



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 16

GZ. RV/2334-W/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Dr. Kurt Folk, KR Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung der Bw., vertreten durch Deloitte Audit WP GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1013 Wien, Renng. 1, vom 10. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 7. Oktober 2005 betreffend

- a) Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 und 1991 sowie
- b) gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 bis 1992 (Sachbescheide)

nach der am 28. Mai 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die in den einzelnen Kalenderjahren erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt (€ = Euro, S = Schilling, E.a.GW = Einkünfte aus Gewerbebetrieb):			
	1990	1991	1992
E.a.GW	17.169,97 € (d.s. 236.264 S)	112.899,94 € (d.s. 1.553.537 S)	75.211,22 € (d.s. 1.034.929 S)
davon entfallen auf:			
1. A1Anteil an den Einkünften:			
	9.639,11 € (d.s. 132.637 S)	29.453,94 € (d.s. 405.295 S)	39.467,96 € (d.s. 543.091 S)
2. B2Anteil an den Einkünften:			
	7.530,87 € (d.s. 103.627 S)	83.446,00 € (d.s. 1.148.242 S)	35.743,26 € (d.s. 491.838 S)

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen (€ = Euro, S = Schilling):				
Jahr	Bemessungs- grundlage	Höhe	Abgabe	Höhe
1990	Gewerbeertrag:	40.628,54 € (d.s. 559.061 S)		
	einheitlicher Gewerbesteuer- messbetrag:	1.739,79 € (d.s. 23.940 S)	Bundesgewerbesteuer, Gewerbesteuer und Zuschläge:	5.584,69 € (d.s. 76.847 S)
1991	Gewerbeertrag:	522.196,76 € (d.s. 7.185.584 S)		
	einheitlicher Gewerbesteuer- messbetrag:	23.498,54 € (d.s. 323.347 S)	Bundesgewerbesteuer, Gewerbesteuer und Zuschläge:	75.195,31 € (d.s. 1.034.710 S)
1992	Gewerbeertrag:	154.057,98 € (d.s. 2.119.884 S)		
	einheitlicher Gewerbesteuer- messbetrag:	6.932,33 € (d.s. 95.391 S)	Bundesgewerbesteuer, Gewerbesteuer und Zuschläge:	21.490,23 € (d.s. 295.712 S)

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die aktivierten Kosten, anlässlich der Anmietung eines Stockwerkes des SC2, von der von den Berufungswerbern (Bw.) gegründeten atypischen stillen Gesellschaft (**astG**), ein Wirtschaftsgut darstellen, für das der Investitionsfreibetrag gem. § 10 EStG 1988 geltend gemacht werden kann.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 2. September 1985 gründeten die Firma A als "Geschäftsherr" und Herr B als stiller Gesellschafter eine unechte stille Gesellschaft.

Geschäftsführer (GF) der Firma A ist seit 28. Dezember 1979 Herr B.

An der A ist zu 100 % die C beteiligt.

Bei der **astG** fand für die Jahre 1989 bis 1992 eine Buch- und Betriebsprüfung gem. den §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht ausführlich dargestellt wurden:

- Die Firma G habe die Firma C als Totalunternehmer mit der Errichtung (Aufstockung eines bereits vorhandenen Gebäudes) des Freizeitcenters im SC beauftragt. Die mit der Errichtung bzw. Inbetriebnahme zusammenhängenden Risiken (z.B. Preisrisiko, technisches Risiko, Fertigstellungsrisiko) seien durch die Firma C zu tragen gewesen.

Die Firma A sei demnach lediglich Mieter und nicht auch Bauherr und Errichter des Freizeitcenters.

- Am 11. September 1989 sei zwischen der Firma A und der Firma G ein Mietvertrag hinsichtlich des Freizeitcenters im Donauzentrum auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden.

Unter Punkt III.1. sei auch vereinbart worden, dass sich die Firma A als Mieterin zur Zahlung einer "Mietzinsvorauszahlung" in Höhe der der Vermieterin (= Firma G) für die Planung und Errichtung des Mietobjektes anfallenden Gestehungskosten verpflichte.

Die Herstellungskosten der Fa. G seien somit über die "Mietzinsvorauszahlung" durch die Firma A finanziert worden.

Diese Mietzinsvorauszahlung werde ergänzend zum laufenden Hauptmietzins in den ersten 33 Betriebsjahren mit jeweils einem 396-tel der tatsächlichen Höhe der Mietzinsvorauszahlung monatlich aufgelöst.

Nach Ablauf der ersten 33 Betriebsjahre werde der laufende jährliche Hauptmietzins um 5 % der Gesamtinvestitionssumme angehoben.

Im Falle der Aufkündigung des Mietverhältnisses durch die Vermieterin verpflichtet sich diese zur Rückzahlung des nicht aufgelösten Teiles der Mietvorauszahlungen. Diese Rückzahlungsverpflichtung erlösche, wenn die Vermieterin das Mietverhältnis aus "wichtigen Gründen" (lt. Pkt. X des Mietvertrages) rechtskräftig aufkündige, oder wenn die Firma A von sich aus das Mietverhältnis löse.

- Weiters habe die Vermieterin mit Schriftsatz vom 11. September 1989 einseitig erklärt, eine Kündigung aus anderen als den im Mietrechtsgesetz angeführten Gründen innerhalb von 33 Jahren nicht aussprechen zu wollen.
- Der Firma A sei mit Schriftsatz vom 12. Juli 1991 das Recht eingeräumt worden, das gegenständliche Mietrecht zu verbüchern.
- Die Firma A habe die Zahlungen als Erwerb eines "Mietrechtes" beurteilt. Hinsichtlich dieser "Anschaffungskosten" sei auch ein IFB (Investitionsfreibetrag) i.H.v. 1.500.000 S (1989) und 10.020.964 S (1990) dotiert worden.
- Das wirtschaftliche Risiko einer Investition gehöre nicht zu den normierten Tatbestandserfordernissen für die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages gem. § 10 EStG 1988. Vielmehr knüpfe § 10 EStG 1988 an Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgänge an.

Grundsätzlich sei der zivilrechtliche Eigentümer (= Firma G) auch wirtschaftlicher Eigentümer. Dass der zivilrechtliche Eigentümer von seinen Rechten (z.B. Veräußerung, Belastung) ausgeschlossen worden wäre, sei bis dato von den Bw. nicht behauptet oder nachgewiesen worden.

Auch sei im gegenständlichen Fall eine Rückzahlungsverpflichtung nicht grundsätzlich ausgeschlossen worden (vgl. Rückzahlung in besonderen Fällen lt. Mietvertrag).

- Lt. Bw. seien die Inhalte des Mietvertrages durch die Firma G vorgegeben worden. Eine Wahlmöglichkeit, sich zwischen einer Mietvorauszahlung oder einer höheren laufenden Miete zu entscheiden, habe nicht bestanden.

Weiters sei bei Abschluss des Mietvertrages die Höhe der Baukosten und somit auch die

Höhe der Mietvorauszahlung nicht festgestanden.

Ursprünglich seien Baukosten i.H.v. 44.000.000 S geschätzt worden, tatsächlich hätten diese aber rund 57.000.000 S betragen, die gänzlich von der Firma A als sogenannte Mietvorauszahlung übernommen worden seien.

