

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SEM, vertreten durch Dr. Walter Kristen WP & STB GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1130 Wien, Lainzerstraße 35, vom 16. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 15. Juli 2002 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

**Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.**

**Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) erzielt neben ihren Einkünften aus der Tätigkeit im Lehrberuf noch Einkünfte aus der Verpachtung eines Tankstellenbetriebes, welchen sie im Erbwege von ihrer Mutter erworben hat. Die Mutter der Bw verstarb am 13. November 2000. Ab 14.11.2000 wurden Einnahmen in der Höhe von ATS 70.240,59 erklärt.

Die Tankstelle wurde im Jahr 1959 auf Grund einer Baubewilligung auf öffentlichem Grund und Boden errichtet. Im Jahre 1975 wurde der Betrieb aus Altersgründen von den Eltern der Bw eingestellt und seit diesem Zeitpunkt ohne Unterbrechung an die T verpachtet.

Die Bw reichte die Abgabenerklärung ein, in welcher sie die Einkünfte aus der Verpachtung der Tankstelle erklärte. An Werbungskosten wurden unter anderem Kosten für Telefon, Miete Lagerraum, Fahrtspesen, Werbungskosten, Honorare, Bankspesen und Abschreibungen geltend gemacht. Die Abschreibung betrug für das Jahr 2000 ATS 215.950,00. Als Bemessungsgrundlage für die Abschreibung wurden die fiktiven Anschaffungskosten des Tankstellenbetriebes herangezogen. Die Bw errechnete die fiktiven Anschaffungskosten, indem sie den durchschnittlichen Jahresgewinn der letzten drei Jahre unter der Annahme einer 20-jährigen Nutzungsdauer mit einem Kapitalisierungszinssatz von 6 Prozent zur Berechnung des Kapitalwertes heranzog. Diese Berechnung ergab eine Bemessungsgrundlage von ATS 8.638.000,00.

Die Finanzbehörde anerkannte die Abschreibung in der geltend gemachten Höhe nicht, sondern kürzte diese auf 1,5 Prozent der fiktiven Anschaffungskosten laut Erklärung. Begründend führte sie aus, dass bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Absetzung für Abnutzung von Gebäuden grundsätzlich bis zu 1,5 Prozent der Anschaffungskosten betrage unabhängig von der Nutzungsart durch den Mieter. Ein höherer Afa-Satz komme nur dann in Betracht, wenn auf Grund des Bauzustandes eine durch ein Gutachten nachzuweisende kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen ist.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung eingebracht. Beim Bestandobjekt handle es sich um eine Tankstelle, welche seit 1975 an den internationalen Mineralölkonzern T verpachtet worden sei. Die Pachtverträge seien zwischenzeitig mehrmals verlängert worden. Auf Grund des derzeit gültigen Pachtvertrages bestünde die Verpachtung mit Kündigungsverzicht bis zum 31.12.2010. Während der Pachtdauer sei die Pächterin stets verpflichtet gewesen, die Tankstelle nicht nur instand zu halten, sondern auch dem technischen Stand entsprechend zu erhalten. Die unter der Erde gelegenen Kesselanlagen seien von der Verpächterin zu erhalten. Dies bedeute, dass wesentliche laufende Investitionen von der Pächterin getätigt würden.

Bei der Verpachtung einer Tankstelle sei nahezu ausschließlich die Frequenzlage entscheidend. Da bei der Bewertung von Immobilien nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dem Ertragswert entscheidende Bedeutung zukomme, fänden wirtschaftliche Faktoren wie die Frequenzlage beim Ertragwert Eingang. Der Wert des Objektes sei zur Gänze abnutzbar, weil sich dieses auf fremden Grund (Eigentümerin Gemeinde Wien) befände. Es liege daher nicht ausschließlich ein Gebäude, sondern ein sonstiges Wirtschaftsgut vor.

Die Nutzungsdauer werde primär durch wirtschaftliche Faktoren bestimmt, da der technischen Nutzungsdauer im Hinblick auf den abgeschlossenen Pachtvertrag nur geringe Bedeutung zukomme. Es sei eine Erfahrungstatsache, dass die Anzahl von kleineren Tankstelleneinheiten erheblich abgenommen habe, da diese nicht eine bestimmte Größe aufwiesen, um Nebenleistungen zu erbringen. Sie seien daher unrentabel und müssten geschlossen werden. Im gegenständlichen Fall handle es sich um eine kleinere Einheit und es müsse daher befürchtet werden, dass die derzeitige Pächterin nach Ablauf des Pachtvertrages keine Verlängerung anstrebe. Ob somit eine neuerliche Verpachtung durchführbar sein werde, bleibe daher abzuwarten. Bei der in der Einkommensteuererklärung angesetzten Nutzungsdauer von 20 Jahren sei von der optimistischen Annahme ausgegangen worden, dass eine Weiterverpachtung um 10 Jahre möglich sein werde. Für dieses sonstige Wirtschaftsgut seien überdies firmenwertähnliche Elemente entscheidend. Das EStG sehe bekanntlich für die Firmenwertabschreibung eine Nutzungsdauer von 15 Jahren vor.

