



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma XYKG, WZ, vertreten durch Firma SGmbH, OL, vom 4. August 2004 gegen die Bescheide des durch die Amtsbeauftragten MV und WR vertretenen Finanzamtes XY vom 22. Juli 2004 betreffend **Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2002** und betreffend **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2003** nach der am 22. September 2008 in BL, im Beisein der Schriftführerin TG durchgeführten mündlichen Verhandlung entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Bescheid über die **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000** wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO gegenstandslos erklärt.
- 2) Die Berufung gegen die Bescheide über die **Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2002** sowie gegen die Bescheide betreffend die **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2003** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) handelt es sich um eine Kommanditgesellschaft, deren Betriebsgegenstand der Handel mit Autoreifen und Gummiwaren bildet und deren Bilanzstichtag jeweils der 31. Jänner eines Jahres ist (abweichendes Wirtschaftsjahr).

Mit **Kaufvertrag vom 15. Oktober 1999** erwarb die Bw von der Fa. BGmbH ein Grundstück unter der Adresse XW , IstraßeNr im Ausmaß von 11.885 m<sup>2</sup>.

Es wurde – wie im Kaufvertrag steht – "samt allem, was damit erd-, mauer-, niet- und nagelfest verbunden ist, oder sonst tatsächliches oder rechtliches Zubehör bildet", sprich den Gebäuden, erworben (Punkt 1.3. des Kaufvertrages).

Als **Kaufpreis** wurde gemäß Punkt 2 des Kaufvertrages ("Kaufpreishöhe") der Betrag von 26.300.000,-- S vereinbart, wobei im Kaufvertrag dezidiert festgehalten wurde, dass der wahre Wert des Vertragsobjektes beiderseits bekannt sei und Leistung und Gegenleistung nach den derzeit gegebenen Verhältnissen ausdrücklich als angemessen anerkannt würden (Punkt 7.2. des Kaufvertrages).

Die **Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes** seitens der verkaufenden Partei in den physischen Besitz und Genuss der kaufenden Partei erfolgte laut **Punkt 4.1. des Kaufvertrages ("Besitzübergabe")** mit **30.11.1999**.

Im Zusammenhang mit dem neu erworbenen Grundstück wurden Folge seitens der Bw in der Folge im Jahr 2000 umfangreiche Aufwendungen im Ausmaß von insgesamt

**14.303.187,00 S** – das ist der Betrag vor Abzug der Skonti – getätigt, die sie als **Instandhaltungsmaßnahmen** qualifizierte und aus dem Titel des Erhaltungsaufwandes im Jahr des Wirtschaftsjahr des Aufwandes 2001 (abweichenden Wirtschaftsjahres 1. Februar 2000 bis 31. Jänner 2001) als Betriebsausgaben geltend machte.

Bei diesen Arbeiten handelte es sich vor allem um solche für Elektroinstallationen (cirka 1,7 Millionen Schilling), Heizung (cirka 1 Million Schilling), Dach (cirka 2,1 Millionen Schilling), Bau-, Maurer- und Erdarbeiten (cirka 3,2 Millionen Schilling), Fenster, Türen und Tore (cirka 1,7 Millionen Schilling), Maler-, Verfließungs-, Verglasungs- und Bodenbelagsarbeiten (cirka 2 Millionen Schilling), Asphaltierungs- und Parkplatzgestaltungsaufwendungen (cirka 1,3 Millionen Schilling), Demontagen (ca. 300.000,00 S), Leuchtschilder (cirka 500.000,00 S), Blitzschutz (cirka 80.000,--) und Architekten (cirka 300.000,00 S).

Im Februar 2004 wurde bei der Bw seitens des Finanzamtes für die Jahre 2000 bis 2003 eine **Betriebsprüfung** (Großbetriebsprüfung) durchgeführt, anlässlich welcher folgende Feststellungen getroffen wurden:

**A)** In Konsequenz der Ausführungen laut **Punkt 2 des Schlussbesprechungsprogrammes**, das einen integrierenden Bestandteil der Niederschrift zur Schlussbesprechung am 27. April 2004 bildete, wurden folgende Beträge, die bisher als Erhaltungsaufwand im Wirtschaftsjahr des Aufwandes 2001 als Betriebsausgaben berücksichtigt worden waren, aktiviert:

Aktivierung als Betriebsvorrichtung: Parkplatz- und Straßenherstellung	729.509,00 ATS
Errichtung Gebäude IstraßeNr	13.454.678,00 ATS
Anschaffungswert Gebäude 15.10.1999	1,00 ATS

In Punkt 2 des angeführten Schlussbesprechungsprogrammes hatte der Betriebsprüfer hiezu Folgendes festgehalten:

*"Mit Kaufvertrag vom 15.10.1999 wurde das Objekt IstraßeNr um ATS 26.300.000 erworben. Das Areal umfasst 11.885 m<sup>2</sup> und wurde im Zuge der Kaufverhandlungen neu parzelliert. Als Kaufgegenstand wurde ausschließlich die Grundfläche beachtet; das darauf befindliche Betriebsgebäude des Veräußerers wurde für die Kaufpreisfindung nicht bewertet. So wurde auch der gesamte Kaufpreis dem Grund und Boden zugeordnet. Der Kaufpreis von ATS 2.213 je m<sup>2</sup> entspricht dem Wert vergleichbarer Grundstücke.*

*Die erworbenen Gebäude wurden zunächst als (Zwischen)Lager für Anlieferungen von Fahrzeugreifen verwendet. Der Erwerb des Areals erfolgte jedoch in Zusammenhang mit der Veräußerung der Betriebsstätten in der Dstraße Nr1 und Nr2. Dort war die gesamte Gummitechnik (Betrieb und Lager) sowie die LKW-Abfertigung und Lagerung sämtlicher Fahrzeugreifen untergebracht.*

*Weiters wurde zeitnah auch die PKW-Servicestelle in der Pstraße aufgegeben.*

*Den betrieblichen Erfordernissen folgend war die neue Betriebsstätte für den vollen Betrieb der GGmbH, eine PKW-Servicestelle und die umfangreiche Lagerhaltung zu adaptieren. Für die LKW-Abfertigung wurde angrenzend an die bestehenden Hallen zeitgleich eine neue Montagehalle errichtet und aktiviert (Anschaffungskosten ATS 3.008.501,00).*

*Bereits ab November 1999 wurde die Planung, die Projektierung und in der Folge die Ausschreibung der erforderlichen Adaptierungsarbeiten veranlasst. Im Laufe des Jahres 2000 wurden Investitionen in Höhe von ATS 14.304.187,00 zur Generalsanierung der vorhandenen Gebäude getätigt.*

*Die zugeordneten Rechnungen wurden als Adaptierungs- und Instandsetzungskosten erfolgswirksam gebucht.*

*Prüferfeststellung:*

*Die auf dem erworbenen Grundstück vorhandenen Gebäude wurden im Kaufpreis nicht bewertet und wurden daher auch nicht im Anlagenverzeichnis als Gebäude erfasst. Es ist schlüssig anzunehmen, dass die Gebäude bei Erwerb nicht den betrieblichen Erfordernissen entsprachen und lediglich zur überbrückenden Lagerhaltung verwendbar waren.*

*Die Sanierung und Adaptierung kann in Anbetracht der Höhe nicht als untergeordnet bezeichnet werden. Es wurden umfangreiche Adaptierungsarbeiten in Auftrag gegeben, sodass auch nicht von Instandhaltungsaufwendungen in ständig wiederkehrenden Größenordnungen gesprochen werden kann. Auch aus Gründen der Imagepflege und –erhaltung wurden nicht nur kleine "Schönheitsreparaturen", sondern massive, wertsteigernde und auf längere Sicht werthaltige Investitionen getätigt.*

*Die Adaptierungs- und Instandsetzungsaufwendungen sind daher als "anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen" im Sinne der EStRL, Rz 2620 zu werten und als solche aktivierungspflichtig. Die getätigten Investitionen sind als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Gebäude in die Bilanz aufzunehmen.*

	<b>2001</b>
Konto Instandhaltung IstraßeNr	14.304.187,00

<i>Beanspruchte Skonti (geschätzt)</i>	<i>- 120.000,00</i>
<i>Errichtung Gebäude IstraßeNr lt. BP</i>	<b>14.184.187,00"</b>

**B)** In Konsequenz der Ausführungen laut Punkt 3 des Schlussbesprechungsprogrammes zur Schlussbesprechung vom 27. April 2004 wurde der Wert der **aufgedeckten und übertragbaren stillen Reserve** mit ATS 3.290.408,00 (anstatt – wie bisher – mit ATS 4.044.211,00) bemessen, was einer Kürzung von ATS 753.803,00 im Jahr der Anschaffung 1999/Wirtschaftsjahr 2000 entsprach.

In **Punkt 3 seines Besprechungsprogrammes** hatte der Prüfer hiezu Folgendes ausgeführt:

*"Im Zusammenhang mit dem Verkauf des Betriebsgrundstückes Dstraße Nr2 wurden die aufgedeckten stillen Reserven ermittelt und auf das im Oktober 1999 angeschaffte Grundstück übertragen. Die Ermittlung der stillen Reserve erfolgte durch einen geschätzten Wertansatz von Grund und Boden. Der verbleibende Ertrag wurde dem Gebäude zugeordnet (Differenzwertmethode).*

*Bei Veräußerung eines bebauten Grundstückes ist zur Ermittlung der auf Grundstück und Gebäude entfallenden stillen Reserven der Veräußerungserlös im Verhältnis der Verkehrswerte auf Grundstück und Gebäude aufzuteilen (s. RZ 3881 EStR).*

*Für das Gebäude wurde in der Differenzwertberechnung nur ein Wert von rund ATS 800.000,00 bei einem Restbuchwert von ATS 1.577.763,00 veranschlagt (= 11,5% des Verkaufspreises).*

*Der Verkehrswert des Gebäudes dürfte zum Zeitpunkt der Veräußerung für das gepr. Unternehmen jedoch zumindest den ausgewiesenen Restbuchwert betragen haben. Der Sachverhalt ist zu besprechen."*

Gegen die auf Grund der angeführten Feststellungen des Betriebsprüfers ergangen

**Feststellungsbescheide für die Jahre 2000 bis 2002** und den **Feststellungsbescheid 2003** wurde **Berufung** erhoben, wobei sich diese auch gegen die **Wiederaufnahmebescheide** für die Jahre 2000 bis 2002 richtete.