- Strittig sei somit die Rechtsfrage, ob eine als Mietvorauszahlung bezeichnete Leistung als Anschaffungskosten eines Mietrechtes, und ob die Leistung der Mietzinsvorauszahlung als besonderes Entgelt zusätzlich zur laufenden Miete anzusehen sei.
- Die Betriebsprüfung bestreite nicht, dass ein Mietrecht existiere; es mangle jedoch an einem besonderen Entgelt als Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes.
Die Firma A habe auch kein Risiko wegen unterbliebener Fertigstellung oder zufälliger Unbenützbarkeit des Mietobjektes getragen, also keine Preisgefahr übernommen.

Für einen anzuerkennenden Anschaffungsvorgang bedürfe es auch eines Wirtschaftsgutes. Mangels eines Mietobjektes könne auch kein Wirtschaftsgut "Mietrecht" vor der Errichtung der Räumlichkeiten existieren.

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. erhoben gegen die Sachbescheide vom 3. Februar 1995, 7. August 1995 und 14. September 1995 Berufung und begründen diese sowie in den Schriftsätzen vom 10. August 1995 und 15. Mai 2000 im Wesentlichen folgendermaßen:

- Der Gewerbeertrag sei lt. Bw. in Höhe von 821.292 S (1989), 7.872.215 S (1990), 8.220.294 S (1991) und 6.460.505 S (1992) festzusetzen.
- Es sei richtig, dass die Firma G die Firma C mit der Errichtung des Freizeitcenters als Generalunternehmer beauftragt habe. Die Firma G habe auch dem Generalunternehmer die gesamten Kosten zu bezahlen gehabt.
Und diese "gesamten Kosten" seien von der Firma A im Rahmen der vereinbarten "Mietvorauszahlung" an die Firma G bezahlt worden.

Zivilrechtlich sei somit die Investition von der Firma G in Auftrag gegeben worden, als Bauunternehmer sei die Firma C aufgetreten und die Firma A habe eine Mieterposition innegehabt.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe aber die Firma A die Planung des Objektes

durchgeführt und die gesamten Investitionskosten zu bezahlen gehabt.

Den Bw. sei aber auch bekannt, dass das wirtschaftliche Risiko einer Investition nicht expressis verbis zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 10 EStG 1988 gehöre.

Nach Ansicht der Bw. seien jedoch die Varianten einer Mieterinvestition in ein fremdes Gebäude, ein Superädifikat auf Grund und Boden eines Dritten und die Konstruktion mit einer "Mietzinsvorauszahlung" wirtschaftlich als gleich zu betrachten.

Die Investitionsbegünstigung stehe demjenigen zu, der auch das wirtschaftliche Risiko und die wirtschaftliche Investition tatsächlich getragen habe; dies sei im gegenständlichen Fall die Firma A gewesen.

- Die Bw. bekämpfen vor allem die Feststellung, dass die Einmalleistung an die Fa. G, die von der Firma A als Mietrecht angesehen werde, von der Betriebsprüfung als bloße Mietzinsvorauszahlung beurteilt worden sei.
Konsequenz sei, dass der von der Firma A beantragte Investitionsfreibetrag (IFB) i.H.v. 1.500.000 S (1989) und 10.020.964 S (1990) vom Finanzamt verwehrt werde.
- Weiters sei im Jahre 1990 eine um 727.333 S höhere Abschreibung auf das "Mietrecht" vorgenommen worden, als die Finanzbehörde nunmehr als Verbrauch der aktiven Rechnungsabgrenzung für die Mietzinsvorauszahlung im Jahre 1990 als Betriebsausgabe anerkenne.

Im Übrigen ergäben sich die Änderungen nur aus der unterschiedlichen Höhe der Gewerbesteuerrückstellung für die einzelnen Jahre.

- Die Firma A habe in den Jahren 1989 und 1990 um rund 57.000.000 S ein Sport- und Freizeitzentrum errichten lassen, indem das vorhandene Gebäude, das im Eigentum der Fa. G stehe, auf ihre Kosten um eine weitere Etage aufgestockt worden sei.
Die Firma A hätte das gesamte Bauherrnrisiko zu tragen gehabt, sowohl was die technische Planung betreffe, als auch hinsichtlich der Höhe der Baukosten und der erforderlichen behördlichen Bewilligungen.
Die Firma A habe sich zur Übernahme der gesamten Baukosten verpflichtet und eine Einmalzahlung an die Fa. G i.H.v. rund 57.000.000 S geleistet, die vertraglich aus zivilrechtlichen Gründen als "Mietvorauszahlung" bezeichnet worden sei.

An laufender Miete zahle die Firma A nur einen relativ geringen Betrag (20.800 S pro Monat für 6.643 m² lt. Punkt III Absatz 2 und 4 des Mietvertrages vom 11. September 1989), der für die Zurverfügungstellung des "Luftraumes" (= Dachfläche) angemessen sei.

Darüber hinaus werde keine laufende Miete bezahlt, da die Firma A die gesamten Baukosten übernommen habe.

Eine Ablöse der Investitionen durch die Fa. G an die Firma A sei ausgeschlossen worden (vgl. Schriftsatz der Fa. G vom 23. September 1994).

Auch die erforderliche Fundamentverstärkung und der Fußboden des Freizeitzentrums seien von der Firma A bezahlt worden.

- Die Betriebsprüfung gehe zu Unrecht davon aus, dass der IFB nur der Fa. G zustehe, weil diese Gesellschaft die Investition getätigt habe und Eigentümer der Liegenschaft sei. Weiters komme es nach Ansicht der Bw. nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung ("Mietzinsvorauszahlung"), sondern auf den wahren wirtschaftlichen Sinngehalt an.
- Man hätte zum selben Ergebnis gelangen müssen, wenn die Firma A eine Mieterinvestition in ein bestehendes fremdes Gebäude getätigt hätte, die zweifelsfrei als Wirtschaftsgut aktivierbar gewesen wäre und die nach 33 Jahren entschädigungslos in das Eigentum des Liegenschaftseigentümers übergehe.
- Die Einmalzahlung stelle somit die Anschaffungskosten für das "Mietrecht" dar. Ohne Einmalzahlung, d.h. nur bei Zahlung einer laufenden Miete, wäre der Vertrag mit der G nicht zustande gekommen.

Auch die mangelnde vorzeitige Rückforderungsmöglichkeit der Einmalzahlung spreche für ein absetzbares Mietrecht.

Die Vertragsbestimmung, wonach bei ordentlicher Kündigung durch den Vermieter eine Rückzahlung zu erfolgen habe, sei inhaltsleer, weil die Vermieterin während der gesamten Nutzungsdauer (33 Jahre) des Mietrechtes auf eine ordentliche Kündigung verzichtet habe (vgl. Schriftsatz vom 23. September 1994).

- Die Betriebsprüfung verlange für die Anerkennung eines Mietrechtes, dass die Zahlung der Mietvorauszahlung zusätzlich neben einem angemessenen laufend zu entrichtenden Mietzins erfolgen müsse.
- Es widerspreche sowohl der Erfahrung des täglichen Lebens als auch der Praxis des Wirtschaftslebens, dass ein Mieter sich das Mietobjekt selbst plane, errichte und über eine Mietzinsvorauszahlung in Höhe der Baukosten auch selbst finanziere.
- Die Gestaltung als Superädifikat sei ebenfalls ausgeschieden, da es aus rechtlichen Gründen, kein Stockwerkseigentum geben könne.

