



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BF, vertreten durch PW, vom 27. Februar 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 30. Jänner 2001 betreffend Körperschaftsteuer 1998 nach der am 28. September 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Die Bw. betreibt eine Brauerei und ist in der Rechtsform einer Commune ins Firmenbuch eingetragen.
2. Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Kosten der Erneuerung einer Wasserversorgungsleitung (St. P.) in den Jahren 1996 bis 1998 in Höhe von 2.336.656,68 S sofort als Aufwand abgesetzt wurden.

Die Wasserleitung habe eine Länge von 2000 m und sei vor 40 Jahren mit Eternitrohren gebaut worden. Durch die langjährige Nutzung seien die Rohre immer dünner geworden. Es seien immer öfter Rohrbrüche entstanden. Daher habe man eine Sanierung geplant. Zwar sei zuerst nur eine Teilsanierung geplant gewesen. Letztlich sei jedoch die gesamte Wasserversorgung verteilt über einen Zeitraum von 1996 bis 1998 - mit Ausnahme eines bereits 1989 sanierten Teiles von ca. 30% - erneuert worden.

Die BP gehe von einem selbständig bewertbaren Wirtschaftsgut aus, von dem der wesentliche Teil erneuert worden sei. Herstellung liege bei einer Generalüberholung vor, wenn das

Wirtschaftsgut (WG) fast nicht mehr brauchbar sei und dessen Verwendungsfähigkeit für mehrere Jahre wiederhergestellt werde.

Seitens der BP erfolgte eine Aktivierung auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (ND) von 20 Jahren.

Der Gewinn 1998 wurde um 2.219.824,15 S erhöht, für den IFB wurde ein Abzug von 210.299,00 S vorgenommen.

3. Gegen den aufgrund der BP ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 1998 vom 30. Januar 2001 wurde mit Schreiben vom 27. Februar 2001 Berufung eingelegt. Beantragt wurde, den Erhaltungsaufwand zum Abzug zuzulassen.

Die Wasserversorgungsleitung stelle kein eigenes WG dar, sondern nur einen Teil der Wasserversorgungsanlage. Dazu gehörten auch die Quellfassung der Hochbehälter und die Wasserleitung.

Die Wasserleitung habe eine Länge von ca. 2000 m, davon seien 1.600 m repariert bzw. ausgetauscht worden. Da im ersten Teil zwischen Quellfassung und Hochbehälter Rohrbrüche aufgetreten seien, habe man mit Schreiben vom 10. Oktober 1996 ein Bauunternehmen mit der Sanierung der Wasserversorgungsanlage beauftragt (Nettosumme 1.204.506,85 S). Kurz darauf habe man festgestellt, dass zwischen Hochbehälter und Betriebsgebäude ein weiterer Rohrbruch aufgetreten sei. Am 5. Juni 1997 sei der Auftrag zur Sanierung mit einer Nettoauftragssumme von 651.180,94 S erteilt worden. Im Jahr 1996 sei die Leitung zwischen Quellfassung und Hochbehälter im Ausmaß von 500 m repariert worden. Im Jahr 1997 sei die Druckleitung zwischen Hochbehälter und Betriebsgebäude im ersten Teil von ca. 600 m und im zweiten Teil von ca. 500 m saniert worden. Die Länge der Leitung zwischen Hochbehälter und Betriebsgebäude betrage ca. 1.500 m, wobei in den Jahren 1988/89 ca 300 m bereits saniert worden seien. Im Jahr 1992 habe man 100 m dieser Leitung saniert.

Erhaltungsaufwand liege vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht würden und Herstellungsaufwand, wenn die Wesensart geändert werde. Die Generalreparatur einer Wasserleitung sei daher sofort absetzbar. Ursprünglich habe man nur die Leitung zwischen Quellfassung und Hochbehälter reparieren wollen. Die Wesensart des Wirtschaftsgutes habe sich aber durch die Reparatur nicht geändert.

Selbst wenn man der Auffassung folgen würde, dass die Wasserleitung ein eigenes Wirtschaftsgut sei, müsse man dem im konkreten Fall entgegenhalten, dass nicht die gesamte Wasserleitungsanlage erneuert worden sei, sondern ca. 70% davon. Teile seien 1998/99 (300 m) und Teile 1992 (100 m) erneuert worden. Setze man den Gedanken der Finanzverwaltung fort, würde das bedeuten, dass jeder einzelne Laufmeter der Wasserleitungsanlage ein für

sich selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut wäre. Es stelle aber das Wasserrohrnetz der Gemeinde als solches – einschließlich der Hausanschlüsse – ein für sich selbständig bewertbares WG dar (BFH, BStBl. 1972, II 75), nicht aber die Wasserleitung alleine. Die Leitungsanlage sei für sich selber nicht nutzbar und wirtschaftlich mit der Wasserversorgungsanlage (Brunnen, Pumpstation usw.) verbunden. Diese sei ein einheitliches System.

4. a) In einer Stellungnahme zur Berufung vom 29. März 2001 führte der Betriebsprüfer aus, die Lebensdauer des WG Wasserleitung sei durch die Reparatur wesentlich verlängert worden. Man habe aufgrund der häufigen Rohrbrüche gewusst, dass früher oder später nur eine Generalsanierung zielführend sei. Man habe auch bei der Neuverlegung die Rohre zum Teil in einer anderen Trasse verlegt und eine neue Gefällegestaltung gewählt. Auch sei der Wert des WG verlängert worden, da Generalsanierungskosten wesentlich höher seien, als die ursprünglichen Anschaffungskosten.

b) In der dazu eingebrachten Gegenäußerung der Bw. vom 30. April 2001 wurde dargestellt, man könne nicht die historischen Anschaffungskosten mit den angefallenen Reparaturkosten vergleichen. Man habe die Wasserleitung in einer anderen Trasse verlegt und die Gefällegestaltung optimiert, weil es wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen wäre, in diesen Teilstrecken die vorige Rohrtiefe beizubehalten. Die Beibehaltung der ursprünglichen Tiefe an diesen Stellen hätte einen unvertretbaren Mehraufwand verursacht und wäre wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen. In der Wesensart der Wasserleitung habe sich keine Änderung ergeben. Daher liege Erhaltungsaufwand vor.

Die Generalüberholung sei auch nicht in einem Schritt vorgenommen worden. Die Reparatur sei in drei Abschnitten erfolgt (Anbot 18. September 1996 für den Bereich Quellfassung-Hochbehälter; Sanierung B-Straße; Bereich Stadtgrenze). Dabei handelte es sich um voneinander unabhängige Aufträge.

