

GZ. RV/0584-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Christian Diesenberger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Über das berufungsgegenständliche Jahr 1996 wurde im Jahr 1999 vor Erlassung des Erstbescheides eine **Betriebsprüfung** durchgeführt.

Neben anderen nicht strittigen Feststellungen wurde unter Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung unter dem Titel "Abstellhalle" festgestellt:

Sachverhalt:

Mit 30. September 1996 wurden die Kosten für die Errichtung einer Abstellhalle (im Februar 1996) von der Firma B KG an Herrn B Josef weiterverrechnet. Die Herstellungskosten der Halle durch die Firma L wurden mit einer Nutzungsdauer von 25 Jahren aktiviert.

Die restlichen Kosten für Beton iHv. 64.924,99 S sowie die Rechnung vom 11. September 1996 (Firma D – Personal für Aufstellung der Abstellhalle) iHv. 11.375,00 S wurden zur Gänze als Reparaturaufwand geltend gemacht.

Prüferfeststellung:

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich hier zur Gänze um eine Errichtung eines Gebäudes, wobei auch die Kosten für Beton und für Personalbereitstellung zu den Herstellungskosten der Abstellhalle zu zählen sind und somit die Gesamtkosten als Herstellungskosten zu aktivieren sind.

Im **Einkommensteuerbescheid 1996 vom 23. April 1999** folgte das Finanzamt den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Mit Schriftsatz vom 11. Mai 1999 wurde gegen den

Einkommensteuerbescheid 1996 Berufung erhoben und zur Begründung ausgeführt, dass der Bw. schon seit Jahren einen nicht überdachten Abstellplatz für betriebliche Zwecke benutzt habe. Im Februar 1996 sei dieser Abstellplatz mittels einer Stahlkonstruktion überdacht und mit Blechteilen verkleidet worden, sodass dieser freier Abstellplatz seither als Abstellhalle verwendet werden konnte. Diese Herstellungskosten seien auch aktiviert und eine Nutzungsdauer von 25 Jahren zu Grunde gelegt worden.

Ab Fertigstellung der Abstellhalle (Februar 1996) bis September 1996 sei diese Abstellhalle wie bisher für betriebliche Zwecke verwendet worden. Die im September 1996 erfolgte Betonierung des Bodens sei in keiner Weise im Zusammenhang mit der Errichtung der Abstellhalle in Verbindung zu bringen, sodass es sich hiebei um einen ausschließlichen Reparaturaufwand handle. Es müsse auch betont werden, dass der Boden schon seit Verwendung als freier Abstellplatz derart befestigt gewesen sei, dass die erfolgte Betonierung nur eine neuerliche Oberflächenbefestigung darstelle. Durch die Betonierung würde keinesfalls eine andere Verwendbarkeit erzeugt. Die im Zuge der Betriebsprüfung erfolgte Aktivierung iHv. 76.300,00 S sei demnach nicht gerechtfertigt.

Über Ersuchen der Betriebsprüferin wurden am 26. Mai 1999 Rechnungskopien der Firma S Wohnbau GmbH, der Firma A+D und der Firma W Transportbeton GmbH und der Firma D Bau GmbH gefaxt.

In ihrer **Stellungnahme vom 10. Juni 1999 führte die Betriebsprüferin** aus, dass mit 30. September 1996 folgende Kosten von der Firma B KG an das Einzelunternehmen weiterverrechnet worden seien:

Herstellung Abstellhalle	62.333,33 S
Betonierungskosten	64.925,00 S

Davon erfolgte bereits eine Aktivierung von 62.333,34 S. Seitens der Betriebsprüfung sei eine zusätzliche Aktivierung von 64.924,99 S für Betonierungsarbeiten und 11.375,00 S für Personalkosten für das Aufstellen der Halle vorgenommen worden. Die Berufung richte sich gegen die gesamte Aktivierung. Der Betrag von 64.925,00 S setze sich aus folgenden Rechnungsbeträgen zusammen:

Beton Firma S, Rechnung vom 9. Februar 1996	21.924,00 S
Beton Firma W, Rechnung vom 16. September 1996	41.135,00 S
Kleinrechnungen, Rechnungen vom September 1996	1.866,00 S

Bei der Rechnung der Firma D handle es sich um eine Rechnung vom 11. September 1996 über die Bereitstellung von Personal für Betonierung des Hallenbodens.

Nach Rücksprache mit Herrn SA (Steuerkanzlei DB) werde die Berufung wie folgt eingeschränkt: da der Beton der Firma S zum Einbetonieren der Hallenstützen benötigt worden sei, sei die Aktivierung des Betrages von 21.924,00 S richtig.