Begründet wurde diese Berufung folgendermaßen:

*Zur Qualifikation des **Instandhaltungsaufwandes** führte der damalige steuerliche Vertreter der Bw insbesondere aus, dass hinsichtlich des auf dem Grundstück befindlichen Gebäudes keinesfalls eine Anschaffung vorgelegen habe, da im Hinblick auf die Annahme eines marktüblichen Quadratmeterpreises für das Grundstück nur dieses angeschafft worden wäre. Die Erhaltungsaufwendungen hätten lediglich zur Erhaltung eines betriebsbereiten Gebäudes in einem ordnungsgemäßen Zustand gedient. Die Wesensart des Gebäudes sei nicht verändert worden und hätten die verrichteten Arbeiten zu keiner wesentlichen Verbesserung geführt. Die Aktivierung sei daher unzulässig.*

*Zur **Bewertungsreserve** führte der steuerliche Vertreter aus, dass im vorliegenden Fall lediglich der Wert des Grund und Bodens eindeutig feststellbar gewesen sei. Der Wert des Gebäudes lasse sich nur aus dessen Buchwert ableiten, der aber nicht den tatsächlichen*

*Verhältnissen entspreche. Daher sei die Differenzwertmethode angewendet worden, die dann zulässig sei, wenn der Wert von Grund und Boden eindeutig festgestellt werden könne und die Summe aus Boden- und Gebäudewert den Gesamtkaufpreis ergebe.*

In seiner **Stellungnahme vom 24. September 2004 zu dieser Berufung** wies der **Betriebsprüfer** zunächst hinsichtlich des Objektes IstraßeNr darauf hin, *dass bei der Anschaffung eines bebauten Grundstückes auch das Gebäude zwangsläufig Gegenstand der Anschaffung sein müsse. Es wurde zwar zugestanden, dass der Preisanteil dafür sehr gering gewesen sein musste, da das Gebäude nach Aussagen der Vertreter der Bw in der übernommenen Beschaffenheit nicht den betrieblichen Erfordernissen entsprochen habe. Ein Teil des Areals sei aber unmittelbar nach dem Erwerb als Lagerraum genutzt worden. Auch wenn für die betrieblichen Erfordernisse hohe Aufwendungen zu tätigen gewesen seien, habe doch ein gewisser geringer Wert des Gebäudes im Rahmen der Anschaffung vorgelegen. In der Bilanz des Verkäufers habe sich der Restbuchwert bei der Veräußerung noch mit rund 27% der historischen Anschaffungskosten zu Buche geschlagen. Hingewiesen wurde auch darauf, dass die Aufwendungen für die Neuerrichtung von Parkplätzen und der Zufahrtsstraße unabhängig vom Grundstückserwerb jedenfalls aktivierungspflichtige Anschaffungskosten darstellen würden.*

*Hinsichtlich der **Bewertungsreserve** verwies der BP auf die sachlich richtigere Verhältniswertmethode.*

In seiner **Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme des Betriebsprüfers** legte der steuerliche Vertreter der Bw am **29. Oktober 2004** im Zusammenhang mit dem Objekt IstraßeNr vor allem dar, *dass bei der Aufteilung der Anschaffungskosten nach der Restwertmethode im gegenständlichen Fall kein Platz für den Wert des Gebäudes geblieben wäre, was auch dem Parteiwillen entsprochen habe. Für den Erwerber sei das Gebäude nicht brauchbar gewesen. Ein Gebäude, das einen Restbuchwert habe, aber vom Erwerber nicht genutzt werden könne, habe eben keinen Wert. Gebäudeschätzungen würden sich am Mietertrag orientieren. Demgemäß habe ein Gebäude, das für den Erwerber keinen Ertrag einspiele, keinen Wert. Der Buchwert beim Veräußerer sei für die Aktivierung beim Erwerber keine Entscheidungsgrundlage. Eine sofortige Entscheidung über den Abriss des Gebäudes durch den Erwerber sei nicht möglich gewesen, weil eine komplette Neugestaltung und Erweiterung der bestehenden Betriebsanlage überlegt worden sei. Der Grunderwerb als solcher sei Voraussetzung für die Umgestaltung des Altbestandes gewesen. Bei einem vollständigen Abriss des Gebäudes hätten dann die Abbruchkosten den Wert des Grundstückes erhöht.*

*Aufgrund der Planung des Architekten sei zu einem späteren Zeitpunkt entschieden worden, das Gebäude umfangreich zu sanieren, gleichsam als Ergänzung zum Neubauteil. Bis zur*

*Sanierung sei das Gebäude teilweise (nicht vollständig) zur Lagerung genutzt worden, in Relation zur Kubatur lediglich mit 15%, was wiederum als nur untergeordnete Nutzung interpretiert werden könne.*

Mit **Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 9. Februar 2005** wurde die Berufung gegen die **Feststellungsbescheide 2000 bis 2003** als unbegründet abgewiesen.

*Zum Berufungspunkt **Aktivierung/Gebäude** IstraßeNr wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass schon allein auf Grund der Formulierung des Kaufvertrages jedenfalls auch das sich auf dem Grundstück befindliche Gebäude von diesem umfasst gewesen sei. Weiters wurde auf ein Beiblatt zur Vorprüfung im Bauverfahren des Amtes für Natur- und Umweltschutz hingewiesen, wonach der "größte Teil der am ehemaligen Betriebsgelände der Fa. B am Standort IstraßeNr vorhandenen Hallen und Gebäude in ein PKW- und Reifenzentrum der Fa. XYG umgebaut werden sollte". Es sei insgesamt jedenfalls von einer Anschaffung von Gebäuden auszugehen. Die strittigen Erhaltungsaufwendungen stünden in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung und würden mit 14 Mio S jedenfalls nicht nur von untergeordneter Höhe sein, weswegen sie als anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand zu aktivieren seien.*

*Zum Berufungspunkt **Bewertungsreserve**/Dstraße Nr2 wies das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung darauf hin, dass von der Bw von einem durchschnittlichen Grundstückspreis von 2.200,-- S/m<sup>2</sup> ausgegangen worden sei, während laut Kaufpreissammlung des Finanzamtes im Jahr 1999 für ein ähnliches Grundstück in der Nähe ein Verkauf mit 1.957,00 S/m<sup>2</sup> aufscheine. Außerdem sei am 15.10.1999 vom Ehepaar K das Grundstück Dstraße Nr1 an die Fa. A zu einem m<sup>2</sup>-Preis von 1.948,43 S verkauft worden. Da bei diesem Verkauf eines gewerblichen Grundstückes (somit vergleichbares Grundstück) sowohl die notwendige zeitliche (gleicher Tag) als auch räumliche (Dstraße Nr2 zu Dstraße Nr1 ) Nähe vorgelegen habe, könne ein tatsächlicher m<sup>2</sup>-Preis von 1.949,00 S schlüssig angesetzt werden. Damit erscheine ein unbedenklicher Wert für Grund und Boden gegeben, demzufolge auch die Ermittlung der stillen Reserven mittels der beantragten Differenzwertmethode zulässig sei. Der sich hieraus unter Ansatz des nunmehrigen m<sup>2</sup>-Preises ergebende Wert der stillen Reserve entspreche aber jenem Betrag, der vom Prüfer unter Anwendung der Verhältniswertmethode ermittelt worden sei.*

Mit Schreiben vom 10. März 2005 beantragte der nunmehrige – nur für das Berufungsverfahren betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2003 bevollmächtigte – steuerliche Vertreter der Bw die **Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.**

*Begründend führte er zur Frage der Aktivierung der **Erhaltungsaufwendungen/Objekt** IstraßeNr im Wesentlichen aus, dass nach erfolgtem Erwerb des Grundstückes sich bei der*

*konkreten Umsetzung des Planes, das Gebäude abzureißen, wesentliche Sachverhalte anders dargestellt hätten als vorher angenommen. Nach Planung und Ausschreibung des Neubaus hätten sich die Anschaffungskosten mit 25 Mio S ergeben, während die Sanierung mit 10 Mio geschätzt worden sei. Das Delta zwischen Sanierung und Neubau sei ursprünglich (vor dem Kauf) mit 5 Mio geschätzt worden, nach Ausschreibung seien es 15 Mio S gewesen. Dieser Mehraufwand sei in keinem Verhältnis mehr zur baulich nicht optimalen Situation des alten Gebäudes gestanden. Aus diesem Grund sei sechs Monate nach Erwerb des Grundstückes und Bekanntwerden der Neubaukosten der Entschluss gefasst worden, die Sanierung durchzuführen.*

*Es sei bei der Investitionsentscheidung um 15 Mio S gegangen, eine neue Halle zu bauen oder die alte Halle zu sanieren.*

*Der ideale Platzbedarf sei bei der alten Halle bei weitem nicht erreicht worden, was bedeutet hätte, die Anzahl der Reifenlieferungen zu erhöhen. Zum Zweiten habe eine Sortimentsbereinigung erfolgen müssen, weil nicht mehr jede Reifendimension auf Lager gelegt hätte werden können. Der Neubau um 25 Mio S sei innerhalb des unternehmerischen Entscheidungsspielraumes der Geschäftsführung schließlich nicht durchgeführt worden, weil der Abstand zu den Kosten der Sanierung zu groß und die Sortimentsbereinigung nachträglich nicht als Belastung, sondern als notwendige Handlung empfunden worden sei. Dass die tatsächlichen Sanierungskosten dann die geplanten überschritten hätten, sei eine andere Sache.*

*Diese geänderten Informationsstände würden aber nichts an der Tatsache ändern, dass zum Zeitpunkt des Erwerbs vom Abriss des Gebäudes ausgegangen worden sei, weil zu diesem Zeitpunkt das Gebäude der Neugestaltung des Gesamtareals im Wege gestanden hätte. Eine nachträgliche Umwertung des Parteiwillens gegenüber dem bilanziell dokumentierten könne nicht greifen.*

*Üblicherweise beurteile das Finanzamt bei der Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude den Wert des Gebäudes meist als zu hoch gegriffen. Im gegenständlichen Fall wäre für das Gebäude ein Wert von zumindest einem Euro nur im Hinblick auf das steuerliche Mehrergebnis in Ansatz gebracht worden, obwohl das Gebäude aus der Sicht des Käufers keinen Wert gehabt habe.*

*Bei der Aufteilung des Kaufpreises nach der Differenzwertmethode habe sich für das Gebäude im gegenständlichen Fall eben keine Restgröße ergeben.*

*Nachdem der Verkauf unter Fremden stattgefunden hätte, könne auch nicht unterstellt werden, dass irgendetwas geschenkt worden wäre. Die Annahme eines Wertes für das Gebäude von 1 Euro sei eine rein willkürliche und werde dem Sachverhalt nicht gerecht. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei das Gebäude aus der Sicht des Erwerbers nichts*

wert gewesen und habe er auch nichts dafür bezahlt.

Es wurde auf die Bestimmung des § 198 Abs. 2 HGB hingewiesen, wonach im Anlagevermögen Gegenstände auszuweisen seien, die dazu bestimmt seien, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Diese Zwecksbestimmung ergebe sich aus dem Willen des Unternehmers. Die Wirtschaftsgüter müssten dem Unternehmen dienen. Daraus leite sich ab, dass für das Unternehmen ein Gebrauchswert vorhanden sein müsse. Eine ex-post-Interpretation durch Dritte sei nicht HGB-konform.

Nach der Rechtsprechung des deutschen BFH sei der Gesamtkaufpreis im Verhältnis der Teilwerte aufzuteilen. Teilwert sei jener Wert, den der Erwerber im Rahmen des Kaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Im gegenständlichen Fall habe der Erwerber im Rahmen des Gesamtkaufpreises eben keinen Wert angesetzt.

Der Ansatz von 1,00 Euro entspreche einem solchen für ein geringwertiges Wirtschaftsgut und würde sofort zum Aufwand.

Anschaffungskosten lägen nur vor, wenn ein Aufwand durch den Entschluss zu erwerben entstanden sei. Sei das Gebäude objektiv wertlos, dann werde auch kein Vermögensgegenstand "Gebäude" erworben, sondern nur der Vermögensgegenstand "Grund". Unabhängig von der Abbruchsabsicht seien lt. BFH etwaige Abbruchkosten den Anschaffungskosten für Grund und Boden zuzurechnen.

Das Gebäude sei im Zeitpunkt der Erstbilanzierung eine Lagerhalle gewesen. Es sei saniert und einige Teile erneuert, einige Teile modernisiert worden. Neues sei nicht hinzugefügt, insb. keine Wände versetzt worden. Das Gebäude sei in der Kubatur und in der Funktion unverändert geblieben. Der Instandhaltungs- und Modernisierungsaufwand habe also den ursprünglichen Zustand des Gebäudes wieder hergestellt. Der gesamte Sanierungs-, Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwand habe die substanzerhaltende Erneuerung betroffen. Bautechnische Veränderungen seien dabei nicht vorgenommen worden. Aus der Sicht der Bw hätten sich versäumte Instandsetzungsaufwendungen kumuliert, die, wenn sie über Jahre verteilt worden wären, betragsmäßig nicht so hoch ausgefallen wären.

