

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N.KG, Adr.Bf., vertreten durch Z.Z. GesmbH, Adr.StB, nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung, über die Beschwerde vom 29.05.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Wien 4/5/9/10/18/19 Klosterneuburg [vormals: Finanzamt Wien 4/5/10] betreffend *Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2016*, Steuernummer xxx [vormals yyy], zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde betr. Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2016 wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 2016 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb -7.437,60 Euro.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sowie der festgesetzten Abgaben und die Verteilung der festgestellten Einkünfte auf die einzelnen Beteiligten sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen; dieses bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person oder einen Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin [in Folge: Bf.] ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom Er.-Datum errichtete, im Firmenbuch unter FN xyz eingetragene, Kommanditgesellschaft. Als Geschäftszweig wird „*Geschäftsvermittlung, Verwertung und Handel mit Immobilien, Vermietungsbetrieb*“ angegeben. Als unbeschränkt haftender Gesellschafter waren im Beschwerdejahr Herr Q., als Kommanditistin Frau Y.N., eingetragen.

Bei der Bf. fand eine die Jahre **2013 bis 2015 betreffenden Außenprüfung** – Prüfungsbeginn bei der Bf. 12.08.2016, Prüfungsauftrag vom 10.08.2018 btr. Umsatzsteuer und Feststellungsverfahren 2013 bis 2015, sowie Nachschau Umsatzsteuer 2016 – gem. § 147 BAO statt.

Am 18.04.2017 übermittelte die Bf. die **Erklärung** der Einkünfte von Personengesellschaften/ -gemeinschaften (Feststellungserklärung) für **2016** auf elektronischem Wege ein, in welcher Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. -478.660,23 Euro erklärt wurden.

Mit Prüfungsauftrag vom 03.10.2017 wurde die **Außenprüfung** btr. Umsatzsteuer und Feststellungsverfahren **auf das Jahr 2016** und die Nachschau auf die Umsatzsteuer 2017 **erweitert**.

Die belangte Behörde erließ mit 02.05.2018 den **Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2016** und wurden darin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 926.313,59 Euro festgestellt. Bezüglich Begründung wurde auf eine zusätzliche Begründung, welche gesondert ergehe, verwiesen.

In der zusätzliche **Bescheidbegründung**, datiert 03.05.2018, wurde ausgeführt, dass die Abgabepflichtige im Zeitraum ab 2009 in einem Gebäudeteil der ehemaligen X-Fabrik (Adr.Objekt) ca. 18 Wohneinheiten (Lofts) errichtet habe. Ab 2010 (erste Tranche) seien diese Lofts als qualifiziertes Wohnungseigentum verkauft worden. An der Bf. seien Herr Q. und seine Mutter (angabengemäß Gründungshelferin) beteiligt. Komplementär sei Herr Q.. Die Wohnungsgrößen, Kaufpreise, Anteile, Kaufzeitpunkte seien der beiliegenden Excel-Liste zu entnehmen.

1) In den Bilanzen 2012 - 2016 fänden sich Rückstellungen für Bauschäden von

2012 iHv. -789.719,04 Euro;

2013 iHv. -789.719,04 Euro;

2014 iHv. -789.719,04 Euro;

2015 iHv. -1.211.831,11 Euro;

2016 iHv. -1.362.510,67 Euro. Die Erhöhung 2016 betrage somit 150.679,56 Euro.

2) In der Bilanz 2016 sei eine Rückstellung für „drohende Preisreduktion aufgrund

Widmungsproblematik" in Höhe von 1.224.294,26 Euro gebildet worden.

3) Rückstellung für Rechtsberatungskosten in Verbindung mit befürchteten Kaufpreisminderungen (Umwidmungsproblematik) in Höhe von 30.000,00 Euro

Ad 1) Rückstellung für Bauschäden:

Der Rückstellungsbildung vorangegangen seien

- eine einzige Klage des Käufers Käufer1/Käufer2 in Höhe von 121.375,76 Euro,
- mehrere Sachverständigengutachten zum baulichen Zustand des Gebäudes.

