



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BF, vertreten durch PS, vom 27. Februar 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 30. Jänner 2001 betreffend Körperschaftsteuer 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe beträgt:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	3.272.942,00 S	Körperschaftsteuer	1.112.786,00 S
Anrechenbarer Steuerbetrag			-8.392,00 S	
Steuer			1.104.394,00 S 80.259,44 €	

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1. Die Bw. betreibt eine Brauerei. Anlässlich einer Betriebsprüfung des Jahres 1998 wurden Anschaffungskosten einer Wasserversorgungsleitung iHv. 2.336.656,68 S aktiviert und auf eine Nutzungsdauer von 20 Jahren abgeschrieben. Weiters wurde ein Investitionsfreibetrag von 207.299,00 S gewährt.
2. Gegen den Bescheid der Betriebsprüfung vom 30. Januar 2001 wurde am 30. April 2001 Berufung eingelegt und die Festsetzung der Körperschaftsteuer 1998 wie folgt beantragt:

Zu versteuerndes Einkommen nach BE	3.272.942,00 S
Körperschaftsteuer 34%	1.112.786,00 S
Anrechenbare Steuer	-8.392,00 S
Körperschaftsteuer 1998	1.104.394,00 S

3. Die FLD für Oberösterreich wies mit Entscheidung vom 28. Dezember 2001 die Berufung als unbegründet ab.

4. Aufgrund einer gegen den Bescheid der FLD für Oberösterreich erhobenen Beschwerde, erfolgte mit Erkenntnis des VwGH vom 17. Mai 2006, 2004/14/0080 dessen Aufhebung.

Herstellungsaufwand liege vor, wenn Maßnahmen am Wirtschaftsgut (WG) die Wesensart veränderten. Erhaltungsaufwand diene dagegen dazu, das WG in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten bzw. wieder in einen solchen Zustand zu versetzen. Der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material verwendet werde, nehme den Aufwendungen nicht den Charakter der Erhaltungsmaßnahme.

a. Wie der VwGH im Erk. vom 23. Oktober 1990, 89/14/0118, zum Ausdruck gebracht habe, sei es nicht als rechtswidrig zu erkennen, ein Wasserleitungsnetz mit dem Wasser transportiert werde, als selbständiges WG anzusehen.

b. Im Beschwerdefall sei ein großer Teil der bestehenden Wasserversorgungsanlage des Brauereibetriebes ausgetauscht worden, indem man alte Eternitrohre durch Plastikrohre ersetzt habe. Der angefochtene Bescheid treffe nicht die Feststellung, dass die Leitungskapazität dadurch eine Änderung erfahren habe.

c. Bei dieser Sachlage seien Erhaltungsaufwendungen anzunehmen, auch wenn andere Materialien als ursprünglich (Plastikrohre) eingesetzt worden seien.

d. Dass die bestehende Anlage bereits zur Gänze abgeschrieben sei, könne nicht entscheidend für die Frage sein, ob Herstellung oder Erhaltung vorliege.

- e. Laufende Erhaltungskosten könnten ebenfalls die Nutzungsdauer verlängern, dieser Umstand alleine führe aber noch nicht zu Herstellungsaufwendungen.
- f. Nicht von der Hand zu weisen sei das Argument, Herstellungsaufwand liege vor, wenn die neuen Rohre nicht mehr so tief verlegt worden seien und man sie auch auf einer anderen Trasse geführt und die Eternitrohre im Boden belassen habe. Der angefochtene Bescheid enthalte aber keine konkreten Feststellungen über das Ausmaß der Trassenänderung, die Planskizze deute darauf hin, dass die Eigenart der Trassenführung durch die Sanierungsmaßnahmen nicht geändert worden sei.
- g. Auch in Bezug auf die im Boden verbliebenen Eternitrohre enthalte sich der Bescheid exakter Sachverhaltsfeststellungen. Hätte man neben der noch verbliebenen funktionstüchtigen Eternitleitung eine Plastikrohrleitung eingerichtet, läge aufgrund der Kapazitätsausweitung Herstellung vor.