Im Übrigen sei das Gebäude kein Zubehör, sondern Teil des Grundstückes. Nach bürgerlichem Recht folge das Eigentum am Gebäude jenem am Grundstück, da es unselbständiger Anteil des Grundstückes sei. Diese Rechtsfolge sei immer gegeben, unabhängig davon, ob eine Vereinbarung darüber getroffen worden wäre oder nicht. Die Annahme laut Berufungsvorentscheidung, dass das Gebäude deswegen übertragen worden sei, weil es Gegenstand des Kaufvertrages gewesen sei, sei damit rechtlich nicht haltbar.

Nach den EStRL sei auf den Zeitpunkt der Anschaffung abzustellen und nicht auf Sachverhalte Monate später.

Mangels Definition der Anschaffungskosten im EStG gelte der handelsrechtliche



*Anschaffungskostenbegriff.*

*Nach Meinung der Literatur seien Abbruchsaufwendungen dann, wenn eine Liegenschaft mit einem noch verwendbaren Gebäude mit der Absicht, es abzureißen und nicht zu ersetzen, erworben werde, Kosten des Grund und Bodens. Bei einem nicht mehr nutzbaren Gebäude hingegen gehörten die Abbruchkosten zu den Herstellkosten des Neubaus.*

*Das Merkmal der Betriebsbereitschaft könne für vergleichbare Gegenstände unterschiedliche Ausprägungen haben. So sei ein defekter LKW für eine Reparaturwerkstätte betriebsbereit, nicht aber für ein Transportunternehmen.*

*Die Vorgangsweise der Bw habe jedenfalls den handelsrechtlichen Vorschriften entsprochen.*

Im Vorlageantrag wurde abschließend die **Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt**.

In der Folge wurde die Berufung gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2003 sowie die entsprechenden Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2000 bis 2002 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung **vorgelegt**.

Mit **Vorhaltsschreiben vom 26. Mai 2008 des Unabhängigen Finanzsenates** wurde die Bw *einerseits um Erläuterung ersucht, ab wann und aus welchem Grund sie das Gebäude/IstraßeNr als betriebsbereit erachtete. Andererseits wurde sie um Bekanntgabe gebeten, ob bzw. inwieweit sie die Einwendungen laut Berufung infolge der Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes hinsichtlich Punkt 2 der Berufung (Bewertungsreserve § 12 EStG/Dstraße Nr2 ) noch aufrecht erhalte.*

#### **Anmerkung:**

Laut im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers aufliegendem Protokoll einer Besprechung von Vertretern der Bw und der Großbetriebsprüfung bzw. Stellungnahme der Bw vom 7. bzw. 14. April 2004 ergab sich bezüglich der Nutzung der streitgegenständlichen Liegenschaft IstraßeNr seit deren Ankauf **folgende zeitliche Abfolge**:

15.10.1999	Kauf der Liegenschaft
11/1999	Einlagerung Reifen PKW, Verwendung als Pufferlager Großanlieferungen der Reifenlieferanten
11/1999 bis 03/2000	Planung, Projektierung, gewerberechtliches Genehmigungsverfahren, Ausschreibung für Sanierung bestehender Gebäude und Neubau LKW- Halle
4/2000	Beginn der Erhaltungsarbeiten

ab 06/2000	Einrichtung und Übersiedlung Lager Gummitechnik Lagerung LKW- und EM-Reifen
10/2000	Inbetriebnahme PKW-Service
12/2000	Erhaltungsarbeiten überwiegend abgeschlossen
12/2000 bis 04.01.2001	Inbetriebnahme LKW-Service Übersiedlung des restlichen Reifenlagers abgeschlossen

In Ergänzung der Ausführungen zur Berufung und zum Vorlageantrag verwies der steuerliche Vertreter der Bw in seinem **Antwortschreiben vom 14. Juli 2008** unter Bezugnahme auf *jüngste Aussagen in Lehre und Rechtsprechung (UFS, BFH) im Wesentlichen zunächst allgemein darauf, dass im zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes getätigte Aufwendungen nicht allein wegen ihrer zeitlichen Nähe zum Erwerb oder ihrer Höhe als aktivierungspflichtige Anschaffungskosten gesehen werden könnten. Vielmehr sei nach den allgemeinen Grundsätzen über die Aktivierung von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu beurteilen, ob eine Aktivierungspflicht gegeben sei oder nicht. Er verwies auf die Definition der Anschaffungskosten in § 203 Abs. 2 UGB, wonach es sich hiebei um Aufwendungen handle, die geleistet würden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.*

*Betriebsbereitschaft liege vor, wenn das erworbene Gebäude aus der Sicht des Erwerbers zu dem von ihm bestimmten betrieblichen Zweck verwendbar sei. Nutze er es tatsächlich bereits ab dem Zeitpunkt des Erwerbes, dann habe er den Zweck bestimmt; das Gebäude befinde sich bereits in einem betriebsbereiten Zustand und könne nicht mehr in einen solchen versetzt werden. Die Betriebsbereitschaft bedeute das Ende des Anschaffungsvorganges. Ab erlangter Betriebsbereitschaft seien anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen sofort abzuziehen. Unerheblich sei, ob der Erwerber grundlegende Veränderungen beim Erwerb geplant habe, seine Pläne aber erst später verwirkliche.*

*Auf den konkreten Fall bezogen führte der steuerliche Vertreter der Bw zunächst zum **brauchbaren Zustand** des Gebäudes aus, dass der Erwerb des gegenständlichen Objektes durch die Bw in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veräußerung der Betriebsstätte in der Dstraße Nr1 und Nr2 gestanden habe. Es habe sich die Frage nach der zukünftigen Unterbringung der in der alten Betriebsstätte ausgeübten betrieblichen Aktivitäten der Gesellschaft wie Gummitechnik, LKW-Abfertigung, Lagerung der Fahrzeugreifen und Handel mit Fahrzeugreifen gestellt. Noch vor dem Kauf des Objektes sei von der Bw als Erwerberin eine Schätzung der Sanierungskosten für die Altgebäude und der Neubaukosten*

vorgenommen worden. Nach dieser ersten Einschätzung wäre der Neubau die günstigere Alternative gewesen, weshalb geplant worden wäre, die alten Gebäude abzureißen. Deshalb hätten diese im Zeitpunkt des Erwerbes für sie auch keinen Wert gehabt. Dies bedeute aber nicht, dass die Gebäude unbrauchbar bzw. abbruchreif gewesen wären. Vielmehr zeige schon der Umstand, dass noch vor dem Erwerb zwischen der Nutzung der Altgebäude und dem Neubau geschwankt worden wäre, den brauchbaren Zustand der Altgebäude.

Zur **objektiven Betriebsbereitschaft** führte der steuerliche Vertreter der Bw aus, dass das Gebäude von der Bw an die Fa. XYG RgmbH und die XYG GGmbH vermietet worden wäre. Bei dem Gebäude habe es sich um eine große Produktionshalle gehandelt, aus welcher vom Verkäufer sämtliche Produktionsanlagen entfernt worden wären. Es habe dort auch einen Raum gegeben, der von der Fa. B als Büro und Werkstätte genutzt worden wäre. Das Gebäude habe sich somit insb. für betriebliche Aktivitäten der XYG RgmbH wie Reifenlagerung – da ein großer gesicherter Raum vorlag – und Reifenhandel bzw. –montage – da ein Büro und eine Werkstätte vorgelegen hätten – geeignet und sei somit objektiv betriebsbereit gewesen.

Hinsichtlich der **subjektiven Betriebsbereitschaft** wurde darauf hingewiesen, dass aus der Sicht der Bw bzw. der XYG RgmbH das gegenständliche Altgebäude von Anfang an für Reifenlagerungs- und Reifenhandelsaktivitäten gut einsetzbar gewesen sei. Es habe nur bestimmter Sanierungs- und Modernisierungsmaßnahmen bedurft, um das Gebäude in einen ordnungsgemäßen Zustand zu bringen und an die modernen Anforderungen anzupassen. Der Abriss des betrieblich einsetzbaren Gebäudes und der Neubau waren nur wegen der ersten Einschätzung, dass ein Neubau wirtschaftlich billiger wäre, geplant worden. Diese Entscheidung spreche aber nicht gegen die betriebliche Einsatzfähigkeit des Gebäudes.

Was die **tatsächliche Betriebsbereitschaft** anlangt, wurde betont, dass das Gebäude tatsächlich unmittelbar nach dem Erwerb bereits durch die RgmbH betrieblich verwendet worden sei. Bereits ab dem dem Erwerb folgenden Kalendermonat und noch vor Beginn der Sanierungs- und Modernisierungsarbeiten sei das Altgebäude zur Reifenlagerung, was einen Bestandteil der betrieblichen Tätigkeit der XYG RgmbH darstelle, verwendet worden. Es seien Großanlieferungen der Reifenlieferanten erfolgt. Noch vor Abschluss der Sanierungsarbeiten seien auch weitere in Zusammenhang mit der Reifenlagerung und dem Reifenhandel stehende Aktivitäten der XYG RgmbH untergebracht worden (Verkauf, PKW-Service). Die Sanierungsmaßnahmen seien somit während der laufenden betrieblichen Verwendung des gegenständlichen Gebäudes durch die XYG RgmbH vorgenommen worden. Das Gebäude habe sich damit ab dem Erwerb im Oktober 1999 sowohl objektiv als auch aus der Sicht des Erwerbers, d.h. der Bw, bzw. der Nutzerin, d.h. der RgmbH, in einem betriebsbereiten Zustand befunden und sei auch tatsächlich betrieblich verwendet worden.

*Die erst sechs Monate nach dem Erwerb begonnenen Sanierungs- und Modernisierungsarbeiten hätten daher nicht dazu gedient, das Gebäude erstmals in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Sie hätten lediglich dem Zweck gedient, das bereits betriebsbereite Gebäude in einen ordnungsgemäßen und auch den modernen Anforderungen entsprechenden Zustand zu bringen.*

*Diese Aufwendungen seien daher nicht als Anschaffungskosten zu aktivieren.*

*Die gegenständlichen Sanierungs- und Modernisierungsmaßnahmen würden aber auch im **Herstellungskostenbegriff** keine Deckung finden.*

*Herstellung liege vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen oder durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart geändert werde.*

*Aufwendungen, die bei Beibehaltung der Wesensart des Wirtschaftsgutes den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern, seien gemäß § 4 Abs. 7 EStG Erhaltungsaufwendungen und zählten nicht zu den Herstellungskosten.*

*Die Generalsanierung stelle keine Herstellungsmaßnahme dar, solange die Wesensart des Wirtschaftsgutes beibehalten werde. Der Umstand, dass im Zuge des Austausches besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt werde, führe noch nicht zu Herstellungsaufwendungen. Aus steuerlicher Sicht lägen bloß Erhaltungsmaßnahmen vor, wenn die Generalsanierung nicht auf die faktische Neuherstellung eines aufgebrauchten Wirtschaftsgutes als Ganzes abstelle, sondern bloß auf den Austausch wesentlicher verbrauchter Teile, sodass das Wirtschaftsgut trotz Verwendung besser nutzbaren Materials dasselbe bleibe.*

*Im gegenständlichen Fall sei das Gebäude im Zeitpunkt des Erwerbes in einem brauchbaren Zustand gewesen. Die vorgenommenen Sanierungs- und Modernisierungsmaßnahmen hätten nur den Zweck gehabt, es in einen ordnungsgemäßen und den modernen Anforderungen entsprechenden Zustand zu bringen. Es wären lediglich Teile des Gebäudes ausgetauscht und erneuert worden. So wären zB Fenster und Bodenbeläge ausgetauscht, die Sanitäranlagen erneuert und Maler- sowie Reinigungsarbeiten durchgeführt worden. Das Gebäude als solches sei insbesondere im Hinblick auf dessen Umfang und seine Funktion unverändert geblieben. So sei es weder aufgestockt worden noch sei ein Anbau erfolgt, es hätte nach wie vor als Betriebsgebäude der Reifenlagerung und dem Reifenverkauf gedient. Damit sei es aber zu keiner Herstellung eines neuen Wirtschaftsgutes und infolgedessen zu keinen Herstellungsmaßnahmen gekommen.*

Zum **Berufungspunkt betreffend Übertragung der stillen Reserven** gab der steuerliche Vertreter der Bw bekannt, dass die entsprechenden Aufwendungen **nicht mehr aufrecht** erhalten würden.