- Der Erwerb des Mietrechtes sei sehr wohl mit einem konkreten und insofern vorhandenen Objekt in Zusammenhang (siehe Punkt III Absatz 9 des Mietvertrages vom 11. September 1989) gestanden.
- Die Bw. beantragen daher, die Einmalzahlung, die sich auf die Jahre 1989 und 1990 verteile, als Mietrecht zu behandeln (= abnutzbares Wirtschaftsgut, das nach den Regeln des § 7 EStG 1988 abgeschrieben werde und für das auch ein IFB gem. § 10 EStG 1988 geltend gemacht werden könne).

Gegen die abweisende Berufungsentscheidung vom 20. November 2001 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1992 erhoben die Bw. Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof.

Mit Erkenntnis vom 23. Februar 2005, 2002/14/0001, hob der Verwaltungsgerichtshof die o.a. Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde auf, da der Bescheidadressat (= Klepp Freizeitcenter GmbH & Mitges.) im Jahre der Bescheidausstellung (1995) nicht mehr existent gewesen sei. Die Bescheide des Finanzamtes im Jahre 1995 seien daher ins Leere gegangen und hätten somit keine Wirksamkeit entfalten können, weil sie an eine nicht mehr existente Personengemeinschaft gerichtet worden seien. Solcherart hätte für die Abgabenbehörde zweiter Instanz keine Zuständigkeit bestanden, über eine gegen diese o.a. Bescheide eingebrachte Berufung in der Sache zu entscheiden.

Im fortgesetzten Verfahren erließ das Finanzamt am 7. Oktober 2005 an die Klepp-Freizeitcenter Planungs- und ErrichtungsgesmbH und Johann Klepp als ehem. Gesellschafter der Klepp-Freizeitcenter GmbH & Mitgesellschafter

- a) Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 und 1991 sowie
- b) Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 bis 1992 (Sachbescheide).

Die Bw. erhoben gegen die o.a. Bescheide am 10. November 2005 Berufung und führen darin im Wesentlichen wie folgt aus:

- Die Wiederaufnahme des Verfahrens erweise sich als unzulässig, da die Gewerbesteuerfestsetzung aufgrund der Verjährung nicht mehr möglich sei. In eventu sei die Wiederaufnahme in falscher Ermessensausübung erfolgt.
- In den angefochtenen Bescheiden sei die Abgabenschuld in einer nicht mehr existenten Währung und somit rechtswidrig festgesetzt worden (Schilling statt richtig in Euro).
- Bei der Wiederaufnahme seien auch die steuerlichen Auswirkungen bei den Beteiligten (Körperschaft- und Einkommensteuer) mit einzubeziehen.

- Aufgrund der Verjährung der abgeleiteten Bescheide erweise sich auch die Wiederaufnahme des Festsetzungsverfahrens als unzulässig.

Das Finanzamt erließ am 21. Dezember 2005 Berichtigungsbescheide gem. § 293 BAO betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 bis 1992, in denen die Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallenden Abgaben in Euro-Beträgen ausgewiesen wurden.

Da damit zu rechnen war, die Bw. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 276 Abs. 6 BAO legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter der Bw. die Berufungsausführungen u.a. folgendermaßen:

- Die bekämpften Wiederaufnahmebescheide würden lediglich auf den Bp-Bericht bzw. die Niederschrift über die Schlussbesprechung verweisen und die Textziffern würden keinerlei Wiederaufnahmsgründe anführen, insbesondere welche Tatsachen neu hervorgekommen seien.
- Im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellungsbescheide sei zu berücksichtigen, dass die einzelnen Sachbescheide im Hinblick auf die bereits eingetretene Verjährung nicht mehr hätten erlassen werden dürfen.
- Bei den im Jahre 2005 ausgestellten Bescheiden in Schillingwährung würde es sich um Nichtbescheide handeln, die auch keiner Berichtigung zugänglich seien, da diese originär im Jahre 2005 erlassen worden seien.
- Nach Ansicht der Bw. mangle es den bekämpften Bescheiden an einer tragenden Begründung, da die Umstände von denen ausgegangen worden sei im Rahmen der Bescheiderlassung nicht angeführt worden seien.
Die beigefügten Unterlagen würden sich lediglich auf die Begründung der Wiederaufnahmebescheide und nicht auf jene der Sachbescheide beziehen.
- Hinsichtlich der Mietrechtsproblematik werde auf das bisherige Vorbringen verwiesen. Ergänzend werde ausgeführt, dass am 30. Juni 2002 das Mietrecht um nicht ganz 8 Mio. Euro weiterverkauft worden sei. Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei die Firma A der eigentliche Eigentümer gewesen.

- Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass in den Wiederaufnahmbescheiden nicht nur auf den Bp-Bericht sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung, sondern auch auf die Stellungnahmen der Betriebsprüfung verwiesen worden sei. Daraus ließen sich die Wiederaufnahmegründe erkennen. Hinsichtlich der Sachbescheide werde darauf verwiesen, dass diesen als Anlage der Bp-Bericht und die Stellungnahme der Betriebsprüfung beigelegt worden seien; diese seien somit auch Teil der Begründung.
- Bescheide, deren Spruch nicht in Euro ergangen sei, mangle es dennoch nicht an der Bescheidqualität. Es handle sich somit zwar um fehlerhafte (= einer Berichtigung zugängliche) Bescheide, aber nicht um Nichtbescheide.

Der Senat hat über die Berufung nach mündlicher Verhandlung erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 1989 bis 1991 und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 und 1991

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Das Finanzamt verwies in seiner Begründung der Wiederaufnahmbescheide vom 7. Oktober 2005 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 und 1991 auf die im Bp-Bericht vom 20. Jänner 1995 angeführten Wiederaufnahmegründe sowie auf die Ausführungen in den Schriftsätze vom 17. Juli 1995 und 15. Dezember 1995.

Im gegenständlichen Fall ergaben sich Änderungen aufgrund von Feststellungen betreffend Mietzinsvorauszahlungen und anderer Feststellungen. Konkret wurde unter Tz. 41 des Bp-Berichtes auf die Textziffern 14 (Mietvorauszahlung-Mietrecht), 15 (Investitionsfreibetrag 1989 und 1990), 19 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Firma A), 21 (Verluste gem. § 10 Abs. 8 EStG 1988), 24 (Dauerschuldzinsen), 25 (Kürzung gem. § 8 Z 1 GewStG 1953) und 26 (Verlustvortrag gem. § 6 Abs. 3 GewStG 1953) verwiesen.

Tz. 14 des Bp-Berichtes vom 20. Jänner 1995 verweist auf die Ausführungen unter Punkt 1 der Niederschrift vom 12. Oktober 1994 über die Schlussbesprechung vom 11. Oktober 1994, wo unter lit. a der Sachverhalt wie folgt dargestellt wurde:

Die Firma G habe die Firma C als Totalunternehmer mit der Errichtung (Aufstockung auf bereits vorhandenes Gebäude) des Freizeitcenters im Donauzentrum beauftragt.

Die mit der Errichtung bzw. Inbetriebnahme zusammenhängenden Risiken (z.B. Preisrisiko, technisches Risiko, Fertigstellungsrisiko) seien durch die Totalunternehmerin (= Firma C) zu tragen.