Die Bw. übermittelte an die BP Ausschreibungsunterlagen vom 18. September 1996, ein Leistungsverzeichnis und Nachtragsanbote vom 18. Dezember 2001.

5. Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Dezember 2001 wurde die Berufung gegen den KÖSt-Bescheid 1998 als unbegründet abgewiesen.

Herstellungskosten seien auch Aufwendungen für eine wesentliche Verbesserung. Die Erweiterung eines WG liege vor, wenn es in seiner Substanz vermehrt werde.

Das Wasserleitungsnetz sei als eigenes WG anzusehen, ebenso wie das bei einer Erdgashochdruckleitung der Fall sei. Wenn keine Restwerte eines WG mehr vorhanden seien,

dürfe man auch keinen Erhaltungsaufwand annehmen. Auch die nunmehr verwendeten Plastikrohre – die die Nutzungsdauer wesentlich verlängern würden – sprächen für einen aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand.

6. Gegen den Bescheid der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 28. Dezember 2001 wurde am 25. Februar 2002 Beschwerde beim VwGH erhoben, die nach den Aussagen der Beschwerdeführerin (Bf) dort niemals eingelangt ist. Die Bf stellte daher beim VwGH einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Diesem Antrag wurde mit Beschluss des VwGH vom 23. Februar 2005 stattgegeben, da von der Glaubhaftmachung einer am 25. Februar 2002 eingebrachten Beschwerde ausgegangen wurde.

Die nach Feststellung der Abgängigkeit der ursprünglichen Beschwerde eingebrachte neue Beschwerdeschrift vom 28. Juli 2004 enthält folgende Aussagen (Auszug):

- a. Es habe sich beim Austausch der Leitung um eine übliche Modernisierung gehandelt, die zu keiner Erhöhung des Nutzungspotentials geführt habe. Ursprünglich habe man auch gar nicht in diesem Ausmaß reparieren wollen.
- b. Ein eigenes neues Wirtschaftsgut sei nicht entstanden. Man habe nur ein noch funktionsfähiges Wirtschaftsgut erhalten wollen. Die Leitungsanlage sei ohne Wasserversorgung nicht nutzbar, daher sei die Wasserleitung wirtschaftlich untrennbar mit der Versorgungsanlage verbunden und als einheitliches System anzusehen.
- c. Es liege nicht eine aktivierungspflichtige Generalüberholung, sondern eine Großreparatur vor, weil die zur Wasserleitung gehörigen Anlagen (Quellableitung, Tiefbrunnen, Hochbehälter) nicht ausgetauscht worden seien.
- d. Nach der Verkehrsanschauung liege kein Wirtschaftsgut vor, weil die Leitung ohne Wasserversorgungsanlage nicht verkaufbar sei.
- e. Selbst wenn ein eigenes Wirtschaftsgut vorliege, seien nur 70% der Wasserleitungsanlage erneuert worden. Würde man den Gedanken der Finanzverwaltung fortsetzen, würde dies bedeuten, dass jeder einzelne Laufmeter der Wasserleitungsanlage ein für sich selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut wäre. Dies sei kein denkbare Ergebnis.

Aus der Beschwerdeschrift und den übrigen Schriftsätze ergibt sich folgender Sanierungsablauf im Unternehmen der Bw.:

18. September 1996 Anbotseröffnung;
10. Oktober 1996 Auftragsschreiben zur Sanierung der Strecke I;
22. April 1997 Sanierung erster Teil fertig und Rohrbrüche in den anderen Abschnitten;
5. Juni 1997 Auftrag zur Sanierung des zweiten Abschnittes;

17. Juni 1997 Weiterer Teil der Sanierung abgeschlossen, aber weitere undichte Stellen.
Beschluss über weitere Sanierungen.

7. Mit Erkenntnis des VwGH vom 17. Mai 2006, Zl. 2004/14/0080, wurde der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Herstellungsaufwand liege vor, wenn Maßnahmen am Wirtschaftsgut die Wesensart des WG 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 alte Eternitrohre durch Plastikrohre ersetzt worden seien. 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 ND verlängern, dieser Umstand alleine führe noch nicht zu Herstellungsaufwendungen.
- f. Nicht von der Hand zu weisen sei das Argument, Herstellungsaufwand liege vor, weil 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. Habe man neben der noch verbliebenen funktionstüchtigen Eternitleitung eine Plastikrohrleitung eingerichtet, läge aufgrund der Kapazitätsausweitung Herstellung vor.

8. Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 26. Juni 2006 zur Entscheidung im „fortgesetzten Verfahren“ zugeleitet.

a. Am 27. Juli 2006 wurde in den Räumlichkeiten der Bw. eine Besprechung durchgeführt. Darüber wurde nachträglich folgender Aktenvermerk des Sachbearbeiters angefertigt:

Am heutigen Tage (Beginn 9.00 Uhr) wurde eine Besprechung bei der Bw. durchgeführt. Anwesend waren die Herren Prok. P., DI KT (Projektbetreuung), Stb. GP und Herr A. vom Steuerbüro.

Zusammengefasst wird folgendes besprochen:

1) Der Stb. GP stellt die Anwesenden vor und weist darauf hin, dass die Wasserleitung nur Teil eines größeren Ganzen ist und daher kein Wirtschaftsgut vorliegen kann. Reparaturen die nach dem neuesten Stand der Technik ausgeführt würden, könnten zu keinem neuen Wirtschaftsgut führen. Es könnte 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 weist 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.

2) In der Folge werden von DI KT 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 Stb. fügt an, der Abschnitt I weiche deshalb von der ursprünglichen Trasse ab, weil die Leitung ins öffentliche Gut gehört habe.

3) Zum Durchmesser der Leitungen wird angeführt, die alten Leitungen hätten rd 100 cm aufgewiesen, die neuen Leitungen hätten nur mehr 50 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 Stb. führt aus, die Leitung sei "nicht durchgehend saniert" worden: Zwischen Abschnitt II und III seien Teile einer älteren Leitung schon 10-12 Jahre vorher saniert worden. D.h. 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.

4) Verwiesen wird von DI KT auch auf das Umweltförderungsgesetz 1993: Die Sanierung einer Wasserleitung ist nicht förderungswürdig. Deswegen ist 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.

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

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

7) 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

Für die Jahre 1994 bis 2003 wurde um Übermittlung einer gleichartigen Aufstellung ersucht.