Folgende Beträge würden mit der Begründung als Reparaturaufwand bezeichnet, dass es sich bei der Betonierung nur um eine neue Oberflächenbefestigung handle:

Beton Firma W, Rechnung vom 16.9.1996	41.135,00 S
Kleinrechnungen vom September 1996	1.866,00 S
Firma D, Rechnungen vom 11. September 1996	11.375,00 S
gesamt	54.376,00 S

Lt. Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich bei diesen Betonierungskosten um Kosten für die erstmalige Bodenoberflächenbefestigung (bisher sei der Platz nur geschottert gewesen) und werden daher als nachträgliche Herstellungskosten zu den Kosten für die Abstellhalle auf die Restnutzungsdauer von 24,5 Jahren zu aktivieren.

In seiner **Gegenäußerung vom 23. Juni 1999** führte der Bw. aus, dass die eingebrachte Berufung insoweit eingeschränkt werde, dass von der Eingangsrechnung der Firma S vom 9. Februar 1996 der Fertigbeton im Wert von netto 8.751,50 S zu aktivieren sei, da dieser Beton für die Herstellung der Halle notwendig gewesen sei (Betonierung der Säulenfundamente).

Die restlichen Kosten (Ziegel etc.) seien für Ausbesserungsarbeiten am Objekt verwendet worden, sodass diese Reparaturaufwand darstellen würden. Dies sei auch daraus ersichtlich, da die Halle aus Blechteilen bestehen würde und in keiner Weise eine Ziegelmauer oder dergleichen aufweise.

Zur Stellungnahme seitens der Betriebsprüfung hinsichtlich des restlichen Reparaturaufwandes sei festzuhalten, dass eine Begründung, warum nachträgliche Herstellungskosten gegeben sein sollten, tatsächlich fehle. Tatsache sei, dass die gesamte Abstellfläche vor der Überdachung auch bereits für betriebliche Abstellzwecke verwendet worden sei. Der Boden sei bereits vorher derart befestigt gewesen, sodass keinesfalls von einer erstmaligen Bodenoberflächenbefestigung gesprochen werden könne.

Gem. § 4 EStG liege Herstellungsaufwand nur dann vor, wenn durch bauliche Maßnahmen die Wesensart des Gebäudes verändert werde (An- oder Umbau, Vergrößerung etc.). Dies sei keinesfalls gegeben, da durch die Betonierung der Grundfläche keine Änderung der Nutzungsmöglichkeiten bzw. keine Vergrößerung vorgenommen worden sei. Es liege daher diesbezüglich jedenfalls Erhaltungsaufwand vor. Dies sei auch aus der ständigen Rechtsprechung ersichtlich (VwGH vom 8. März 1963, Zl. 1963/62 und vom 13. Dezember 1963, Zl. 623/62). In diesen Fällen bringe der VwGH zum Ausdruck, dass, wenn eine bereits vorhandene geschotterte Verkehrsfläche asphaltiert oder mit einer Betondecke versehen werde, weil sie in dem bisherigen Zustand nicht mehr der betrieblichen Erfordernisse entspreche, die dafür getätigten Aufwendungen kein Herstellungs-, sondern Erhaltungsaufwand seien. Diese Auslegung habe auch in diesem Fall zu greifen, sodass die Aktivierung seitens der Betriebsprüfung zu Unrecht erfolgt sei.

In einem weiteren Schreiben vom 17. November 1999 führte der Bw. aus, dass im Zuge der nochmaligen Kontrolle hinsichtlich des gekürzten Werbeaufwandes festgestellt worden sei, dass im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens ein Werbeaufwand iHv. netto 40.013,36 S nicht anerkannt worden sei, obwohl der gesamte Werbeaufwand tatsächlich im Jahr 1996 nur 35.736,94 S betragen habe. Nach Rücksprache mit der Betriebsprüferin habe der Differenzbetrag nicht aufgeklärt werden können. Offensichtlich handle es sich hiebei um einen

Rechenfehler seitens der Betriebsprüfungsabteilung. Im Zuge der Berufungserledigung würde daher eine entsprechende Korrektur und die Berücksichtigung von zusätzlichen Betriebsausgaben iHv. 5.506,42 S beantragt.

Aus einem **Aktenvermerk vom 10. Jänner 2000** geht hervor, dass lt. der Prüferin diese gewünschte Korrektur zu Recht begeht werde.

Mit **Vorlagebericht vom 27. Februar 2000** wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Von der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden in der Folge die Baubewilligung und die Baupläne der gegenständlichen Halle von der Bewertungsabteilung des Finanzamtes angefordert.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aktivierung Betonierung des Hallenbodens

Gem. § 6 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gilt für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens Folgendes: abnutzbares Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die AfA nach den §§ 7 und 8 anzusetzen.