Die zitierte Vorhaltsbeantwortung wurde dem **Finanzamt** zur Kenntnis gebracht. Die Abgabenbehörde erster Instanz gab hiezu keine schriftliche Stellungnahme ab.

Anlässlich der am 22. September 2008 in Anwesenheit des Geschäftsführers, der Prokuristin und zweier steuerlicher Vertreter der Bw sowie zweier Vertreter der Amtspartei durchgeführten **mündlichen Berufungsverhandlung** vor der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates wurde im Wesentlichen Folgendes festgehalten:

*Der steuerliche Vertreter der Bw legte Wert auf die Richtigstellung zu den Ausführungen im Vorlageantrag, wonach erst sechs Monate nach Erwerb des Grundstückes und Bekanntwerden der Neubaukosten der Entschluss zum Neubau gefallen sei, dass dies eigentlich schon im November 1999 gewesen sei.*

*Der Vertreter der Amtspartei wies zunächst im Wesentlichen darauf hin, dass, da sich in den Unterlagen bzw. im Betriebsvermögen der Bw kein Vermögensgegenstand "Gebäude" befunden habe, ein solcher auch nicht instand gesetzt habe werden können und es sich daher um Herstellung handeln habe müssen. Es habe zwar ein ordnungsgemäßes Lager zur Verfügung gestanden. Ein solches könne aber sehr schnell genutzt werden. Die Anschaffung sei grundsätzlich erfolgt, um ein Logistikzentrum zu erwerben bzw. herzustellen und nur die Möglichkeit, dass da Reifen gelagert werden könnten, könne noch nicht die Betriebsbereitschaft begründen. Es seien außerdem nicht unbedeutende Baumaßnahmen gesetzt worden, wobei zwar die Kubatur im Wesentlichen beibehalten worden sei, aber gleichzeitig sei ein Zubau mit höheren Räumen samt einer LKW-Durchfahrt errichtet worden. Es sei daher insofern ein Anbau erfolgt.*

*Der steuerliche Vertreter betonte hiezu, dass dies ein getrennter Bereich gewesen und dieser ohnehin aktiviert worden sei. Dieser habe mit der bestehenden Halle, die für PKW-Service und Reifenlagerung benutzt werde, nichts zu tun.*

*Der Finanzamtsvertreter verwies auch darauf, dass nicht unerhebliche Aufwendungen für Mauerwerk, Sanierung und Grabungsarbeiten sowie vor allem Hartasphalt, der offensichtlich nötig gewesen sei, um den Boden für die maschinelle Ausstattung zu schaffen, getätigt worden seien. Insofern gehe er von wesentlichen Verbesserungen aus.*

*Die berufungswerbende Partei legte einen Plan des Betriebsareals (Einreichplan) sowie Fotos zur Veranschaulichung vor. Darauf war die Vorderansicht des Objektes erkennbar. Das darauf befindliche Einfahrtstor werde auch noch heute für den Bereich PKW-Service verwendet. Der vordere Anbau laut Plan sei ein Büro gewesen und sei auch heute noch ein solches. Der*

Verkaufsraum sei mit einer Glasfront neu gestaltet worden; man habe aus Modernisierungszwecken Glasfronten eingezogen, damit man im Zuge des Verkaufs dem Kunden gleich zeigen könne, wie gearbeitet werde. Das Tor sei gleich geblieben, man habe es aber natürlich gestrichen und diverse Ausbesserungsarbeiten vorgenommen. Die Halle sei gereinigt worden, die Fenster seien gleich geblieben. Als Trennung zwischen PKW-Service und Lagerhalle habe man nur eine niedrige Mauer in Leichtbauweise aufgestellt.

Sanitäräumlichkeiten und Aufenthaltsraum seien gleich geblieben. Man habe nur modernisiert und saniert. Die Lagerhalle sei gleich geblieben, man brauche nur eine Halle, das Entscheidende seien die Regale, die ohnehin ganz normal aktiviert worden wären. Auch der Boden der Lagerhalle sei identisch geblieben. Nur in einem kleinen Bereich habe er verbessert werden müssen. Die Außenfassade sei insofern saniert worden, als oben blau drüber gepinselt und die Fassade einmal gestrichen worden sei. Nur das Dach habe erneuert werden müssen, da es sich noch um das alte Dach von der Originalerrichtung der Halle gehandelt habe. An einer Stelle habe es ein bisschen hineingeregnet und es habe vom Licht her behördliche Auflagen gegeben. Lichtkuppeln seien vorher nicht vorhanden gewesen.

Sämtliche Aufwendungen seien daher zur Sanierung und Modernisierung des Gebäudes erforderlich gewesen, nicht aber für die Versetzung in den betriebsbereiten Zustand. Man habe das Gebäude ab November zur Lagerung verwendet. Wenn man in ein Gebäude übersiedle, wolle man dieses auch an die modernen Verhältnisse anpassen und für den Kunden attraktiv gestalten.

Über Vorhalt des Finanzamtsvertreters, dass die Nutzung zur Lagerung laut Berufung nur mit 15% der Kubatur erfolgt sei, gab die steuerliche Vertreterin der Bw an, dass die tatsächliche Nutzung nur ein Indiz für die Betriebsbereitschaft sei. Außerdem wies der Geschäftsführer der Bw darauf hin, dass im November der entscheidende Teil des Wintergeschäftes schon gelaufen sei, aber es sei sofort die Möglichkeit zur Lagerung als Saisonbetrieb genutzt worden.

Die GGmbH habe das Areal erst ab Halbjahr 2000 genutzt.

Diese befinde sich im kleineren der auf dem Areal befindlichen Gebäude; ein drittes, die LKW-Abfertigungshalle, sei neu gebaut worden, sodass eine Durchfahrtsmöglichkeit zwischen den Gebäuden entstanden sei, damit die LKW's nicht retour fahren müssten.

Das Gebäude, in dem die GGmbH drinnen sei, sei eigentlich schon in der bestehenden Form genutzt worden. Die GGmbH sei in den dortigen Büroräumlichkeiten drinnen. Wegen der geringen Laufkundschaft sei dies ein Büro- und ein Verkaufsraum. Im Obergeschoß seien Heizraum, Betriebsrat, Arbeitsmediziner und Küche, was von der Erwerberin voll weiter genutzt werde. Die GGmbH sei in der großen Halle nicht drinnen gewesen.

In der großen Halle seien nur allenfalls Zwischenwände, nicht aber tragende Wände

verschoben worden.

Hinsichtlich der Grabungs- und Erdarbeiten verwies der Vertreter der Bw darauf, dass gewisse Abflüsse gemacht hätten werden müssen, da überall dort, wo Autoservice stattfindet, auch Ölabscheider-Anlagen usw. vorgeschrieben wären. Das habe die Fa. B noch nicht gebraucht. Bei der Verladerampe erfolgte eine Optimierung, Zwischenwände seien teilweise weggerissen und neu aufgestellt, die Außenfassade verputzt worden, was besonders aufwändig gewesen sei, weil es keine einzige Rückseite, die man nicht so gesehen hätte, gebe.

Zur Verwunderung des Finanzamtsvertreters, dass das alles 14 Millionen Schilling gekostet habe, führte der Geschäftsführer der Bw aus, dass es auch für ihn selbst verwunderlich gewesen sei, wie schnell die Rechnung von Bau- und Elektrofirmen anwachsen konnten. Er verwies aber diesbezüglich auf die Größe der Halle und darauf, dass alles – wie von der Baufirma betont worden war – de facto in Handarbeit gemacht habe werden müssen. Man habe nicht wie bei Gebäuden auf freien Wiesen Fertigbetonteile verwenden können.

Handarbeit sei aber viel personalintensiver und daher teurer.

Die Eröffnung sei im Oktober 2000 erfolgt.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass jedenfalls schon vorher Betriebsbereitschaft vorgelegen habe. Aber es hätte keinen Sinn gemacht, eine Filiale reinzugeben, wenn man wisse, dass nach zwei Jahren schon wieder modernisieren müsse, damit es für den Kunden attraktiv sei.

Der Geschäftsführer der Bw betonte, dass auch schon spezielle Reifendimensionen für die V in der Halle eingelagert und somit dort auch schon Kunden im November oder Dezember 1999 hineingelassen worden seien.

Über Vorhalt des Finanzamtsvertreters, dass für den Betrieb der Servicestelle noch behördliche Auflagen (zB in Bezug auf Ölabscheider) durchzuführen gewesen seien, gab der Vertreter der Bw an, dass dies wahrscheinlich im Zuge der Genehmigungsverfahren im ersten Quartal 2000 geklärt worden sei. Der Finanzamtsvertreter stellte hiezu fest, dass die entsprechenden Baumaßnahmen dann erst umgesetzt hätten werden müssen.

Zusammenfassend stellte der steuerliche Vertreter der Bw fest, dass es beim Erwerb des Grundstückes um eine wirtschaftliche Überlegung gegangen sei. Man habe sich entscheiden müssen, ob man einen Neubau mache oder eine Sanierung. Wie man zuerst gehört habe, sei der Unterschied zu Beginn nicht so hoch gewesen. Man habe sich daher ursprünglich entschieden, einen Neubau zu errichten. Deshalb habe man zum Verkäufer gesagt, man könne das Gebäude zwar brauchen, ein Neubau sei aber nicht viel teurer, weshalb es keinen Wert habe. Man habe daher nur den vergleichbaren Grundstückspreis bezahlt. Der Verkäufer hätte aber bei bebauten Liegenschaften einen Bebauungsabschlag gehabt bzw. die Gebäude abreißen müssen, so habe er das Grundstück zum Grundpreis verkauft. Die Erwerberin hätte

den Kaufpreis auch nicht nur auf Grund und Boden aktivieren müssen, sondern auch aufteilen können, was man auch nachträglich gerne noch machen könne, da das Verfahren ja offen sei. Der Finanzamtsvertreter wendete ein, dass dies nicht dokumentiert worden sei und auch der Grundpreis dem wahren Wert entspreche.

Die steuerlichen Vertreter der Bw wiesen darauf hin, dass auch ein bereits abgeschriebenes Wirtschaftsgut einem Betrieb noch dienen könne. Wertlosigkeit und Betriebsbereitschaft seien zwei verschiedene Sachen.

Über Vorhalt, dass in den bisherigen Schriftsätzen teilweise darauf hingewiesen worden sei, dass das Gebäude für die Bw nicht brauchbar gewesen sei, führte der steuerliche Vertreter aus, dass in der Berufung jedenfalls auf dessen Brauchbarkeit hingewiesen worden sei.

Die steuerliche Vertreterin der Bw verwies in diesem Zusammenhang auf das Urteil des BFH vom 12.9.2001, 52/00, wonach bei einem erworbenen, leer stehenden Gebäude, Aufwendungen zur Modernisierung und Renovierung (Schönheitsreparaturen, Instandsetzungsaufwendungen an vorhandenen Gegenständen und Einrichtungen, insbesondere an im Wesentlichen funktionierenden Installationen) als Erhaltungsaufwand qualifiziert worden seien. Auch im gegenständlichen Fall hätten die Aufwendungen nur den Charakter von Schönheitsreparaturen gehabt bzw. den Austausch der verbrauchten Teile betroffen. Jedenfalls sei das Gebäude schon zum Zeitpunkt des Erwerbs betriebsbereit gewesen.