- 8) Diskutiert wird auch die rechtliche Einstufung der Bw (Commune). Nach Darstellung des Stb. liegt aufgrund der Struktur und Bindung an die Liegenschaften eine Körperschaft vor (dh. Einordnung unter die "Juristischen Personen des privaten Rechtes").
- 9) 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. Mit Schreiben vom 18. August 2006 erging zu dem – an den Stb. übermittelten – Aktenvermerk der Berufungsbehörde folgende (Gegen)Darstellung des Steuerbüros:

- 1) Zu Punkt fünf des Aktenvermerkes werde hinzugefügt, dass ein neuer Brunnen im Geschäftsjahr 2002 errichtet worden sei und mit der Instandhaltung in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang stehe. Der im Geschäftsjahr 2002 errichtete Brunnen sei auch aktiviert worden.
- 2) In der Anlage würden die Pläne der Trassen für die Verlegung der Wasserleitung mit der Ergänzung des Verlaufes der ursprünglichen Leitung, sowie eine Aufstellung der verbrauchten Wassermengen in den Jahren 1988 bis 2005 übermittelt.
- 3) Der Schriftverkehr betreffend die Einordnung der Bw. in das KÖSt-System liege ebenfalls diesem Schreiben bei: Nämlich das Ergänzungsersuchen vom Finanzamt in Bezug auf die Organschaft und die Stellungnahme des Stb. betreffend die steuerrechtliche Einstufung bzw. die Stellungnahme im Zusammenhang mit der Organschaft.

In Bezug auf die Rechtsform dürfe man noch erwähnen, dass es sich bei der Bw. um eine juristische Person handle. Laut Firmenbuchauszug handle es sich um einen sonstigen Rechtsträger gemäß § 2 Z 3 FBG. Bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts (OHG und KG) handle es sich quasi um eine juristische Person. Man spreche von einer quasi juristischen Person, weil die Personengesellschaft klagen und geklagt werden könne. Darüber hinaus sei sie auch grundbuchsfähig. Diese Personengesellschaften würden sich wesentlich von juristischen Personen unterscheiden, weil die OHG zum Beispiel durch den Tod eines Gesellschafters oder durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Gesellschafters aufgelöst werde (§ 131 HGB). Genau das sei bei der Bw. nicht der Fall.

Nach der gängigen Verwaltungspraxis werde die Bw. als juristische Person qualifiziert. Steuerrechtlich werde sie wohl zu den juristischen Personen des privaten Rechtes gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 gerechnet.

4) Mitübermittelt wurde auch ein Schreiben des DI KT vom 17. August 2006: Bezugnehmend auf die Besprechung mit dem Vertreter des UFS übermittelte man vereinbarungsgemäß folgende Unterlagen und Erläuterungen:

Übersichtsplan Nr. 472/1-W-02 mit der Darstellung der wasserrechtlich bewilligten Leitungen, der nachträglich im Kollaudierungsverfahren bewilligten Leitungen, sowie die Ergänzung der Darstellung des Altbestandes soweit die Leitungserneuerung nicht auf der Bestandstrasse erfolgt ist.

Wie aus dem Einreichprojekt 1995 hervorgeht, war ursprünglich nur vorgesehen, die Quellableitung von der Quellfassung bis zum Hochbehälter zu erneuern. Diese Erneuerung war deswegen erforderlich, weil die alte bestehende Quellableitung aus Asbestzementrohren undicht war. Ebenso waren die bestehenden Quellsammelschächte durch Betonkorrosion soweit angegriffen, dass eine Sanierung nach den Anforderungen des Lebensmittelgesetzes (bzw. der Verordnung für Trinkwasser für den menschlichen Gebrauch) erforderlich wurde. Diese Erneuerung ist auf dem Detaillageplan mit der Bezeichnung Abschnitt I zu sehen.

Zu einem späteren Zeitpunkt wurden dann die Leitungsabschnitte zwei und drei erneuert. Die Bereiche sind ebenfalls am Übersichtsplan entsprechend gekennzeichnet. Für die nachträgliche Bewilligung dieser zusätzlichen Leitungsabschnitte für die Ableitung des Trinkwassers vom Hochbehälter zur Brauerei wurde im Kollaudierungsoperat 1999 angesucht.

Der Leitungsabschnitt Quellleitung (Abschnitt 1) wurde im gesamten Verlauf etwas abweichend von der Bestandstrasse neu verlegt. Die Abrückung von der Trasse war deshalb zweckmäßig, weil der Altbestand in privaten Grundstücken gelegen ist und hier die Zufahrtsmöglichkeit nur sehr schwer gegeben war. Die ständigen Tagwasservernässungen in der Talsenke haben zu Leitungsschäden geführt. Insbesondere Asbestzementrohre haben unter diesen Verlegebedingungen bei gleichzeitigem Grundwasser mit niedrigem PH-Wert durch Zementkorrosion eine verkürzte Lebensdauer. Die Sanierung erfolgte daher durch Neuverlegung der Leitung im öffentlichen Gut mit dauernder leichter Zugänglichkeit zur Leitungstrasse und mit PVC-Rohren, die gegen aggressives Grundwasser beständig sind. Die Leitungsdimension wurde von DN 100 mm auf 65 mm reduziert, weil die hydraulische Leistungsfähigkeit auch bei dieser kleineren Dimension ausreichend ist und im Quellgebiet ja keine weiteren Fassungen durchgeführt und somit keine Mehrmengen an Wasser abgeleitet werden sollen.

Im ebenfalls sanierten Abschnitt zwei weicht die Sanierungstrasse von der alten Bestandstrasse im Bereich zwischen Knoten drei und dem Anschluss in der Brauerei ab. Dies deshalb, weil durch einen Leitungsschaden im Bereich der Bundesstraße eine Leckageortung und eine Sanierung unter Verkehrsbedingungen nahezu unmöglich ist bzw. nur mit einem

sehr hohen finanziellen Aufwand hätte bewerkstelligt werden können. Selbst eine teilweise Sperrung der Bundesstraße für die Dauer der Leckortung und der daran anschließenden Sanierung hätte ein zumindest zweiwöchiges Verkehrschaos nach sich gezogen. Daher wurde seitens der Geschäftsleitung der Bw. mit privaten Grundbesitzern ein Übereinkommen getroffen, die Erneuerung der Leitung über diese Privatgrundstücke durchzuführen. Dies hatte auch eine Verbilligung zur Folge, weil in den privaten Grundstücken überwiegend keine Asphaltwiederherstellung wie bei der alten Trasse notwendig war.