Es werde daher beantragt, die Abschreibung nach Maßgabe der in der Beilage zur Einkommensteuererklärung vorgenommenen Berechnung anzusetzen.

Die Finanzbehörde entschied mit abweisender Berufungsvorentscheidung. Die Bw beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über Vorhalt wurde die Bw. aufgefordert, die geltend gemachten Werbungskosten und deren betriebliche Veranlassung durch Belege nachzuweisen. Gleichzeitig wurde mitgeteilt, dass es sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im vorliegenden Fall um ein Recht auf unbestimmte Dauer handle, das nicht abnutzbar sei, eine Abschreibung komme daher nicht in Frage.

Im Zuge eines Erörterungstermins entgegnete der steuerliche Vertreter, dass es sich bei der Tankstelle um ein Superädifikat auf fremden Grund und Boden handle. Bei der Bewertung der Tankstelle sei der Standort das Entscheidende, nicht das Recht. Der Standort sei firmenwertähnlich. Für die Benützung des öffentlichen Grundes sei ein Entgelt zu bezahlen, das von der Pächterin direkt an die Gemeinde Wien bezahlt werde, für Rechnung der Verpächterin.

Dem im Zuge des Erörterungstermins überreichten Schriftsatz beigelegt war auch ein Aktenvermerk betreffend die Rechtslage des Erwerbes des Vermögens Verlassenschaft nach H. Darin wurde ausgeführt, dass vom Vorliegen eines Rechts, welches nicht abnutzbar sei, nicht ausgegangen werden könne, weil an die Stadt Wien ein Bestandsentgelt in der Höhe von 3 Prozent bezahlt werde, ortsüblich sei aber laut einer Abhandlung in der Zeitschrift Oktan etwa 2 Prozent. Somit gründe sich der tatsächliche Wert dieses Objektes nicht auf ein Recht, sondern auf diesen Standort.

---

Hinsichtlich des Nachweises der betrieblichen Veranlassung der sonstigen Werbungskosten verwies der steuerliche Vertreter auf den überreichten Schriftsatz unter Anschluss von diversen Belegkopien, in welchem er wie folgt ausführte:

Die Telefongebühren seien im Schätzungswege aus den insgesamt angefallenen Telefonkosten der Bw bzw. deren Ehepartners ermittelt worden. Genauere Aufzeichnungen darüber existierten nicht. Im Zusammenhang mit dem Ableben von Frau H seien erhebliche Telefonate, insbesondere auch im Zusammenhang mit dem bestehenden Pachtvertrag angefallen. Der Betrag von ATS 2.000,00 stelle hierbei eine Untergrenze dar.

Die Miete Lagerraum betreffe die Anmietung eines Raumes, der von der Tankstelle als Lagerraum benutzt würde. Als Beleg für die geltend gemachten Kosten in Höhe von ATS 2.361,17 wurde eine Einzahlung von H an O in der Höhe von ATS 900,00 per 1.12.2000 den Ausführungen beigelegt. In der Vorhaltsbeantwortung wurde der geltend gemachte Betrag aufgeschlüsselt, indem einem anteiligen Betrag für Miete in der Höhe von 1.636,37 noch anteiliger Energieverbrauch, Reinigung, diverses Kleinmaterial und anteilige Abschreibung für Einrichtungsgegenstände hinzugerechnet wurden.

Die Fahrtkosten seien im Zusammenhang mit dem Ableben von Frau H angefallen. Diese Fahrten umfassten insbesondere Fahrten im städtischen Bereich (Pächterin, Steuerberater, Notar, Wirtschaftskammer etc.). Die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Fahrten umfassen auf dem Schätzungswege ermittelte 1.000 km unter Ansatz des amtlichen Kilometergeldes. Genauere Aufzeichnungen existierten diesbezüglich nicht.

Die Werbungskosten in der Höhe von ATS 5.271,76 umfassten Zuwendungen von geringfügigem Wert, welche Mitarbeitern der Pächterin bzw. Tankstellenmitarbeitern gegeben wurden. Die entsprechenden Belege umfassten Palmersgutscheine im Wert von ATS 1.000,00, 4 Grand Marnierkonfekt im Wert von ATS 476,36, 12 Flaschen Ouzo und 48 Flaschen Riesling im Wert von ATS 2.947,40.

Die Honorarzahlung sei an S, den Ehegatten der Bw, erfolgt. Dieser habe im Wesentlichen die Verwaltung durchgeführt, da die Bw als AHS-Lehrerin beruflich extrem angespannt gewesen sei. Der Gatte sei überdies mit wirtschaftlichen Dingen bestens vertraut. Er habe sich mit der Abwicklung der Tankstelle im Erbwege beschäftigt.

Die Bankspesen beträfen die auf dem Konto Verlassenschaft nach H tatsächlich angefallenen Kosten.