5. Im fortgesetzten Verfahren wurden vom UFS ergänzende Sachverhaltsermittlungen vorgenommen.

a. In der Besprechung vom 27. Juli 2006 wurde dabei – zusammengefasst – folgendes besprochen:

Der Steuerberater weist darauf hin, dass die Wasserleitung nur Teil eines größeren Ganzen sei und daher kein Wirtschaftsgut vorliegen könne. Reparaturen die nach dem neuesten Stand der Technik ausgeführt würden, könnten zu keinem neuen Wirtschaftsgut führen. Es könne nicht jedes Teilstück ein Wirtschaftsgut sein. Zudem sei der Finanzbehörde der Sachverhalt bekannt gewesen. Eine neuerliche Ergänzung des Sachverhaltes sei daher unverständlich.

Dem wird vom Sachbearbeiter entgegnet, dass der Sachverhalt dem Finanzamt zum Teil bekannt gewesen sei, dass die angefochtene Berufungsentscheidung aber auf Sachverhalte verwiesen habe, die nicht zur Gänze erforscht worden seien. So weise der VwGH in der Entscheidung vom 17.5.2006, Zl. 2004/14/0080, ausdrücklich darauf hin, dass man keine Feststellungen betreffend Ausweitung der Leitungskapazität (und der Funktionsfähigkeit der alten Leitung) sowie hinsichtlich des Ausmaßes der Trassenänderung getroffen habe. Aus diesem Grund seien ergänzende Ermittlungen anzustellen.

In der Folge werden die bestehenden Pläne vorgelegt, der Verlauf der neuen Wasserleitung wird vorgestellt. Im Abschnitt I (Quelle bis zum Hochbehälter) ist die Trassenführung der Wasserleitung neu. Auf dem kleineren - an den Sachbearbeiter zu übermittelnden - Plan muss das noch eingezeichnet werden. Im Abschnitt II (Sportplatz bis Betrieb) blieb die Trassenführung etwa zu 2/3 gleich, zu 1/3 wurde sie verändert. Die Änderung musste erfolgen, weil auf der Bundesstraße aufgrund der dortigen Verkehrsverhältnisse nicht

gegraben werden durfte. Eine Sanierung war nach den Angaben der Bw. ursprünglich nicht beabsichtigt. Der Abschnitt III (Hochbehälter bis zur Kaspar-Schwarzstr.) verläuft grundsätzlich entlang der ursprünglichen Trasse. Der Steuerberater fügt an, der Abschnitt I weiche deshalb von der ursprünglichen Trasse ab, weil die Leitung ins öffentliche Gut gehört habe.

Zum Durchmesser der Leitungen wird angeführt, die alten Leitungen hätten rd 100 cm aufgewiesen, die neuen Leitungen hätten nur mehr 60 cm Durchmesser. Die alte Leitung sei grundsätzlich stillgelegt worden, die neue Leitung habe man zum Teil neu verlegt, wo man auf die alte Leitung gestoßen sei, habe man diese ausgeräumt und sich am Straßenrand orientiert. Der Steuerberater führt aus, die Leitung sei "nicht durchgehend saniert" gewesen: Zwischen Abschnitt II und III seien Teile einer älteren Leitung schon 10-12 Jahre vorher saniert worden. 1988 habe man schon 300 m ausgetauscht, die 1998 gar nicht mehr betroffen gewesen seien. Im Jahr 1992 seien nochmals 100 m saniert worden. Von den 2000 m Leitung seien daher schon 300 m im Jahr 1988 und 100 m im Jahr 1992 saniert worden.

Verwiesen wird auch auf das Umweltförderungsgesetz 1993: Die Sanierung einer Wasserleitung sei nicht förderungswürdig. Deswegen sei um eine Förderung nicht angesucht worden. Nur die Förderung neuer Quellen – wodurch mehr zu Tage gebracht würde – wäre förderungswürdig. Dies würde ebenfalls darauf hinweisen, dass eine Sanierung und nicht eine Herstellung (auch im steuerrechtlichen Sinn) vorliege.

Neben dem ersten Brunnen sei ein neuer Brunnen geschaffen worden, mit eigener Zuleitung zum Hochbehälter. Das Wasser aller Quellen und Brunnen (2) sammle sich im Hochbehälter. Grund für den Neubau sei die Erhöhung des Grades der Eigenversorgung gewesen. Bisher werde noch viel Wasser vom öffentlichen Netz zugeleitet. Die Quellen seien empfindlich in Trockenperioden, Brunnen seien leistungskonstanter. Brunnen Nummer zwei ändere aber nach der Darstellung der Bw. nichts an der Leitungskapazität.