Im Zuge der gesamten Sanierungslänge wurden die alten, nicht mehr brauchbaren Leitungen grundsätzlich nicht aus dem Erdreich entfernt, weil dies mit einem hohen Kostenaufwand verbunden gewesen wäre. Im Leitungsabschnitt I (Quellableitung) und teilweise im Leitungsabschnitt II (zwischen Hausanschluss Brauerei und Knoten drei) wurden die alten schadhaften Leitungen gekappt, aber im Untergrund belassen. Diese Leitungsabschnitte sind auch wegen der festgestellten Undichtheiten (die ja letztendlich zur Sanierung geführt haben) nicht mehr gebrauchsfähig und können technisch nicht mehr genutzt werden.

In den Bereichen, in denen die Sanierung auf der Trasse des Bestandes erfolgt ist, wurde die Leitung nur in jenen Abschnitten ausgegraben, wo beim Graben der Neuleitung die alte Leitung angetroffen wurde. Durch die vielfachen Unterbrechungen der alten Leitung und die oben erwähnten Undichtheiten sind diese belassenen Leitungen ebenfalls nicht mehr gebrauchstauglich.

5) Übermittelt wurde weiters eine Aufstellung der Wasserverbräuche in m³ in den Jahren 1988 bis 2005 wie folgt:

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

c. Mit Schreiben der Berufungsbehörde vom 14. September 2006 wurde zur mündlichen Verhandlung am 28. September 2006 geladen.

d. Über die mündliche Verhandlung vom 28. September 2006 wurde folgendes Protokoll erstellt:

Mag. S: Auszugehen ist von einem selbständig zu bewertenden Wirtschaftsgut. Auch die Materialverbesserung deutet auf Herstellungskosten hin (HK) und die 70 %-ige Erneuerung der Anlage. Die ergänzenden Sachverhaltsermittlungen verweisen auf den höheren Wasserverbrauch und die gesteigerte Leitungskapazität (Erhöhung 1996 bis 2005) um mehr als das Dreifache. Die Trassenführung wurde nicht un wesentlich geändert, Abschnitt 1 neu, Abschnitt 2 zu einem Drittel und aus all diesem Maßnahmen ist für uns ein zu aktivierender Herstellungsaufwand zu ersehen.

Stb GP: Zum Sachverhalt weise ich darauf hin, dass es sich im gegenständlichen Fall weder um eine Wasserversorgungsanlage noch um ein Wassernetz handelt sondern vielmehr um drei von einander gelöste Wasserleitungsrohre. In Bezug auf die Trassenänderung im Abschnitt 1 weise ich darauf hin, dass diese deshalb erforderlich war, weil eine Wasserleitung grundsätzlich in das öffentliche Gut zu verlegen ist.

SB: Wie ist das mit den drei Wasserleitungsrohren zu verstehen?

Stb GP: Es ist nicht die gesamte Wasserleitung ausgetauscht worden, sondern in drei Teilabschnitten, die nicht zusammenhängen, somit sind es drei Rohre, die ausgetauscht wurden. Beim Abschnitt 2 war deshalb teilweise eine neue Trasse erforderlich, weil aus

technischen Gründen die ursprüngliche Trasse nicht aufrecht erhalten werden konnte. In Bezug auf die Leitungskapazität weise ich darauf hin, dass die Wasserversorgung aus der eigenen Wasserversorgungsanlage von 1988 bis 1996 um mehr als zwei Drittel zurück gegangen ist, weil die Leitung defekt war. Ein Vergleich von 1996 bis 2005 ist in Bezug auf die Ausweitung der Kapazität nicht richtig, verglichen muss daher der Zeitraum 1988 bis 2005 werden. Es ergibt sich daraus, dass von 1988 bis 2005 die Wasserversorgung sich um ungefähr 40 % erhöht hat. Das war deshalb möglich, weil einerseits die Leitungen nicht mehr defekt waren und andererseits, weil im Jahr 2002 ein neuer Brunnen errichtet wurde, der losgelöst von der Leitungsreparatur zu sehen ist. Im Übrigen verweise ich auf die bisherigen Stellungnahmen, insbesondere auch auf die Stellungnahme vom 19. Juni 2006 und erkläre die dortigen Ausführungen zum Bestandteil dieser Niederschrift, um Wiederholungen zu vermeiden.

SB Frage: Im Erörterungsgespräch wurde erwähnt, dass bei der neuen Leitung Wasserverluste relativ schnell lokalisiert werden können, weil die Leitung entsprechende Melde- und Abdichtungssysteme enthält.

H.S.: Dies entspricht den Angaben des Prokuristen in der Niederschrift vom 19. Januar 2001.

Die Berufungswerberin ersucht abschließend, der Berufung Folge zu geben.

9. Folgende Unterlagen, Aussagen bzw. sonstigen Informationen sind bei der rechtlichen Würdigung zu berücksichtigen:

a. Schreiben des Zivilingenieurbüros DI KT vom 11. Juli 2002 an die BH (Auszug): Im Auftrag der Bw. übermittelte man die Einreichunterlagen zur wasserrechtlichen Bewilligung der Erweiterung der Wasserversorgungsanlage. Da die Verhandlungen über die Entschädigungshöhen (bezüglich des Ankaufs der vom Schutzgebiet betroffenen Flächen) sehr zeitintensiv seien, überlege die Bw. bei einer Nichteinigung mit dem Grundeigentümer die Quellfassungen überhaupt aufzugeben und eine eigene Nutzwasserversorgung für den Betriebsbedarf (ausgenommen Biererzeugung) zu errichten. Für die Biererzeugung selbst solle das hochqualitative Wasser aus dem Brunnen 1 und dem neu zu bewilligenden Brunnen 2 herangezogen werden.

b. Im Schreiben der BH an die Bw vom 22. Mai 2003 (Auszug) betreffend Ansuchen um wasserrechtliche Bewilligung wird dargelegt, dass durch den neuen Brunnen ein weiterer Teil des Wasserbezuges aus dem Versorgungsnetz der Stadt substituiert werden solle. Die Eigendeckung könnte sich auf 70% des Wasserbedarfes erhöhen. Daher sei im Zeitraum 21. Mai 2001 bis 27. August 2001 ein Pumpversuch durchgeführt worden. Dabei habe manm den bestehenden Brunnen 1 zwecks Messung der Wasserstandsschwankungen mitbeobachtet

und festgestellt, dass ein unmittelbarer hydraulischer Zusammenhang der Kluftsysteme nicht vorliege.