Die Rückstellungsbildung orientiere sich laut Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 20.02.2018 am Gutachten des SV Gutachter2 vom 28.05.2013. Die Rückstellungsbildung sei - laut Beilage zur Bilanz 2016 - pauschal je nach Stockwerk der jeweiligen Wohnung gebildet worden. So sollten die Bauschäden für Wohnungen im 3. Stockwerk 5 Prozent, jene im 4. Stockwerk 10 Prozent, die im 5. Stockwerk 25 Prozent und jene des Dachgeschoßes 55 Prozent der Errichtungskosten betragen. Mit Schriftsatz des Finanzamtes vom 15.02.2018 sei hinterfragt worden, inwieweit zu den Baumängeln weitere Klagsandrohungen eingegangen seien, oder bereits Klagen oder Urteile vorliegen würden, inwieweit Baumängel beseitigt oder diesbezüglich Angebote oder Aufträge eingeholt worden seien. In der Beantwortung vom 20.02.2018 sei ausgeführt worden, dass angefallene Schäden in Höhe von insgesamt 129.840,00 Euro behoben worden seien, und weiters: „*Anbote zur Behebung von Baumängeln, Klagen oder Urteile liegen nicht vor. Am 12.02.2018 langte per Mail eine Klagsandrohung in Höhe von 120.000,00 Euro für ein einzelnes Loft ein*“. Die Anpassung der Rückstellung für Baumängel für 2016 basiere auf einem Gutachten von Gutachter2 & Partner über ein schadhaftes Dach (siehe gutachterliche Stellungnahme vom 17.06.2016, Seite 3). Der von Herrn Q. erteilte Auftrag (nicht seitens der geprüften Bf.) am 09.06.2016 an Gutachter2 & Partner zur Kostenschätzung habe auf „*eine Kosteneinschätzung eines fiktiven Wassereintritts durch die Flachdachabdichtung und Bewertung eines möglichen Schadens in den darunterliegenden Wohnungen*“ (siehe Seite 4 dieser „gutachterlichen Stellungnahme“) gelautet. Die Schätzung der Kosten, basierend auf einer fiktiven Schadensfallannahme, sei bei der Bilanzierung unter Berücksichtigung von Umsatzsteuer, Baukostenhochrechnung und Abzinsung über 27 Jahre errechnet worden. In der Bilanz 2016 sei die Rückstellung zur Schadenshöhe fortgeführt und angepasst worden. Die Berechnung erfolgte indem der mögliche fiktive Schaden für das Dachgeschoß von 55% (2015) auf 70% (2016) erhöht worden sei. In der Kostenberechnung selbst sei angenommen worden, dass bei einem „fiktiven Wassereintritt“, sämtliche Dachgeschoßwohnungen abgesiedelt und die Bewohner in Hotels untergebracht würden, „*eine solche Sanierung kommt den Errichtungskosten gleich*“. Die Summe der rückgestellten Bauschäden würden sich laut Bilanz 2016 auf 1.362.510,67 Euro belaufen. Dem stehe laut Vorhaltsbeantwortung vom 20.02.2018 (also nach Vorliegen des Ergänzungsgutachtens Gutachter2) effektive Sanierungsaufwendungen bis einschließlich 2016 in Höhe von nur 129.840,00 Euro gegenüber. Die Kosteneinschätzung Gutachter2 auf Basis fiktiver Schadensannahmen spiegle sich also in keinsten Weise in den tatsächlichen Sanierungsmaßnahmen wider. Dies sei verwunderlich, als ein Bauherr zur Vermeidung weiterer

Schäden (und das bei einem angeblichen desaströsen Bauzustand bzw. Errichtungsmängeln des Daches) sofort Sanierungsmaßnahmen umsetzen würde. Die Frage nach möglichen Entschädigungen durch Versicherungen sei in diesen Überlegungen vorerst nicht berücksichtigt worden. Die im Jahr 2016 erfolgte Erhöhung der Rückstellungsbildung für zukünftige Kosten unter der Annahme eines fiktiven Wasserschadens von Bilanzwert 2015 in Höhe von 1.211.831,11 Euro, auf Bilanzwert 2016 in Höhe von 1.362.510,67 Euro, somit Erhöhung in Höhe von 150.679,56 Euro, sei daher zu versagen gewesen. Die Annahmen der abgabepflichtigen KG basierten auf theoretischen Rechenmodellen und fiktiven Annahmen. Es handle sich also um eine unzulässige Pauschalrückstellung (siehe auch Ausführungen zu Punkt 2).

Ad 2) Rückstellung wg. drohender Preisreduktion aufgrund Widmungsproblematik:

Die erstmalige Bildung im Jahr 2016 dieser Rückstellung sei wie folgt begründet worden:

Ausgangspunkt für die Rückstellungsbildung sei ein Zeitungsartikel aus der „Die Presse“ vom Datum1b über die fehlende Umwidmung des Areals X-Fabrik von Industriegebiet zu Wohngebiet gewesen. Dieser Presseartikel dürfte auf der Beschlussfassung des Gemeinderates der Stadt Ort1 vom Datum x [Anm. BFG: Korrekt Datum1a] basieren. In der Gemeinderatssitzung vom Datum x [Anm. BFG: korrekt Datum1a] sei die Umwidmung der Gründe der ehemaligen X-Fabrik abgehandelt worden. Die Berechnung der Höhe der Rückstellung sei in Form einer persönlichen Einschätzung des Rechtsanwaltes Dr. RA vom 27.03.2017 erfolgt. Diese Einschätzung sei auf Grundlage eines Fragenkataloges der Steuerberatungskanzlei StB vom 09.03.2017 erfolgt. Dazu werde festgehalten:

a) Zum Zeitungsartikel: Aus dem Zeitungsartikel gehe keineswegs hervor, dass Wohnungskäufer ihre gekauften Lofts nicht für Wohnzwecke benutzen dürften. Vielmehr werde im Zeitungsartikel unter Berufung auf die Entscheidungsträger festgehalten: *„man habe nicht vor jemanden auf die Straße zu setzen“*.