Der im Jahre 1975 von der Erblasserin, der Mutter der Bw, mit der T abgeschlossene Mietvertrag traf folgende Regelungen für das Bestandverhältnis:

I. Die Verpächterin verpachtet an die T und diese pachtet von ersterer die der Verpächterin gehörigen Teile einer auf öffentlichem Grund gemäß den " Allgemeinen Bedingungen für die Bewilligung zur Errichtung und zum Betrieb von Benzinzapfstellen auf öffentlichen Straßengründen der Gemeinde Wien" errichteten Tankstelle lt. einem zu errichtenden Bestandverzeichnis.

Die T wird somit berechtigt sein, die erwähnte Tankstellenanlage samt Nebenanlagen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu führen oder nach ihrem Gutdünken durch Dritte führen zu lassen, insbesondere die Pachtobjekte in Subpacht zu geben.

II. In Punkt II wird das Entgelt geregelt. Es wurde ein umsatzabhängiger Pachtzins mit einem Mindestpachtzins vereinbart.

IV. Festgestellt wird, dass die Bewilligung zur Errichtung und zum Betrieb der vertragsgegenständlichen Anlagen auf öffentlichem Grund seitens der Gemeinde Wien auf die Dauer von 18 Jahren, gerechnet ab der Rechtskraft der Baugenehmigung, erteilt wurde. Da die Baugenehmigung am 22.5.1959 in Rechtskraft erwachsen ist, läuft die vorerwähnte Bewilligung mit 31.5.1977 ab.

Die Vertragsteile vereinbarten somit, dass der vorliegende Vertrag unkündbar bis zum 31.5.1977 abgeschlossen wird und nach dem vorgenannten Zeitpunkt, vorbehaltlich der nachfolgenden Bestimmungen, von selbst endet.

Sollte die Gemeinde Wien über den obigen Zeitpunkt hinaus den weiteren Betrieb der Tankstelle, wenn auch stillschweigend, gestatten, so verlängert sich der Vertrag auf unbestimmte Dauer.

Im Hinblick darauf, dass nach einer Mitteilung der MA 16 der Betrieb der Tankstelle bis etwa 1985 möglich sein kann, verzichtet die T von dem ihr im Falle der Verlängerung des Vertrages auf unbestimmte Dauer zustehende Kündigungsrecht vor dem 31.12.1985 Gebrauch zu machen.

V. Das Bestandverhältnis kann seitens der Verpächterin vorzeitig ohne Rücksicht auf die vereinbarte Vertragsdauer nach Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zur Auflösung gebracht werden,

a) wenn die T ihrer Betriebspflicht aus freien Stücken nicht nachkommt und den vertragsmäßigen Zustand trotz eingeschriebener Mahnung innerhalb einer angemessenen Frist nicht wiederherstellt.

Die T ist zur vorzeitigen Vertragsauflösung unter Einhaltung einer Frist von drei Monaten berechtigt, wenn

a) der Betrieb der vertragsgegenständlichen Anlagen dauernd z.B. wegen Ablauf oder Widerruf der Benützungsbewilligung eingestellt wird;

b) die weitere Aufrechterhaltung des Vertrages für die T aus Gründen, die nicht von ihr zu vertreten sind, mit einem wirtschaftlichen Verlust verbunden wäre.

VII. Die T ist verpflichtet, das Pachtobjekt pfleglich zu behandeln, in ordentlichem Zustand zu erhalten und die laufende gesamte Instandhaltung sowie erforderliche Wiederinstandsetzung auf eigene Kosten zu tragen. Nach Ablauf der Vertragsdauer ist das Pachtobjekt an die Verpächterin betriebsbereit zurückzustellen. Die T ist berechtigt, Neuinvestitionen, Zu- und Umbauten, nach eigenem Ermessen vorzunehmen, soweit diese für einen modernen Tankstellenbetrieb zweckmäßig sind.

Alle von der T erbrachten Investitionen bleiben während der aufrechten Dauer des vorliegenden Vertrages in ihrem Eigentum; sie sind dem Betrieb der Tankstelle gewidmet und sind daher auch nach Beendigung dieses Vertrages, soweit bzw. solange sie den technischen und wirtschaftlichen Erfordernissen entsprechen, dem Betrieb der Tankstelle von der T zur Verfügung zu halten.

Investitionen, die mit dem Pachtobjekt untrennbar verbunden werden, gehen unbeschadet der obigen Bestimmungen mit Beendigung dieses Vertrages entschädigungslos ins Eigentum der Verpächterin über.

Die Verpächterin wird während der Dauer des vorliegenden Vertrages auf die Führung der Tankstelle keinerlei Einfluss nehmen. Sie wird auch innerhalb des Pachtobjektes keinerlei Investitionen vornehmen.

VIII. Alle mit dem Pachtobjekt verbundenen Steuern, insbesondere die Grundsteuer, desgleichen die Prämie für die Feuerversicherung werden von der T getragen, die überdies eine ausreichende Haftpflichtversicherung abzuschließen hat. Alle anderen auf den Betrieb der Pachtobjekte entfallenden Steuern und öffentlichen Abgaben gehen zu Lasten der BP.