- c. Im Wasserrechtsbescheid des Landes Oberösterreich vom 26. August 2003 (Auszug) betreffend den neuen Bohrbrunnen (Antrag vom 10. Juli 2002 und 4. März 2003) wird ausgeführt, dass das Ausmaß der Wasserbenutzung maximal 30 m³/Tag betrage. Zweck sei die Trink- und Nutzwasserversorgung. Die höchstzulässige Spaltenentnahme werde mit 0,55 Liter/s festgesetzt. Die Bewilligung werde bis 31. Dezember 1026 befristet erteilt.
- d. Pläne mit den eingezzeichneten Alt- und Neutrassierungen, aus denen sich auch eine Verlängerung der ursprünglichen Leitung ergibt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Abhaltung einer mündlichen Verhandlung im fortgesetzten Verfahren:

Im Erstverfahren beantragte die Bw. eine mündliche Berufungsverhandlung vor der Berufungskommission. Zulässige - noch im Rahmen eines Verfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellte - Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung bleiben nach § 323 Abs. 12 BAO auch nach Inkrafttreten des UFSG weiter aufrecht, ohne dass diese Anträge nochmals gestellt werden müssen. Anderes gilt nach § 282 BAO für die Senatszuständigkeit: Nach Aufhebung einer Berufungsentscheidung durch die Höchstgerichte müsste binnen eines Monats ab Zustellung der Aufhebung ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt werden. Da ein solcher Antrag nicht eingebracht wurde, war keine Senatsverhandlung, aber eine monokratische mündliche Verhandlung abzuhalten.

2. Herstellungskosten oder Erhaltungskosten:

a. Wasserleitung als Wirtschaftsgut:

(1) Die Bw. bestreitet, dass die Wasserleitung überhaupt als Wirtschaftsgut angesehen werden kann. Dies könne auch der VwGH-Entscheidung vom 23.10.1990, 89/14/0118 nicht entnommen werden. Dabei handle es sich nämlich um ein gesamtes Wasserleitungsnetz in einem größeren Ausmaß mit einer 8,4 km langen Transportleitung für mehrere Gemeinden und einer weiteren 65 km langen Leitung vom Gewinnungsort bis zur Landeshauptstadt. Die Kosten würden mit 2,4 Millionen € angegeben und damit das fünfzehnfache der im gegenständlichen Fall relevanten Reparaturkosten betragen. Der Gerichtshof führe auch aus, dass das behandelte Wirtschaftsgut ein "System" sei. Auch sei es um die Frage "Wirtschaftsgut" oder nicht, gar nicht gegangen. Auch das im Kommentar von Doralt aus der Rsp des BFH (BStBl 1972 II 75) übernommene Beispiel des Wasserrohrnetzes einer

Dorfgemeinde (inkl. Hausanschlüsse), umfasse ein viel umfangreicheres Netz (mit einer geschätzten Länge von 20 km). Die Aussagen des VwGH in der Entscheidung vom 23.10.1990, 89/14/0118 könnten nicht auf die gegenständliche Leitung umgelegt werden. Der VwGH unterscheide nämlich zwischen einer einzelnen kurzen Leitung und einem "Wasserleitungsnetz" als System.

(2) Bezuglich der Wirtschaftsguteigenschaft der Wasserleitung ist zunächst auf VwGH 23.10.1990, 89/14/0118 zu verweisen, wo bezüglich der dortigen Wasserleitung unbestritten vom Vorhandensein eines selbständigen Wirtschaftsgutes ausgegangen wurde. Im Rahmen der Darlegung, warum es sich um ein unbewegliches selbständiges Wirtschaftsgut handeln müsse, wird auf die Entscheidung des VwGH vom 14.6.1988, 88/14/0015 betreffend eine Erdgashochdruckleitung verwiesen, wo der Gerichtshof deshalb von einem unbeweglichen Wirtschaftsgut ausgeht, weil Rohre verbunden und in den Boden verlegt werden und in der Folge die Gräben wiederverfüllt werden. Diese Überlegungen gelten auch für eine Wasserleitung.

(3) Der VwGH verweist weiters auf die Entscheidung über die Hochspannungsleitung (VwGH 24.3.1982, 13/2471/80) und die Druckrohrleitung eines Kraftwerkes (VwGH 19.3.1985, 84/14/0148). In der "Druckrohrleitungsentscheidung" handelt es sich – wie dem Entscheidungstext selbst zu entnehmen ist (... Projektanten der Wasserkraftanlage) – ebenfalls um eine Wasser(druckrohr)leitung. Diese ist 1,5 km lang und daher mit der gegenständlichen Leitung der Bw. durchaus vergleichbar. Der VwGH geht bezüglich der Leitung von einem einheitlichen (unbeweglichen) Wirtschaftsgut aus. Dieses entsteht durch die Verlegung in der Erde (s. dazu ÖStZB 1985, 362: Eine ... Druckrohrleitung ... entsteht als einheitliches Wirtschaftsgut ihrem Wesen nach durch die Verbindung der Rohre untereinander und durch die feste Verbindung mit Grund und Boden). Für den Fall der Veräußerung kommt den einzelnen Rohrteilen keine ins Gewicht fallende Selbständigkeit zu.

(4) Im Falle einer Hochspannungsleitung (VwGH 24.2.1982, 2471/80) führte das Höchstgericht aus, jede Hochspannungsleitung sei ein einheitliches Wirtschaftsgut. Dem einzelnen Teil – Mast, Leitung – komme bei der Veräußerung keine ins Gewicht fallende Selbständigkeit zu. Die Leitung entstehe als unbewegliches Wirtschaftsgut durch die Verbindung mit dem Boden und ende wiederum mit der Lösung vom Boden.

(5) In der Entscheidung des VwGH vom 19.5.1987, 85/14/0089 wird bezüglich der Energieleitungen einer Holztrockenanlage folgendes ausgeführt: Unrichtig sei die Rechtsmeinung der belangten Behörde, der Abbau einer Trockenanlage sei wirtschaftlich unvertretbar, weil diese durch Heißluftrohre mit Energie versorgt werde. Demgegenüber seien "Energieleitungen" im Hinblick darauf, dass sie nicht nur geeignet, sondern meist auch dazu

bestimmt seien, verschiedenste Anlagen mit Energie zu versorgen, nach der Verkehrsauffassung nicht als unselbständige Bestandteile der versorgten Anlagen, sondern als selbständig bewertungsfähige Wirtschaftsgüter anzusehen. Eine Rohrleitung von ca. 70 m Länge könne nach Auffassung des Gerichtshofes nicht mehr als bloßer Anschluß und damit als unselbständiger Teil jener Maschine angesehen werden, deren Energieversorgung sie diene. Die Energieleitungsanlage sei als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut zu beurteilen.