b) Im Schriftsatz vom 27.03.2017 sei von Herr Dr. RA die Gefahr einer Klage auf Kaufpreisminderung bzw.- Rückabwicklung pauschal mit 65 % eingeschätzt worden. Basierend auf dieser Klagswahrscheinlichkeit werde eine mögliche Preisreduktion mit einem Drittel des seinerzeitigen Verkaufspreises angegeben. Diese pauschalen Ansätze würden von Dr. RA als „persönliche Einschätzung“ bekanntgegeben. Angemerkt werde, dass es zum Themenkomplex Widmung zum Bilanzstichtag 31.12.2016 noch keine Klagen bzw. Klagsandrohungen gegeben habe.

c) Kaufverträge: Festgehalten werde, dass die vertraglichen Vereinbarungen in den Kaufverträgen über alle Lofts eindeutig fixierten, dass

- Wohnungseigentum im Industriegebiet erworben werde,
- sich dieser Umstand im Kaufpreis niedergeschlagen hätte,
- Regressansprüche diesbezüglich ausgeschlossen worden seien,
- die Käufer in Kenntnis gerade dieser Mischnutzung als Industrie- und Wohngebiet ihr Loft erworben hätten.

Die vertragliche Ausformulierung werde am Beispiel des Kaufvertrages Käufer⁵ dargestellt.

Unter Punkt 1.2 werde ausdrücklich darauf hingewiesen, „...*dass die Verkäuferin keine Haftung im Falle des Ausbleibens einer Widmungsänderung übernimmt*“.

Unter Punkt 8.1 (Gewährleistungen und Zusicherungen) werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei der kaufgegenständlichen Liegenschaft um ein Industriegrundstück handle und keine Widmung für Wohnzwecke vorliege und der Käufer den Kaufgegenstand gerade wegen seiner Situierung in diesem Ensemble erwerbe. „*Daher verpflichtet sich die kaufende Partei solange diese Widmung aufrecht ist, den Kaufgegenstand nicht als Wohnung auszubauen, zu errichten oder zu nutzen und zu verwerten ...*“

In weiteren Kaufverträgen würden sich unter anderem folgende Vereinbarungen finden:

„*Dem Käufer ist aufgrund eigener Besichtigung bekannt, dass es sich bei der Liegenschaft um ein ehemaliges Werksgelände und damit (bei Vertragsunterfertigung) um ein Industriegrundstück mit dementsprechender Widmung bzw., Flächenwidmung handelt. Im Lichte dessen bestätigt der Käufer ausdrücklich, dass er den Kaufgegenstand gerade wegen seiner Situierung im Ensemble der ehemaligen Produktionsgebäude der x-Fabrik erwirbt. Die unter den Punkten 10.1 bis 10.3 genannten Umstände wurden vor Vertragsunterfertigung zwischen den Parteien eingehend besprochen und bei der Kaufpreisbemessung entsprechend berücksichtigt. Der Käufer sichert daher zu, hieraus keine Ansprüche gegenüber dem Bauträger geltend zu machen.*“

In der rechtlichen Beurteilung der belangten Behörde wird sodann nach Zitierung des § 9 Abs. 3 EStG 1988 und Judikate zu steuerlich unzulässigen Pauschalrückstellungen, hinsichtlich der gegenständlichen Rückstellung ausgeführt:

