

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

17.05.2006

Geschäftszahl

2004/14/0080

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der B in F, vertreten durch die Pirklbauer Wirtschaftsprüfung GmbH in 4240 Freistadt, Badgasse 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 28. Dezember 2001, RV1081/1-6/2001, betreffend Körperschaftsteuer 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Brauerei.

Im Zuge einer den Zeitraum 1996 bis 1998 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung traf der Prüfer die Feststellung, die Wasserversorgungsleitung St. P sei in den Jahren 1996 bis 1998 erneuert worden. Dabei habe die Beschwerdeführerin die "Anschaffungskosten" von 2.336.656,68 S im Jahr 1998 als Aufwand gewinnmindernd abgesetzt. Nach Ansicht des Prüfers seien diese Aufwendungen zu aktivieren und über eine Nutzungsdauer von 20 Jahren abzuschreiben.

In Tz 16 des BP-Berichtes vom 24. Oktober 2000 wird hiezu ausgeführt, die Wasserleitung habe eine Länge von ca 2.000 Metern. Sie sei vor ca 40 Jahren mit Eternitrohren gebaut worden. Mittlerweile habe es immer wieder Rohrbrüche gegeben. Die Beschwerdeführerin habe sich daher zur Sanierung der Leitung entschlossen. Zunächst sei geplant gewesen, nur einen Teil zu sanieren, nämlich jenes Stück, in welchem ein Rohrbruch entstanden sei. Letztlich seien aber über den Zeitraum 1996 bis 1998 ca 70% der Wasserversorgungsleitung erneuert worden. Die restlichen 30% seien bereits im Jahr 1989 saniert worden. Das Bauunternehmen habe in mehreren Teilrechnungen Rechnung gelegt.

Nach Ansicht des Prüfers stelle die Wasserversorgungsleitung ein eigenes Wirtschaftsgut dar, von welchem der wesentliche Teil erneuert worden sei. Die Kosten seien daher als Herstellungsaufwand anzusehen.

Bei Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides 1998 schloss sich das Finanzamt der Ansicht des Prüfers an und berücksichtigte einen entsprechenden AfA-Betrag.

In der Berufung gegen diesen Bescheid begehrte die Beschwerdeführerin, die Aufwendungen als Erhaltungsaufwendungen abzusetzen. Die Wasserversorgungsleitung sei Teil des Wirtschaftsgutes Wasserversorgungsanlage, zu der auch die Quelfassung und der Hochbehälter gehörten. Von der Wasserleitung mit einer Länge von ca 2.000 m seien ca 1.600 m repariert worden. Da im Teil zwischen Quelfassung und Hochbehälter Rohrbrüche aufgetreten seien, sei das Bauunternehmen P durch das Auftragschreiben vom 10. Oktober 1996 mit der Sanierung der Wasserversorgungsanlage beauftragt worden (Auftragssumme ca 1,2 Mio S). Nach Abschluss dieser Sanierung sei die Wasserleitung (wieder) in Betrieb genommen worden; dabei habe sich heraus gestellt, dass zwischen Hochbehälter und Betriebsgebäude ein weiterer Rohrbruch aufgetreten sei. Am 5. Juni 1997 sei daher ein weiterer Sanierungsauftrag (Auftragssumme ca 650.000 S) erteilt worden. Es sei daher im Jahr 1996 die Wasserleitung zwischen Quelfassung und Hochbehälter im Ausmaß von ca 500 m und ab dem Jahr 1997 die Druckleitung zwischen Hochbehälter und Betriebsgebäude im ersten Teil von ca 600 m und im zweiten Teil von ca 500 m saniert worden. Die Leitung zwischen Hochbehälter und Betriebsgebäude sei ca 1.500 m lang; in den Jahren 1988/89 seien ca 300 m und im Jahr 1992 ca 100 m dieser

Leitung saniert worden. Erhaltungsaufwand liege vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht würden, wobei auch ein besseres Material verwendet werden könne. Herstellungsaufwand würde nur vorliegen, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert würde, was gegenständlich nicht der Fall sei.