Die steuerlichen Vertreter der Bw wiesen auch darauf hin, dass es nach der letzten BFH-Judikatur, UFS-Rechtsprechung und Literatur den anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand, wie er vom Finanzamt gesehen werde, nicht mehr gebe. Auch die Einkommensteuerrichtlinien seien zuletzt geändert worden. Die Argumentation, dass ein so großer Aufwand vorgelegen habe, sei unter diesem Gesichtspunkt nicht zielführend.

Zur Betriebsbereitschaft führten sie aus, dass eine Lagerfläche, die in so einem Betrieb einen großen Teil des Betriebes ausmache, eine große Halle brauche und diese sei eben vorhanden gewesen, sodass man sofort mit der Lagerung habe anfangen können, was man auch gemacht habe. Zusätzlich seien Räumlichkeiten für ein Büro da und der Anbau ideal für den PKW-Service gewesen. Die Räumlichkeiten wären nur zu adaptieren, zu modernisieren und den Kundenansprüchen anzupassen gewesen. Die Gebäudekonstruktion sei für die Firma optimal nutzbar gewesen.

Der steuerliche Vertreter wies hinsichtlich der Bedeutung der Betriebsbereitschaft auch auf Entscheidungen des UFS hin; er gehe davon aus, dass der VwGH auch in diese Richtung gehen werde.

Hinsichtlich der von der Referentin angesprochenen subjektiven Betriebsbereitschaft wies die steuerliche Vertreterin auf die Tatsache hin, dass noch vor dem Erwerb des Grundstückes



*auch über die Sanierung nachgedacht worden sei, das heißt die Nutzung des alten Gebäudes überlegt worden sei.*

*Die Referentin stellte fest, dass aber die Entscheidung, dass das Gebäude auf einen wesentlich höheren Standard zu bringen sei, wohl immer festgestanden habe, entweder im Wege eines Neubaus oder der Sanierung.*

*Hiezu gaben die steuerlichen Vertreter an, dass das – wie der BFH ausgesagt habe – die Entscheidung bei Wohngebäuden sei. Es sei entscheidend, welchem Standard die Wohnung zugeführt werden solle, weil man bei Wohnungen in den betriebsbereiten Zustand des höheren Standards erst mit den Sanierungsmaßnahmen hineinkomme, was aber bei Betriebsgebäuden nicht so sei.*

*Festgestellt wurde, dass die BFH-Urteil Wohngebäude betroffen hätten, die UFS-Entscheidung ein vermietetes, betrieblich genutztes Grundstück.*

*Der Finanzamtsvertreter bezweifelte die Umlegung der Judikatur zu Wohngebäude auf Betriebsgrundstücke.*

*Die steuerlichen Vertreter verwiesen auch noch auf eine jüngste UFS-Entscheidung, die sich auf ein Betriebsgrundstück bezogen und Erhaltungsaufwand qualifiziert habe. Die Referentin wies darauf hin, dass in diesem Fall die Maßnahmen vom selben Unternehmer (kein Erwerb) durchgeführt worden waren.*

*Zu Punkt 2 der Berufung betreffend Bewertungsreserve/Dstraße Nr2 bekräftigte der steuerliche Vertreter der Bw seine schriftliche Stellungnahme, dass er diesen nicht mehr aufrecht erhalte, weswegen die Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2000, der nur Änderungen aus diesem Titel enthalten habe, als zurückgenommen zu gelten habe.*

*Hinsichtlich der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide wurden keine weiteren Gründe außer jenem, dass sich bei Stattgabe der Berufung gegen die Feststellungsbescheide keine anders lautenden Bescheide ergeben hätten, ins Treffen geführt.*

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

#### **A) Zur Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2000 bis 2002:**

*Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war die Berufung laut Berufungsschreiben dezidiert auch "gegen den Bescheid, mit dem das Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte

gemäß § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 1999/2000, das Jahr 2001 und das Jahr 2002 wieder aufgenommen wurde", gerichtet.

Insgesamt wurden die Bescheide betreffend Wiederaufnahme für die Jahre 2000 bis 2002 und Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2000 bis 2003 vollinhaltlich angefochten und beantragt, "die im Wirtschaftsjahr 2001 sofort abgesetzten Adaptierungs- und Instandsetzungsaufwendungen nicht als zu aktivierende Anschaffungs- und Instandsetzungsaufwendungen, sondern als sofort abzugsfähigen Instandhaltungsaufwand im Sinne der Einkommensteuerrichtlinien zu behandeln und die zum 31.1.2000 ermittelte Bewertungsreserve nach Verkauf des Betriebsgrundstückes mit ATS 4.044.211,00 anzusetzen".

Damit legte die Bw aber keine konkreten Änderungswünsche bezüglich der Wiederaufnahmebescheide dar.

Bei Fehlen der nach § 250 Abs. 1 lit. a bis d BAO wesentlichen **Erfordernisse einer Berufung** (Bezeichnung des Bescheides; Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird; Erklärung, welche Änderungen beantragt wird; Begründung) sieht der Gesetzgeber gemäß § 275 BAO grundsätzlich die Pflicht zur Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages vor.

Bei bestimmten Bescheiden (dazu gehört auch die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO) sind § 250 Abs. a lit. b (Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird) und c (Erklärung, welche Änderungen beantragt werden) BAO jedoch inhaltsleer, weil hier die Anfechtung nur die Aufhebung des angefochtenen Bescheides bezwecken und es somit nicht mehrere Berufungspunkte geben kann. Desgleichen kommt eine Änderung solcher Bescheide nicht in Betracht, die Berufung kann vielmehr nur auf Aufhebung gerichtet sein (vgl. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 10 zu § 250; VwGH 28.1.1998, 96/13/0081). Ein Mängelbehebungsauftrag war aus diesen Gründen im gegenständlichen Fall nicht zu erlassen.

Was das Berufungserfordernis der **Begründung** nach § 250 Abs. 1 lit. d BAO anlangt, so war im gegenständlichen Fall zwar grundsätzlich festzustellen, dass diese laut Berufungsschrift vordergründig nur Einwendungen gegen die Sachbescheide, nämlich die Richtigkeit der Aktivierung der strittigen Erhaltungsaufwendungen und der Höhe der übertragbaren stillen Reserven, enthielt.

In Anbetracht des Umstandes aber, dass als Begründung auch unschlüssige oder inhaltlich unzutreffende Begründungen zu gelten haben (siehe Ritz, a.a.O., Tz 17 zu § 250), war ein Mängelbehebungsauftrages auch aus diesem Grunde nicht zu erlassen, zumal der

gegenständlichen Begründung bei näherer Betrachtung durchaus die Qualität einer solchen für die Berufung betreffend die Wiederaufnahmebescheide zugestanden werden konnte.

Nach § 303 Abs. 4 BAO muss die Kenntnis der auf Grund der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel gewonnenen Umstände nämlich **"zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid" führen.**

Dass im gegenständlichen Fall die Grundvoraussetzung für eine Wiederaufnahme, das Hervorkommen neuer Tatsachen bzw. Beweismittel, erfüllt gewesen war, wurde von der Bw niemals bestritten bzw. wäre eine entsprechende Begründung auch nicht zielführend gewesen, da sich auf Grund der Aktenlage eindeutig ergibt, dass die Rechnungen betreffend die umfangreichen Erhaltungsaufwendungen dem Finanzamt erst im Rahmen der Betriebsprüfung bekannt geworden waren. Dies bestätigten die Vertreter der Bw auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung, wenn sie hinsichtlich der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens keine weiteren Gründe anführten.

Allerdings war die Frage, ob diese neu gewonnenen Erkenntnisse zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätten, abhängig von der Beurteilung der im Berufungsverfahren betreffend die Feststellungsbescheide strittigen Qualifikation dieser Aufwendungen, da nur in den einzelnen Jahren diese Feststellungen jeweils im Spruch anders lautende Bescheide indiziert hatten.

Es bestand sohin ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Berufungen betreffend die die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide und die in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide, was auch als Grund dafür erachtet wurde, gemäß § 284 Abs. 1 Z 2 BAO eine mündliche Verhandlung betreffend sämtliche berufsgegenständlichen Bescheide (betreffend Feststellung **und** Wiederaufnahme) in Einem abzuführen.

Vor allem war die Beurteilung der Frage der Berechtigung zur Wiederaufnahme abhängig von der Beurteilung der im Verfahren betreffend die Sachbescheide strittigen Aufwendungen.

Dies wird in der Folge zu klären sein:

### **B) Zur Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2000:**

Eine Abänderung dieses Bescheides im Gefolge der Betriebsprüfung war nur im Hinblick auf die Feststellungen des Betriebsprüfers zur Übertragung der stillen Reserven im Zusammenhang mit dem Grundstück Dstraße Nr2 (Punkt 2 der Berufung) erfolgt.

Nachdem dieser Berufungspunkt nach entsprechenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes bereits im Vorlageantrag nicht mehr angesprochen worden war, teilte der steuerliche Vertreter der Bw in seiner Stellungnahme

vom 14. Juli 2008 dezidiert mit, dass die darauf gerichteten Einwendungen nicht mehr aufrecht erhalten würden.

Da das Berufungsbegehren betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2000 aber nur Einwendungen im Zusammenhang mit diesem Berufungspunkt umfasste bzw. nur diesbezügliche Änderungen begehrt worden waren (der Ansatz des symbolischen Schillings für Gebäude zeitigte keine Auswirkung auf die Höhe der Einkünfte!), bestätigte der steuerliche Vertreter der Bw im Rahmen der mündlichen Verhandlung, dass die Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2000 damit als zurückgenommen zu gelten habe.

Gemäß **§ 256 Abs. 3 BAO** *hat die Abgabenbehörde dann, wenn eine Berufung zurückgenommen wurde, diese mit Bescheid als gegenstandslos zu erklären.*

Die gegenständliche Berufung war daher gemäß § 256 Abs. 3 BAO gegenstandslos zu erklären.

### **C) Zur Berufung gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2001 bis 2003:**

Im Zentrum des gegenständlichen Berufungsverfahrens stand die Frage, ob Aufwendungen der Bw im Zusammenhang mit dem erworbenen Betriebsareal IstraßeNr als sofort abzugsfähiger oder aktivierungspflichtiger, anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand zu qualifizieren seien.

Gegensätzliche Standpunkte nahmen die Parteien des Berufungsverfahrens zunächst vor allem in der Frage, ob hinsichtlich des Gebäudes überhaupt eine Anschaffung vorgelegen habe, ein. Laut ursprünglichen Ausführungen der Bw lag im Zusammenhang mit dem auf dem Grundstück gelegenen Gebäude keine Anschaffung vor, da das Grundstück laut Kaufvertrag mit der Fa. B zu einem marktüblichen Preis für Grund und Boden von 2.218,00 S/m<sup>2</sup> angeschafft worden sei. Anschaffungskosten für das Gebäude wären dem Vertrag nicht zu entnehmen, sodass diesbezüglich auch von keiner Anschaffung gesprochen werden könne. Es könne folglich auch kein anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand vorliegen.

Das Finanzamt gestand der Bw zwar zu, dass das auf dem Grundstück befindliche Gebäude bei der Kaufpreisfindung offensichtlich nicht berücksichtigt worden sei, da es bei Erwerb den betrieblichen Erfordernissen nicht entsprochen habe und lediglich zur überbrückenden Lagerhaltung verwendet habe werden können. Allerdings wurde als Anschaffungswert zumindest 1,00 S in Ansatz gebracht.

