in Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer: Kommentar (53. Lfg, 2012) § 6 Z 2 EStG Tz 8.

<sup>31)</sup> Ebenso FG München 19. 9. 2005, 6 K 4305/03, wonach eine als Spezialreserveteil einzustufende und zeitlich dem Einbau vorgelagert erworbene Trockenwalze während der Haltephase dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist.

die Anlage aufwandswirksam abgebildet.<sup>32)</sup> Demgegenüber werden iR einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Ersatzteile bereits im Abflusszeitpunkt als Betriebsausgabe erfasst. Dies führt dazu, dass sich die Ersatzteile beim späteren Verbrauch bzw Einbau in die Anlage aufwandsmäßig nicht mehr auswirken.

Ein Ausweis im Anlagevermögen ist uE hingegen nur in jenen (seltenen) Fälle vorstellbar, in denen die Wirtschaftsgut-eigenschaft des „Ersatzteils“<sup>33)</sup> ungeachtet seiner späteren Verbindung mit einer bestehenden Anlage erhalten bleibt. Dabei ist von einer (Neu)Anlage auszugehen, die erst im Reservebestand des Unternehmens gehalten und zu einem späteren Zeitpunkt ihrer bestimmungsgemäßen Verwendung zugeführt wird. Die AfA ist iSd § 7 Abs 1 EStG nach der Nutzung zu bemessen,<sup>34)</sup> sodass diese für die ruhende Anlage nicht vorgenommen werden darf. In Ausnahmefällen soll bei einer bereits im Ruhezustand eintretenden Nutzungsminderung, bspw bei einer Anlage, die Witterungseinflüssen ausgesetzt ist,<sup>35)</sup> die Vornahme einer AfA vor der tatsächlichen Inbetriebnahme zulässig sein.<sup>36)</sup> Unabhängig davon ist für die (Neu-)Anlage die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages nach § 11 EStG zu prüfen.

### 3. Ersatzteile nach erfolgtem Einbau in eine bestehende Anlage

Die voranstehenden Ausführungen verdeutlichen, dass der Ersatzteil durch den Einbau in die Anlage seine Eigenschaft als selbständig bewertbares Gut verliert, verbraucht wird und in der bestehenden Anlage untergeht. Die Frage einer separaten Folgebewertung erübrigt sich. Zu würdigen ist jedoch der Akt des Einbaus des Ersatzteils.

#### Ein Einbau von Ersatzteilen (substanzhaltende Bestandteilerneuerung) stellt Erhaltungsaufwand dar.

Ein reiner Austausch von Bestandteilen lässt die Wesensart der betreffenden Anlage zumeist unberührt, sodass die noch nicht verrechneten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzteils<sup>37)</sup> gemeinsam mit Aufwendungen für den Ausbau des alten und Einbau des neuen Teils Erhaltungsaufwand<sup>38)</sup> darstellen. Da die Nutzungsdauer der Anlage unter der Annahme von künftigen Erhaltungsmaßnahmen geschätzt wurde,<sup>39)</sup> bleibt die Restnutzungsdauer der Anlage unverändert. Vor diesem Hintergrund stuft der BFH etwa den Einbau eines Austauschmotors in einen Lastkraftwagen innerhalb der buchmäßig vorgesehenen Nutzungszeit und auch nach voller Abschreibung des Lkw als laufenden Erhaltungsaufwand ein.<sup>40)</sup> Gleiches gilt für die Generalüberholung einer voll abgeschriebenen, aber nicht voll verschlissenen Diesel-Lokomotive durch Austausch von Motor, Kupplung und Rädern ohne Änderung oder Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit.<sup>41)</sup>

#### Herstellungskosten liegen nur vor, wenn die Wesensart der bestehenden Anlage verändert wird.

Die Einstufung als aktivierungspflichtige Aufwendungen (Herstellungskosten) setzt voraus, dass der Einbau in das Wesen der bestehenden Anlage eingreift. Ein neues Wesen wird der Anlage durch eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung zuteil, die sich in einem iSe Kapazitätserweiterung erhöhten<sup>42)</sup> oder qualitativ verbesserten Output widerspiegeln kann. Dies ist bei Austauschmaßnahmen in größerem Umfang vorstellbar. Auch eine General-

überholung nach tatsächlichem Vollverschleiß kann eine Neuherstellung darstellen.<sup>43)</sup> Die noch nicht verrechneten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der „Ersatzteile“ werden gemeinsam mit weiteren Aufwendungen zum Buchwert der bestehenden Anlage hinzuaktiviert. Nachdem im Steuerrecht der Grundsatz der einheitlichen AfA eines Wirtschaftsgutes gilt,<sup>44)</sup> wird der insoweit erhöhte Buchwert über eine ggf neu festzusetzende Restnutzungsdauer der Anlage verteilt.<sup>45), 46)</sup> Eine isolierte AfA für einzelne Bestandteile einer Anlage ist im Steuerrecht unzulässig.<sup>47)</sup> Herstellungskosten berechtigen bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen zur Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages iSd § 11 EStG.<sup>48)</sup>

Stellt das – in dem Fall allerdings nicht als „Ersatzteil“ einzustufende – Wirtschaftsgut nach erfolgter Kombination mit einer bestehenden (Alt)Anlage weiterhin ein eigenständig bewertbares Wirtschaftsgut dar, wird dieses als Neuanlage bereits nach dem Erwerb dem Anlagevermögen zugewiesen. Die neue Anlage ist nach Inbetriebnahme über ihre individuelle Nutzungsdauer abzuschreiben, wobei innerhalb der Vorgaben des § 7 Abs 1 a EStG auch die degressive AfA gewählt werden kann.<sup>49)</sup> Die AfA der Neuanlage ermittelt sich mangels eines einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit der Altanlage jedenfalls unabhängig von deren Restnutzungsdauer.

