



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dipl.-Vw. Hubert Rauch, vom 24. Juni 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 16. Juni 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Gesamtbetrag der Einkünfte 1999: 16.978,70 €; Einkommen 1999: 11.575,40 €;
Körperschaftsteuer 1999 nach Berücksichtigung der einbehaltenen
Steuerabzugsbeträge: 3.932,47 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 2000: 28.435,64 €; Einkommen 2000: 28.435,64 €;
Körperschaftsteuer 2000 nach Berücksichtigung der einbehaltenen
Steuerabzugsbeträge: 9.665,34 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 2001: 5.394,36 €; Einkommen 2001: 5.394,36 €;
Körperschaftsteuer 2001 nach Berücksichtigung der einbehaltenen
Steuerabzugsbeträge: 1.830,85 €

Entscheidungsgründe

Die Gemeinde betreibt ein Elektrizitätswerk (Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts iSd § 2 Abs. 1 KStG 1988). Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung dieses Betriebes, umfassend die Jahre 1999 bis 2001, stellte der Prüfer fest, dass Aufwendungen für die "*Instandhaltung Austausch Freileitungen und Kabelleitungen*" im gesamten Prüfungszeitraum gewinnmindernd gebucht worden seien. Lt. Auskunft der Gemeinde handle es sich dabei um die Verlegung der Freilandleitung in die Erde. Diese Anschaffung könne nicht als Erhaltungsaufwand iSd § 6 EStG 1988 bewertet werden, da sich Wesen und Struktur in einer Weise geändert haben, dass das Vorliegen eines neuen Wirtschaftsgutes angenommen werden könne. Die dafür geleisteten Aufwendungen von 763.834,29 S (im Jahr 1999), 1.462.732,29 S (im Jahr 2000) und 1.224.990,35 S (im Jahr 2001) seien daher zu aktivieren und im Wege der AfA verteilt auf die Nutzungsdauer jährlich gewinnmindernd abzuschreiben. Die Nutzungsdauer werde anhand der deutschen AfA-Tabelle mit 20 Jahren ermittelt. Aufgrund eines Antrages des steuerlichen Vertreters werde ein Investitionsfreibetrag im Ausmaß von 9 % der Herstellungskosten (somit 68.745 S im Jahr 1999 und 131.646 S im Jahr 2000) gewinnmindernd berücksichtigt (vgl. Tz 13 und 14 des Bp-Berichtes vom 12. Juni 2003, Bp123, iVm Tz 1 und 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Mai 2003).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – am 16. Juni 2003 neue Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001. Am 24. Juni 2003 erhob die Abgabepflichtige gegen diese Wiederaufnahms- und Sachbescheide fristgerecht Berufung. In den Jahresabschlüssen der Jahre 1999 bis 2001, die den entsprechenden Steuererklärungen beigelegt worden seien, finde sich bei den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung jeweils die Position "*Instandhaltung Austausch Freileitung – Kabelleitung*". Mittels dieser Textierung seien die zugrunde liegenden Umstände erläutert worden. Anlässlich der gemäß § 150 BAO durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung sei die Anerkennung als Erhaltungsaufwand verneint worden und die unter diesen Positionen ausgewiesenen Beträge als neues Wirtschaftsgut aktiviert und verteilt auf die Nutzungsdauer von 20 Jahren gewinnmindernd abgezogen worden. Im Zuge der Schlussbesprechung sei die Berücksichtigung des Investitionsfreibetrages im gesetzlichen Höchstausmaß begehrt worden. Die von der Erstveranlagung abweichende rechtliche Beurteilung des Austausches der Frei-

bzw. Kabelleitung als aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut stelle den einzigen Wiederaufnahmsgrund dar. Der VwGH habe schon mehrmals zum Ausdruck gebracht, dass eine andere rechtliche Beurteilung keine Tatsache darstelle, die zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtige. Die getroffene steuerliche Feststellung lt. Prüfungsbericht könne somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht rechtfertigen.

Im Hinblick auf die angefochtenen Sachbescheide wurde der Antrag gestellt, die Erhaltungsaufwendungen für den Austausch Freileitung – Kabelleitung entsprechend der Erstveranlagung sofort als Aufwand zu berücksichtigen. Das Ortsnetz von Versorgungsunternehmen sei als wirtschaftliche Einheit zu betrachten, wobei es sich um ein einheitliches, unbewegliches Wirtschaftsgut handle. Im Prüfungszeitraum seien im Ortsnetz der Gemeinde Freileitungen durch Kabelleitungen ausgetauscht bzw. ältere Kabelleitungen durch neuere ersetzt worden. Dieser Vorgang sei entsprechend der Rechtsprechung des VwGH als Erhaltungsaufwand behandelt worden, da lediglich vorhandene Teile ausgetauscht worden seien, wobei besseres oder längerlebiges Material zum Einsatz gekommen sei. Auch dem HGB zufolge liege Erhaltungsaufwand vor, wenn lediglich der ursprüngliche Zustand (das ursprüngliche Nutzenpotenzial) wiederhergestellt werde. Der Rechtsprechung des BFH zufolge habe diese handelsrechtliche Begriffsbestimmung auch Gültigkeit im Steuerrecht, und zwar auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Durch den Austausch von Freileitungen (Anbindung der einzelnen Haushalte an das Ortsnetz von Dach zu Dach) durch Kabelleitungen (Anbindung der einzelnen Haushalte an das Ortsnetz durch ein Erdkabel) ändere sich die Wesensart des einheitlichen Wirtschaftsgutes "*Ortsnetz*" nicht, da sowohl die Funktion als auch die Zweckbestimmung und Nutzungsmöglichkeit gleich geblieben seien. Die Berufung vom 24. Juni 2003 wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens: Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen 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. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Es kommt also darauf an, ob der Abgabenbehörde im jeweils wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren

erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das „*Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln*“ iSd § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres; maßgebend ist allein der Wissensstand des Finanzamtes über die Verhältnisse der betreffenden Besteuerungsperiode (vgl. VwGH 11.12.1996, 94/13/0070; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253; VwGH 31.10.2000, 95/15/0114; VwGH 30.1.2001, 99/14/0067; VwGH 28.3.2001, 98/13/0026).