Die neue Leitung wurde in einer Tiefe von ca 1,5 m verlegt.

Im technischen Bericht vom 27. März 1995 ist eine Aufstellung der verbrauchten Wassermengen aus öffentlichen Anlagen und den Quellen (bzw. Brunnen) bis 1993 enthalten. Dabei ergab sich folgender Wasserverbrauch:

Jahr	öffentliches Netz	eigene Versorgung	Summe
1988	40.108	13.514	53.622
1989	43.092	13.358	56.450

1990	44.154	11.114	55.268
1991	40.234	9.031	49.234
1992	43.721	6.180	49.721
1993	38.713	7.461	46.154

Aufgrund der Besprechung werden noch folgende Unterlagen an den Sachbearbeiter übermittelt: Schriftverkehr mit dem Finanzamt bezüglich der Einordnung der Bw. im KÖSt-System, Pläne der Trassen für die Verlegung der Wasserleitung mit der Ergänzung des Verlaufes der ursprünglichen Leitung und Aufstellung der verbrauchten Wassermengen in den Jahren 1994 bis 2003.

b. Nach Übermittlung der Wasserverbräuche 1988 bis 2005 ergab sich folgendes Bild:

Jahr	öffentl. Netz	eigene Quelle	Summe
1988	40.108	13.514	53.622
1989	42.092	13.358	56.450
1990	44.154	11.114	55.268
1991	40.234	9.031	49.234
1992	43.721	6.180	49.721
1993	38.713	7.461	46.154
1994	53.448	4.508	57.956
1995	45.492	5.660	52.152
1996	48.456	4.798	53.254
1997	45.067	12.794	57.861
1998	30.734	22.582	53.316
1999	34.924	20.164	55.088
2000	36.631	18.704	55.335
2001	29.312	22.226	51.538
2002	33.428	19.552	52.980

2003	38.680	14.419	53.099
2004	28.641	17.217	45.858
2005	22.830	21.359	44.189

6. In der Berufungsentscheidung vom 29. September 2006, RV/0571-L/06 kommt der UFS neuerlich zur Auffassung, dass eine Aktivierung der Kosten der Wasserleitung zu erfolgen hat:

- a. Die Wasserleitung ist als Wirtschaftsgut anzusehen.
- b. Vor Beginn der ersten Leitungsreparaturen konnte die Bw rd. 13.500 m³ Wasser von der eigenen Anlage beziehen, ab 1991 nur mehr rd. 9.000 m³, von 1994 bis 1996 nur mehr rd. 4.000 m³. Ab 1997 (dh. ab Beginn der Reparaturen) stieg das Abnahmenvolumen auf rd. 12.700 m³ und in den Folgejahren weiterhin stark an und betrug im Jahr 2005 insgesamt 21.359 m³ (Höchststand 2001 mit 22.226 m³). Im Durchschnitt wurden seit 1997 jährlich 18.779 m³ bezogen, das sind im Vergleich mit dem Tiefststand von 1996 iHv. 4.798 m³ gesamt um 290% mehr und im Vergleich mit dem Stand von 1988 immer noch um 39% mehr.
- c. Nach Ansicht der Berufungsbehörde liegt nach den nunmehr durchgeführten Ermittlungsergebnissen zumindest eine als Herstellung zu qualifizierende Erweiterung bzw. Verbesserung vor. Einerseits wurde die neue (und verlängerte) Leitung zu einem Drittel auf einer völlig neuen Trasse verlegt, wobei es entgegen der Rechtsansicht der Bw. keine Rolle spielt, aus welchen Gründen die Trassenführung nunmehr anders gestaltet wird. Hinzu kommt, dass die Leitungskapazität der nunmehrigen PVC-Leitung wesentlich höher ist (290%). Selbst im Vergleich mit der ursprünglichen Leitungskapazität im Jahre 1988 - von der die Berufungsbehörde davon ausgeht, dass sie die durchschnittliche Abnahmemenge der alten Eternitrohre wiederspiegelt – ergibt sich eine höhere Ausbeute von rd. 40%. Diese Steigerung ist nicht nur Resultat einer üblichen Sanierung. Vielmehr wurde Eternit vor 30-40 Jahren für den Leitungsbau verwendet, inzwischen ist aber bekannt, dass dieses Material für Wasserleitungen im Straßenbereich nicht geeignet ist, weil es durch Setzungen und Erschütterungen beschädigt wird. Es wurde also ein – wie man heute weiß – für diesen Zweck nicht geeignetes Material durch ein fast unverwüstliches Material ersetzt.