<sup>32)</sup> Demgegenüber wäre im Zuge ihrer Typisierung als Anlagevermögen die Berücksichtigung eines regelmäßigen Wertverzehr über eine AfA zu überlegen (dazu s im Anschluss zur AfA vor Inbetriebnahme).

<sup>33)</sup> Der Begriff ist in dem Fall allerdings unzutreffend, s oben Punkt B.

<sup>34)</sup> Vgl EStR 2000 Rz 3126.

<sup>35)</sup> Vgl Kirchmayr/Geringer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (21. Lfg, 2020) § 7 Tz 32.

<sup>36)</sup> Der erst künftigen Nutzung wird steuerlich durch die Festlegung einer entsprechend verlängerten Nutzungsdauer auf linearem Weg entsprochen. Die Geltendmachung einer degressiven AfA gem § 7 Abs 1a EStG ist bei einer Anbindung an die Unternehmensbilanz diesfalls nicht anwendbar. Unternehmensbilanziell wäre aber allenfalls eine progressive Abschreibungsmethode vorstellbar.

<sup>37)</sup> iR einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung werden diese bereits im Abflusszeitpunkt als Betriebsausgabe erfasst.

<sup>38)</sup> Vgl Kirchmayr/Geringer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (21. Lfg, 2020) § 7 Tz 21; VwGH 26. 5. 2004, 99/14/O261.

<sup>39)</sup> Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>16</sup> (2023) § 7 Rz 55 mwN.

<sup>40)</sup> Vgl BFH 3. 12. 1958, I 173/58 U zum Austausch innerhalb der Nutzungsdauer; 30. 5. 1974, IV R 56/72 zum Austausch nach voller Abschreibung; Maßgeblich ist, dass die Aufwendungen die Wesensart des Wirtschaftsgutes nicht verändern (substanzhaltende Bestandteilerneuerung). Die Höhe des Reparaturaufwands im Vergleich zum Wert des Wirtschaftsgutes ist nicht maßgeblich (vgl BFH 25. 3. 1977, V R 140/74).

<sup>41)</sup> Vgl BFH 25. 3. 1977, V R 140/74.

<sup>42)</sup> Siehe VwGH 21. 11. 2013, 2011/15/0114 zur Kapazitätserweiterung eines Wasserleitungsnetzes durch Einbau breiterer Rohre zur Erhöhung der Durchflussmenge.

<sup>43)</sup> Vgl BFH 30. 5. 1974, IV R 56/72.

<sup>44)</sup> Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>16</sup> (2023) § 7 Rz 15.

<sup>45)</sup> Vgl EStR 2000 Rz 3121.

<sup>46)</sup> Alternativ wäre die Herstellung einer gänzlich neuen Anlage denkbar, für welche eine Neufestlegung der Nutzungsdauer erforderlich ist (vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>16</sup> [2023] § 7 Rz 55).

<sup>47)</sup> Vgl EStR 2000 Rz 3107.

<sup>48)</sup> Vgl Hirschler/El-Shaer/Inzinger/Sowa/Weintögl in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler, SWK-Spezial Einkommensteuer (2022) 44f. Dies ist der Fall, wenn durch die Herstellungskosten ein neues Wirtschaftsgut entsteht.

<sup>49)</sup> Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2022 beginnen, gilt iRd Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG für die Anwendung der degressiven AfA die einschränkende Bedingung, dass die Methodik und der AfA-Satz auch unternehmensbilanziell angewandt werden.

## Schlussstrich

Die Frage des Ausweises von Ersatzteilen ist vor dem Hintergrund der Determinierung der Periode(n) der Aufwandsverrechnung bzw. im Kontext der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Betriebsausgabenabzugs der angeschafften oder hergestellten Ersatzteile von Relevanz. Die vermögensbezogene Zuordnung von Ersatzteilen setzt ihre Eigenschaft als eigenständige Wirtschaftsgüter voraus, die während ihrer Haltephase bis zum Einbau in eine Anlage eindeutig gegeben ist. Durch den nachfolgenden Einbau in eine Anlage verliert der Ersatzteil den Charakter als eigenständiges Wirtschaftsgut, was mit dem Verlust seiner eigenständigen Bewertbarkeit einhergeht. Der Akt des Einbaus als bestimmungsgemäße Verwendung von Ersatzteilen dokumentiert ihren Verbrauch, sodass uE von einer davor gelagerten Zuordnung zum Vorrätebestand auszugehen ist. Im Rahmen des Einbaus sind die noch nicht

verrechneten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Ersatzteile als Erhaltungsaufwand zu berücksichtigen. Nur wenn der Einbau (in Ausnahmefällen) in die Wesensart der Anlage im Sinne einer Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung eingreift, liegen aktivierungspflichtige Aufwendungen (Herstellungskosten) vor. Diese sind im Wege der AfA auf die (ggf verlängerte) Restnutzungsdauer der Anlage zu verteilen.

Ein Ausweis von (vermeintlichen) „Ersatzteilen“ im Anlagevermögen während der „Haltephase“ ließe sich dann rechtfertigen, wenn diese nach der (sodann nur losen) Verbindung mit einer bereits genutzten Anlage ihre Eigenschaft als Wirtschaftsgut bewahren. Im Zeitpunkt der Anschaffung ist dieser Vorgang allerdings als Erwerb einer Neuanlage mit verzögerter Inbetriebnahme zu werten.