Das „*Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln*“ ist im Streitfall ausschließlich aus der Sicht der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2001 zu beurteilen.

Entscheidend für die in der Berufung bestrittene Berechtigung zur Wiederaufnahme dieser Verfahren ist somit, ob beim Ergehen der entsprechenden Erstbescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 der Sachverhalt in Bezug auf die erfolgten streitgegenständlichen Maßnahmen (Austauscharbeiten) der Abgabenbehörde so vollständig bekannt war, dass sie schon in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach durchgeführter Wiederaufnahme erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

In den mit den Steuererklärungen gleichzeitig eingereichten Jahresabschlüssen zum 31. Dezember 1999, 31. Dezember 2000 und 31. Dezember 2001 findet sich bei den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung die Textzeile "*Instandhaltung Austausch Freileitung und Kabelleitung*". Der zugrunde liegende Sachverhalt wurde von der Berufungswerberin nicht näher erläutert. Diese Textierung ließ insbesondere offen, ob mit den getätigten Maßnahmen bestehende Freileitungen durch andere Freileitungen und/oder bestehende Freileitungen durch Kabelleitungen und/oder – wie dies erstmals in der Berufung vom 24. Juni 2003 zum Ausdruck gebracht wurde - bereits vorhandene ältere Kabelleitungen durch neuere Kabelleitungen ersetzt wurden. Dazu hätte es einer expliziteren Darstellung bedurft. Aus der Textierung allein war nicht ersichtlich, ob mit den durchgeführten Austauscharbeiten tatsächlich sofort absetzbarer Erhaltungsaufwand (etwa durch den Austausch vorhandener Teile bei den bereits bestehenden Wirtschaftsgütern "*Freileitung und Kabelleitung*", um diese in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten bzw. in einen solchen zu bringen) oder aber aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand getätigt wurde. Das Finanzamt durfte daher im Zuge der Erstveranlagungen ohne weiteres davon ausgehen, dass die geltend gemachten Beträge – wie von der Berufungswerberin erklärt - tatsächlich und ausschließlich sofort absetzbare Instandhaltungsarbeiten betrafen.

Das Finanzamt hatte auch keine Veranlassung, im Zuge der Erstveranlagungen von sich aus Erhebungen zum geltend gemachten Erhaltungsaufwand durchzuführen, zumal an der Rechtsnatur der geltend gemachten Beträge a priori kein Zweifel bestand. Selbst wenn der Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltsverletzung träfe, ist die Wiederaufnahme des

Verfahrens von Amts wegen nicht ausgeschlossen (VwGH 5.10.1987, 85/15/0372; VwGH 20.9.1989, 88/13/0072). Wird daher ein Erstverfahren (nur) unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stellt sich später heraus, dass die Erklärungen des Abgabepflichtigen nicht vollständig waren, so ist eine spätere Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig (VwGH 8.9.1983, 81/15/0033).

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurden erstmals Erhebungen zu den geltend gemachten "*Instandhaltungen*" durchgeführt. Der Prüfer ließ sich die Hauptabschlussübersichten und Umbuchungslisten zum 31. Dezember 1999, 31. Dezember 2000 und 31. Dezember 2001 sowie die Konten "*Instandhaltung Austausch Freileitung und Kabelleitung*" (Aufwandskonto Nr. 7240) vorlegen. Daraus ist der Leistungsinhalt der von den jeweiligen Auftragnehmern durchgeführten Arbeiten mit dem entsprechenden Rechnungsbetrag ersichtlich. Auch wurden Gespräche mit der Berufungswerberin und ihrem steuerlichen Vertreter geführt (vgl. Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Mai 2003). Demnach ist erst anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2003, somit nach Erlassung der Erstbescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001, neu hervorgekommen, dass die geltend gemachten Aufwendungen auch dazu dienten, die bisher in Verwendung gestandenen Freileitungen durch Kabelleitungen (Erdkabel) zu ersetzen. Damit wurde aber aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand getätigt (vgl. Pkt. 2 dieser Berufungsentscheidung).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient – worauf auch die Berufungswerberin ihre Argumentation stützt - aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines **offen gelegten** Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 die geltend gemachten "*Instandhaltungen*" gar nicht rechtlich würdigen konnte, weil diesbezüglich keine Unterlagen zwecks Erhellung des Sachverhaltes vorgelegen sind. Von einem gegenüber der zuständigen Organisationseinheit offen gelegten Sachverhalt kann keineswegs gesprochen werden. Der Textierung "*Instandhaltung Austausch Freileitung und Kabelleitung*" kann vor allem nicht entnommen werden, dass von der Gemeinde (auch) Herstellungsaufwand getätigt wurde. Durch die Anführung dieser Textzeile allein war das Vorliegen von aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand nicht erkennbar.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom

Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (VwGH 20.9.1989, 88/13/0072; OGH 18.12.1995, 14 Os 83/95). Was bei einer Abgabenerklärung zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Erklärungspflichtige in der Abgabenerklärung zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, dh. nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11.4.1991, 90/16/0231). Mit der bloßen Textierung "*Instandhaltung Austausch Freileitung und Kabelleitung*" wurde der vollständigen Offenlegung des Sachverhaltes nicht Genüge getan, weil für das Finanzamt nicht erkennbar war, welche (entweder zu Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand führenden) Maßnahmen von der Gemeinde in den Jahren 1999 bis 2001 tatsächlich gesetzt wurden. Dazu bedurfte es weiterer Erhebungen.