XI. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform.

XIII. Die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen auf die Geschäftsnachfolger jedes Vertragteilnehmers über, insbesondere auch im Falle einer Änderung der Geschäftsförder oder des Firmenwortlautes der T.

Im Verlassenschaftsverfahren wurde angegeben, dass sich bei dem Tankstellenbetrieb das Anlagevermögen zur Gänze im Eigentum der Pächter befände und sich die Summe der Aktiva der Tankstelle daher auf 0,00 belaufe (Eidesstättiges Vermögensbekenntnis vom 26.4.2001).

In den Verwaltungsakten des Magistrates Wien war ersichtlich, dass im Jahr 1989 die vorhandenen vier unterirdischen Kesselanlagen mit einem Fassungsvermögen von insgesamt 30.000 Litern ausgebaut und durch zwei neue, Behälter mit einem Fassungsvermögen von

insgesamt 45.000 Litern ersetzt wurden. Das Ersuchen um Baubewilligung richtete die T im Namen von H an die Gemeinde Wien. Der Baubewilligung wurde mit Bescheid vom 19.7.1989 erteilt. Im Steuerakt H wurde keine Abschreibung von Kesselanlagen geltend gemacht.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**Absetzung für Abnutzung:**

Die Behörde hat folgenden Sachverhalt ihrer Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Errichtung der Tankstelle auf öffentlichem Grund und in der Folge deren Betrieb wurde 1959 von der Gemeinde Wien für die Dauer von 18 Jahren bewilligt. Die Tankstelle wurde bis zum Jahr 1975 von den Eltern der Bw selbst betrieben. Die Tankstelle ist seit ihrer Verpachtung im Jahr 1977 (nach der vorübergehenden Stilllegung auf Grund des U-Bahnbaues von 1975 bis 1977) ohne Unterbrechung in Betrieb.

Im Jahr 1989 – die Tankstelle war auch nach 1985 ohne Unterbrechung in Betrieb - wurden die unterirdischen Kesselanlagen ausgetauscht. Im Zuge der dafür erforderlichen Baubewilligung wurde auch die Erlaubnis erteilt, den öffentlichen Grund bis auf jederzeitigen Widerruf zu benützen. Im Baubewilligungsbescheid vom 19. Juli 1989 wurde angeführt, dass die baulichen Herstellungen über jederzeitiges behördliches Verlangen ohne Anspruch auf Entschädigung abzutragen sind. Weiters wurde in der Begründung ausgeführt, dass die Baubewilligung nur auf jederzeit möglichen Widerruf erteilt werden konnte, da es sich um eine öffentliche Verkehrsfläche handelte, auf der im öffentlichen Interesse Änderungen notwendig werden könnten. Ein Widerruf der Bewilligung zum Betrieb oder eine Befristung der Bewilligung seitens der Gemeinde erfolgte bis dato nicht.

Sämtliche zum Tankstellenbetrieb erforderlichen und gehörigen Anlagen befinden sich im Eigentum der Pächterin.

Auf Grund der Vereinbarung im Mietvertrag trägt die Pächterin die laufende gesamte Instandhaltung sowie die erforderliche Wiederinstandsetzung. Nach Ablauf der Vertragsdauer ist das Pachtobjekt an die Verpächterin betriebsbereit zurückzustellen. Alle von der Verpächterin getätigten Investitionen verbleiben während des aufrechten Vertragsverhältnisses im Eigentum der Pächterin. Nach Beendigung des Vertrages sind die Investitionen, solange sie den technischen und wirtschaftlichen Erfordernissen entsprechen, dem Betrieb der Tankstelle zur Verfügung zu halten. Investitionen, die mit dem Pachtobjekt untrennbar verbunden sind, gehen bei Beendigung des Vertrages entschädigungslos in das Eigentum der Verpächterin über.

Im Jahr 2003 wurde am bestehenden Stationsmast ein Preisankünder errichtet. Weiters wurde der bestehende Tankstellenkiosk entfernt und durch einen Fertigteilcontainer ersetzt. Im Bereich der Lagerräume wurden ein WC, ein Waschraum und ein Umkleideraum geschaffen. Sämtlicher Schriftverkehr ergeht von der T an die Behörde.

Der Tausch der unterirdischen Kesselanlagen wurde ebenfalls von der T betrieben. Die T scheint als Planverfasser auf und sämtliche diesbezüglichen Schriftstücke stammen von der Pächterin.

Im Steuerakt H wurde keine Abschreibung für die unterirdischen Kesselanlagen geltend gemacht.

Die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen auf die Geschäftsnachfolger jedes Vertragsteilnehmers über.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen zur Berufung, dem Akteninhalt der Steuerakten der Bw und der Mutter der Bw als auch aus den Verwaltungsakten der Stadt Wien, Magistratsabteilungen 37A (Baubehörde) und 63 (Gewerbeangelegenheiten) und der Magistratsabteilung Y (Betriebsanlagengenehmigung) sowie dem Verlassenschaftsakt nach H. Streit besteht hinsichtlich des festgestellten Sachverhaltes nur dahingehend, ob die unterirdischen Kesselanlagen im Eigentum der Verpächterin oder der Pächterin stehen und wer für die Instandhaltung aufkommt.