Am 11. September 1989 sei zwischen der Firma A und der Firma G ein Mietvertrag hinsichtlich des Freizeitcenters im Donauzentrum auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Mit diesem Vertrag sei auch vereinbart worden, dass sich die Firma A als Mieterin zur Zahlung einer "Mietzinsvorauszahlung" in Höhe der der Vermieterin für die Planung und Errichtung des Mietobjektes anfallenden Gestehungskosten verpflichte. Diese Mietzinsvorauszahlung werde ergänzend zum laufenden Hauptmietzins in den ersten 33 Betriebsjahren mit jeweils einem 396-tel (= 33 x 12 Mo) der tatsächlichen Höhe der Mietzinsvorauszahlung monatlich aufgelöst. Nach Ablauf der ersten 33 Betriebsjahre werde der laufende jährliche Hauptmietzins um 5 % der Gesamtinvestitionssumme angehoben.

Im Falle der Aufkündigung des Mietverhältnisses durch die Vermieterin verpflichte sich diese zur Rückzahlung des nicht aufgelösten Teiles der Mietvorauszahlungen. Diese Rückzahlung erlösche, wenn die Vermieterin das Mietverhältnis aus "wichtigen Gründen" (vgl. Punkt X des Mietvertrages) rechtskräftig aufkündige, oder wenn der Mieter von sich aus das Mietverhältnis löse.

Gleichzeitig mit dem Mietvertrag vom 11. September 1989 sei der Betriebsprüfung ein Nachtrag zu diesem Mietvertrag, datiert mit 12. Juli 1991 übergeben worden, in dem der Firma A das Recht eingeräumt werde, das gegenständliche Mietrecht zu verbüchern.

Im Zuge weiterer Sachverhaltsermittlungen sei der Betriebsprüfung weiters eine Vereinbarung (Schreiben vom 11. September 1989) übergeben worden, worin die Vermieterin einseitig erkläre, eine Kündigung aus anderen als den im Mietrechtsgesetz angeführten Gründen innerhalb von 33 Jahren nicht aussprechen zu wollen.

Durch die Firma A seien die Zahlungen im Jahr 1989 und 1990 des vereinbarten Betrages als Erwerb eines "Mietrechts" beurteilt worden. Hinsichtlich dieser "Anschaffungskosten" sei auch ein Investitionsfreibetrag (20 %) geltend gemacht worden.

1989 sei es zur Zahlung des ersten Teilbetrages i.H.v. 7.500.000 S gekommen. Das Mietrecht sei 1989 mit 7.500.000 S (keine AfA) aktiviert worden, der IFB sei 1989 mit 1.500.000 S dotiert worden.

1990 sei es zur Restzahlung i.H.v. 50.104.823,14 S gekommen. Das Mietrecht sei 1990 mit 50.104.823,14 S (1/1 AfA, ND 33 Jahre) aktiviert worden, der IFB sei 1990 mit 10.020.964 S dotiert worden.

Im Zuge der Schlussbesprechung am 11. Oktober 1994 seien die näheren Umstände, die für die Vertragsgestaltung maßgeblich gewesen seien, durch Herrn B dargestellt bzw. der im Zuge des Prüfungsverfahrens erhobene Sachverhalt folgendermaßen ergänzt worden: Die Inhalte des Mietvertrages seien durch die Firma G vorgegeben worden. Die Wahlmöglichkeit, sich zwischen einer Mietvorauszahlung oder einer höheren laufenden Miete zu entscheiden, habe nicht bestanden. Als weiteres Element für die ungewöhnliche

Vertragsgestaltung werde darauf hingewiesen, dass bei Abschluss des Mietvertrages die Höhe der Baukosten und somit auch die Höhe der Mietvorauszahlung nicht festgestanden sei. So sei die ursprüngliche Schätzung der Baukosten in einer Höhe von 44.000.000 S erfolgt, in weiterer Folge hätten sich diese jedoch auf insgesamt rd. 57.000.000 S entwickelt, die gänzlich von der Firma A als sogenannte Mietvorauszahlung übernommen worden sei.

Im Zuge der Vertragsverhandlungen sei die Firma G sogar daran interessiert gewesen, diese Baukosten und damit auch die Mietvorauszahlung von vornherein möglichst hoch anzusetzen, da diese Kosten lt. Mietvertrag vom 11. September 1989 als Berechnungsbasis für die künftigen Mietzahlungen (nach Ablauf der ersten 33 Betriebsjahre) herangezogen werden würden. Herr B sei hingegen an einem möglichst niedrigen Kostenansatz interessiert gewesen. Auf Grund dieser Sachverhaltsfeststellungen gelangte die Betriebsprüfung zur Auffassung, dass im gegenständlichen Fall nicht nur die zivilrechtliche Gestaltung, sondern auch die untersuchten Indizien für die Beurteilung der Zahlung als Mietzinsvorauszahlung sprechen würden, weshalb ein Mietrecht nicht aktiviert werden könne.

Als Konsequenz dieser Beurteilung sei die Bildung der Investitionsfreibeträge für die Jahre 1989 und 1990 nicht zulässig.

Aus den vorgelegten Bilanzen gingen hingegen diese o.a. Umstände nicht hervor, weil dort lediglich ein Mietrecht "SC" ohne nähere Erklärungen ausgewiesen wird.

Aufgrund dieser o.a. Feststellungen ergaben sich folgende Änderungen:

Für das Jahr 1990 bedeutete dies somit, dass der Verlust lt. Steuerbilanz um das Mietrecht SC (Tz. 14a), die GewStRSt 1990 (Tz. 16a) und das Verrechnungskonto stiller Gesellschafter (Tz. 17c) gekürzt und die ARAP-Mietvorauszahlung (Tz. 14b), der Investitionsfreibetrag 1990 (Tz. 15b) die Vermögensteuer (Tz. 19b) und das Verrechnungskonto stiller Gesellschafter (Tz. 20) hinzugerechnet wurde.

Für das Jahr 1991 bedeutete dies, dass der Gewinn lt. Steuerbilanz um die ARAP-Mietvorauszahlung (Tz. 14b), die GewStRSt 1991 (Tz. 16b) und das Verrechnungskonto stiller Gesellschafter (Tz. 20) gekürzt und das Mietrecht SC (Tz. 14a), das Verrechnungskonto stiller Gesellschafter (Tz. 17c) und die Vermögensteuer (Tz. 19b) hinzugerechnet wurde.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (alle Beträge in Schilling):

E.a.GW	1990	1991	1992
F-Bescheid v. 6.8.1992	-10.441.839	+236.264	+1.637.160
F-Bescheid v. 21.12.2005	+236.264	+1.553.537	+1.034.929
= Diff.	+10.678.103	+1.317.273	-602.231

GW-Bescheid (Erstbescheid)			
Gewerbeertrag:	-8.885.665	0	+2.119.884
Gewerbesteuer:	0	0	295.712
GW-Bescheid v. 21.12.2005			
Gewerbeertrag:	+559.061	+7.185.584	+2.119.884
Gewerbesteuer:	76.847	1.034.710	295.712

Hinsichtlich Gewerbesteuer kam es lt. Tz. 24 zu einer Erhöhung der Dauerschuldzinsen (1990)

und lt. Tz. 25 zu einer Kürzung gem. § 8 Z 1 GewStG 1953 (1990 und 1991).