Der Betriebsprüfer gab zur Berufung eine Stellungnahme ab und führte darin u.a. aus, bei der Neuverlegung der Wasserleitung seien die Rohre zum Teil in einer anderen Trasse verlegt worden; die Gefällegestaltung der Leitung sei in Zusammenarbeit mit einem Architekten so gewählt worden, dass ein optimaler Wassertransport gewährleistet sei. Zudem sei die Möglichkeit vorgesehen worden, die Leitung abschnittsweise abzudrücken, damit im Falle eines Rohrbruches der defekte Abschnitt ermittelt werden könne. Es sei irrelevant, ob die Wasserversorgungsleitung zusammen mit dem Hochbehälter als ein einheitliches Wirtschaftsgut angesehen werde, da die Kosten der Generalsanierung der Leitung die seinerzeitigen Herstellungskosten des Hochbehälters jedenfalls überstiegen. Eine zur Aktivierung führende Generalüberholung liege vor, wenn hinsichtlich eines abgenutzten, beinahe nicht mehr brauchbaren Wirtschaftsgutes durch eine Sanierungsmaßnahme die Verwendungsfähigkeit für mehrere Jahre wieder hergestellt werde.

Die Beschwerdeführerin brachte daraufhin u.a. vor, durch die Neuverlegung der Wasserleitung seien die Rohre zum geringen Teil in einer anderen Trasse verlegt worden. Zum Teil sei auch die "Gefällegestaltung" der Leitung optimiert worden, da es wirtschaftlich betrachtet nicht sinnvoll gewesen wäre, in diesen Teilabschnitten die vorherige Rohrtiefe beizubehalten. Durch Geländeaufschüttungen seien die alten Rohre teilweise bis zu fünf Meter unter der Grundoberfläche verlegt gewesen. Teilweise seien sonstigen Zwecken dienende Leitungen (Gas, Telefon, Strom, etc) von anderen Unternehmen oberhalb der bestehenden Wasserleitung verlegt gewesen. Die Beibehaltung der ursprünglichen Tiefe an diesen Stellen hätte einen unvermeidbaren Mehraufwand verursacht. Durch diese geringfügigen Änderungen habe sich die Wesensart der Wasserleitung nicht geändert. Es liege daher Erhaltungsaufwand vor.

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

Die Wasserversorgungsanlage der Beschwerdeführerin habe vor der Sanierung aus der Fassung von drei Quellen, zwei Quellsammelschächten, einer Quellableitung, einem Tiefbrunnen mit einer Druckleitung zu einem Hochbehälter und einer Trinkwasserleitung vom Hochbehälter bis zur Betriebsstätte bestanden.

Im Anlageverzeichnis der Beschwerdeführerin seien auf dem Konto 420 "Wasserversorgung St. P" die gesamte Zuleitung bis zum Betrieb und auf dem Konto 421 "Wasserversorgung Betrieb" die innerbetriebliche Wasserversorgung erfasst.

Die bestehenden Quellsammelschächte und die Quellzuleitung zum Hochbehälter seien baulich desolat gewesen, sodass eine Erneuerung als notwendig erschienen sei. Deshalb habe die Beschwerdeführerin an Stelle der bisherigen zwei Quellsammelschächte einen gemeinsamen, nunmehr glasfaserverstärkten Quellsammelschacht neu errichtet und die Quellableitung in einer neuen Trasse verlegen lassen.

Eine Wasserversorgungsanlage bestehe aus mehreren selbständigen Wirtschaftsgütern (zB Pumpwerk, Hochbehälter, Quellen und Brunnen, Hauptleitungsnetz und Hausanschlüsse). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 24. Februar 1982, 2471/80) sei beispielsweise auch eine Hochspannungsleitung ein einheitliches Wirtschaftsgut; gleiches gelte für Abschnitte einer Erdgashochdruckleitung (Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Juni 1988, 88/14/0015). Nach Ansicht der belangten Behörde sei daher auch im gegenständlichen Fall das Wasserleitungsnetz bis zur Betriebsgrenze ein einheitliches Wirtschaftsgut. Dafür spreche die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin die im Jahr 1962 mit Eternitrohren ausgeführte Leitung am Konto 420 getrennt erfasst und auf 20 Jahre abgeschrieben habe.

Insbesondere bei abbeschriebenen Wirtschaftsgütern sei nicht einzusehen, Erhaltungsaufwand anzunehmen. Daher sei bei abbeschriebenen Wirtschaftsgütern stets von einer Verlängerung der Nutzungsdauer auszugehen. Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall keine Restbuchwerte mehr vorhanden seien, spreche nach Ansicht der belangten Behörde insbesondere wegen der durch die Plastikrohre, die nicht so leicht brechen würden wie Eternit, bewirkten Verlängerung der Nutzungsdauer für Herstellungsaufwand.