(6) Der Unabhängige Finanzsenat zieht aus der angeführten Rsp folgende Schlüsse: Der VwGH hat in einer Reihe von unterschiedlichsten Fällen – bei Hochspannungsleitungen, Ergasleitungen, Heißluftrohren und Wasserleitungen – die jeweilige Energieleitung als selbständiges und idR unbewegliches Wirtschaftsgut angesehen. Die Dimensionen dieser Leitungen reichen von 70 m (Heißluftrohr) bis zu 8,4 km und mehr. Als Wirtschaftsgut hat er dabei jeweils nur die Leitung (in der Summe ihrer Teile) angesehen, nicht aber die Leitung inklusive der daran angeschlossenen Anlagen.

Die Berufungsbehörde kann nicht erkennen, aus welchen Gründen die gegenständliche Wasserleitung der Bw. anders beurteilt werden sollte. Die Länge der Leitung war für den VwGH in keinem Fall ausschlaggebend, schon eine 70 m lange Leitung genügt, um diese von der Anlage abgetrennt zu behandeln (dh. das Rohr ist kein bloßer Anschluß mehr). Wenn die Bw. ausführt, eine Leitung wäre nicht selbständig veräußerbar, so widerspricht dies den genannten Judikaten. Im Gegenteil hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass die Einzelteile der Leitung im Rahmen einer Veräußerung nicht selbständig anzusetzen wären, woraus sich im Umkehrschluß ergibt, dass die Leitung als solches (in der Summe ihrer Teile) sehr wohl selbständig veräußerbar ist. Dem stünde auch im gegenständlich strittigen Fall kein Hindernis entgegen, weil in jenem Bereich, in dem die Brunnen angelegt wurden, jederzeit neue Quellen erschlossen werden können und die bestehende Wasserleitung auch an andere (eventuell neu zu erschließende) Anlagen eines Käufers (Quellen) andockbar sind. Diesbezüglich wird auf das Schreiben des Zivilingenieurbüros vom 10. Juli 2002 verwiesen, in welchem die Bw. selbst eine Aufgabe ihrer Quellfassungen bei Nichteinigung mit den Grundeigentümern nicht ausschließt, was auch hinsichtlich der Leitungsanschlüsse zu einer Neuorientierung hätte führen müssen. Die Berufungsbehörde teilt daher nicht die Rechtsansicht der Bw., wonach die Wasserleitung ohne die Anlagen nichts wert sein könne.

Wenn die Bw. in der beim VwGH eingereichten Beschwerde darlegt, die Annahme der Rechtsansicht der Finanzverwaltung würde bedeuten, dass jeder Laufmeter der Wasserleitungsanlage ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut sei, so entspricht dies nicht der Intention des Höchstgerichtes: Der VwGH betont im Gegenteil, dass einzelne Teile der Energieleitung nicht als (selbständig veräußerbares) Wirtschaftsgut gelten, aber aus der festen Verbindung einzelner Rohre oder Leitungsteile über eine bestimmte Strecke (zB. 70 m)

ein selbständiges Wirtschaftsgut werden kann. Wird diese Energieleitung noch mit dem Erdboden fest verbunden, so liegt ein selbständiges unbewegliches Wirtschaftsgut vor. Einen Unterschied zwischen den einzelnen Leitungsarten (zB. Wasserleitung, Stromleitung, Erdgasleitung) macht der VwGH nicht. Die Zusammenfügung von Leitungsteilen ergibt das Wirtschaftsgut Leitung. Eine Differenzierung nach Leitungsart oder gar nach der Länge könnte nicht begründet werden. Auch auf das Ausmaß der Kosten kommt es nicht an. Ebensowenig unterscheidet der VwGH zwischen einem "Leitungsnetz" und einer einzelnen Leitung, wobei die Bw. nicht näher ausführt, welcher Unterschied zwischen beiden Begriffen bestehen sollte. Dass mehrere – sich möglicherweise verzweigende – Leitungen als Netz bezeichnet werden, ist nicht ungewöhnlich, ändert aber an der Wirtschaftsguteigenschaft der Leitung nichts.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist daher zweifelsfrei bei der gegenständlichen Wasserleitung von einem selbständig bewertbaren Wirtschaftsgut auszugehen.

b. Herstellungskosten:

(1) Herstellungsaufwand liegt vor, wenn durch den Aufwand die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird. Die Wesensart kann sich dadurch ändern, dass sich die Funktion (Zweckbestimmung) ändert. Nach § 203 Abs. 3 HGB gehören zu den Herstellungskosten auch Aufwendungen auf einen Vermögensgegenstand, die für seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung zu entrichten sind. Herstellungsaufwand liegt ua vor, wenn Leitungen zur Erzielung einer größeren Kapazität ausgetauscht werden (VwGH 3.2.1967, 1285/66; Austausch einer Steileitung, die der wachsenden Belastung nicht mehr standhielt) oder im Falle einer Generalreparatur, wenn der alte Gegenstand vollkommen abgenutzt und verbraucht war, bzw. seine wesentlichen Teile verbraucht oder zerstört waren, sodass an seine Stelle ein neuer Gegenstand tritt (Doralt, EStG, § 6, Rz 125).

(2) Erweiterung, Verbesserung, Kapazitätserweiterung:

Erweiterung bedeutet Substanzmehrung, mit der etwas Neues geschaffen wird. Eine Verbesserung liegt vor, wenn die Kapazität quantitativ oder qualitativ verbessert, die Nutzungsdauer verlängert oder die Leistungserstellung rationalisiert wird. Entscheidend ist, ob das Nutzungspotential (des ursprünglichen Zustandes im Zeitpunkt der Fertigstellung) erhöht wird. Eine Wertsteigerung oder die Erhöhung des Nutzungswertes allein genügt noch nicht, ebenso ist die Höhe der Aufwendungen für sich alleine nicht der maßgebliche Indikator (Bertl/Fraberger, RWZ 1999, 266).

Wird zB. die Nutzungsdauer eines Fabrikhofs wesentlich erhöht (Pflaster statt Schotter) und zwar deswegen, weil der alte Hof den gewachsenen Ansprüchen des Betriebes nicht mehr genügt, sodass das neue Wirtschaftsgut dem Betrieb wieder lange dienen kann, so liegt

Herstellung vor (BFH 1.3.1960, I 188/59 U, BStBl III 1960, 198). Entscheidend war in diesem Fall der Austausch jener Substanz, der für die Verlängerung der Nutzungsdauer maßgebend war. Die Verlängerung der Nutzungsdauer alleine reicht aber nicht, wenn nicht neue Nutzungsmöglichkeiten geschaffen werden (BFH vom 30.5.1974, IV R 56/72).