Neben der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, hat die Abgabenbehörde im Rahmen ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen. Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Im Hinblick auf die den Bescheiden betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit (vgl. Pkt. 2 dieser Berufungsentscheidung iVm Tz 13 und 14 des Bp-Berichtes vom 12. Juni 2003, Bp123) wurde durch die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von dem durch § 303 Abs. 4 BAO eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

2) Abgrenzung Erhaltungsaufwand – Herstellungsaufwand: Der Aktenlage ist zu entnehmen, dass das Ortsnetz der Gemeinde im Jahr 1998 mit der Errichtung der Trafostationen "R" und "P" und der zugehörigen Hochspannungs-Kabelleitungen entsprechend erweitert wurde. Dadurch sei ein wesentlicher Schritt zur Verbesserung der Versorgungsqualität geleistet worden (vgl. die Stellungnahme des technischen Betriebsleiters PV). Die dafür angefallenen Aufwendungen wurden als Herstellungsaufwand aktiviert (vgl. das Anlagenverzeichnis zum 31. Dezember 1998). Die streitgegenständlichen Maßnahmen der Jahre 1999 bis 2001 betrafen demgegenüber das bestehende Ortsnetz, konkret den

"Austausch Freileitungen durch Kabelleitungen" sowie den "Ersatz älterer Kabelleitungen durch neuere Kabelleitungen" (vgl. die Berufung vom 24. Juni 2003). Zum einen wurden bestehende Freileitungen (sowohl im Hochspannungs- als auch Niederspannungsbereich) durch Kabelleitungen, zum anderen bestehende Kabelleitungen (sowohl im Hochspannungs- als auch Niederspannungsbereich) durch neue Kabelleitungen ersetzt. Die dafür angefallenen Aufwendungen im Ausmaß von 763.834,29 S (im Jahr 1999), 1.462.731,29 S (im Jahr 2000) und 1.224.990,35 S (im Jahr 2001) wurden als Erhaltungsaufwand eingestuft und sofort als "Instandhaltung Austausch Freileitung und Kabelleitung" gewinnmindernd geltend gemacht. Der maßgebliche Beweggrund, die streitgegenständlichen Maßnahmen in den Jahren 1999 bis 2001 zu setzen, sei in der erzielten Kostenersparnis gelegen. Im Zuge der gleichzeitig erfolgten Kanalisierungsarbeiten habe sich das Elektrizitätswerk durch die Mitverlegung von Erdkabeln Kosten von ca. 100.000 € (im Vergleich zu einem späteren Austausch) ersparen können (vgl. das Schreiben vom 8. April 2005).

Vom technischen Betriebsleiter PV wurde eine grobe Aufschlüsselung der einzelnen Maßnahmen vorgenommen (vgl. die dem Schreiben vom 8. April 2005 beigelegte Stellungnahme). Die bestehenden Freileitungen wurden dabei wie folgt durch Kabelleitungen ersetzt (die Grabungslängen wurden von der Berufungswerberin mit 6.830 lfm ermittelt und betrafen offensichtlich ausschließlich den Niederspannungsbereich – vgl. das Schreiben vom 27. Mai 2005):

- Ortsteil Elektrizitätswerk V bis L: Diese Freileitung habe auch das Freileitungssteuerkabel (Wasserfassung bis Elektrizitätswerk V) enthalten. Durch Windwurf im Winter sei diese Leitung mehrmals beschädigt worden, was neben der Versorgungsunterbrechung der Wohnhäuser in diesem Bereich auch einen Stillstand der Maschinen im Kraftwerk V bedeutet habe
- Ortsbereich G: Die bestehenden Niederspannungs-Freileitungen seien im Zuge der Kanalisierung durch Niederspannungs-Kabelleitungen ersetzt worden

Die bestehenden alten Kabelleitungen (sowohl im Hochspannungs- als auch Niederspannungsbereich) wurden wie folgt durch neue Kabelleitungen ersetzt:

Hochspannungsbereich:

- Schaltschrank "M" bis Trafostation "O" (ca. 700 lfm)
- Trafostation "O" bis Trafostation "U" (ca. 900 lfm)

Niederspannungsbereich:

- Bereich Haus Re bis J ("W")
- Trafostation "A" bis Bauernhaus K
- Standverteiler HG bis JR
- Standverteiler HG bis Haus Ob
- Wasserfassung Elektrizitätswerk V bis Haus FM (Gesamtlänge der verlegten Erdkabel ca. 850 lfm)
- Erneuerung der Hausanschlüsse im Niederspannungsbereich: Hausanschluss I, Mu, MP, EG, Widum V, Gasthaus V, V Nr. 333 bis 336 (Gesamtlänge der erneuerten Erdkabel Hausanschlüsse ca. 600 m)

Herstellungsaufwand ist als aktivierungspflichtiger Aufwand vom sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand zu trennen. Der Erhaltungsaufwand dient dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen. Dazu gehören insbesondere die regelmäßig notwendigen Ausbesserungen und zwar unabhängig davon, ob der Wert des Wirtschaftsgutes dadurch gesteigert wird. Erhaltungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden, wobei auch ein besseres oder längerlebiges Material verwendet werden kann. Herstellungsaufwand liegt demgegenüber dann vor, wenn durch den Aufwand die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird. Die Wesensart des Wirtschaftsgutes kann sich dadurch ändern, dass sich die Funktion, also die Zweckbestimmung, ändert (vgl. Doralt/Mayr, EStG, 6. Lieferung, § 6 Tz 123-125).

Die Berufungswerberin ging von einem einheitlichen Wirtschaftsgut, nämlich dem "Ortsnetz" aus. Durch den Austausch von Freileitungen (Anbindung der einzelnen Haushalte an das Ortsnetz von Dach zu Dach) durch Kabelleitungen (Anbindung der einzelnen Haushalte an das Ortsnetz durch ein Erdkabel) wie auch durch den Austausch von alten Kabelleitungen durch neue Kabelleitungen ändere sich die Wesensart des einheitlichen Wirtschaftsgutes "Ortsnetz" nicht, da sowohl die Funktion als auch die Zweckbestimmung und Nutzungsmöglichkeit gleich geblieben seien.