Im gegenständlichen Fall seien die ursprünglich verlegten Eternitrohre immer wieder gebrochen. Durch die vielen Bauarbeiten der privaten Grundeigentümer, auf deren Grund die Leitungen ohne Erfassung auf Plänen verlegt gewesen seien, seien immer wieder Beschädigungen aufgetreten. Wegen dieser durch die laufende Ausdehnung der Stadt "über ihrer Stadtmauern hinaus" vermehrt aufgetretenen Beschädigungen der nach Ansicht der belangten Behörde wegen des Alters von 20 Jahren immer brüchiger werdenden Eternitrohre seien die Leitungen in Etappen von privaten Grundstücken auf öffentliches Gut verlegt worden. Dabei seien die Rohre auch nicht mehr so tief verlegt worden, sei das Gefälle optimiert worden und seien "für das Abdrücken" eingebaut worden. Es seien nunmehr Plastikrohre verwendet worden. Wegen der Verlegung der Rohre in einer neuen Trasse seien die alten Eternitrohre gar nicht ausgewechselt, sondern liegen gelassen worden.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liege nach Ansicht der belangten Behörde aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vor, auch wenn im Zeitraum von 1996 bis 1998 nur 1.600 m des gesamten Leitungsnetzes von 2.000 m ausgetauscht worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 6 Z 1 EStG ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen.

Herstellungsaufwand ist als aktivierungspflichtiger Aufwand vom sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand zu unterscheiden.

Aufwendungen, die für die Anschaffung oder Herstellung eines selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsgutes getätigt werden, sind zu aktivieren, nicht aber jene, durch die ein schon bestehendes Wirtschaftsgut erhalten (instandgehalten) wird.

Herstellungsaufwand liegt auch vor, wenn Maßnahmen am Wirtschaftsgut die Wesensart dieses Wirtschaftsgutes verändern. So zählt etwa bei Gebäuden insbesondere ein Gebäudezubau oder eine Gebäudeaufstockung zu den Herstellungskosten (vgl das hg Erkenntnis vom 11. Mai 1993, 92/14/0229), während beispielsweise die regelmäßig erforderlichen Ausbesserungen am Gebäude, auch wenn sie den Gebäudewert steigern oder wenn es sich um eine Großreparatur handelt, Erhaltungsaufwand darstellen. Der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, führt noch nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird (vgl das hg Erkenntnis vom 10. Juni 1987, 86/13/0167). Werden durch eine einheitliche Baumaßnahme sämtliche Gebäudeteile ausgetauscht, so wird dadurch ein Wirtschaftsgut (Gebäude) neu geschaffen, weshalb Herstellungsaufwand vorliegt (vgl das hg Erkenntnis vom 17. November 2004, 2002/14/0042).

Wird ein räumlich wesentlicher Teil eines Gebäudes zur Gänze zerstört und dieser zerstörte Gebäudeteil in der Folge wieder neu aufgebaut, stellen die Aufbaukosten aktivierungspflichtige Herstellungskosten dar, die zum Entstehen eines Gebäudes neuer Wesensart führen (vgl das hg Erkenntnis vom 17. Oktober 1951, 150/49, Slg 479/F).

Erhaltungsaufwand dient dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder wieder in einen solchen Zustand zu versetzen. Dazu gehören insbesondere notwendige Ausbesserungsarbeiten (vgl die hg Erkenntnisse vom 2. August 1995, 93/13/0197, und vom 28. Oktober 1997, 97/14/0005).

Erhaltungsaufwand liegt sohin auch vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden; dabei nimmt der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material oder eine modernere Ausstattung gewählt wird, den Aufwendungen nicht den Charakter als Erhaltungsmaßnahme (vgl das hg Erkenntnis vom 12. März 1969, 1741, 1742/68, Slg 3875/F).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23. Oktober 1990, 89/14/0118, zum Ausdruck gebracht hat, ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, das von einer Wassergewinnungsanlage bis zu den Wasserabnehmern führende kilometerlange Wasserleitungsnetz, mit welchem für Wasserversorgungsunternehmen Wasser transportiert wird, als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen. Demgegenüber zählen die vom Eigentümer einer Grundparzelle getragenen Aufwendungen für die Anbindung der einzelnen Parzelle an das Trinkwassernetz (einer Gemeinde) - einschließlich der dafür erforderlichen Verlegung einer Leitung vom Trinkwassernetz zum Gebäude - zu den Herstellungskosten des auf dieser Parzelle errichteten Gebäudes (vgl. das hg Erkenntnis vom 25. November 1999, 99/15/0169).

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob Aufwendungen auf die Wasserversorgungsanlage eines Brauereibetriebes, soweit sie im Streitjahr angefallen sind, als Herstellungsaufwendungen oder als Erhaltungsaufwendungen zu qualifizieren sind. Die Wasserversorgungsanlage dient dabei dem Transport von Wasser von der Quelfassung bis hin zum Brauereibetrieb über eine Distanz von zwei Kilometern.