Herstellungsaufwand liegt zB. auch vor, wenn die Gemeinde einem Gastwirt vorschreibt, in den Abwasserfluss einen Fettabtscheider einzubauen (BFH 19.8.1998, BStBl II 1999, 18). Reparatur scheidet aus, weil der Gastwirt bisher keinen Fettabtscheider oder eine vergleichbare Einrichtung installiert hatte.

(3) Generalreparatur bzw. Generalüberholung:

Eine Generalüberholung liegt zB. vor, wenn ein unbrauchbar gewordenes oder in seiner Brauchbarkeit wesentlich gemindertes Wirtschaftsgut für eine längere Zeit wieder voll verwendungsfähig wird (VwGH 25.2.1954, 2959/51). Entscheidend für die Unterscheidung zwischen Erhaltung und Herstellung ist im Falle von Reparaturen an Maschinen, ob sich die durchgeführten Reparaturen erst nach Ablauf einer längeren Zeit wieder als notwendig erweisen (VwGH 5.12.1958, 2183/56).

Bei Gebäuden liegt eine Wesensänderung dann vor, wenn bauliche Maßnahmen gesetzt werden, die in ihrer Gesamtheit überwiegend und schwerpunktmäßig keine Reparatur des alten Gebäudebestandes, sondern eine Generalsanierung im Sinne einer Neuherstellung darstellen. Eine nur zeitgemäße, substanzerhaltene Erneuerung ist keine Herstellung. Nach der Judikatur der dt. Finanzgerichte und des BFH liegen Herstellungskosten vor, wenn das Gebäude so sehr abgenutzt ist, dass es unbrauchbar wurde (Vollverschleiß) und durch die Instandsetzungsarbeiten unter Verwendung der übrigen noch nutzbaren Teile ein neues Wirtschaftsgut hergestellt wird (zB. bei schweren Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit und Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen - Urteil FG Thüringen vom 12.7.2000, III 1649-99 mwN; BFH 9.5.1995, IX R 116/92, BStBl II 1996, 632).

(4) Rechtliche Würdigung im gegenständlichen Fall:

A. Bezuglich der neuen Trassenführung kann folgendes ausgesagt werden: Der Leitungsabschnitt 1 wurde zur Gänze in einer neuen Trasse verlegt. Im Abschnitt 2 weicht die Trassenführung in einem bestimmten Bereich der Bundesstraße ab. Der Abschnitt 3 wurde entlang der alten Eternitrohrleitung verlegt. Eine Planmessung des übersandten Straßenplanes ergibt, dass ein Verhältnis von Altleitung zu Neuleitung von 48% (Neuleitung) besteht und der Anteil der Neuleitung zur Gesamtleitung ca. 33% beträgt. Die Führung der Trasse wurde demgemäß zu mehr als 1/3 verändert. Die Leitung ist auch - wie dem Plan und der Neutrassenführung entnommen werden kann - um mehrere hundert Meter länger geworden.

Hinsichtlich des Wasserbezuges kann die Situation wie folgt zusammengefasst werden:

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.

B. Nach Ansicht der Berufungsbehörde liegt nach den nunmehr durchgeföhrten 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. 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.

C. 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 Wirtschaftsgut 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 Wirtschaftsgutes. Denn das würde bedeuten, dass abgeschriebene Wirtschaftsgüter keine Reparaturkosten mehr aufweisen könnten, sondern nur mehr Herstellungskosten. Maßgeblich ist vielmehr der Zustand des Wirtschaftsgutes 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 schwerpunktmaßig keine Reparatur des alten Gebäudebestandes, sondern eine Generalsanierung darstellen" – Bertl/Frabberger, RWZ 1999, 266) und ob die "Reparaturen" tatsächlich ein noch benutzungsfähiges Wirtschaftsgut instandsetzen oder ob eine "Wiederherstellung" des ursprünglichen Wirtschaftsgutes gar nicht mehr möglich ist.

Im Rahmen dieser Perspektive sprechen die vorliegenden Fakten dafür, dass im gegenständlichen Fall nicht mehr die ursprüngliche Wasserleitung (wieder)hergestellt, sondern ein neues Wirtschaftsgut geschaffen wurde:

Ersetzt wurden 70% der alten Leitung im strittigen Zeitraum 1996 bis 1998. Damit wurde der überwiegende Teil des Wirtschaftsgutes ausgetauscht. Wenn die Bw. dazu ausführt, entsprechende Pläne habe es zuerst nicht gegeben, so mag es durchaus sein, dass im Anfangsstadium der Reparatur nur ein Teil saniert werden sollte. Im weiteren Ablauf hat sich aber – dies ist dem Schriftverkehr deutlich zu entnehmen – sehr bald ergeben, dass eine Sanierung des noch nicht in Angriff genommenen 70%igen Restes der Leitung unumgänglich war, weil die alte Leitung vom Aufkommensvolumen her untragbar geworden war. Auch wenn die Absicht beim ersten Spatenstich noch nicht bestanden haben sollte, ist man aufgrund auftretender Rohrbrüche zu Jahresbeginn 1997 relativ rasch zur Auffassung einer weitergehenden Sanierung gelangt (Sitzung des Verwaltungsrates vom 22. April 1997). Diese Sanierung ist auch in einem zeitlich Rahmen (insgesamt drei Jahre) erfolgt, bei dem von einem einheitlichen Vorgang noch gesprochen werden kann. Ob 100% oder 70% saniert werden, kann dabei keinen Unterschied machen (vgl. dazu Fröhlich, RdW, 2006/490, 529 mwN zur Frage der Herstellung bzw Erhaltung von Wasserleitungen), solange der überwiegende Teil des Wirtschaftsgutes saniert wird.