Die Behörde gelangte auf Grund folgender Beweiswürdigung zur Feststellung, dass auch die unterirdischen Kesselanlagen im Eigentum der Pächterin stehen und von dieser instand gehalten werden:

Die Bw hat im Verlassenschaftsverfahren im Rahmen des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses selbst angegeben, dass sich das Anlagevermögen zur Gänze im Eigentum der Pächter befindet. Dies findet seine Bestätigung darin, dass die Pächterin auch den Austausch der unterirdischen Kesselanlagen betrieben hat. In der Folge wurde von der Mutter der Bw, der seinerzeitigen Verpächterin, keine Absetzung für Abnutzung für die erneuerten Kesselanlagen geltend gemacht.

In der Berufung wird dagegen vorgebracht, dass sich die unterirdischen Kesselanlagen im Eigentum der Verpächterin befänden und auch diese die Kosten der Instandhaltung tragen müsse.

Diese beiden Angaben sind nicht in Einklang zu bringen. Die Behörde geht davon aus, dass entgegen dem Vorbringen in der Berufung die unterirdischen Kesselanlagen ebenso wie auch sämtliche Anlagen auf der Erdoberfläche auf Rechnung der Pächterin ausgetauscht wurden und sich daher im Eigentum der Pächterin befinden, wie die Bw im Verlassenschaftsverfahren

angegeben hat. Diese Annahme erfährt ihre Bestätigung darin, dass von der Verpächterin (hier noch der Mutter der Bw) für den Austausch der Kesselanlagen im Jahr 1989 und in den Folgejahren keine Absetzung für Abnutzung geltend gemacht wurde. Auch zeigt sich bei Einsicht in die Verwaltungsakten, dass sämtliche baulichen Veränderungen (über und unter der Erde) von der Pächterin T betrieben werden. Sämtliche Schriftstücke an die Eigentümerin des öffentlichen Grundes ergehen von der Pächterin. Es ist hierbei kein Unterschied zwischen der baulichen Veränderung auf der Erdoberfläche zu den baulichen Veränderungen der Kesselanlagen zu ersehen. Das Vorbringen im Verlassenschaftsakt erfährt somit aus dem Inhalt der Verwaltungsakten Bestätigung, das Vorbringen in der Berufung hingegen nicht. Die Behörde schenkt daher dem Vorbringen im Verlassenschaftsakt Glauben.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung sich auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen) die Anschaffungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung).

Nur abnutzbares Anlagevermögen unterliegt einer Abnutzung. Daher ist eine Absetzung für Abnutzung von nicht abnutzbarem Anlagevermögen ausgeschlossen. Der Abnutzung unterliegt ein Wirtschaftsgut dann, wenn der Wert durch den Gebrauch allmählich aufgezehrt wird, das Wirtschaftsgut also technisch, wirtschaftlich oder durch Zeitablauf wertlos wird. Auch Rechte können einer Abnutzung unterliegen (Doralt, EStG, § 7, Tz 2).

Unbefristete Rechte und Konzessionen gehören idR zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen. Nach der Rechtsprechung gehören bspw ein Strombezugsrecht ohne zeitliche Begrenzung, eine zeitlich befristete Kinokonzession, bei der mit der Neuverleihung gerechnet werden kann, ein unbefristetes Wegerecht zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um die Verpachtung von Tankstellenanlagen auf fremden Grund und Boden. Die Anlagen sind auf Grund der Instandhaltungspflicht und der übrigen Regelung im Pachtvertrag der Pächterin zuzurechnen, welche die erforderlichen Investitionen tätigt. Diese nimmt auch die Abschreibungen vor. Im Falle der Beendigung des Pachtverhältnisses hat diese die erbrachten Investitionen, soweit sie den technischen und wirtschaftlichen Erfordernissen entsprechen, dem Tankstellenbetrieb zur Verfügung zu halten und das Pachtobjekt im betriebsbereiten Zustand zurückzustellen.

Mit dieser Regelung erreicht die Bw als Verpächterin wirtschaftlich das Ergebnis, auf Dauer eine Tankstelle im betriebsbereiten Zustand zu besitzen, deren Anlagen keiner tatsächlichen Abnutzung zu ihren Lasten unterliegen, weil deren Abnutzung für die Dauer des Pachtverhältnisses von der Pächterin getragen wird und bei Beendigung eine betriebsbereite

---

Tankstelle zurückgestellt werden muss. Durch diese Gestaltung des Pachtvertrages ist die Bw im Besitz einer sich ständig erneuernden Tankstellenanlage. Von einer Abnutzung zu Lasten der Bw kann daher hinsichtlich der Tankstellenanlagen nicht ausgegangen werden. Die Anlagen stellen sich für die Bw daher als nicht abnutzbares Anlagevermögen dar.