Gleichzeitig wurde auch die Nutzungsdauer der Leitung – im Sinne der BFH-Entscheidung vom 1.3.1960, I 188/59 U, BStBl III 1960,198 – wesentlich verlängert. Die alte Leitung konnte den Ansprüchen der Bw. – abzulesen an der ständig sinkenden Wasserabnahmemenge – in keiner Weise mehr genügen. Die Erstellung der neuen Leitung hat dieses Problem zur Gänze beseitigt. Hinzu kommt, dass die neue Leitung auch die Möglichkeit bietet, einzelne Teile der

Gesamtleitung abzusperren, um allfällige Wasseraustrittsorte lokalisieren zu können. Diese Möglichkeit war bei der alten Leitung in dieser Form nicht gegeben, sodass auch von wesentlichen technischen Neuerungen auszugehen ist. Nicht ins Gewicht fällt dagegen nach Ansicht der Berufungsbehörde das Argument der Bw., wonach die alte Leitung einen größeren Durchmesser gehabt habe und schon aus diesem Grund mit der neuen Leitung eine bessere Leistung nicht erzielbar sei. Im Gegenteil ist mit einer modernen Leitung – unabhängig vom Leitungsdurchmesser – eine höhere Abnahmemenge erzielbar, als mit der alten Eternitleitung, das beweisen auch die nunmehr erhobenen Wasserbezugsmengen.

d. Gleichzeitig ist von einer Generalsanierung ausgehen, die einer Herstellung gleichzuhalten ist. Vergleichbar ist die Situation jener bei der Sanierung von Gebäuden. Ist ein Gebäude so abgenutzt, dass es unbrauchbar ist und werden Instandhaltungen durchgeführt, deren Ergebnis ein WG mit einer langen Nutzungsdauer ist, so liegt Herstellung vor. Entscheidend ist dabei – wie der VwGH im Erkenntnis vom 17. Mai 2006, 2004/14/0080 festgestellt hat – nicht der Buchwert des jeweiligen WG. Denn das würde bedeuten, dass abgeschriebene WG keine Reparaturkosten mehr aufweisen könnten, sondern nur mehr Herstellungskosten. Maßgeblich ist vielmehr der Zustand des WG in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (bei Gebäuden der "Bauzustand" – s. VwGH 10.6.1987, 86/13/0167 in ÖStZB 1988, 104 bzw. ob bauliche Maßnahmen gesetzt werden, die "in ihrer Gesamtheit überwiegend und schwerpunktmäßig keine Reparatur des alten Gebäudebestandes, sondern eine Generalsanierung darstellen" – Bertl/Fraberger, RWZ 1999, 266) und ob die "Reparaturen" tatsächlich ein noch benutzungsfähiges WG instandsetzen oder ob eine "Wiederherstellung" des ursprünglichen WG gar nicht mehr möglich ist.

7. Mit Entscheidung des VwGH vom 24. September 2007, 2006/15/0333, wurde der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Der VwGH begründete diese Rechtsansicht wie folgt:

- a. Von einer nach wie vor funktionstüchtigen zusätzlichen Wasserleitung könne nicht ausgegangen werden, weil die alte Eternitrohrleitung nur zum Teil im Erdreich verblieben sei. Gegenteilige Feststellungen habe die Behörde nicht getroffen.
- b. Auch die Eigenart der Trassenführung habe sich nicht geändert. Zwar habe es Änderungen in den Bauabschnitten eins und drei gegeben, dabei habe es sich aber nur um geringfügige Änderungen der Trassenführung auf einem Teil der Strecke gehandelt.
- c. Die belangte Behörde habe sich auf das Vorliegen einer Kapazitätsausweitung gestützt. Der VwGH halte es für entscheidend, dass die neuen Rohre nur 60 cm Durchmesser aufweisen würden, während es bei den alten Rohren 100 cm gewesen seien. Die Kapazitätsausweitung ergebe sich aus dem besseren Material, während ein Abstellen auf die bezogene

Wassermenge dem nicht gleichzuhalten sei. Der Bezug von Wasser hänge auch von anderen Umständen, etwa von der Menge des von den Quellen gespendeten Wassers ab.