Im Beschwerdefall ist ein (großer) Teil der bestehenden Wasserversorgungsanlage des Brauereibetriebes ausgetauscht worden, indem alte Eternitrohre durch Plastikrohre ersetzt worden sind. Der angefochtene Bescheid trifft nicht die Feststellung, dass die Leitungskapazität dadurch eine Änderung erfahren hätte. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes spricht bei dieser Sachlage nichts dagegen, die angefallenen Aufwendungen als Erhaltungsaufwendungen einzustufen. Auch wenn Plastikrohre physikalische Eigenschaften aufweisen, die sie für den Einsatz im Rahmen einer Wasserversorgungsleitung besser geeignet erscheinen lassen als Eternitrohre, steht dies einer Erhaltungsmaßnahme nicht entgegen. Im Rahmen von Erhaltungsmaßnahmen kann nämlich durchaus dem Umstand Rechnung getragen werden, dass es nach Abschluss der seinerzeitigen Herstellung eines Wirtschaftsgutes (Wasserversorgungsanlage) zur Entwicklung anderer Materialien gekommen ist.

Der Fall einer gänzlichen Zerstörung eines wesentlichen Teiles der Wasserversorgungsleitung und damit ein dem hg Erkenntnis Slg 479/F vergleichbarer Fall liegt nicht vor.

Die belangte Behörde stützt sich im angefochtenen Bescheid u. a. darauf, dass die Herstellungskosten der bestehenden Wasserversorgungsanlage im Zeitpunkt der strittigen Baumaßnahme bereits im Wege der AfA abgeschrieben gewesen sind. Der Verwaltungsgerichtshof hält diesen Umstand für die Abgrenzung von Herstellung und Erhaltung für nicht entscheidend.

Laufende Erhaltungsarbeiten können dazu geeignet sein, die Nutzungsdauer des betroffenen Wirtschaftsgutes zu verlängern. Auch dieser Umstand allein führt nicht dazu, die anfallenden Aufwendungen als Herstellungsaufwendungen einzustufen.

Nicht von vorneherein von der Hand zu weisen ist allerdings das Argument der belangten Behörde, Herstellungsaufwand liege vor, weil die neuen Rohre nicht mehr so tief im Erdreich verlegt worden seien wie die

bestehenden und zum Teil auch auf einer anderen Trasse geführt worden seien, weshalb auch alte Eternitrohre im Boden belassen worden seien.

In diesem Zusammenhang ist allerdings darauf zu verweisen, dass die Verkehrsauffassung über die Nämlichkeit einer unterirdischen Wasserversorgungsleitung von der Quelfassung bis zum mit Wasser zu versorgenden Gewerbebetrieb wesentlich von einer funktionalen Betrachtung geprägt ist, die Nämlichkeit sohin - abgesehen von der Kapazität - durch die Überwindung einer Distanz zwischen zwei in bestimmter geographischer Lage gelegenen Punkten und die grobe Festlegung der Trassenführung bestimmt wird. Der angefochtene Bescheid enthält keine konkreten Feststellungen über das Ausmaß der Trassenänderung, die im Verwaltungsakt einliegende Planskizze deutet allerdings darauf hin, dass die Eigenart der Trassenführung im gegenständlichen Fall durch die Sanierungsmaßnahmen nicht geändert worden ist.

Auch in Bezug auf die im Boden verbliebenen Eternitrohre enthält sich der angefochtene Bescheid exakter Sachverhaltsfeststellungen. Sollte die verbliebene Eternitrohrleitung eine grundsätzlich nach wie vor funktionstüchtige Wasserleitung darstellen und daneben eine Plastikrohrleitung eingerichtet worden sein, die - allenfalls in Zusammenhang mit Baumaßnahmen in jenem Bereich der Leitung, der durch die in die Jahre 1996 bis 1998 fallenden Baumaßnahmen nicht betroffen ist - als zweite Wasserversorgungsleitung besteht, wäre -

schon im Hinblick auf die klare Kapazitätsausweitung - eine Herstellung gegeben. Verbleiben aber die Eternitrohre lediglich deshalb als "tote Leitung" im Erdreich, weil ihre Entfernung wirtschaftlich nicht vertretbare Kosten verursachte, und ist eine Weiterverwendung der Eternitrohre zur Wasserführung ausgeschlossen, steht ihre Existenz der Beurteilung als Erhaltung nicht entgegen.

In Verkennung der Rechtslage hat es die belangte Behörde unterlassen, die erforderlichen ergänzenden Sachverhaltsfeststellungen zu treffen. Der angefochtene Bescheid ist sohin mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

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

Wien, am 17. Mai 2006