



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 5

GZ. RV/0946-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerber, vertreten durch W-WTGes., vom 25. Juni 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 18. Mai 1998 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 1996 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Feststellung der erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (gerundet)	426.340,00 S
	30.983,00 €

Die Anteile der Beteiligten sind der Begründung der Berufungsentscheidung zu entnehmen. Sie bildet insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.) sind Ehegatten und Eigentümer einer Tankstelle zu je 50%. Für das Jahr 1996 erzielten sie laut "Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften)" Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv. 268.385,00 S.

Im Berufungsjahr erwuchsen ihnen im Rahmen einer notwendigen Umrüstung der Tankstelle folgende Kosten:

Rechnungen 1996					Anschaffungskosten netto (ohne USt und nach Skonto-Abz)
				ATS	
Re. vom 23.10.1996 (EUMPD), Fa. S. E. T.				328.614,00	268.368,00
(Material f. Umrüstung auf Gasrückführung samt Umstellung auf SB)					
Re. vom 8.10.1996, Fa. S. E. T.				117.703,00	93.181,66
(Arbeitsleistungen für die oa. Umrüstung und Umstellung)					
Re. vom 19.11.1996, Fa. T.-A. AG,				31.663,20	26.386,00
(Asphaltierungsarbeiten nach der oa. Umrüstung und Umstellung)					
Re. vom 2.10.1996, Fa. Ing. S., Baumeister u. Zimmerm.				75.960,00	62.034,00
(Arbeit und Material für Umbauarbeiten anlässlich Umrüstung u. Umst.)					
Summe				553.940,20	449.969,66

Davon wurde nur der Betrag iHv. 268.368,00 S (Rechnung vom 23. Oktober 1996) aktiviert. Die restlichen Beträge iHv. 93.181,66 S, 26.386,00 S und 62.034 S (insgesamt somit 181.601,82 S) wurden als "Reparaturen" behandelt und daher als Werbungskosten abgezogen.

Mit Vorhalt vom 25. Februar 1998 teilte das FA den Bw. ua. mit, dass die mit der Tankstellenumrüstung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu aktivieren sind, da es sich um keine Instandhaltungsaufwendungen handle.

Dem stimmten die Bw. nicht zu, da die Tankstellenumrüstung auf Grund einer landesgesetzlichen Umweltauflage erforderlich gewesen sei.

Mit Bescheid vom 18. Mai 1998 stellte das FA die im Jahr 1996 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO mit 451.407,00 S fest und rechnete den erklärten Einkünften den von den Bw. als Werbungskosten behandelten Betrag iHv. 181.601,82 S dem bereits bisher aktivierten Betrag (268.368,00 S) hinzu. Nach Korrektur weiterer – im gegenständlichen Fall nicht strittiger - Beträge gelangte das FA zu den oa. Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iHv. 451.407,00 S. In der Begründung führte das FA aus, dass es sich bei den als Werbungskosten behandelten Beträgen um aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand handle.

Dagegen beriefen die Bw. im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Tankstellenumrüstung auf Grund behördlicher Anordnung zu erfolgen hatte und nicht eine Vergrößerung der Tankstelle, sondern nur eine Umrüstung auf einen zeitgemäßen Stand erfolgt sei.

Im Rahmen eines weiteren Vorhalteverfahrens legten die Bw. Rechnungen über die als Werbungskosten geltend gemachten Beträge vor und betonten, dass es sich bei den Asphaltierungsarbeiten (Rechnung vom 19. November 1996) um die Erneuerung einer bereits bestehenden Asphaltdecke und nicht um die erstmalige Asphaltierung einer Fläche handle.

Das FA wies das Berufungsbegehren mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

Die Bw. stellten einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Vorhalt der damaligen Finanzlandesdirektion wurden die Bw. ersucht, Fragen im Zusammenhang mit der Tankstellenumrüstung auf Gasrückführung, zusätzlichem Installationsaufwand und Erneuerung der Asphaltdecke zu beantworten und entsprechende Rechnungen und Unterlagen vorzulegen.

Der Beantwortung dieser Fragen legten die Bw. die gewünschten Rechnungen und weitere Unterlagen vor, jedoch mit dem Hinweis, dass einige Schriftstücke nicht mehr greifbar seien.

Mit Vorhalt vom 15. März 2005 wurden folgende Fragen an die Bw. gerichtet:

1) *In einem Telefonat mit Ihrem steuerlichen Vertreter vom 15.3.2005 hat dieser bestätigt, dass die Umrüstung und Umstellung Ihrer Tankstelle auf "Gasrückführung" und "Kundenselbstbedienung" entsprechend der vorgelegten Planunterlage des Verfassers S. vom 12.6.1995 plangemäß durchgeführt wurde.*

2) *Nach der Aktenlage wurden über Leistungen zur Tankstellenumrüstung folgende Rechnungen gelegt:*