Der Bescheid sei aus den angesprochenen Gründen mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. a. Zunächst ist festzuhalten, dass der VwGH selbst in seiner Entscheidung vom 17. Mai 2006, 2004/14/0080, darauf hingewiesen hat, dass es die belangte Behörde (FLD) unterlassen habe, die erforderlichen ergänzenden Sachverhaltsfeststellungen zu treffen. Zudem führt der Gerichtshof in dieser Entscheidung zwei Punkte an, die im Fall einer näheren Untersuchung noch zur Annahme von Herstellungskosten führen könnten, nämlich die Feststellung, dass die Leitungskapazität eine Änderung erfahren habe (im Zusammenhang mit dem Rohraustausch und mit dem Verbleib der alten Rohre) und eine allfällige Trassenänderung.
- b. Eine Bindung der Berufungsbehörde bestand daher nur an jene Rechtsanschauungen des VwGH, die konkret geäußert wurden und einer Abänderung durch Neufeststellung des Sachverhaltes nicht unterliegen konnten (s dazu auch Holoubek/Lang, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, Zorn, Seite 253 ff). Dazu gehört etwa die Frage der vollständigen Abschreibung der Anlage, die vom VwGH als nicht wesentlich beurteilt wurde. Diese Rechtsanschauungen wurden im fortgesetzten Verfahren auch nicht infrage gestellt.
- c. Unrichtig ist somit die von der steuerlichen Vertretung mehrfach (im Berufungsverfahren und in SWK 36/2007, S 989) geäußerte Rechtsmeinung, dass es einer nochmaligen Befassung mit der Sache nicht bedurft hätte. Im Gegenteil war der Unabhängige Finanzsenat geradezu verpflichtet, jene Fragen, die nicht von der Bindungswirkung betroffen waren, aufzugreifen und neu zu bewerten (s Zorn aaO). Irrelevant ist – entgegen der Rechtsmeinung der steuerlichen Vertretung – der Hinweis des VwGH auf § 63 Abs 1 VwGG (VwGH 2006/15/0033 Seite 11), weil diese „Herstellung des der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustandes“ nur die von der Bindungswirkung betroffenen Teile der Entscheidung berührt und ohnehin nur ein Verweis auf selbstverständliche Grundsätze des Höchstgerichtsverfahrens ist.
2. Ungeachtet der Frage, ob der Unabhängige Finanzsenat der Rechtsansicht des VwGH in der gegenständlichen Sache beipflichtet oder der von Fröhlich (nunmehr Lang) in RdW 2006/490 geäußerten Rechtsansicht anhängt, wonach die überwiegende Sanierung eines WG zu einem neuen WG führt, wird im nunmehrigen fortgesetzten Verfahren die Bindungswirkung an die Entscheidung des VwGH erstmals zur Gänze wirksam.

Zu der in seinem Ausmaß (nämlich 1/3) erforschten Trassenänderung hat der VwGH ausgeführt, dass diese zu gering ist, um zu einer Herstellung führen zu können. Bezuglich der Kapazitätsausweitung ist der VwGH der Auffassung der Berufungsbehörde nicht gefolgt. Zwar ist das Höchstgericht auf die eigentliche Argumentation des UFS, dass nämlich der hohe Sanierungsgrad (70%) zusammen mit der übermäßigen Ausweitung der Wasserkapazität (290%) ein neues WG schafft, gar nicht eingegangen und hat lediglich (mit nur sehr verkürzter Argumentation) seine Vorentscheidung bestätigt. Dies ändert aber nichts daran, dass nunmehr kein von der Bindungswirkung freier Rechtsbereich mehr übrig bleibt, auf den die Berufungsbehörde ihre Argumentation bezüglich eines Herstellungsaufwandes stützen könnte. Da vom Hervorkommen völlig neuer Sachverhalte - die erst bei einer neuerlichen Sachverhaltsfeststellung zu gewinnen wären - nicht ausgegangen werden kann, war der Berufung ohne weiteres Verfahren stattzugeben.

Aus den bezeichneten Gründen wird der Berufung Folge gegeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 9. Jänner 2008