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl, § 303 Rz. 13 und die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. Ritz, a.a.O., § 303 Rz. 14 und die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist unter anderem dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. u.a. VwGH-Erkenntnis vom 18. Jänner 1996, 94/15/0067).

Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 14. Mai 1992, 91/16/0019).

Im gegenständlichen Fall wurden wie o.a. aber erst im Rahmen der Betriebsprüfung sämtliche für die Feststellung der Einkünfte maßgeblichen Umstände bekannt. Aus den eingereichten Abgabenerklärungen war der festgestellte Sachverhalt - wie oben dargelegt - jedenfalls nicht zu entnehmen.

Wie sich aus Tz. 14 des Bp-Berichtes i.V.m. Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung ergibt, stützt sich die Wiederaufnahme des Verfahrens somit auf Feststellungen hinsichtlich des in der Bilanz der A als Mietrecht bezeichneten Wirtschaftsgutes

(vgl. Pkt. I.4. Bilanz zum 31. Dezember 1989 und zum 31. Dezember 1990), von dem erst im Rahmen der Betriebsprüfung bekannt wurde, dass es sich dabei um eine Mietvorauszahlung handelte.

Es ist damit unbestritten, dass erst nach Erlassung der Erstbescheide für die Besteuerung der Bw. maßgebliche Tatsachen und Umstände der Abgabenbehörde bekannt wurden.

Dass es für die Abgabenbehörde leicht möglich gewesen wäre, bereits früher diesbezügliche Ermittlungen einzuleiten und insbesondere die Vertragsgestaltung genau zu untersuchen, dies aber unterlassen wurde, ist für die Berechtigung, eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO zu verfügen, unerheblich.

Da die Kenntnis der oben angeführten Umstände - wie den angefochtenen Sachbescheiden zu entnehmen ist - zweifellos zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt hat, ist die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO zulässig. Sie liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm.

Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis.

Grundsätzlich ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (= Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (= Rechtskraft) zu geben.

Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., § 303 BAO, Rz. 38).

Da die im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommenen Änderungen nicht von bloß geringfügigem Ausmaß sind (siehe die oben angeführten Mehrbeträge) und der Erlassung der von den Feststellungsbescheiden abgeleiteten Gewerbesteuerbescheide – wie unter Pkt. 2 dargelegt – auch nicht die Verjährung im Sinne der §§ 207ff BAO entgegen steht, standen der Durchführung einer Wiederaufnahme verwaltungsökonomische Gründe nicht entgegen.

Auch aus Gründen der Billigkeit hatte die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu unterbleiben, da die Bw. im gegenständlichen Fall keinesfalls darauf vertrauen durften, eine als unrichtig erkannte Vorgangsweise beizubehalten zu dürfen.

2. Verjährung

Die §§ 207 bis 209 BAO lauten in der vor dem 1. Jänner 2005 geltenden Fassung auszugsweise wie folgt:

Gem. § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gem. § 207 Abs. 2 1. Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist bei Zöllen und sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben, soweit die Abgabenschuld nicht kraft Gesetzes entstanden ist, ein Jahr, bei den Verbrauchsteuern drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben (einschließlich der Zölle und sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben, soweit die Abgabenschuld kraft Gesetzes entstanden ist) und bei Beiträgen fünf Jahre.

Gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gem. § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Gem. § 209 Abs. 3 1. Satz BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

§ 209 Abs. 1 BAO in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 lautet:

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

§ 209 Abs. 3 1. Satz BAO in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 lautet:

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches

§ 323 Abs. 18 BAO legt hinsichtlich der Anwendung der genannten Bestimmungen Folgendes fest:

§ 209 Abs. 1 BAO in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 ist ab 1. Jänner 2005 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1 BAO) ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist.

§ 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 57/2004.

§ 209a Abs. 1 und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl. I Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sinngemäß.

Wegen der Verkürzung der Verjährungsfristen des § 209 Abs. 3 durch BGBI. I Nr. 57/2004 dürfen Bescheide nicht gemäß § 299 Abs. 1 aufgehoben werden.

Im Hinblick auf die am 1. Jänner 2005 in Kraft getretene Rechtslage hängt der Eintritt der Bemessungs- bzw. Festsetzungsverjährung gem. §§ 207 ff BAO somit davon ab, ob in Bezug auf die zu Grunde liegenden Abgabenansprüche vor dem 1. Jänner 2005 eine Außenprüfung begonnen wurde.

Demzufolge gilt gem. § 323 Abs. 18 BAO die Verkürzung der absoluten Verjährungsfrist gem. § 209 Abs. 3 BAO auf zehn Jahre sowie die neue Verlängerungsregelung gem. § 209 Abs. 1 BAO (Amtshandlungen innerhalb der Verjährungsfristen gem. § 207 BAO verlängern diese nur mehr um ein Jahr und sodann um jeweils ein weiteres Jahr, wenn sie im letzten Jahr gesetzt werden) für Abgabenbescheide, die infolge einer vor dem 1. Jänner 2005 begonnenen Außenprüfung ergehen, erst ab 1. Jänner 2006.

Da im gegenständlichen Fall die Außenprüfung weit vor dem 1. Jänner 2005 begonnen wurde (Bp-Schlussbesprechung erfolgte am 12. Oktober 1994) und die Bescheide vor dem 1. Jänner 2006 erlassen wurden, gelangen die neuen o.a. Verjährungsbestimmungen noch nicht zur Anwendung, sondern noch die vor dem 1. Jänner 2005 geltenden.

Somit ist im gegenständlichen Fall die alte Rechtslage maßgebend:

Bemessungsverjährung für die Gewerbesteuer des Jahres 1990 wäre nach Maßgabe der Bestimmung des § 207 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des 31 Dezember 1995, für das Jahr 1991 mit Ablauf des 31. Dezember 1996 und für das Jahr 1992 mit Ablauf des 31. Dezember 1997 eingetreten, wenn die Verjährung nicht unterbrochen worden wäre.

Nach § 209 Abs. 1 BAO (alte Fassung) wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Verjährungsunterbrechend wirken somit alle nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlungen im Sinne im Außenbereich wahrnehmbarer behördlicher Maßnahmen, die auf die Geltendmachung eines Abgabenanspruches oder die Feststellung von Abgabepflichtigen zumindest im Ergebnis ausgerichtet sind.

Lt. herrschender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 27.10.2008, 2008/17/0164) ist es gleichgültig, ob der Adressat einer schriftlichen Erledigung von ihr auch Kenntnis erlangt hat, insbesondere ob ein Bescheid ordnungsgemäß zugestellt, das heißt erlassen, worden ist. Wurde eine abgabenbehördliche Erledigung innerhalb der Verjährungsfrist nicht dem tatsächlichen Abgabepflichtigen, sondern einer anderen Person zugestellt, wird die Verjährungsfrist dennoch unterbrochen; die Verjährung des

Bemessungsrechtes wird somit auch durch eine Handlung unterbrochen, die nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet ist, sofern sie nur nach Außen in Erscheinung tritt (vgl. VwGH vom 27.10.2008, 2008/17/0164).

Nach den im gegenständlichen Fall anzuwendenden Verjährungsbestimmungen muss somit innerhalb von 5 Jahren ab Entstehung des Abgabenanspruches eine nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlung vorliegen, um die Verjährung zu unterbrechen und eine Fristverlängerung von weiteren fünf Jahren zu bewirken.