### **Hiezu ist Folgendes auszuführen:**

Einigkeit herrscht zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens darüber, dass bei der Kaufpreisfindung nur der Wert des Grund und Bodens, nicht aber auch des Gebäudes berücksichtigt wurde.

Dieser Meinung kann sich auf Grund der gegebenen Aktenlage auch die ho.

Berufungsbehörde anschließen:

Einerseits wurde die Bw bzw. deren steuerliche Vertreter nicht müde, im gesamten bisherigen Berufungsverfahren immer wieder zu betonen, dass das Gebäude zum Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes keinen Wert für die Käuferin (Bw) gehabt hätte und konnte sie dies in umfangreichen Ausführungen auch schlüssig begründen. Andererseits gestand auch der Betriebsprüfer diesen Umstand grundsätzlich zu. Offensichtlich zwecks Dokumentation des Tatbestandes der "Anschaffung" maß er dem Gebäude aber einen – gleichsam symbolischen – Wert von 1,00 S bei.

Der Ansatz dieses im Verhältnis zum Gesamtpreis verschwindend geringen Betrages, der nach ho. Ansicht gerade die Anerkennung der Wertlosigkeit des Gebäudes gegenüber dem Grund und Boden durch das Finanzamt zum Ausdruck bringt, war Gegenstand umfangreicher Ausführungen in den ersten Schriftsätzen des Berufungsverfahrens und wurde von der Bw entschieden bestritten. Dies offensichtlich vor allem im Bestreben danach, den fehlenden Zusammenhang der folgenden Aufwendungen für die Sanierung der Halle mit einer Anschaffung nachweisen zu können.

Abgesehen davon, dass die Wortfolge "anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen" auf Grund der Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes in jüngster Zeit auch von maßgeblichen Autoren und zuletzt in der Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates – wie in weiterer Folge noch zu erläutern sein wird – zur Diskussion gestellt wurde, erscheint nach ho. Ansicht die Frage, ob im gegenständlichen Fall Anschaffungskosten und damit implizit (wie von den Parteien des Berufungsverfahrens offenbar damit untrennbar verbunden) eine "Anschaffung" vorgelegen hatte, nicht vordergründig entscheidungsrelevant.

Fest steht nämlich, dass sich der Begriff der **"anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen"** nicht im Gesetz findet.

Nach der Rechtsprechung bezeichnet er jene Aufwendungen, die nach dem Erwerb eines vernachlässigten Gebäudes in zeitlicher Nähe der Übertragung liegen und im Verhältnis zu den Anschaffungskosten hoch sind (Konecny, BFH: Ende des anschaffungsnahe Erhaltungsaufwandes, in: RdW 2002, S. 497ff).

Der VwGH geht von einer Aktivierungspflicht für anschaffungsnahe Aufwendungen aus, wenn er z.B. im Erkenntnis vom 20.4.1995, 91/13/0143, Folgendes ausspricht: *"Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind beim Erwerb eines vernachlässigten*

*Gebäudes und anschaffungsnahe Vornahme eines Instandsetzungsaufwandes diese Instandsetzungsaufwendungen grundsätzlich als Anschaffungskosten zu aktivieren (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 4.4.1978, 557/75).*

Aus diesen Aussagen ist aber zu schließen, dass nicht das Vorliegen einer "Anschaffung" bzw. von "Anschaffungskosten" Grund- bzw. Tatbestandsvoraussetzung für die Qualifikation von Instandsetzungsaufwendungen als "anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen" ist, sondern die zeitliche Nähe der Aufwendungen zur **Übertragung bzw. dem Erwerb des vernachlässigten Gebäudes**.

Der Terminus "**anschaffungsnahe**" resultiert wohl einerseits aus der üblicherweise gegebenen Fallkonstellation, dass zumindest noch geringe Anschaffungskosten für das Gebäude vorliegen, andererseits aus der landläufigen Bezeichnung eines Erwerbes als Anschaffung.

Die **Begriffe "Erwerb" bzw. "Anschaffung"** sind vor dem Hintergrund des Sinnes der Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zu interpretieren:

Anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand ist dann zu aktivieren, wenn dieser den Kaufpreis beeinflusst hat. Hätte der Verkäufer den Erhaltungsaufwand getätigt, dann hätte er zwar entsprechende Betriebsausgaben, die jedoch durch den höheren Kaufpreis ausgeglichen worden wären. Der Käufer hätte einen entsprechend höheren Kaufpreis zu entrichten; die Aktivierung dient daher der Gleichstellung mit einem Käufer, dessen erworbene Liegenschaft vor der Veräußerung verbessert wurde und der deshalb einen höheren (aktivierungspflichtigen Kaufpreis) zu bezahlen hat (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 73 zu § 6). Diese Aussagen gelten laut BFH (Urteil vom 9.5.1995 IX R 5/93, BStBl. 1996 II S. 588) auch bei teilentgeltlichem Erwerb (gemischter Schenkung), wobei in diesem Fall als Vergleichsmaßstab zur Höhe der Aufwendungen der Verkehrswert des Gebäudes heranzuziehen ist.

Lediglich bei unentgeltlichen Erwerben ist im Hinblick auf die durch Gesamt- bzw. Einzelrechtsnachfolge bedingte besondere Stellung des Rechtsnachfolgers auf den Erwerb durch den Rechtsvorgänger abzustellen (siehe Doralt, a.a.O.).

Dass im gegenständlichen Fall ein unentgeltlicher Erwerb vorgelegen hätte, war – wie von der Bw in ihrem Vorlageantrag richtig dargelegt – nicht anzunehmen, da auf Grund des fehlenden Naheverhältnisses seitens der Verkäuferin kein Anlass bestand, der Bw das Gebäude schenkungsweise zu überlassen. Vielmehr ist anzunehmen, dass – hätte die Verkäuferin zuvor Aufwendungen in Höhe der später bei der Bw angefallenen getätigt – dies entsprechend den Kaufpreis beeinflusst hätte.

Dass aber überdies die auf dem Grundstück befindliche, für die Erwerberin wertlose Halle sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich in das Eigentum der Bw übergegangen war, wird auch von der Bw nicht bestritten, wenn sie sich in ihren Ausführungen immer wieder auf den Zeitpunkt des Erwerbs und ihre Stellung als Erwerberin bezieht (siehe z.B. S. 3 des Vorlageantrages: "Unstrittig bleibt aber, dass im Zeitpunkt des Erwerbes vom Abriss ausgegangen worden ist, ...."; S. 5 des Vorlageantrages: "In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war das Gebäude aus der Sicht des Erwerbers nichts wert ....."). Vielmehr hat sie selbst darauf hingewiesen, dass die Tatsache, dass das Eigentum am Gebäude als unselbständigem Anteil des Grundstückes jenem am Grundstück folge, sich schon aus dem bürgerlichen Recht ergebe (Koziol/Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, S. 72) und nicht erst aus dem Kaufvertrag.

Dem entspricht auch die Aussage des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei einem bebauten Grundstück das Gebäude mit dem Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut bildet (VwGH 18.12.2001, 98/15/0019).

Dass der Bw wie ein Eigentümer auch über das berufungsgegenständliche Gebäude verfügen konnte und insofern jedenfalls wirtschaftliches Eigentum erlangt hatte, ergibt sich unzweifelhaft auf Grund der Aktenlage; dies auch nicht zuletzt deshalb, weil sich ihre Investitionsentscheidungen ohne Einschränkungen durch Dritte auf das erworbene Gebäude bezogen.

**Insgesamt können also auf Grund obiger Ausführungen nach ho. Ansicht die berufungsgegenständlichen Aufwendungen unter den von der Judikatur geprägten Terminus des "anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes" subsumiert werden, was nach der zit. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aber eine Aktivierung der entsprechenden Aufwendungen zur Konsequenz haben muss.**

Allerdings wird – darauf wurde bereits oben hingewiesen – dieser Begriff der "anschaffungsnahen Erhaltungsaufwendungen" basierend auf der jüngeren Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes (siehe vor allem die Urteile vom 12.9.2001, IX R39/97 und IX R52/00), der sich auch bereits namhafte österreichische Autoren und zuletzt der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 12.4.2005, RV/0123-W/04, angeschlossen haben, immer deutlicher hinterfragt.

In den Mittelpunkt des Interesses rückte danach vielmehr der Begriff der **"Betriebsbereitschaft"**, der aus der handelsrechtlichen Definition der Anschaffungskosten resultiert.

Das Einkommensteuergesetz selbst nimmt keine Definition des Zeitpunktes **Anschaffungskosten** vor, sodass hinsichtlich der Bewertung des Betriebsvermögens auf

Grund der Maßgeblichkeit der allgemeinen und handelsrechtlichen Grundsätze der ordentlichen Buchführung (§ 4 Abs. 2 und § 5 EStG) für das Steuerrecht auf die Bestimmungen des Handelsrechtes zurückgegriffen werden kann und diese somit den Inhalt des Begriffes Anschaffungskosten oder Herstellungskosten bestimmen (VwGH 23.11.1994, 91/13/0111; Langheinrich/Ryda, Die Anschaffungs- und Herstellungskosten im Steuerrecht, in: FJ 2005, S. 44ff).

**Anschaffungskosten sind danach "die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können."** (§ 203 Abs. 2 HGB bzw. UGB; ebenso VwGH 23.11.1994, 91/13/0111; Mayr, Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand gerechtfertigt?, in: ÖStZ 2002, S. 44ff).

Diese Formulierung erweitert den Kreis der aktivierungspflichtigen Aufwendungen über die Anschaffungskosten hinaus und markiert das Ende des Anschaffungsvorganges. Im Allgemeinen erfasst sie Nebenkosten, die mit der Anschaffung objektiv in einem Zusammenhang stehen, wie beispielsweise Transportkosten, Provisionskosten, Grunderwerbsteuer, Montagekosten etc..

**Betriebsbereitschaft** liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut im konkreten Betrieb erstmals bestimmungsgemäß genutzt werden kann.

Fallen die Aufwendungen an, um das Wirtschaftsgut erstmals in betriebsbereiten Zustand zu versetzen, zählen sie zu den Anschaffungskosten.

Ist das gebraucht erworbene Wirtschaftsgut "objektiv" (im Sinne einer betriebsbezogenen Betriebsbereitschaft) im Betrieb einsetzbar (zB als Bürogebäude nutzbar), finden weitere Instandsetzungsaufwendungen im Anschaffungskostenbegriff keinen Platz.

Die Betriebsbereitschaft (im konkreten Betrieb) zieht die Grenze der Aktivierung bei den Anschaffungskosten: Anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwendungen (bis) zur Erlangung der Betriebsbereitschaft gehören zu den Anschaffungskosten; ab erlangter Betriebsbereitschaft sind sie hingegen grundsätzlich sofort abzuziehen.

Anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwendungen begründen keine Herstellungskosten, weil die allgemeine Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand umfassend gilt; auf die Anschaffungsnahe kommt es nicht an, der Begriff "anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand" erübrigt sich (Mayr, a.a.O.).

Die Betriebsbereitschaft ist dann erreicht, wenn der Vermögensgegenstand entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann (Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 255 HGB Tz 13). Zu den Anschaffungskosten zählen daher die Aufwendungen, die erforderlich sind, um den Vermögensgegenstand



**bestimmungsgemäß** nutzen zu können (Heymann/Walz, Handelsgesetzbuch, 2. Aufl., § 255 Rdnr. 14; Werndl, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 6 RN B 90; Helwing, Der anschaffungsnahe Aufwand, 1995, S. 48).