Die diesbezüglichen Vorhaben gingen aber noch weiter: Schon seit längerer Zeit wollte die Bw. die Abhängigkeit vom Wassernetz der Gemeinde verringern und hat daher im Anschluß an die strittigen Sanierungen auch einen neuen Brunnen geplant. Wenn die Bw. dazu

ausführt, dieser sei bei der Reparatur nicht in Planung gewesen und zwischen der Sanierung 1998 und der Errichtung des Brunnens 2002 seien fünf Jahre vergangen, ist darauf hinzuweisen, dass einerseits eine Substitution des Gemeindewassernetzes zu den Planungen der Bw. gehörte und Bohrtests für diesen Brunnen bereits am 21. Mai 2001 stattgefunden haben, was der Verhandlungsschrift vom 22. Mai 2003 betreffend die wasserrechtliche Bewilligung entnommen werden kann. Da derartigen Bohrungen entsprechende Vorarbeiten vorausgehen müssen und diese sich gerade in wasserrechtlichen Angelegenheiten idR über Jahre erstrecken, besteht insoweit auch ein enger zeitlicher und inhaltlicher Zusammenhang zwischen den Sanierungen des Jahres 1998 und der weiteren Brunnenerschließung: Beides diente dem schon angeführten Zweck, die Abhängigkeit vom Gemeindewassernetz zu verringern und die eigene Wasserausbeute durch zusätzliche (ausweitende) Wassergewinnung zu erhöhen.

c. Zusammenfassung:

Bei Beantwortung der Frage ob Herstellung oder Erhaltung vorliegt, ist zu klären, welchen Zustand das "alte" Wirtschaftsgut vor der Sanierung noch aufgewiesen hat. Ist das Wirtschaftsgut so abgenutzt, dass es in seiner – ihm zugesetzten Funktion – nicht mehr brauchbar ist (Vollverschleiß), liegt Herstellung vor. Dagegen ist Erhaltungsaufwand anzunehmen, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes nicht verändert wird und es durch die Aufwendungen in ordnungsgemäßem Zustand erhalten werden soll bzw Aufwendungen vorliegen, die wiederkehren. Schon nach dem RFH (s. dazu Fröhlich, RdW 2006/490, 529) wurden die Kosten der schrittweisen Erneuerung von Rohren die zur Erneuerung der ganzen Wasserleitung führen, als Herstellungsaufwand angesehen, Aufwendungen im Rahmen der normalen Schadensausbesserung als Erhaltungsaufwand.

Geht man von diesen Voraussetzungen aus, so kann nach Ansicht der Berufungsbehörde von der Erhaltung des ursprünglichen Wirtschaftsgutes im gegenständlichen Fall nicht mehr gesprochen werden: Die ursprüngliche Eternitleitung war 40 Jahre alt und völlig defekt, sodass von einem "Vollverschleiß" auszugehen ist. Das ergibt sich aus der dreijährigen Sanierungstätigkeit und der zuletzt (dh. vor Beginn der Sanierung) entnehmbaren Wassermenge. Diese betrug nur mehr einen Bruchteil der ursprünglich entnehmbaren Menge. Wenn die Bw. dazu anführt, 1996 habe man die Leitung schon zugeschraubt und daher sei weniger geflossen, so ist ihr entgegenzuhalten, dass schon 1992 nur mehr 6.180 m³ (gegenüber ursprünglich rd. 13.500 m³ 1988) und 1994 im gesamten nur 4.508 m³ geflossen sind, also alleine in zwei Jahren die Entnahmemenge aus der eigenen Wasserversorgung um 25% zurückgegangen ist. Der Kapazitätsrückgang ist daher nicht einem Zudrehen der Leitung im Jahr 1996 zu verdanken, sondern der komplett schadhaften alten Leitung selbst. Bereits im technischen Bericht zur Sanierung der Wasserversorgungsanlage vom 27. März 1995

(Verfasser DI KT) heißt es unter Verweis auf den Wasserbezug 1988 bis 1993: "Die Rückläufigkeit des Bezuges ist mit der zunehmenden Sanierungsbedürftigkeit der Anlage begründet." Gleichzeitig mit dem dramatischen Wasserverlust in der eigenen Versorgungsleitung stieg der Wasserverbrauch im Gemeindenetz auf bis zu 53.448 m³ an. Diese Verhältnisse bildeten den Grund für die umfangreiche – 70% des Wirtschaftsgutes umfassende – Sanierung. Hinzu kam, dass eine Sanierung der alten Leitung auf weiten Teilen der Streckenlänge schon aus praktischen und tatsächlichen Gründen gar nicht möglich war (Unmöglichkeit bestimmte Bereiche aufzugraben, wegen der damit verbundenen Verkehrsprobleme).

Ab 1997/98 (nach der Sanierung) stiegen die Wasserentnahmen in der eigenen Leitung auf wiederum auf 12.700 m³ und 22.500 m³ an, während die von der Gemeinde bezogene Wassermenge auf einen Wert von 30.700 m³ absank.

Die Sanierung diente daher nicht der Verbesserung der noch funktionsfähigen Leitung, die als solches (nämlich mit dem ursprünglichen Material, den ursprünglichen Wasserwerten und dem Gesamtbild, wie sich diese Leitung früher dargeboten hat) gar nicht mehr sanierbar gewesen ist, sondern es wurde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine völlig neue Leitung mit neu anlaufender Nutzungsdauer und vorher nicht vorhandenen technischen Möglichkeiten und Kapazitäten geschaffen. Das wurde durch den Austausch von 70% jener Substanz (nämlich der Leitungsrohre) erreicht, die für die Verlängerung der Nutzungsdauer maßgeblich war. Die alte Leitung wurde abgeschaltet bzw. teilweise entfernt, was deren absolute Funktionsunfähigkeit mit unterstreicht. Die neue Leitung wurde auch zu einem nicht unbeträchtlichen Teil - nämlich zu mehr als einem Drittel (hauptsächlich im ersten und zweiten Abschnitt) - in einer neuen Trasse und in geringerer Tiefe verlegt.

Es liegt damit der für einen Erhaltungsaufwand typische "wiederkehrende Aufwand" nicht vor: Die bezeichnete Sanierung in Höhe von 2,2 Mill. Schilling stellt keinen in ein paar Jahren nochmals zu leistenden Aufwand dar. Vielmehr ist die Funktionsfähigkeit der Wasserleitung durch diese Investition nunmehr auf Jahrzehnte hinaus garantiert. Damit können aber in Verbindung mit dem bereits erwähnten völligen Verschleiß der früheren Leitung nur Herstellungskosten gegeben sein. Der in der Beschwerde der Bw. angestellte Vergleich mit dem Motoraustausch bei einem Fahrzeug (BFH vom 30.5.1974, IV R 56/72) ist daher gerade nicht gegeben: In diesem Fall wurde bei einem grundsätzlich noch länger funktionsfähigen Wirtschaftsgut ein einzelnes Teil (Motor) ausgetauscht, das Wirtschaftsgut selbst blieb aber in seiner Funktion intakt, während die alte Wasserleitung der Bw. fast zur Gänze ersetzt worden ist.

Betrachtet man daher die 1996 bis 1998 durchgeföhrten Änderungen in Summe in Verbindung mit der Erschließung weiterer Quellen (und Leistungskapazitäten), so ergibt sich die Herstellung einer neuen Leitung mit neuen Eigenschaften und erhöhter Kapazität.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 29. September 2006