Folgende gegenüber der astG nach außen in Erscheinung tretenden Amtshandlungen fanden statt:

Betreffend Gewerbesteuer 1990:

Die erstmalige Festsetzung der Gewerbesteuer 1990 erfolgte mit Bescheid vom 9. August 1992 an die "P".

Mit dieser Unterbrechungshandlung begann die Verjährungsfrist neu zu laufen und hätte am 31. Dezember 1997 geendet.

Die Einbringungsanzeige wurde am 24. August 1993 dem Finanzamt bekanntgegeben.

Am 3. Februar 1995 wurde nach der Betriebsprüfung der im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens erlassene Sachbescheid betreffend Gewerbesteuer 1990 an die nicht mehr existente "P" erlassen. Mit dieser Unterbrechungshandlung begann die Verjährungsfrist neu zu laufen und hätte am 31. Dezember 2000 geendet.

Mit Schriftsatz vom 12. April 2000 (Vorhalt der FLD an die nicht mehr existente "Y2") erging die Aufforderung, zur Stellungnahme der Betriebsprüfung eine Gegendarstellung abzugeben. Mit dieser Unterbrechungshandlung begann die Verjährungsfrist neu zu laufen und hätte am 31. Dezember 2005 geendet.

Die absolute Verjährung (15 Jahre) hätte ebenfalls am 31. Dezember 2005 geendet.

Am 20. November 2001 erging die Berufungsentscheidung über die Sachbescheide hinsichtlich Gewerbesteuer 1990 bis 1992 an die "R2".

Aufgrund der Bescheidaufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof am 23. Februar 2005, 2002/14/0001 erging am 7. Oktober 2005 ein Wiederaufnahmebescheid betreffend die Gewerbesteuer 1990 sowie der Sachbescheid betreffend die Gewerbesteuer für das Jahr 1990 an die "R".

Am 21. Dezember 2005 erließ das Finanzamt einen Bescheid gem. § 293 BAO betreffend die Gewerbesteuer 1990 an die "R".

Betreffend Gewerbesteuer 1991:

Die erstmalige Festsetzung der Gewerbesteuer 1991 erfolgte mit Bescheid vom 21. April 1993 an die "P". Mit dieser Unterbrechungshandlung begann die Verjährungsfrist neu zu laufen und hätte am 31. Dezember 1998 geendet.

Die Einbringungsanzeige wurde am 24. August 1993 dem Finanzamt bekanntgegeben.

Am 3. Februar 1995 wurde nach der Betriebsprüfung der im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens erlassene Sachbescheid betreffend Gewerbesteuer 1991 an die nicht mehr existente "P" erlassen. Mit dieser Unterbrechungshandlung begann die Verjährungsfrist neu zu laufen und hätte am 31. Dezember 2000 geendet.

Mit Schriftsatz vom 12. April 2000 (Vorhalt der FLD an die nicht mehr existente "Y2") erging die Aufforderung, zur Stellungnahme der Betriebsprüfung eine Gegendarstellung abzugeben. Mit dieser Unterbrechungshandlung begann die Verjährungsfrist neu zu laufen und hätte am 31. Dezember 2005 geendet.

Die absolute Verjährung hätte am 31. Dezember 2006 geendet.

Aufgrund der Bescheidaufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof am 23. Februar 2005, 2002/14/0001 erging am 7. Oktober 2005 ein Wiederaufnahmebescheid betreffend die Gewerbesteuer 1991 sowie der Sachbescheid betreffend die Gewerbesteuer für das Jahr 1991 an die "R".

Am 21. Dezember 2005 erließ das Finanzamt einen Bescheid gem. § 293 BAO betreffend die Gewerbesteuer 1991 an die "R".

Betreffend Gewerbesteuer 1992:

Die erstmalige Festsetzung der Gewerbesteuer 1992 erfolgte mit Bescheid vom 4. Februar 1994 an die nicht mehr existente "P". Mit dieser Unterbrechungshandlung begann die Verjährungsfrist neu zu laufen und hätte am 31. Dezember 1999 geendet.

Am 3. Februar 1995 wurde nach der Betriebsprüfung der im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens erlassene Sachbescheid betreffend Gewerbesteuer 1992 an die nicht mehr existente "P" erlassen. Mit dieser Unterbrechungshandlung begann die Verjährungsfrist neu zu laufen und hätte am 31. Dezember 2000 geendet.

Mit Schriftsatz vom 12. April 2000 (Vorhalt der FLD an die nicht mehr existente "Y2") erging die Aufforderung, zur Stellungnahme der Betriebsprüfung eine Gegendarstellung abzugeben. Mit dieser Unterbrechungshandlung begann die Verjährungsfrist neu zu laufen und hätte am 31. Dezember 2005 geendet.

Die absolute Verjährung hätte am 31. Dezember 2007 geendet.

Aufgrund der Bescheidaufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof am 23. Februar 2005, 2002/14/0001 erging am 7. Oktober 2005 ein Sachbescheid betreffend die Gewerbesteuer für das Jahr 1992 an die "R".

Am 21. Dezember 2005 erließ das Finanzamt einen Bescheid gem. § 293 BAO betreffend die Gewerbesteuer 1992 an die "R".

Da die nun im gegenständlichen Berufungsverfahren bekämpften Bescheide betreffend Gewerbesteuer 1990 bis 1992 am 7. Oktober 2005 bzw. 21. Dezember 2005 (§ 293 BAO) erlassen wurden, sind diese innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 BAO und der absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren (§ 209 Abs. 3 BAO) erlassen worden.

Ob es sich bei den o.a. Unterbrechungshandlungen letztlich um rechtsgültige oder Nicht-Bescheide gehandelt hat, ist – wie bereits oben dargestellt – ohne Belang, da § 209 Abs. 1 BAO von "jeder ... nach außen erkennbaren Amtshandlung" spricht, was auch "Nicht-Bescheide" umfasst (siehe VwGH vom 27.10.2008, 2008/17/0164).

3. Rechtswirksamkeit der Bescheide

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die im Spruch der Bescheide vom 7. Oktober 2005 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 und 1991 angeführten Bemessungsgrundlagen und Abgaben wurden alle in Schillingbeträgen angeführt. Dieser Ausfertigungsfehler wurde durch am 21. Dezember 2005 gem. § 293 BAO erlassene Bescheide berichtigt, in denen der den Schillingbeträgen entsprechende Euro-Betrag ausgewiesen wurde.

Dieser Sachverhalt ist unstrittig und folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

§ 92 Abs. 1 BAO lautet:

Erledigungen einer Abgabenbehörde sind als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

§ 93 BAO lautet:

(1) Für schriftliche Bescheide gelten außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

(2) Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;

b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254 BAO).

(4) Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erklärt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.

(5) Ist in dem Bescheid eine kürzere oder längere als die gesetzliche Frist angegeben, so gilt das innerhalb der gesetzlichen oder der angegebenen längeren Frist eingebrachte Rechtsmittel als rechtzeitig erhoben.

(6) Enthält der Bescheid keine oder eine unrichtige Angabe über die Abgabenbehörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist das Rechtsmittel richtig eingebracht, wenn es bei der Abgabenbehörde, die den Bescheid ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Abgabenbehörde eingebracht wurde.