**Den Zweck, zu dem das angeschaffte Wirtschaftsgut genutzt werden soll, bestimmt laut BFH (BFH 12.9.2001, IX R 39/97 und IX R 52/00) der Erwerber.**

**Zweck** bedeutet nicht nur, dass der Vermögensgegenstand genutzt werden soll und daher betriebsbereit wäre, sondern vielmehr die **konkrete Art und Weise, in der der Erwerber den Vermögensgegenstand zur Erzielung von Einnahmen nutzen will.**

Im Falle eines Gebäudes zählt dazu auch die Entscheidung, auf welchen Standard das Gebäude gebracht werden soll. Konsequenterweise gehören daher Kosten, die das Gebäude auf einen höheren Standard bringen, zu jenen, die die Betriebsbereitschaft herstellen, und sind daher zu aktivieren.

Den Zweck, den der Steuerpflichtige verfolgt, leitet der BFH anhand des äußeren Sachverhaltes ab:

Im Falle von Renovierungsaufwendungen ist das Gebäude schon dann in einem betriebsbereiten Zustand, wenn es vor dem Erwerb bereits vermietet wurde und auch der Erwerber ab dem Übergang des Erwerbes das Gebäude weiterhin vermietet. Im Zeitpunkt des Erwerbes war das Gebäude nämlich bereits in einem betriebsbereiten Zustand. Die Aufwendungen dienten infolgedessen nicht dazu, den Vermögensgegenstand erst in betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Der BFH verneinte folglich eine Qualifikation der Aufwendungen als Anschaffungskosten.

Eine Aktivierung nach dem Tatbestand der Kosten zur Versetzung in die Betriebsbereitschaft kommt laut Bundesfinanzhof allenfalls in Betracht, wenn der Abgabepflichtige vor der Inbetriebnahme funktionsuntüchtige Teile des Gebäudes, die für die Nutzung unerlässlich sind, wieder herstellt oder Renovierungs- oder Modernisierungsarbeiten gleichzeitig mit dem Kaufvertrag über eine Eigentumswohnung in einem Altbau durchführt.

Anschaffungsnahe Aufwendungen, um das Wirtschaftsgut in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, sind zwar bereits als solche zu aktivieren, sie können aber gleichzeitig auch als **anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand** aktivierungspflichtig sein (VfGH 17.3.1970, B 168/69, zu Instandsetzungs- und Erhaltungsarbeiten; doppelter Aktivierungsgrund; Doralt, a.a.O., Tz 74 zu § 6).

In der Handelsbilanz wird nicht auf die Anschaffungsnahe abgestellt, zu den Anschaffungskosten gehören vielmehr die Aufwendungen, die dazu getätigt werden, "um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen" (§ 203 Abs. 2 HGB). Damit werden im Wesentlichen die anschaffungsnahe

Erhaltungsaufwendungen erfasst, wobei es eher auf den funktionalen Zusammenhang ankommt (Doralt, a.a.O., Tz 75 zu § 6).

**Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeuten diese Aussagen Folgendes:**

Auf Grund der obigen Ausführungen zum Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft war im Zusammenhang mit dem gegebenen Sachverhalt vor allem die Frage zu klären, ab wann der am Grundstück befindliche Gebäudebestand entsprechend seiner Zweckbestimmung (die durch den Erwerber festgelegt wird!) genutzt werden konnte.

Hiezu war zunächst die konkrete Art und Weise zu ergründen, in der die Erwerberin die Gebäude nutzen wollte.

Auf Grund der übereinstimmenden Aussagen der Parteien des Berufungsverfahrens steht eindeutig fest, dass sich im Zusammenhang mit der Veräußerung der Betriebsstätte der Bw in der Dstraße der Bedarf nach der Unterbringung der betrieblichen Aktivitäten der Gesellschaft wie Gummitechnik, LKW-Abfertigung, Lagerung von und Handel mit Fahrzeugreifen ergeben hat. Der Erwerb des berufsgegenständlichen Grundstückes erfolgte zu dem Zweck der Unterbringung sämtlicher dieser Betriebszweige auf dem erworbenen Areal. Auch die zeitnah aufzugebene PKW-Servicestelle in der Pstraße sollte hierher übersiedeln.

Das Interesse der Bw bestand – das geht aus sämtlichen Stellungnahmen im Berufungsverfahren hervor – vordergründig am Areal, also dem Betriebsgrundstück. Der am Grundstück gegebene Gebäudebestand war von sekundärer Bedeutung, da ohnehin feststand, dass dieser für Zwecke des Betriebes der Erwerberin in umfangreichem Ausmaße erst adaptiert werden musste.

Wie in der mündlichen Verhandlung betont wurde, bestanden Überlegungen sowohl in Richtung Sanierung als auch in Richtung Neubau des Gebäudes, wobei – wie sich aus den umfangreichen Schriftsätzen ableiten lässt – zum Zeitpunkt des Ankaufes des Grundstückes jedenfalls der Neubauvariante der Vorzug gegeben wurde.

Es bestanden also zum Zeitpunkt des Erwerbs zwei Optionen,

- erstens der Abriss der Gebäude und Neugestaltung des Grundstückes für Zwecke der Firma durch einen Neubau;
- zweitens die Gestaltung des Areals für Zwecke der Bw (Erwerberin) unter Verwendung des vorhandenen Gebäudebestandes und entsprechender Sanierung.

Eine dritte Option, nämlich etwa dahingehend, dass der Gebäudebestand außer kleineren Instandsetzungsaufwendungen bzw. Schönheitsreparaturen, so wie er vorhanden war, benutzt werden sollte, bestand nicht.

Dies beweist vor allem auch der Umstand, dass – wie im Vorlageantrag ausgeführt – das

Delta zwischen Neubau und Sanierung "nur" 5 Millionen Schilling (Mehrkosten des Neubaus gegenüber der Sanierung) betragen hatte. Diesen Differenzbetrag hätte man sogar noch in Kauf genommen, um eine Halle mit idealem Platzbedarf für die Reifenlagerung zu errichten. Erst das sich später ergebende tatsächliche Delta zwischen Neubau (25 Millionen Schilling) und Sanierung (10 Millionen Schilling) sei schließlich zu hoch gewesen.

Man ging sohin offenbar schon von vornherein von nicht unerheblichen Sanierungskosten von mehreren Millionen Schilling, die fast an die Neubaukosten herangereicht hätten, aus, was eindeutig darauf hinweist, dass der Gebäudebestand, so wie er vorlag, nach dem Willen der Erwerberin (Bw) jedenfalls auf einen anderen Standard gebracht werden sollte.

Fest steht, dass die Erwerberin (Bw) dem berufsgegenständlichen Gebäude zum Zeitpunkt des Ankaufs subjektiv keinen Wert beigemessen hat. Dies hat sie in ihren zahlreichen Aussagen zur "Anschaffungsqualität" bezüglich des Gebäudes unterstrichen.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass der in den Schriftsätzen des Berufungsverfahrens immer wieder verwendete Begriff "Gebäude" eigentlich den am Grundstück befindlichen Gebäudebestand, vor allem die hauptsächlich angesprochene große Halle (Reifenlagerung, PKW-Service) und eine kleinere (Gummitechnik etc.) umfasst.

Dass sich die Sanierungsmaßnahmen jedoch auf das Grundstück in seiner Gesamtheit – also Grund und Boden sowie sämtliche Gebäude – als ein nach der Verkehrsauffassung einheitliches Wirtschaftsgut (siehe auch Doralt, Kommentar zum EStG, Tz 6 und 8 zu § 6; VwGH 18.12.2001, 98/15/0019; 22.10.2002, 98/14/0061) erstreckten, zeigt schon allein der Umstand, dass diese – wie aus sämtlichen Unterlagen hervorgeht – als Bündel von Maßnahmen zur Erreichung eines Zweckes, nämlich des "Umbaus der vorhandenen Hallen und Gebäude in ein PKW- und LKW-Reifenzentrum der Fa. XYG" (siehe Beiblatt des Amtes für Natur- und Umweltschutz zur Vorprüfung im Bauverfahren vom 4. April 2000) gesehen wurde.

Der Gebäudebestand wird zwar grundsätzlich als "betriebsbereit" bezeichnet, aber er entsprach offensichtlich nicht den Gegebenheiten, wie sie aus der Sicht der Erwerberin für deren Zwecke nötig waren. Es gab aus der Sicht der Bw nur die oben angeführten zwei Optionen, während eine andere – etwa eine Nutzung ohne erhebliche Investitionen – nicht in Betracht gezogen wurde.

Wie oben dargestellt, wird die Betriebsbereitschaft vom Erwerber bestimmt und ist insofern aus seiner Sicht zu beurteilen, ob ein Wirtschaftsgut als für Zwecke seines Betriebes bereit anzusehen ist. Entscheidet er, es erst nach Erhöhung des Standards tatsächlich für Zwecke seines Betriebes einzusetzen, so ist die Betriebsbereitschaft erst nach Durchführung der entsprechenden Maßnahmen gegeben.

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die Bw das Betriebsgrundstück so, wie es beim Erwerb des Grundstückes war, nicht verwenden wollte, auch wenn sie dies grundsätzlich gekonnt hätte. Auf Grund der zahlreichen Ausführungen ist es als erwiesen anzunehmen, dass es erst nach Durchführung umfangreicher Sanierungs- und Adaptierungsmaßnahmen für Zwecke des Betriebes, die sich nicht nur in der Reifenlagerung erschöpften, sondern auch in den übrigen Betriebszweigen bestanden, dienen sollte.

Dass die Bw das Objekt letztendlich – wie in der jüngsten Stellungnahme ausgeführt – an die XYG RgmbH und die XYG GGmbH vermietete, ändert nichts an dieser Sichtweise, da sie auf Grund der Verbundenheit mit diesen Firmen (Teilgesellschaften), die sich schon in der Identität der Entscheidungsträger manifestiert, die Vermietung des Objektes in eben dieser Weise ins Auge gefasst hatte (Zweck!) und der Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft in der dem Abgabenrecht immanenten wirtschaftlichen Betrachtungsweise hieraus abzuleiten ist.

Die angesprochenen Sanierungskosten beliefen sich (ohne Abzug von Skontis) auf insgesamt ATS 14.304.187,00 netto, wobei diese im Wesentlichen vor allem durch Aufwendungen für Bau-, Maurer- und Erdarbeiten (ca. ATS 3.200.000,00 S), Heizungsinstallationen (cirka ATS 1.000.000,00 S), Elektroinstallationen (cirka 1.700.000,00 S), Dacherneuerung (cirka 2.200.000,00 S), Fenster, Türen und Tore samt Konstruktionen (cirka 1.700.000,00 S), Maler-, Verfließungs-, Verglasungs- und Bodenbelagsarbeiten (cirka 2.000.000,00 S), Leuchtschilder (cirka 500.000,00 S), Architekten (cirka 300.000,00 S), Demontagen (cirka 300.000,00 S) und Asphaltierung bzw. Parkplatz- und Straßenbefestigung (cirka 1.300.000,00 S – Anmerkung: vom Betriebsprüfer wurden 729.509,00 S hievon aus dem Titel der "Herstellung Parkplatz, Straße" aktiviert) bedingt waren.

Wenn die Vertreter der Bw im Rahmen der mündlichen Verhandlung in sehr anschaulicher Art und Weise die durchaus nachvollziehbaren und legitimen wirtschaftlichen Überlegungen sowie die Art der Arbeiten und Geschehensabläufe schilderten, so kann ihnen darin Recht gegeben werden, dass einem Großteil der einzelnen Aufwendungen bzw. Maßnahmen für sich allein gesehen die Qualität von Erhaltungsaufwendungen beigemessen werden könnte.