Wiewohl somit die gesamten Anlagen sich im Eigentum der Pächterin befinden und der Grund und Boden, auf dem sich diese befinden, öffentliches Gut im Eigentum der Gemeinde Wien darstellt, erzielt die Bw, und nicht die Gemeinde Wien, ein Entgelt für die Verpachtung der Tankstelle. Bei Abschluss des ursprünglichen Pachtvertrages befanden sich die Tankstellenanlagen noch zur Gänze im Eigentum der seinerzeitigen Verpächterin, der Mutter der Bw. Durch die Dauer des Bestandverhältnisses und die laufende Instandhaltung sind die ursprünglichen Anlagen nicht mehr vorhanden. Diese Anlagen würden erst wieder bei Beendigung des Pachtverhältnisses in ihr Eigentum übergehen.

Auf Grund der Regelung betreffend die Instandhaltung der Anlagen und der ununterbrochenen langjährigen Verpachtung an die T seit 1977 verbleiben bei der Bw die Rechte aus dem Pachtverhältnis und die von der Gemeinde Wien auf jederzeitigen Widerruf eingeräumte Berechtigung, auf diesem öffentlichen Grund eine Tankstelle zu betreiben. Diese Berechtigung wurde seinerzeit im Zuge der Baubewilligung den Eltern der Bw befristet eingeräumt und besteht nach mehrmaliger Verlängerung derzeit bis auf jederzeitigen Widerruf. Diese Berechtigung, welches auf die Bw im Erbwege übergegangen ist, ermöglicht der Bw die Erzielung der gegenständlichen Einnahmen. Der Gemeinde Wien gegenüber wird die Nutzung dieses eingeräumten Rechtes an der öffentlichen Liegenschaft in Form der Gebrauchsabgabe abgegolten, welche von der Pächterin auf Rechnung der Verpächterin getragen wird.

Mangels einer Abnutzbarkeit der Tankstellenanlagen kommt daher für eine allfällige Abnutzbarkeit nur mehr die oben erwähnte Berechtigung in Frage. Diese Berechtigung stellt sich jedoch auf Grund der Einräumung durch die Gemeinde auf jederzeitigen Widerruf als unbefristete Berechtigung dar, da kein fester Zeitablauf oder eine bestimmte Dauer der Bewilligung festgelegt ist. Als Recht auf unbestimmte Zeit gehört dieses jedoch zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen, da kein zeitlicher, rechtlicher oder wirtschaftlicher Wertverzehr festgestellt werden kann. Eine Absetzung für Abnutzung kommt daher nicht in Frage.

Die Bw bringt vor, dass bei der Tankstelle kein Recht gegeben sei, sondern ein Superädifikat. Mit diesem Vorbringen ist für die Bw nichts zu gewinnen. Der Bw ist zuzustimmen, dass die ursprünglich von den Eltern der Bw errichteten und nunmehr durch die Verpächterin erneuerten Tankstellenanlagen ein Superädifikat darstellen. Jedoch befindet sich wie bereits oben ausgeführt und von der Bw selbst vorgebracht, dieses Superädifikat im Eigentum der

---

Pächterin und ist eben auf Grund der vertraglichen Regelungen für die Bw nicht abnutzbar. Eine Absetzung für Abnutzung kommt daher auch bei einer Betrachtung mit dem Blickwinkel Superädifikat nicht in Betracht.

Die Bw bringt weiters vor, dass das Entscheidende für die Bewertung der Tankstelle der Standort sei. Der Bw ist zuzustimmen, dass der Wert des verpachteten Tankstellenbetriebes im konkreten Fall im Standort gelegen ist. Der Betrieb befindet sich zwar, wie die Bw zutreffend vorbringt, im Wohngebiet, aber in unmittelbarer Nähe des YY und stellt an dieser Stelle eine der letzten Auftankmöglichkeiten vor Auffahrt auf die Autobahn dar. Der Standort an sich unterliegt ebenfalls keinem technischen, wirtschaftlichen oder zeitlichen Wertverzehr, der Standortvorteil der Berechtigung zum Führen einer Tankstelle auf dem öffentlichen Grund in dieser Lage kann daher auch keiner Absetzung für Abnutzung unterzogen werden. Dieses Vorbringen vermag der Berufung daher nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Dass der Standort gut ist, ist vermutlich auch die Ursache, dass das Gebrauchsentsgelt für die Benützung des öffentlichen Grundes über dem Durchschnitt mit 3 Prozent anstatt 2 Prozent vom Grundeigentümer bemessen wird. Dies führt schon zum nächsten vorgebrachten Argument, dass eine Schließung der Tankstelle zu befürchten wäre, da es sich um eine kleine Einheit handle. Der gute Standort spricht eher dafür, dass die geäußerte Befürchtung einer sachlichen Berechtigung entbehrt. Darüber hinaus ist die Befürchtung nicht durch konkrete, für die vorliegende Tankstelle bereits eingetretene Umstände erhärtet. Diese Erwartung und Beurteilung ist von so unbestimmter Natur, dass ihr im Rahmen einer Bewertung oder Beurteilung der Abnutzbarkeit keine Bedeutung zugemessen werden kann. Sollte die Tankstelle seitens der Pächterin geschlossen werden und der Pachtvertrag aufgekündigt werden, so bleibt die Berechtigung zum Betrieb für die Bw unverändert aufrecht. Die Bw hat dann die Möglichkeit, an einen neuen Pächter zu verpachten. Auch in einer allfälligen Schließung der Tankstelle seitens der Verpächterin kann daher keine Abnutzung erblickt werden.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass weder die Anlagen des Tankstellenbetriebes für die Bw noch die Berechtigung zum Betrieb der Tankstelle einer Abnutzung unterliegen und eine Absetzung für Abnutzung daher nicht in Frage kommt.