Enthält ein Bescheid somit nicht alle in den §§ 93 und 96 BAO geforderten Teile, so führt dies teils zum Verlust der Bescheideigenschaft ("Nichtbescheid"), teils (nur) zur Rechtswidrigkeit der Erledigung (vgl. Ritz BAO-Kommentar, 3. Aufl., Rz. 21 zu § 93).

Unverzichtbar für die Bescheidqualität sind die Bezeichnung der Behörde (§ 96 BAO), der Spruch (§ 93 Abs. 2 BAO) sowie (nach Maßgabe des § 96) die Unterschrift.

Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde, er bringt den normativen Gehalt der behördlichen Erledigung zum Ausdruck, sodass er der entscheidende Teil des Bescheides ist. Er normiert Rechte beziehungsweise Pflichten oder stellt ein Rechts- bzw. Tatsachenverhältnis verbindlich fest.

Durch die spruchmäßige Erfassung des Sachverhaltes und die Subsumtion unter eine bestimmte Rechtsvorschrift wird die Verwaltungssache als solche konkretisiert (vgl. Stoll BAO-Kommentar Band 1, Punkt 5b zu § 93).

Nach § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.

Fehlen diese Angaben würde somit ein "Nicht-Bescheid" vorliegen. Davon zu unterscheiden sind aber Bescheide mit unrichtigen Angaben, dabei handelt es sich zwar um rechtswidrige, aber dennoch rechtswirksame Bescheide.

Gem. § 3 Abs. 2 Z 3 Eurogesetz sind Geldbeträge in Bescheiden ab dem 1. Jänner 2002 in Euro auszudrücken (Leistungsgebot).

Demnach wäre das Finanzamt verpflichtet gewesen die Abgabenbeträge in Euro auszuweisen. Das Leistungsgebot in Schilling war im Jahr 2005 nicht mehr erfüllbar (das Ende der Schillingwährung war im Jahre 2002). Damit wurde den Bw. eine nicht erfüllbare Leistung

abverlangt.

Ist das Leistungsgebot in einem Bescheid durch Angabe einer nicht mehr existenten Währung nicht erfüllbar, so macht dies den Bescheid wie o.a. zwar rechtswidrig, aber nicht nichtig.

Da in den bekämpften Bescheiden vom 7. Oktober 2005 das Leistungsgebot – aufgrund eines Ausfertigungsfehlers des Finanzamtes – noch in der zu diesem Zeitpunkt nicht mehr in Österreich gültigen "Schillingwährung" erfolgte, war für die Bw. dieses Leistungsgebot in "Schilling" nicht erfüllbar. Den Parteien wurde damit eine nicht mehr erfüllbare Leistung abverlangt, dies belastet die Bescheide zwar mit Rechtswidrigkeit, führt aber nicht zu deren Nichtigkeit.

Der Vergleich mit jenem dem Erkenntnis des VwGH vom 10.6.1983, 81/04/0122, zugrundeliegenden Sachverhalt, in welchem der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertritt, dass es sich bei einem nicht in der Amtssprache verfassten Bescheid um einen Nichtbescheid handelt, ist insofern unzutreffend, als gem Art 8 B-VG alle Anordnungen der Staatsorgane in deutscher Sprache zu treffen sind, weshalb auch nur ein in deutscher Sprache verfasster Bescheid (abgesehen von den gesetzlich vorgesehenen Ausnahmen) wirksam werden kann (vgl. Mayer, B-VG⁴, Art. 8).

Demgegenüber gibt es aber keine Beschränkungen hinsichtlich der Art des Leistungsgebotes, da auch Leistungsgebote in Fremdwährungen – wenn auch nicht im Abgabenrecht – durchaus zulässig sind. Ein Leistungsgebot in Schilling ist zwar nicht mehr erfüllbar, dies macht den Bescheid jedoch keineswegs unwirksam.

Dieser Fehler ist gem. § 293 BAO berichtigungsfähig (siehe Bescheide vom 21. Dezember 2005), da nach dieser gesetzlichen Bestimmung, unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigbar sind.

Auch hinsichtlich des Einwandes, den Bescheiden fehle eine Begründung wird festgehalten, dass die Begründung eines Bescheides nicht zu dessen essentiellen Merkmalen gehört und daher deren Fehlen in einem Bescheid zwar eine Rechtswidrigkeit darstellt, aber nicht dessen Nichtigkeit zur Folge hat.

Da aber im gegenständlichen Fall die bekämpften Bescheide ohnehin eine Begründung aufweisen (in Form des Verweises auf den Bp-Bericht und die Stellungnahmen der Großbetriebsprüfung Wien vom 17. Juli 1995 und vom 15. Dezember 1995), haftet dieser Mangel den Bescheiden gar nicht an.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz handelt es sich daher bei den o.a. Bescheiden zwar um fehlerhafte (= einer Berichtigung zugängliche) Bescheide, keinesfalls aber um Nichtbescheide.

Sie sind daher in der durch die am 21. Dezember 2005 gem. § 293 BAO ergangenen Bescheide berichtigten Fassung zu beurteilen.

4. Gewinnermittlung:

a) Qualifizierung der im Mietvertrag vereinbarten Mietzinsvorauszahlung:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die streitgegenständlichen Zahlungen der A zu den Anschaffungskosten eines Mietrechts zählen und hiefür der A ein IFB gem. § 10 Abs. 1 EStG 1988 zusteht oder ob Herstellungskosten eines Gebäudes durch die von der A geleisteten (Mietzinsvoraus-)Zahlungen finanziert wurden und diese Mietzinsvorauszahlungen als aktive Rechnungsabgrenzungsposten zu behandeln sind.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die astG wollte im SC ein Fitness-Center betreiben. Die Gebäudeeigentümerin G war bereit, der Firma A Räumlichkeiten unter folgenden Voraussetzungen zu vermieten:

Die Firma C sollte als Generalunternehmer mit der Herstellung eines Baus nach Vorstellungen der astG beauftragt werden. Die astG erklärte sich bereit, der Vermieterin Mietzinsvorauszahlungen in Höhe der von dieser getätigten Investitionen zu leisten, die auf die laufende Miete angerechnet werden sollten.

Aufgrund des mit diesem Inhalt abgeschlossenen Mietvertrages erlangte die astG ein Mietrecht an den in der Folge errichteten Räumlichkeiten.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen, wie Mietvertrag vom 11. September 1989, Nachtrag zum Mietvertrag vom 12. Juli 1991, den von den Bw. vorgelegten Schriftsätze und den mit den Vertretern der Bw. sowie den Vertragsparteien aufgenommenen Niederschriften, der in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 20. November 2001, RV/136-15/02/97, vorgenommenen Beweiswürdigung, auf die ausdrücklich verwiesen wird, sowie folgenden ergänzenden Erwägungen:

Unstrittig ist, dass die Firma G bereit war, nach den Vorstellungen der astG zu bauen und dieser die in dieser Weise errichteten Räumlichkeiten zu vermieten.

Dem gesamten vorgelegten Schriftverkehr ist aber keinesfalls zu entnehmen, dass die Firma G bereit gewesen wäre, der astG in irgendeiner Form Eigentumsrechte einzuräumen.

Soweit in diesem Zusammenhang darauf verwiesen wird, dass die Einräumung von Stockwerkseigentum rechtlich nicht möglich sei, wird darauf hingewiesen, dass aber durchaus eine Möglichkeit der Einräumung von Wohnungseigentum bestanden hätte.