Aus ho. Sicht handelt es sich bei diesen Maßnahmen aber um ein untrennbar miteinander verquicktes Bündel von Baumaßnahmen, das einerseits zu einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudes gegenüber seinem Zustand beim Erwerb führen musste, wie dies etwa auch der BFH bei vermieteten Gebäuden sah, wenn diese wenigstens in drei von vier wesentlichen Bereichen wie Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen bzw. Fenstern bestanden hatten. Beachtenswert erscheint in diesem Zusammenhang auch, dass die Baumaßnahmen sich überdies in nicht unwesentlichem Ausmaß auf die Nutzbarmachung von Grund und Boden (Asphaltierungsarbeiten) bezogen, sich in Teilbereichen mit jenen bezüglich der neu errichteten LKW-Halle (siehe zB Rechnung/ Sch vom 1.12.2000) überschneiden sowie zum Teil

konkret für Zwecke der Bw bestimmte Neuinvestitionen betrafen (siehe Leuchtschilder/cirka 500.000,00 S).

Andererseits erachtete die Bw diese wesentliche Verbesserung des bestehenden Gebäudes und dessen Umfeldes als notwendige Grundvoraussetzung für die Aufnahme ihres Betriebes am betreffenden Standort. Dies zeigt schon allein die Tatsache, dass eben der Gebäudebestand für die Erwerberin – vor Durchführung massiver Investitionen – grundsätzlich **nichts wert** war.

Für die Bw stand von vornherein fest, dass sie das gegenständliche Objekt mittels umfangreicher Investitionen – sei es im Wege eines Neubaus oder schließlich der Sanierung – für ihren Betrieb adaptieren musste bzw. wollte.

Hiebei wurde einerseits der Umstand nicht übersehen, dass auf Grund der Bestimmung des § 4 Abs. 7 EStG 1988, wonach die Abgrenzung zwischen zu einer wesentlichen Verbesserung führendem Instandsetzungsaufwand und Herstellungsaufwand gegenüber der deutschen Rechtslage eine diffizilere ist (siehe auch Doralt, a.a.O., Tz 381 zu § 4); andererseits wurde auch nicht außer Acht gelassen, dass sich – wie von den steuerlichen Vertretern der Bw in der mündlichen Verhandlung eingewendet – die Erhöhung des Standards in der deutschen Judikatur auf Mietwohngebäude bezieht.

Nach ho. Ansicht zeigt aber gerade der gegebene Sachverhalt, dass eine Verknüpfung zwischen Erhöhung des Standards durch auf eine wesentliche Verbesserung gerichtete Maßnahmen und Betriebsbereitschaft jedenfalls gegeben sein muss.

Dieser Fall erscheint nämlich vergleichbar mit jenem laut Punkt II 2.b. bb 2. Fall laut dem auch von den steuerlichen Vertretern der Bw zitierten BFH-Urteil vom 12.9.2001, IX R 52/00, wonach gleichzeitig mit dem Kaufvertrag Renovierungs- oder Modernisierungsarbeiten bezüglich einer Eigentumswohnung in Auftrag gegeben wurden.

Der Hintergrund ist nach ho. Ansicht jener, dass der Erwerber damit schon bei Anschaffung dokumentiert hat, dass seine Bestrebungen auf die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes anderer Güte gerichtet sind bzw. Baumaßnahmen zu setzen sind, um das Wirtschaftsgut entsprechend seinen Anforderungen und Bedürfnissen nutzen zu können (siehe auch BFH 22.1.2003, X R 9/99).

Auch im gegenständlichen Fall dokumentierte die Bw bereits beim Erwerb, dass das angeschaffte Grundstück, um ihren Zwecken gerecht zu werden, noch erheblicher Adaptierungen – sei es im Wege eines Neubaus oder einer Sanierung – bedurfte.

Nach ho. Ansicht besteht daher kein Grund, diese vom BFH im Hinblick auf Wohngebäude zum Ausdruck gebrachten Gedanken auch auf Betriebsgebäude anzuwenden, zumal der Bundesfinanzhof sich auf seine zitierte Rechtsprechung auch in späteren Urteilen, die offensichtlich Betriebsgebäude betrafen, bezog. So führte er etwa in seinem Urteil vom

15.9.2004, I R 7/02, aus, dass Renovierungsaufwendungen zu aktivieren seien, wenn sie dem Ziel dienten, die Gebäude für den Bestimmungszweck des Erwerbers tauglich zu machen, was beim gegenständlichen Sachverhalt der Fall war.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass sich die von den steuerlichen Vertretern der Bw angezogenen Entscheidungen des UFS (RV/0123-W/04, RV/0213-F/06) zwar auf Betriebsgebäude beziehen, diese aber andere Sachverhalte betreffen. Im erstem Fall (UFS 12.4.2005, RV/0123-W/04) nutzte die Mieterin das Objekt bereits vor Erwerb selbst; im zweiten Fall (UFS 25.4.2008, RV/0213-F/06) wurden die Sanierungsaufwendungen vom Unternehmer nicht im Zusammenhang mit einem Erwerb getätigt.

Zum Einwand der Vertreter der Bw, mit dem die Nutzung der bestehenden Betriebsgebäude zur Reifenlagerung besonders hervorgestrichen wurde, ist auszuführen, dass an der Richtigkeit der entsprechenden Behauptung auf Grund der glaubhaften Darlegungen nicht gezweifelt wird.

Allerdings weisen die widersprüchlichen Aussagen in den Schriftsätzen zur "Brauchbarkeit" (zB "brauchbar" laut Berufung; "nicht brauchbar" laut Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers) sowie die ursprüngliche Betonung der bloß marginalen Nutzung vor Durchführung der Umbaumaßnahmen (nur 15% der Kubatur) darauf hin, dass die Nutzungsmöglichkeit bzw. tatsächliche Nutzung aus Sicht der Bw selbst nur eine eingeschränkte war, die noch nicht als Ausdruck der Betriebsbereitschaft, wie sie von der Bw bestimmt worden war, gelten konnte. Angemerkt sei in diesem Zusammenhang, dass insbesondere der Zweck der Nutzung für sämtliche Betriebszweige der Bw bzw. der mit ihr verbundenen GmbHs (insbesondere auch der GGmbH – diese zog erst ab Halbjahr 2000 ein) noch nicht erfüllt war.

Vielmehr ergibt sich aus dem Gesamtbild des Sachverhaltes, dass die Zug-um-Zug-Aufnahme der Tätigkeit entsprechend den sich aus der Fertigstellung der einzelnen Schritte der Verbesserungsarbeiten ergebenden Möglichkeiten erfolgte, wie dies etwa auch bei einem Neubau sein kann, wenn bereits fertig gestellte Räumlichkeiten mit Teilbereichen bezogen bzw. Altbestände vorübergehend so weit wie möglich genutzt werden.

Insgesamt wurde aber die Zweckbestimmung des erworbenen Betriebsgrundstückes geändert, indem die ehemals dem Betriebszweck der Fa. B Metallmöbel- und Drahtgitterfabrik GmbH dienenden Hallen sowie zum Teil auch des Bodens (umfangreiche Asphaltierungsarbeiten) für den Betrieb der Bw umzufunktionieren waren und in diesem Zusammenhang umfangreiche Baumaßnahmen gesetzt wurden.

Die Verbesserungsmaßnahmen wurden durchgeführt, um das Betriebsgrundstück in seiner Gesamtheit einer anderen Zweckbestimmung, nämlich der des Betriebes der Erwerberin zuzuführen.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass sie von der Bw in ihrer jüngsten Stellungnahme herangezogene Literatur (Renner, Zorn) und Judikatur (VwGH 17.5.2006, 2004/14/0080; 24.9.2007, 2006/15/0333) zur Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand nicht sog. **anschaffungsnahe** Aufwendungen betrifft.

Aber auch hier wird zusammenfassend festgestellt, dass eine Maßnahme der Generalsanierung (erst) dann eine Herstellungsmaßnahme darstelle, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes beibehalten werden (Zorn, Erneuerung einer Wasserversorgungsleitung – Erhaltung oder Herstellung, in: RdW 2007, 690ff). Diese Änderung der Wesensart ist funktionell zu verstehen (siehe Renner, Abgrenzung zwischen Herstellung und Erhaltung bei Umbaumaßnahmen, in: ÖStZ 2008, 96ff samt dort zit. Jud.), wonach Herstellung eines (neuen) Wirtschaftsgutes auch anzunehmen ist, wenn ein vorhandenes Wirtschaftsgut auf Grund von Baumaßnahmen in Funktion und Wesen verändert wird, d.h. zB wenn sich seine Zweckbestimmung ändert. Dies änderte sich aber im gegenständlichen Fall, indem das Grundstück einem anderen Betriebszweck zugeführt wurde, wobei zu beachten ist, dass allein schon der Umstand, dass von beiden Vertragsparteien – also auch der Verkäuferin – den vorhandenen Gebäuden kein Wert mehr beigemessen wurde und insofern deren ursprüngliche Zweckbestimmung mit jener nach Adaptierung für Zwecke der Erwerberin schon alleine deswegen nicht gleichgesetzt werden kann.

Damit schließt sich aber der Kreis aller jener Erwägungen, die den Verwaltungsgerichtshof zu seiner Judikatur betreffend die Aktivierung "anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen" und den deutschen BFH in seiner Rechtsprechung zur "Erlangung der Betriebsbereitschaft" bewogen haben, sowie der Überlegungen der Literatur hiezu zu einem homogenen Ganzen, das in den Mittelpunkt des Interesses die zentrale Frage danach stellt, ob durch die Aufwendungen ein Wirtschaftsgut neu geschaffen bzw. in die Lage versetzt wird, einer neuen Funktion zu dienen, bzw. einer anderen Zweckbestimmung zugeführt wird.

Im gegenständlichen Fall sollte aber – wie obigen Ausführungen zu entnehmen ist – ein einheitliches Wirtschaftsgut, nämlich das "Betriebsareal IstraßeNr " in die Lage versetzt werden, einer neuen Funktion zu dienen, bzw. einer anderen Zweckbestimmung zugeführt werden.

Zusammenfassend musste der Unabhängige Finanzsenat daher in logischer Zusammenschau der umfangreichen Literatur und (österreichischen sowie deutschen) Judikatur zu dieser Thematik getroffenen Aussagen zu dem Ergebnis kommen, dass die streitgegenständlichen Aufwendungen jedenfalls als anschaffungsnahe Aufwendungen bzw. solche zur Versetzung des Wirtschaftsgutes in die Betriebsbereitschaft gewertet werden mussten, was aber eine Aktivierungspflicht zur Folge hat.

Das Berufungsbegehren bezüglich Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2001 bis 2003 war daher als unbegründet abzuweisen.

**D) Zur Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide 2000 bis 2002:**

Wie unter Punkt A) der gegenständlichen Berufungsentscheidung ausgeführt, war die Berechtigung zur Wiederaufnahme der Verfahren von der Erledigung der Berufung gegen die Sachbescheide (Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2000 bis 2002) abhängig, da nur die berufsgegenständlichen Feststellungen des Betriebsprüfers zu "anders lautenden Bescheiden" geführt hatten.

Da auf Grund der Ausführungen unter Punkt B) und D) die Feststellungen des Prüfers im gegenständlichen Berufungsverfahren bestätigt wurden, ergab sich insofern auch eine Berechtigung zur Wiederaufnahme der Verfahren, zumal diese Feststellungen zu anders lautenden Bescheiden führten.

Hinsichtlich des Neuhervorkommens von neuen Tatsachen oder Beweismitteln erhob die Bw keine Einwendungen. Ebenso bekämpfte sie auch die Ermessensübung nicht, im Rahmen welcher das Finanzamt auf Grund der nicht unerheblichen steuerlichen Auswirkungen auch nach h.o. Ansicht zu Recht dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit den Vorrang gegenüber jenem der Rechtssicherheit gegeben hatte.

Im Ergebnis waren daher sowohl das gegen die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2000 bis 2002 gerichtete Berufungsbegehren als auch jenes, das gegen die Sachbescheide (Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2003) gerichtet war, unter Bedachtnahme auf obige Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 30. September 2008