### **Werbungskosten:**

Sachverhalt:

Für die geltend gemachten Telefonkosten wurden keine Belege beigebracht. Die betriebliche Veranlassung der Kosten wurde nicht nachgewiesen. Die Bw hat diese Kosten im Schätzungswege ermittelt. Den Angaben der Bw zufolge stehen diese Kosten in

---

Zusammenhang mit dem Ableben der Mutter der Bw und stellen diese die insgesamt angefallenen Telefonkosten der Bw und ihres Ehegatten dar. Aufzeichnungen darüber existieren nach den Angaben der Bw nicht und wurden solche trotz Aufforderung im Verfahren nicht vorgelegt.

Die Kosten für die Miete Lagerraum wurden nur in der Höhe von ATS 900,00 belegmäßig nachgewiesen, die darüber hinaus gehenden Kosten wurden nicht nachgewiesen. Den Angaben zufolge wird die Miete für einen Lagerraum der Tankstelle aufgewendet. Im Steuerakt H wurden im Jahr 2000 ATS 9.000,00 an Miete Lagerraum geltend gemacht.

Die Werbungskosten bestanden den Belegen zufolge aus Aufwendungen für Palmersgutscheine im Wert von ATS 1.000,00, 4 Grand Marnierkonfekt im Wert von ATS 476,36, 12 Flaschen Ouzo und 48 Flaschen Riesling im Wert von ATS 2.947,40.

Für die Honorarzahlung an den Gatten der Bw wurde eine Honorarnote über ATS 6.000,00 für Tätigkeiten vorgelegt. Das Honorar wurde an den Ehegatten für die Verwaltung und Abwicklung der Tankstelle im Erbwege bezahlt.

Beweiswürdigung:

Nach Ansicht der Behörde ist es denkbar, dass im Zusammenhang mit der Vermietung der Tankstelle Telefonkosten und Fahrtkosten angefallen sind. Die Höhe derselben wurde von der Bw nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht. Nach den eigenen Angaben der Bw existieren diesbezüglich keine Aufzeichnungen. Der Behörde ist es daher nicht möglich, die tatsächlich angefallenen Kosten zu ermitteln. Da sich sämtliche Telefonate und Fahrten im innerstädtischen Bereich bewegen, sind Aufwendungen im geltend gemachten Ausmaß für Fahrten und Telefon nicht glaubhaft. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist aber glaubhaft, dass Kosten angefallen sind.

Hinsichtlich Miete wurde ein Kontoauszug vorgelegt. Dieser wies eine Mietzahlung per 1.12.2000 in der Höhe von ATS 900,00 aus. Da über Aufforderung zum belegmäßigen Nachweis der Miete nur dieser Betrag belegt wurde, geht die Behörde davon aus, dass es sich dabei um den monatlich anfallenden Mietzins handelt. Für den restlichen geltend gemachten Betrag wurde kein Nachweis beigebracht. Aus dem Steuerakt der Mutter der Bw ist ersichtlich, dass für die Miete des Lagerraumes für den Zeitraum von 1.1.2000 bis zum Todestag am 13.11.2000 ATS 9.000,00 angefallen sind. Angesichts der Höhe der Miete für diesen Lagerraum bis zum Tod der Erblasserin und mangels Vorlage eines belegmäßigen Nachweises für die zusätzlichen Aufwendungen neben den nachgewiesenen Mietkosten sind diese nicht glaubhaft.

Rechtliche Würdigung:

---

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 alle Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen, wenn diese Aufwendungen in einem Zusammenhang mit der Erzielung der Einkünfte stehen. Stehen Aufwendungen mit verschiedenen Tätigkeiten in Zusammenhang, so sind sie bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß § 20 Abs. 1 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge (Z 1) und Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (Z 2 lit. a), nicht abgezogen werden.

Kleinere Sachgeschenke an Klienten, Kunden oder sonstige Geschäftsfreunde zählt der Verwaltungsgerichtshof zu den Aufwendungen für die Lebensführung.