Im gesamten Schriftverkehr finden sich aber keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass seitens der Firma G derartige Möglichkeiten überhaupt angedacht wurden.

Der Inhalt des Vertrages ist daher nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz eindeutig und es kann diesen auch kein anderer Vertragswille als der sich aus den darin enthaltenen Vereinbarungen entnommen werden. Auch wenn die Bw. möglicherweise etwas

anderes "gewollt" hätten, ändert dies an der Vertragsauslegung nichts, da der Eigentümer der Liegenschaft nur unter den im o.a. Mietvertrag angeführten Bedingungen bereit war, einen Vertrag abzuschließen.

Mit dem Einwand, dass es im Wirtschaftsleben nicht üblich sei, dass vom Vermieter ein Bauwerk nach den Vorstellungen des Mieters errichtet und von diesem auch im Rahmen einer Mietzinsvorauszahlung vorfinanziert werde, befinden sich die Bw. im Irrtum, da derartige Konstruktionen im Wirtschaftsleben durchaus zu finden sind und gerade bei der Finanzierung größerer Projekte eingesetzt werden.

Den Bw. ist daher zwar darin zuzustimmen, dass sie mit Abschluss des genannten Mietvertrages ein Mietrecht erworben haben, für den Erhalt des Mietrechts wurde aber von ihnen kein gesondertes Entgelt bezahlt. Dies ergibt sich auch aus dem Umstand, dass das laufend zu entrichtende Mietentgelt nur in Verbindung mit der geleisteten Mietzinsvorauszahlung ein angemessenes Mietentgelt ergibt und die Bw. selbst erklären, dass sie niemals bereit gewesen wären, zusätzlich zum Mietentgelt einen weiteren Betrag für den Erwerb des Mietrechtes zu bezahlen (vgl. Schriftsatz vom 6. März 1995).

Rechtliche Würdigung:

Mit der Frage der rechtlichen Voraussetzungen des Vorliegens von Anschaffungskosten für ein Mietrecht – welche die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages (IFB) nach § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 auslösen könnten –, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt befasst (vgl. VwGH vom 13.9.2006, 2002/13/0014).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Judikatur klargestellt, dass "Mietrecht" und "Mietvorauszahlungen" einander nicht gegenseitig ausschließen, weil Mietvorauszahlungen ohnehin regelmäßig nur dann vorliegen, wenn ein Mietrecht eingeräumt worden ist. Zu den Anschaffungskosten eines Mietrechtes kann jedenfalls nur ein über das angemessene Nutzungsentgelt hinausgehende Entgelt zählen, während die Gegenleistung für die laufende Nutzungsüberlassung nicht als Anschaffungskosten des Rechts auf entgeltliche Nutzung qualifiziert werden darf. Weiters hält der Verwaltungsgerichtshof fest, dass die beispielhaft angeführten Umstände (ungewöhnlich langer Zeitraum, für den die Vorauszahlung geleistet wird, oder Ausschluss einer Rückzahlung auch für den Fall, dass der Vermieter aus von ihm zu vertretenden Gründen seiner laufenden Verpflichtung aus dem Mietvertrag nicht nachkommen könnte) in besonders gelagerten Einzelfällen zwar Indizien darstellen mögen, aus denen sich im Kontext der wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung der konkreten Fallkonstellation der Anschaffungskostencharakter einer unter solchen Umständen geleisteten Sonderzahlung ergeben könnte, dass das bloße Vorliegen eines dieser Indizienelemente für sich allein aus einer Sonderzahlung aber noch nicht Anschaffungskosten eines Mietrechtes machen muss. Der wirtschaftliche Charakter einer Sonderzahlung als Teil des für die Gebrauchsüberlassung

der Sache geschuldeten Entgeltes erlaubt es nicht, eine solche Zahlung als Anschaffungskosten des Mietrechtes anzusehen, für welche ein IFB in Anspruch genommen werden könnte.

Die Behauptung der Bw., die in Rede stehenden Zahlungen seien nur zur Erlangung des Mietrechtes geleistet worden, lässt sich mit den Formulierungen im Punkt III 1. des Vertragstextes vom 11. September 1989 nicht in Einklang bringen und ist nur durch das offensichtliche Bestreben erklärbar, die dem Standpunkt der Bw. abträgliche Sachlage nunmehr nachträglich anders darzustellen.

b) Rechtliche Folgen:

Aus dem Umstand, dass es sich bei den von der astG geleisteten Zahlungen um bloße Mietzinsvorauszahlungen handelt, ergibt sich die rechtliche Konsequenz, dass diese – wie im Bp-Bericht unter Tz. 14 dargestellt – kein abnutzbares Wirtschaftsgut darstellen, weshalb im Rahmen der Gewinnermittlung davon weder eine Absetzung für Abnutzung vorgenommen noch ein IFB gem. § 10 EStG 1988 geltend gemacht werden kann. Die Gewinnermittlung hat daher wie im Bp-Bericht unter Tz. 14 dargestellt zu erfolgen.

Soweit die Bw. auf andere rechtliche Konstruktionen verweisen, die ihnen die Geltendmachung eines IFB ermöglicht hätten, kann nur darauf verwiesen werden, dass sie ein solches Rechtsgeschäft nicht abgeschlossen haben.

Dem Vorwurf der Bw., es widersprüche dem Grundsatz von Treu und Glauben, wenn ein Steuerpflichtiger im Vertrauen auf die Verwaltungspraxis eine Investition i.H.v. 57 Millionen Schilling tätige und die Finanzbehörde ein paar Jahre später im Rahmen einer Betriebsprüfung ihre Ansicht ändere, wird entgegen gehalten, dass eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben zur Voraussetzung hat, dass eine verbindliche Zusage oder Auskunft für den Einzelfall vorliegt. Nur bei einem konkreten Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde kann sich eine derartige Vertrauenssituation bilden (vgl. VwGH vom 22.9.1999, 97/15/0005). Eine entsprechende konkrete Auskunft wurde jedoch nicht erteilt, sodass auch dieser Einwand ins Leere geht.

Dem Vorwurf, das Vorgehen der Abgabenbehörde widersprüche der Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO ist entgegenzuhalten, dass die genannte Bestimmung bei Erlassung des Bescheides nicht mehr in Geltung stand und – wie der VwGH wiederholt ausgeführt hat (vgl. VwGH vom 15.4.1998, 98/14/0043; 13.9.2006, 2002/13/0014) – die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht auch keinen Verstoß dagegen darstellen würde, weil hinsichtlich der zu beurteilenden Rechtsfrage, wann Anschaffungskosten eines Mietrechtes vorliegen, keine Änderung der Rechtsprechung eingetreten ist.

5. Gewerbesteuer:

Hinsichtlich der gegen die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1992 gerichteten Berufung, wird ergänzend festgehalten, dass diese, da sich die Änderungen aus den ebenfalls bekämpften Feststellungsbescheiden gem. § 188 BAO für die genannten Jahre ergeben, bereits gem. § 252 Abs. 1 BAO im Hinblick darauf abzuweisen ist, dass die Einwendungen gegen den Feststellungsbescheid nicht in der Berufung gegen den abgeleiteten Bescheid geltend gemacht werden können.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Dezember 2009