Rechnungen 1996					Anschaffungskosten netto (ohne USt und nach Skonto-Abz)	
				ATS		
Re. vom 23.10.1996 (EUMPD), Fa. S. E. T.					328.614,00	268.368,00
(Material f. Umrüstung auf Gasrückführung samt Umstellung auf SB)						
Re. vom 8.10.1996, Fa. S. E. T.					117.703,00	93.181,66
(Arbeitsleistungen für die oa. Umrüstung und Umstellung)						
Re. vom 19.11.1996, Fa. T.-A. AG,					31.663,20	26.386,00
(Asphaltierungsarbeiten nach der oa. Umrüstung und Umstellung)						
Re. vom 2.10.1996, Fa. Ing. S., Baumeister u. Zimmerm.					75.960,00	62.034,00
(Arbeit und Material für Umbauarbeiten anlässlich Umrüstung u. Umst.)						
Summe					553.940,20	449.969,66

Hinsichtlich der durchgeführten "Asphaltierungsarbeiten" hat der steuerliche Vertreter darauf hingewiesen, dass darin auch Kosten für die Parkplatzsanierung enthalten sind. Beantworten Sie daher bitte folgende Fragen:

- *Höhe der bisherigen Anschaffungskosten (vor 1996)*
- *Beschaffenheit des Parkplatzes vor 1996 (Asphaltierung, Schotter.....)*
- *Anlass für die Parkplatzsanierung*
- *Höhe des auf die Parkplatzsanierung entfallenden Kostenanteiles*

Um Vorlage von Planunterlagen und Kostennachweisen, die einen Vergleich des Zustandes des Parkplatzes vor und nach der Sanierung ermöglichen, wird ersucht.

3) *Weiters wird nochmals um Vorlage folgender Unterlagen ersucht*

- *Letztgültiger Bescheid vor dem Tankstellenumbau,*
- *Antrag auf Zuerkennung des Landeszuschusses, sowie*
- *Bescheid über die behördlichen Auflagen bzw. Bescheid über die behördliche Anordnung zur Tankstellenumrüstung*
- *Einreich- und Bauplan der Tankstelle vor der Umrüstung*

Mit Schreiben vom 15. April 2005 schränkte der steuerliche Vertreter der Bw. die Berufung auf die Geltendmachung der Kosten für die durchgeführten Asphaltierungsarbeiten iHv.

1.917,51 € (26.385,28 S) als Werbungskosten im Jahr 1996 ein. Hinsichtlich der übrigen Aufwendungen für die Tankstellenumrüstung (iHv. 155.215,82 S) wurde die Berufung zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 anzusetzen.

Zu den Anschaffungskosten gehören alle durch den Erwerb des Wirtschaftsgutes entstandenen Ausgaben ; dazu zählen die unmittelbaren Anschaffungskosten, die Kosten der Herstellung der Betriebsbereitschaft (z.B. Montagekosten, Fundamentierungskosten), Anschaffungsnebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar I, Rz 69 zu § 6 und die dort zitierte Judikatur, insbesondere VwGH 5.8.1992, 90/13/0138).

Da die Berufung auf die Geltendmachung der Kosten für die durchgeführten Asphaltierungsarbeiten iHv. 1.917,51 € (26.385,28 S) als Werbungskosten eingeschränkt wurde, sind die übrigen Kosten für die Tankstellenumrüstung (iHv. 155.215,82 S) als Herstellungsaufwand zu aktivieren und nur im Wege der AfA als Werbungskosten geltend zu machen.

In seinem Erkenntnis vom 26.5.2004, 99/14/0261 hat der VwGH mit Hinweis auf Doralt, EStG, Tz 123ff zu § 6 u.a. erwähnt, 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.

Die Bw. konnten im Berufungsverfahren glaubwürdig darlegen, dass die durchgeführten Asphaltierungsarbeiten bereits vorhandene Asphaltflächen betroffen haben und zusätzliche Flächen nicht asphaltiert wurden.

Es wurden somit lediglich "vorhandene Teile ausgetauscht", weshalb die in diesem Zusammenhang aufgewendeten Kosten iHv. 26.385,28 S (1.917,51 €) als Werbungskosten im Jahr 1996 zu qualifizieren sind.

Die Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach der gegenständlichen Berufungsentscheidung stellt sich wie folgt dar:

			laut FA	laut Berufungsentscheidung
Einkünfte aus V+V lt. Erklärung			268.385,04	268.385,04
Aktivierung	Umstellung auf Gasrückführung		62.034,16	62.034,16
	Endabrechnung TS-Umrüstung		93.181,66	93.181,66
	Asphaltierungsarbeiten nach Umrüstung		26.386,00	0,00
Zwischensumme			449.986,86	423.600,86
Gewinnerhöhung Bauarbeiter M. lt. Vorhaltsbeantw.			10.500,00	10.500,00
Zwischensumme			460.486,86	434.100,86
Abzüglich 10% AfA (1996 nur Halbjahres-AfA!)			-9.080,09	-7.760,79
5% von 181.601,82	9.080,09		451.406,77	426.340,07
5% von 155.215,82	7.760,79			
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1996			451.407,00	426.340,00

Die von der Vermietungsgemeinschaft im Jahr 1996 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden folgendermaßen aufgeteilt:

R. K. 50 (%)	213.170,00 S 15.492,00 €
R. R. 50 (%)	213.170,00 S 15.491,00 €

Linz, am 3. Mai 2005