Für den unabhängigen Finanzsenat ist entscheidend, dass es sich bei der **Hochspannungs-Freileitung**, der **Niederspannungs-Freileitung**, der **Hochspannungs-Kabelleitung** und der **Niederspannungs-Kabelleitung** nicht um ein einheitliches Wirtschaftsgut (das "Ortsnetz" an sich), sondern um verschiedene, jeweils für sich einheitliche und selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter handelt. Dazu ist festzuhalten, dass auch die Berufungswerberin dies grundsätzlich so gesehen hat, indem sie im Hinblick auf bisher angefallene Herstellungskosten eine gesonderte Aktivierung von Wirtschaftsgütern (je nachdem, ob der Aufwand Hochspannungs- oder Niederspannungsleitungen, Frei- oder Kabelleitungen betroffen hat) vorgenommen hat. Auf die Anlagenverzeichnisse zu den einzelnen Bilanzstichtagen und die darin enthaltenen Konten 200 (Hochspannungs-Freileitungen), 210 (Hochspannungs-Kabelleitungen), 230 (Niederspannungs-Freileitungen) und 240 (Niederspannungs-Kabelleitungen) wird verwiesen.

Gegenstand der Bewertung ist das Wirtschaftsgut in seiner Einheit. Zur Frage, wann ein Wirtschaftsgut entsteht, gibt es in der Rechtsprechung und Literatur eine einheitliche Auffassung. Es besteht Übereinstimmung, dass das Entstehen eines Wirtschaftsgutes im Sinn der einkommensteuerlichen Bestimmungen sich nicht nach den sachenrechtlichen Normen des bürgerlichen Rechts oder nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes orientiert, sondern allein auf der **Verkehrsauffassung** basiert. Voraussetzung für die Annahme eines Wirtschaftsgutes ist demnach, dass Aufwendungen getätigt werden, deren Nutzung sich über

den Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Abgrenzung und Bewertung zugänglich sind, sodass ein gedachter Erwerber des Betriebes bereit wäre, im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein gesondertes Entgelt anzusetzen.

Dass es sich bei Hochspannungsleitungen zum einen und Niederspannungsleitungen zum anderen um verschiedene Wirtschaftsgüter handelt, ergibt sich aus folgenden Überlegungen: Die Versorgung mit Niederspannung wird gewählt, wenn es sich um die Versorgung weniger Objekte mit einem geringen Leistungsbedarf handelt, die in einem Umkreis von etwa 250 m von einer bestehenden Transformatorenstation entfernt liegen. Es wird diesfalls entweder von einem geeigneten Anschlusspunkt im Niederspannungsnetz (Kabelverteilerkasten) oder direkt von der nächstgelegenen Transformatorenstation eine Niederspannungsleitung (Erdkabel) als Zuleitung in das neu zu erschließende Versorgungsgebiet verlegt und in einen oder mehrere Verteilerkästen geführt. An diesen Verteilerkästen werden sodann die einzelnen Stromabnehmer über eine jeweils separate Leitung (Erdkabel) angeschlossen (Hausanschluss).

Ist eine größere Anzahl von Stromabnehmern mit einem entsprechend größeren Leistungsbedarf zu versorgen und beträgt die Entfernung zur nächstgelegenen Transformatorenstation über 250 m, so wird die Versorgung mit Hochspannung durchgeführt. Diesfalls ist in dem neu zu erschließenden Gebiet möglichst zentral gelegen eine Transformatorenstation zu errichten, welche mit einem Hochspannungskabel an einen geeigneten Punkt im Hochspannungsnetz anzuschließen ist. In der Transformatorenstation wird sodann die Hochspannung auf Niederspannung umgespannt (Umspannstation). Die Versorgung der Stromabnehmer erfolgt sodann in gleicher Weise, wie sie bei der Niederspannung beschrieben wurde. Für die Errichtung von Hochspannungsanlagen (Errichtung von Trafostationen bzw. Verlegung von Hochspannungskabeln) ist die von der zuständigen Bezirkshauptmannschaft zu erteilende elektrizitätsrechtliche Bewilligung erforderlich.

Die Hochspannungsleitungen zur Versorgung des Niederspannungsnetzes sind daher jeweils als ein Wirtschaftsgut anzusehen. Im Niederspannungsbereich selbst werden die Leitungen (Erdkabel) samt den Kabelverteilern und Hausanschlüssen als Wirtschaftsgut anzusehen sein (vgl. Igerz, *"Das Wirtschaftsgut bei Energieversorgungsunternehmen"*, in ÖStZ 1987, 111). Bei einem größeren Versorgungsgebiet wird man das gesamte Niederspannungsnetz in örtliche Niederspannungsbereiche aufteilen müssen, sodass das Niederspannungsnetz in mehrere selbständige Wirtschaftsgüter zerfällt. Dieses Wirtschaftsgut umfasst die von der Transformatorenstation bis zum Endverbraucher verlegten Erdkabel einschließlich der Kabelverteiler, denen keine Selbständigkeit im Sinne eines Wirtschaftsgutes zugebilligt werden

kann. Jeder Niederspannungsbereich, der unmittelbar aus dem Hochspannungsnetz versorgt wird, wird demnach ein Wirtschaftsgut darstellen. Wird dieser Niederspannungsbereich durch weitere Kabelverlegungen erweitert, stellt dies eine Erweiterungsinvestition auf ein bereits bestehendes Wirtschaftsgut dar. Jede neue Ableitung aus dem Hochspannungsnetz zur Versorgung eines Niederspannungsbereiches wird ein neues Wirtschaftsgut begründen.