Herstellen bedeutet das Hervorbringen bzw. das Hervorbringenlassen eines bisher noch nicht existenten Wirtschaftsgutes: Wesentlich ist das Entstehen eines Gegenstandes anderer Verkehrsgängigkeit (als seine Bestandteile); dabei genügt bereits eine geringfügige Änderung der Verkehrsgängigkeit, um die gesamten auflaufenden Kosten (inklusive angefallener Anschaffungskosten) als Herstellungskosten zu qualifizieren. Grundsätzlich stimmt der Begriff der Herstellungskosten im Steuer- und Handelsrecht überein. Zu den Herstellungskosten sowohl des Anlage- wie des Umlaufvermögens (§§ 203, 206 HGB) gehören die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten eingerechnet werden.

Nachträgliche Herstellungskosten sind nach den gleichen Grundsätzen zu aktivieren, wie die Herstellungskosten.

Herstellungsaufwand ist als aktivierungspflichtiger Aufwand und sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand zu trennen.

Der Erhaltungsaufwand dient dazu, dass Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen. Dazu gehören insbesondere die regelmäßigen notwendigen Ausbesserungen und zwar unabhängig davon, ob der Gebäudewert dadurch gesteigert wird. Der Erhaltungsaufwand kann Instandsetzung oder Instandhaltung sein. Erhaltungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden, wobei auch besseres oder längerlebiges Material verwendet werden kann.

Von der Betriebsprüfung wurden folgende Beträge als Herstellungsaufwand aktiviert:

insgesamt	138.633,88 S
davon unstrittig	62.333,33 S

in der Berufung strittig sind folgende Beträge:

Rechnung Fa. S vom 9. Februar 1996	21.924 S
Rechnung Fa. W vom 16. September 1996 (Beton)	41.135 S
Kleinrechnungen September 1996	1.866 S
Rechnung Fa. D vom 11. September 1996	11.375 S
	76.300 S

Unstrittig ist weiters, dass ein Betrag von 8.751,50 S in der Rechnung S enthalten ist, der zu aktivieren ist (Beton für Stützenbau, Schreiben des Bw. vom 23. Juni 1999).

Der restliche Betrag, welcher in dieser Rechnung enthalten ist stellt lt. Bw. Reparaturaufwand dar, was sich darin zeige, dass die in der Rechnung ausgewiesenen Ziegel nicht beim Hallenbau Verwendung finden konnten, da die Halle keine Ziegelmauer oder dergleichen aufweise.

Da gegen dieses Vorbringen vom Finanzamt konkret nichts eingewendet wurde, geht der Berufungssenat von der Richtigkeit dieses Vorbringens aus und qualifiziert den restlichen Betrag aus dieser Rechnung S in Höhe von 13.172,50 S als sofort absetzbaren Reparaturaufwand.

Die anderen drei Rechnungsbeträge von zusammen 54.376 S entfallen somit auf die Betonierung des Hallenbodens.

Im Einreichplan betreffend die berufungsgegenständliche Abstellhalle (KG AF, Parz.Nr.: 2939/4, Baubewilligungsbescheid vom 8. Mai 1990) ist für die Abstellhalle ein Betonboden vorgesehen.

Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass die Betonierung des Hallenbodens von vornherein geplant war. Die Betonierung des Hallenbodens ist somit nach der Verkehrsauffassung Teil der Herstellung des neuen Wirtschaftsgutes "Abstellhalle". Dass zwischen dem Bau der Halle und der Betonierung des Hallenbodens ein Zeitraum von ca. sechs Monaten lag und in dieser Zeit die "unfertige" Halle bereits benutzt wurde, ändert nichts daran, dass der lt. Bauplan vorgesehene, erst später verwirklichte Betonboden Teil der Herstellung des Wirtschaftsgutes "Abstellhalle" ist.

Der Betrag von 54.376 S ist daher zu den Herstellungskosten zu zählen und zu aktivieren.

2. Werbeaufwand

Im Schriftsatz vom 17. November 1999 wird die Korrektur des von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Werbeaufwandes in Höhe von 5.506,42 S begehrt.

Diese Korrektur des Werbeaufwandes ist nach dem Vorbringen des Finanzamtes gerechtfertigt (Rechenfehler).

Die Betriebsausgaben sind daher aus diesem Grund um 5.506,42 S zu erhöhen.

Insgesamt ist daher der Berufung teilweise Folge zu geben.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb errechnet sich folgendermaßen.

Gewinn lt. Bp (Einzelunternehmen)	2.080.292,14 S
minus Werbeaufwand (Pkt. 2 der BE)	-5.506,42 S
minus Reparaturaufwand aus Rechnung S	-13.172,50 S
plus bisherige AfA aus 13.172,50 S (Reparaturaufwand aus Rechnung S)	526,90 S
plus IFB (9% aus 13.172,50 S)	1.185,53 S
Gewinn lt. BE	2.063.325,65 S
plus Beteiligung KG (lt. BP TZ 24. Bp.-Bericht)	1.007.228,00 S

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3.070.553,65 S
------------------------------	----------------

Die Berechnung der Einkommensteuer ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 18. Mai 2004