Zahlungen an nahe Angehörige können nur dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn ihnen Vereinbarungen zu Grunde liegen, die nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Gegenstand dieser Vereinbarung darf allerdings nicht familienhafte Mitarbeit als Ausfluss der ehelichen Mitwirkungspflicht sein. Zahlungen für gelegentliche Hilfeleistungen, die üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage erbracht werden, sind dabei nicht anzuerkennen.

Kann die Behörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen, so hat sie diese gemäß § 184 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und betriebliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist eine Aufteilung allenfalls im Schätzungswege vorzunehmen.

Im vorliegenden Fall zählen die geltend Aufwendungen für Telefon und Fahrten zu den nicht einwandfrei trennbaren Aufwendungen. Wiewohl der Anfall derartiger Kosten grundsätzlich glaubhaft ist, ist die Höhe dieser Aufwendungen keiner einwandfreien Ermittlung durch die Behörde zugänglich, da diesbezüglich keine Nachweise beigebracht wurden. Die Behörde ist daher berechtigt, diese zu schätzen.

Bei der Schätzung der Höhe der geltend gemachten Kosten für Fahrten und Telefon wurde berücksichtigt, dass der Übergang der Rechte und Pflichten des Pachtvertrages auf den Rechtsnachfolger bereits in diesem geregelt ist und daher kein Erfordernis von vertraglichen Regelungen für die Übernahme gegeben ist. Zudem handelt es sich auf Grund des Wohnsitzes der Bw und des Geschäftssitzes der Pächterin und der Lage der Tankstelle um innerstädtische Telefonate und Fahrten innerhalb eines Zeitraumes von nur etwa 6 Wochen. Hinsichtlich der

Telefonkosten wurde weiters berücksichtigt, dass es sich bei dem geltend gemachten Betrag an Telefonkosten um die gesamten Telefonkosten der Bw und ihres Ehepartners handelt und um Kosten für Telefonate im Zusammenhang mit dem Erbanfall.

Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erbanfall stellen Kosten der Lebensführung dar und sind als solche nicht abzugsfähig. Aufwendungen für den Ehegatten der Bw und dessen Telefonkosten sind Aufwendungen für den Haushalt der Steuerpflichtigen, die ebenfalls dem Abzugsverbot unterliegen.

Unter Betrachtung dieser Umstände und Angaben der Bw erachtet die Behörde daher ein Viertel der geltend gemachten Telefonkosten (die Hälfte der Kosten auf die Bw entfallend, davon wieder die Hälfte im Zusammenhang mit der Vermietung der Tankstelle) für glaubhaft und schätzt die Behörde die betrieblichen Telefonkosten in diesem Ausmaß.

Weiters erachtet die Behörde im Schätzungswege nach der allgemeinen Lebenserfahrung für innerstädtische Fahrten innerhalb von 6 Wochen im Zusammenhang mit der Verpachtung der Tankstelle Fahrtkosten in Höhe von ATS 500,00 für glaubhaft. In diesem Ausmaß werden im Schätzungswege Fahrtkosten als Werbungskosten berücksichtigt.

Hinsichtlich der Aufwendungen für Ouzo, Konfekt, Gutscheinen und Wein gelten die obigen Ausführungen zu den Sachgeschenken. Diese Aufwendungen sind als Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig.

Die Mietaufwendungen für den Lagerraum werden entsprechend der obigen Beweiswürdigung nur in der Höhe der nachgewiesenen Kosten als Werbungskosten berücksichtigt. Darüber hinausgehende Kosten sind mangels eines Nachweises nicht glaubhaft und werden daher nicht anerkannt.

Bei der Beratung und Verwaltung der Tankstelle im Erbwege handelt es sich nach Ansicht der Behörde um familienhafte Mitarbeit. Auf Grund des Ausmaßes des Honorars geht die Beratung nicht über ein familienhaftes Ausmaß hinaus. Zudem fällt es unter die eheliche Beistandspflicht, dass ein wirtschaftlich gebildeter oder versierter Ehepartner seinen in diesen Dingen weniger versierten Ehepartner berät und unterstützt. Die Zahlung an den Ehegatten kann daher als Zahlung für familienhafte Mitarbeit keine steuerliche Berücksichtigung finden.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2000 waren daher wie folgt zu ermitteln:

	It. Erklärung	It. BE
Pachteinnahmen netto	70.240,59	70.240,59

Büromaterial	267,17	267,17
Postgebühren	94,00	94,00
<b>Telefon</b>	2.000,00	<b>500,00</b>
<b>Miete Lagerraum</b>	2.361,17	<b>900,00</b>
<b>Fahrtspesen</b>	4.900,00	<b>500,00</b>
<b>Werbungskosten</b>	5.251,76	<b>0,00</b>
<b>Honorare</b>	6.000,00	<b>0,00</b>
Bankspesen	1.522,50	1.522,50
<b>Abschreibungen</b>	215.950,00	<b>0,00</b>
Raumkosten Büro	950,52	950,52
<b>Verlust lt. Erkl./Überschuss lt. BE</b>	-169.056,53	<b>+65.506,40</b>

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 28. Juni 2006