In diesem Sinn auch der BFH, der in seinem Urteil vom 16.12.1987, X R 12/82, BStBl. II 1988, S. 539, ausgesprochen hat, dass das Leitungsnetz eines Versorgungsunternehmens entsprechend seinen Teilfunktionen (Antransport, Fern- und Zwischentransport, Abnehmergruppen) in mehrere Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden kann. Es ist entscheidend auf die Funktionen des Gesamtnetzes und seiner Teile abzustellen. Das Gesamtnetz dient regelmäßig einem Gesamtzweck: der Zuführung von flüssigen oder gasförmigen Verbrauchsgütern oder – wie im Streitfall – von Energien zu den Abnehmern eines Versorgungsgebietes. Innerhalb dieser übergeordneten Funktion lassen sich jedoch vielfach Einzelfunktionen ausmachen, die – treten sie verselbständigt in Erscheinung – einzelne Teile des Netzes als gesonderte Wirtschaftsgüter erscheinen lassen. Dies kann nach Auffassung des BFH dann zutreffen, wenn Verbrauchsgüter oder Energien herangeführt, weitertransportiert und auf Abnehmergruppen verteilt werden. So hat die (deutsche) Finanzverwaltung Elektrizitätsleitungen nach Hochspannungs- und Mittelspannungsleitungen und im Niederspannungsbereich nach Ortsnetzen unterschieden.

Dass es sich auch bei Freileitungen zum einen und Kabelleitungen zum anderen um verschiedene Wirtschaftsgüter handelt, ergibt sich aus folgenden Überlegungen: Bezüglich Leitungsanlagen eines Elektrizitätsversorgungsunternehmens hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.2.1982, 2471/80, 82/13/0021, entschieden, dass eine Hochspannungs-Freileitung (einschließlich der Masten) ein einheitliches (unbewegliches) Wirtschaftsgut darstellt. Dem einzelnen Teil wie Mast, Leitung usw. kann bei einer allfälligen Veräußerung keine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt werden; die Funktion der Hochspannungsleitung stünde dem Ansatz eines besonderen Entgeltes für diese Teile im Rahmen des Gesamtkaufpreises entgegen. Die Hochspannungs-Freileitung entsteht erst durch die feste Verbindung mit Grund und Boden und sie endet mit der Lösung dieser Verbindung mit Grund und Boden. Und weiter:

*"Die Versetzung derselben Hochspannungsleitung ist deshalb ausgeschlossen; die eine Hochspannungsleitung kann nur abgetragen und anderwärts **eine andere Hochspannungsleitung neu aufgebaut** werden."*

Damit hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.2.1982, 2471/80, 82/13/0021, unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass eine Hochspannungs-Freileitung, die an die Stelle einer anderen Hochspannungs-Freileitung tritt, ein neues einheitliches Wirtschaftsgut

darstellt. Das muss erst recht beim Austausch einer Hochspannungs-Freileitung durch eine Hochspannungs-Kabelleitung gelten. Bei der Hochspannungs-Kabelleitung handelt es sich um ein von der Hochspannungs-Freileitung verschiedenes einheitliches Wirtschaftsgut (diese Überlegungen gelten im Übrigen auch für den Niederspannungsbereich).

Auch nach der hier maßgeblichen Verkehrsauffassung ergibt sich eindeutig, dass es sich bei Freileitungen zum einen und Kabelleitungen zum anderen um verschiedene Wirtschaftsgüter handelt. Zwar dienen sowohl Freileitungen als auch Kabelleitungen ausschließlich der Beförderung von elektrischer Energie; damit sind die Gemeinsamkeiten aber auch schon erschöpft. Die einzelnen Teile einer Freileitung (zB Leitungsstraße, Masten, Seile mit Isolatoren, Schutzeinrichtungen usw.) sind von jenen einer Kabelleitung auch nach der Verkehrsauffassung grundsätzlich verschieden. Auch gelangen in beiden Bereichen verschiedene Materialien zum Einsatz. Erdverkabelungen werden in erster Linie aus Gründen der Sicherheit, der ästhetischen Ortsbildverschönerung und auch aus Gründen der Verfügbarkeit des öffentlichen Grundes errichtet. Freileitungen zur Stromübertragung führen demgegenüber zu flächenbezogenen Einwirkungen, die mit den Schlagworten "*Landschaftsverbrauch*" und "*Zerschneidung*" charakterisiert werden können. Sie beeinträchtigen neben der land- und forstwirtschaftlichen Bodennutzung insbesondere den Landschaftscharakter und das Landschaftsbild. Neben der optischen Landschaftsbeeinträchtigung können Freileitungen auch eine Gefahr für verschiedene Tiergruppen darstellen. Bei einer Stromversorgung durch Freileitungen entwickelt sich ein flächendeckendes elektromagnetisches Feld, das permanent auf die im Siedlungsgebiet lebenden Menschen und Tiere einwirkt. Die Umwelteinflüsse von Erdkabeln, insbesondere in der Nieder- und Mittelspannungsebene sind wesentlich geringer (zB gewisse Bodenaustrocknung und Erwärmung) und bei Verlegung in Straßen und Wegen weitgehend bedeutungslos.

Letztlich wird auch darauf verwiesen, dass der VwGH mit Erkenntnis vom 26.5.1981, 3642, 3888/80, entschieden hat, dass verlegte Erdkabel eines Elektrizitätsversorgungsunternehmens grundsätzlich als bewegliche Wirtschaftsgüter anzusehen sind. Als ein einheitliches Wirtschaftsgut kann eine Investition immer nur zur Gänze beweglich oder unbeweglich sein (VwGH 14.2.1973, 1015/72; VwGH 24.2.1982, 2471/80, 82/13/0021). Allein daraus ergibt sich, dass es sich bei (unbeweglichen) Freileitungen und Kabelleitungen um verschiedene Wirtschaftsgüter handeln muss. (Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass mit dem VwGH-Erkenntnis vom 26.5.1981, 3642, 3888/80, nur die Frage beantwortet wurde, ob ein Erdkabel seine Eigenschaft als bewegliches Wirtschaftsgut dadurch verliert, dass es in die Erde verlegt wird. Es wurde nicht davon ausgegangen, dass Gegenstand der Beurteilung als

Wirtschaftsgut die Leitung, somit das "*Kabelnetz*" oder das "*Netzsystem*" wäre. Insoweit relativierte der VwGH seine Ansicht – vgl. das Erkenntnis vom 23.10.1990, 89/14/0118.)

Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass es sich bei der Hochspannungs-Freileitung, der Niederspannungs-Freileitung, der Hochspannungs-Kabelleitung und der Niederspannungs-Kabelleitung jeweils um einheitliche, selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter handelt. Damit ist aber auch das weitere Schicksal der Berufung entschieden.

a) "*Austausch Freileitungen durch Kabelleitungen*": In dem Bereich, in dem mit den streitgegenständlichen Maßnahmen bestehende Freileitungen durch Kabelleitungen ersetzt wurden (vgl. die dem Schreiben vom 8. April 2005 beigelegte Stellungnahme des technischen Betriebsleiters PV), wurden neue selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter (Kabelleitungen) hergestellt bzw. bereits bestehende Wirtschaftsgüter (Kabelleitungen) dadurch erweitert. Der dafür angefallene Aufwand ist als Herstellungsaufwand zu aktivieren und im Wege der AfA auf die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.2.1982, 2471/80, 82/13/0021, wonach bereits der Austausch einer Hochspannungs-Freileitung durch eine andere Hochspannungs-Freileitung zur Herstellung eines neuen Wirtschaftsgutes führt, wird nochmals verwiesen.

b) "*Ersatz älterer Kabelleitungen durch neuere Kabelleitungen*": In dem Bereich, in dem mit den streitgegenständlichen Maßnahmen bestehende Kabelleitungen (sowohl im Hochspannungs- als auch Niederspannungsbereich) durch neue Kabelleitungen ersetzt wurden (vgl. die dem Schreiben vom 8. April 2005 beigelegte Stellungnahme des technischen Betriebsleiters PV), ist Folgendes wesentlich: Mit den Maßnahmen wurden (sowohl im Hochspannungs- als auch Niederspannungsbereich) lediglich Teile der bereits vorhandenen Wirtschaftsgüter (und nicht die Wirtschaftsgüter als Ganzes) ausgetauscht. Die Aufwendungen führten somit nicht zur erstmaligen Herstellung eines Wirtschaftsgutes. So wurden im Bereich der Hochspannungs-Kabelleitung die alten Bleimantelkabel auf einer Länge von ca. 1.600 lfm (die Grabungslänge wurde aufgrund einer nachträglich durchgeführten Vermessung auf 1.910 lfm berichtigt – vgl. das Schreiben vom 27. Mai 2005) durch neue Kupferkabel ersetzt. Die Niederspannungs-Kabelleitungen (einschließlich der Hausanschlüsse) wurden auf einer Länge von ca. 1.450 m ausgetauscht, wobei die bestehenden Kupferkabel vorwiegend durch Aluminiumkabel ersetzt wurden. Die an sich höherwertigen Kupferkabel seien aufgrund des höheren Rohmaterialpreises zu teuer gewesen. Der Austausch der Kabelleitungen sei durch dem Stand der Technik entsprechendes Material erfolgt (vgl. das Schreiben vom 8. April 2005). Die Ersatzleitungen waren – auch wenn zu ihrer Verlegung nur neues Material verwendet wurde und sie somit neuwertig waren – keine selbständigen, neu hergestellten Wirtschaftsgüter, sondern Teile der bestehenden Wirtschaftsgüter "*Hochspannungs-Kabelleitung*" und "*Niederspannungs-Kabelleitung*", in die sie eingefügt wurden.

§ 203 Abs. 3 HGB bezeichnet auch all jene Aufwendungen als Herstellungskosten, die bei der Erweiterung oder einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung eines bereits existenten Vermögensgegenstandes entstehen. Damit umfasst der bilanzielle Herstellungskostenbegriff auch die (ertragsteuerlich als solche bezeichneten) nachträglichen Herstellungsaufwendungen. Durch diese umfassende Definition der Herstellungskosten im § 203 Abs. 3 HGB ist auch die Grenze zum Erhaltungsaufwand vollzogen: Alles, was nicht im Herstellungskostenbegriff des § 203 Abs. 3 HGB Deckung findet, ist nicht aktivierungsfähig und damit sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand (vgl. Bertl/Fraberger, *"Erhaltungs- und Herstellungsaufwand"*, in RWZ 1999, 266). Aufwendungen, durch die ein bereits hergestelltes Wirtschaftsgut zwar verändert, aber weder erweitert noch über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird, sind keine Herstellungskosten, sondern sofort abzuziehender Erhaltungsaufwand. Dies gilt insbesondere für Aufwendungen, die lediglich dazu dienen, die Nutzungsfähigkeit des Wirtschaftsgutes zu erhalten (vgl. BFH 9.11.1976, VIII R 27/75, BStBl. II 1977, S. 306; BFH 30.5.1974, IV R 56/72, BStBl. II 1974, S. 520).

Erweiterung im vorhin genannten Sinn bedeutet Substanzmehrung im Zusammenhang mit einem bereits vorhandenen Vermögensgegenstand. Diese Substanzmehrung muss jedoch dazu dienen, etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes zu schaffen (BFH 9.5.1995, BStBl. II 1996, S. 628 ff sowie 632 ff), eine Substanzmehrung im Zusammenhang mit dem Ersatz bestehender Teile eines Vermögensgegenstandes führt nicht zur Schaffung neuer Substanz im Sinn des § 203 Abs. 3 HGB. Eine **Verbesserung** eines vorhandenen Vermögensgegenstandes über seinen ursprünglichen Zustand hinaus liegt vor, wenn durch Maßnahmen die Kapazität quantitativ oder qualitativ verbessert, die Nutzungsdauer verlängert oder die Leistungserstellung rationalisiert wird. Von entscheidender Bedeutung ist dabei, ob durch derartige Maßnahmen das Nutzungspotenzial des Wirtschaftsgutes erhöht wird. Der ursprüngliche Zustand im Sinn des § 203 Abs. 3 HGB ist grundsätzlich der Zustand des Vermögensgegenstandes zu dem Zeitpunkt, in dem ihn der Steuerpflichtige in sein Vermögen aufgenommen hat. Dies ist der Zeitpunkt der Fertigstellung (bei einem Herstellungsvorgang) oder Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (bei einem Anschaffungsvorgang).

In seinem Urteil vom 10.6.1992, I R 9/91, BStBl. II 1993, S. 41, befasste sich der BFH mit der Frage, ob bei einem Versorgungsunternehmen die Folgekosten allenfalls Aufwendungen zur Erweiterung oder Verbesserung des jeweiligen Wirtschaftsgutes (Teilnetzes) sind, zu dem die entfernten oder aufgegebenen Leitungen gehörten und in das die Ersatzleitungen eingefügt wurden. Dabei führte er aus wie folgt: Ein Leitungsnetz wird erweitert, wenn seine Kapazität vergrößert wird. Dies ist der Fall, wenn das Netz um zusätzliche Leitungen verlängert oder die

Leistungsfähigkeit der vorhandenen Leitungen erhöht wird, damit zusätzliche Abnehmer beliefert und/oder die vorhandenen Kunden mit mehr Energie bzw. Wasser versorgt werden können. Das Leitungsnetz wird verbessert, wenn es durch zusätzliche Leitungen enger vermascht wird, um die Versorgungssicherheit zu erhöhen, oder wenn technisch oder wirtschaftlich verbrauchte Teile des Netzes ersetzt werden.

Wenn alte Leitungen – so der BFH in seinem Urteil vom 10.6.1992, I R 9/91, weiter - durch Leitungen mit höherer Leistungsfähigkeit ersetzt werden, um gegenwärtige oder künftige Kapazitätsengpässe des jeweiligen Netzes zu beseitigen, dann sind die Aufwendungen für den Bau der Ersatzleitung weitere Herstellungskosten des jeweiligen Leitungsnetzes. Keine Herstellungskosten, sondern Erhaltungsaufwand sind jedoch die Aufwendungen, die durch den bloßen Ersatz einer Leitung entstanden sind. Dies gilt auch dann, wenn die ersetzte Leitung technisch oder wirtschaftlich verbraucht war. Wird eine alte Leitung durch eine neuwertige Leitung ersetzt, so wird dadurch zwar in der Regel das Leitungsnetz verbessert. Die Ersatzleitung ist aber keine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Netzes. Sie dient nur dazu, dessen Nutzungsfähigkeit im bisherigen Umfang zu erhalten.

Mit dem "*Ersatz älterer Kabelleitungen durch neuere Kabelleitungen*" war eine Erweiterung bereits vorhandener Vermögensgegenstände unzweifelhaft nicht verbunden. Zu prüfen ist, ob diese Maßnahmen eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung der bestehenden Kabelleitungen (sowohl im Hochspannungs- als auch Niederspannungsbereich) bewirkten. Das Ortsnetz der Gemeinde umfasst ca. 425 Stromanschlüsse. Es war das Ziel der Berufungswerberin, "*die in den abgelaufenen 50 Jahren gewährleistete Versorgungssicherheit und Leistungsfähigkeit auch für die nächsten Dekaden zu sichern*". Aus technischer Sicht bestand die Vorgabe darin, die gesetzlichen Mindestanforderungen an einen Ortsnetzbetreiber (Garantie einer Spannung von 230 Volt mit einer Toleranz von +6 % bzw. -10 %) so kostengünstig wie möglich zu erreichen. Es sollten keine über diese Mindestanforderungen hinausgehenden Kapazitäten geschaffen werden. (Da nicht ins Ortsnetz eingespeister Strom von der Berufungswerberin an die T veräußert wird, wäre eine Kapazitätserweiterung wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen.)

In diesem Zusammenhang kamen der Berufungswerberin Kanalisierungsarbeiten im Ortsgebiet der Gemeinde gelegen. Im Zuge dieser Kanalisierungsarbeiten konnte sich das Elektrizitätswerk durch die gleichzeitige Mitverlegung von Erdkabeln Kosten von ca. 100.000 € (im Vergleich zu einem späteren Austausch) ersparen. Der maßgebliche Beweggrund, die streitgegenständlichen Maßnahmen bereits in den Jahren 1999 bis 2001 zu setzen, lag somit in der erzielten Kostenersparnis. Das Einsparungspotenzial von ca. 100.000 € habe den betriebswirtschaftlich sinnvollen Zeitpunkt für den Austausch der Kabelleitungen wesentlich

nach vorne verlagert. Ohne die günstigen Rahmenbedingungen hätte die Berufungswerberin im Jahr 1999 keine diesbezügliche Investitionsentscheidung getroffen. Aus technischer Sicht habe dazu auch keine Notwendigkeit bestanden. Im Zusammenhang mit dem Austausch der bestehenden Freileitungen durch Kabelleitungen habe die Berufungswerberin bei der Abnahme von großen Kabelmengen bessere Einkaufskonditionen erzielt. Dies sei ein weiterer Grund dafür gewesen, gleichzeitig auch die älteren Kabelleitungen durch neuere Kabelleitungen zu ersetzen (vgl. die Schreiben vom 8. April und 27. Mai 2005 samt beigelegter Stellungnahme des technischen Betriebsleiters PV).

Damit steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass mit den streitgegenständlichen Maßnahmen ein bloßer Ersatz der bisherigen Kabelleitungen vorgenommen wurde, wobei die ersetzten Leitungen technisch oder wirtschaftlich noch keineswegs verbraucht waren. Zusatznutzen, wie zB die Anbindung an das Internet über die Steckdose oder Ähnliches, war mit diesen Maßnahmen nicht geplant. Mit den neuen Kabelleitungen sollte auch nicht – etwa zur Beseitigung von Kapazitätsengpässen – eine höhere Leistungsfähigkeit erzielt werden. So kam es auch zu keinen Ansiedlungen von Gewerbe- oder Industriebetrieben, die eine über das Normalmaß hinausgehende Dimensionierung des Ortsnetzes notwendig gemacht hätten. Es sollte vielmehr die von den Abnehmern *"gewohnte und geschätzte Versorgungsqualität der vergangenen Jahre ... für die kommenden Dekaden gesichert"* werden. Es versteht sich von selbst, dass für diesen Zweck Kabelmaterial verwendet wurde, das dem Stand der Technik für ein Ortsnetz entsprach. So wurden im Bereich der Hochspannungs-Kabelleitungen die alten Bleimantelkabel durch neue Kupferkabel ersetzt, die sich durch eine bessere Leitfähigkeit auszeichnen. (Dieser Vorteil wurde allerdings durch eine geringere Dimensionierung ausgeglichen.) Für die Qualifizierung als Erhaltungsaufwand ist es nicht schädlich, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden und dabei auch ein besseres oder längerlebiges Material verwendet wird (VwGH 12.3.1969, 1741/68). Die Modernisierung bereits vorhandener Einrichtungen führt typischerweise zu Erhaltungsaufwand (vgl. nochmals Bertl/Fraberger, *"Erhaltungs- und Herstellungsaufwand"*, in RWZ 1999, 266). Im Bereich der Niederspannungs-Kabelleitungen wurden die bestehenden Kupferkabel vorwiegend durch Aluminiumkabel ersetzt. Somit entschied man sich in diesem Bereich für Erdkabel, die sogar eine schlechtere Leitfähigkeit als die bisherigen aufweisen. Die an sich höherwertigen Kupferkabel seien jedoch aufgrund des höheren Rohmaterialpreises zu teuer gewesen. Zusammenfassend kann davon ausgegangen werden, dass mit dem *"Ersatz älterer Kabelleitungen durch neuere Kabelleitungen"* keine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Netzes herbeigeführt wurde. Diese Maßnahmen dienten dazu, dessen Nutzungsfähigkeit im bisherigen Umfang zu erhalten.

In den Jahren 1999 bis 2001 wurden Aufwendungen im Ausmaß von 763.834,29 S (im Jahr 1999), 1,462.731,29 S (im Jahr 2000) und 1,224.990,35 S (im Jahr 2001) als Erhaltungsaufwand gewinnmindernd geltend gemacht. Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. März und 26. April 2005 wurde die Berufungswerberin um Aufschlüsselung ersucht, inwieweit die geltend gemachten Aufwendungen den Bereichen "Austausch Freileitungen durch Kabelleitungen" bzw. "Ersatz älterer Kabelleitungen durch neuere Kabelleitungen" konkret zugeordnet werden können. Mit Schreiben vom 27. Mai 2005 wurde folgende Aufschlüsselung bekannt gegeben, der vom Finanzamt nicht widersprochen wurde:

	1999	2000	2001	gesamt
	S	S	S	S
Austausch Freileitungen durch Kabelleitungen	443.087,83	1,114.069,24	888.872,32	2,446.029,39
Ersatz Kabelleitungen durch neue Kabelleitungen	<u>320.746,46</u>	<u>348.662,05</u>	<u>336.118,03</u>	<u>1,005.526,54</u>
gesamt	763.834,29	1,462.731,29	1,224.990,35	3,451.555,93

Der aktivierungspflichtige Herstellungsaufwand (betrifft den Bereich "Austausch Freileitungen durch Kabelleitungen") ist mit insgesamt 2,446.029,39 S, der sofort als Betriebsausgabe absetzbare Erhaltungsaufwand (betrifft den Bereich "Ersatz älterer Kabelleitungen durch neuere Kabelleitungen") mit insgesamt 1,005.526,54 S zu erfassen. Der aktivierungspflichtige Herstellungsaufwand ist im Wege der AfA verteilt auf die Nutzungsdauer (von unbestritten 20 Jahren) jährlich gewinnmindernd abzuschreiben, wobei im Jahr der Aktivierung lediglich eine Halbjahres-AfA anzusetzen ist. Für den aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand ermitteln sich die jährlichen AfA-Beträge demnach wie folgt: 11.077 S (im Jahr 1999), 50.006 S (im Jahr 2000) und 100.080 S (im Jahr 2001). Tz 13 des Bp-Berichtes vom 12. Juni 2003, Bp123, ändert sich wie folgt:

Technische Anlagen und Maschinen	1999	2000	2001
	S	S	S
lt. Erklärung	104.316,--	15.217,--	23.622,--
lt. Berufungsentscheidung	<u>536.326,83</u>	<u>1,511.291,07</u>	<u>2,308.488,39</u>
+/- Betriebsvermögen	432.010,83	1,496.074,07	2,284.866,39
+/- Gewinn	432.010,83	1,064.063,24	788.792,32

Aufgrund eines Antrages des steuerlichen Vertreters wird ein Investitionsfreibetrag im Ausmaß von 9 % der Herstellungskosten (somit 39.878 S im Jahr 1999 und 100.266 S im Jahr 2000) gewinnmindernd berücksichtigt.

Für den Berufszeitraum 1999 bis 2001 ermitteln sich die berichtigten Ergebnisse wie folgt:

	1999	2000	2001
	S	S	S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp	774.156,--	683.812,--	368.473,--
Technische Anlagen und Maschinen (Tz 13) lt. Bp	-744.738,29	-1,387.972,29	-1,083.037,06
Technische Anlagen und Maschinen (Tz 13) lt. BE	432.010,83	1,064.063,24	788.792,32
Investitionsfreibetrag (Tz 14) lt. Bp	68.745,--	131.646,--	-,--
Investitionsfreibetrag (Tz 14) lt. BE	<u>-39.878,--</u>	<u>-100.266,--</u>	<u>-,--</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	490.295,54	391.282,95	74.228,26

Die Berechnung der Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 (in Schilling) ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung sind. Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, ABl. L 359, festgelegten Kurs von 1 € = 13,7603 S.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 15. Juli 2005