Die vorliegende Rückstellung für allfällige Kaufpreisreduktionen oder Rückabwicklungen wegen einer angeblichen „falschen“ Widmung der verkauften Lofts, seien aufgrund eines Zeitungsartikels gebildet worden. Konkrete Maßnahmen der einzelnen Käufer in Form von Klagen oder Klagsandrohungen hinsichtlich der Umwidmungsthematik hätten zum Bilanzstichtag (31.12.2016) nicht vorgelegen. Beim zum Bilanzstichtag laufenden Gerichtsverfahren Käufer¹/Käufer² seien Baumängel eingeklagt worden, eine Kaufpreisreduktion aufgrund einer – aus Sicht der Käufer – mangelhaften Widmung sei nicht geltend gemacht worden. Auch sei bis zum heutigen Zeitpunkt keine Klage zur Umwidmungsproblematik eingebracht worden. Festgehalten werde, dass der Zeitungsartikel - mit Berufung auf die politischen Entscheidungsträger - dezidiert ausführe, dass die Käufer nicht befürchten müssten, dass sie ausziehen müssten, sondern die Lofts weiterhin zur Befriedigung ihrer Wohnbedürfnisse nutzen dürften. Eine diesbezügliche Aussage finde sich auch im Protokoll der Gemeinderatssitzung der Stadt Ort¹ vom Datum² wieder. Aufgrund des Zeitungsartikels sei dann eine pauschale subjektive Einschätzung von Herrn Dr. RA vorgenommen worden und sei diese mit Erfahrungen aus der Vergangenheit begründet worden, ohne diese Erfahrungswerte in irgendeiner Form zu konkretisieren. Diese Einschätzung sei in weiterer Folge pauschal über alle Kaufverträge (mit Ausnahme des Kaufvertrages Käufer¹/Käufer²) „gestülpt“ worden. Völlig unberücksichtigt gelassen sei der

Umstand worden, unter welchen Voraussetzungen die Lofts erworben worden seien. Bereits in der Präambel der Kaufverträge seien den Käufern über die Widmung des Kaufgegenstandes als Industriegebiet informiert und eine Haftung ausgeschlossen worden. Schon aufgrund der tatsächlichen Kaufvertragsausgestaltung sei daher eine Rückstellungsbildung nicht zulässig, weil schlichtweg Lofts im Industriegebiet verkauft worden und die Käufer nicht nur darüber informiert worden seien, sondern sogar in den Kaufverträgen gegenüber dem Verkäufer bestätigt hätten, dass sie diese Lofts gerade wegen dieser Situierung in diesem Ensemble erwerben würden. Die Rückstellung seien pauschal für alle Kaufverträge gebildet worden, ohne auf die Verhältnisse der einzelnen Rechtsgeschäfte abzustellen. Neben der steuerlich unzulässigen Bildung von Pauschalrückstellungen fehle es generell an der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. Ein Zeitungartikel, der noch dazu potentiellen Klägern „den Wind aus den Segeln nimmt“, könne in keinsten Weise die hinreichende Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme (Klage) durch die Käufer darlegen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 20.04.2018 werde unter „Grundsätzliches“ ausgeführt, dass bei Bildung von Rückstellungen, Bewertung von Verbindlichkeiten und des Umlaufvermögens im Sinne der Werterhellung stets der Wissensstand zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung maßgeblich sei, insbesondere für § 5-Ermittler. Begründet werde die Rückstellungsbildung mit dem Zeitungsartikel aus der „Die Presse“. Nachdem Schadenersatzansprüche (Gewährleistungsansprüche) aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung in den Kaufverträgen ohnehin ausgeschlossen seien, sei im Zeitpunkt der Bilanzerstellung 2016 auch nicht mit einer Inanspruchnahme aus obigem Rechtstitel zu rechnen gewesen. Die Rückstellungsbildung in Höhe von 1.224.294,26 Euro sei 2016 daher steuerrechtlich zu versagen gewesen.

Ad 3) Rückstellung für künftige Rechtskosten im Streitfall XY:

Konkret gehe es um einen Rechtsstreit zwischen der Firma CC GmbH & CoKG und einem Herrn XY. Herr XY habe ein Loft von den Erstbesitzern Besitzer1/Besitzer2 gekauft. Die Erstloftbesitzer hätten seinerzeit das Wohnungseigentum von der Bf. erworben. CC klagt von XY (als Käufer einer Loft) die Zustimmung zur Unterfertigung von Vollmachten ein und verkündet der Bf. den Streit, für den Fall, dass diese Verpflichtung nicht ordnungsgemäß übertragen worden sei. Ohne diese Vollmachtsunterfertigung werde bei den handelnden Firmen und Personen die Begründung von Wohnungseigentum verhindert. Bis dato sei seitens der Bf. kein Nachweis erbracht worden, ob XY zwischenzeitig seiner Verpflichtung ohnedies nachgekommen sei, und ob die Firma CC KG tatsächlich Ersatzansprüche gegen die Bf. eingeklagt habe. Unter Hinweis auf die rechtliche Würdigung unter Punkt 2 sei auch diese Rückstellungsbildung zu versagen gewesen und erfolgte eine Gewinnzurechnung wegen Minderung drohender Prozesskosten XY im Jahr 2016 Euro iHv 30.000,00 Euro.

Als Beilagen wurden der Begründung angehängt:

- Aufstellung der Verkäufe mit Angaben u.a. über Wohnungsgrößen, Kaufpreise, Gargenplätze,
- Berechnungsgrundlage des steuerlichen Vertreters zur Rückstellung für Bauschäden,
- Fragenkatalog Kanzlei StB zur Rückstellung für Kaufpreisminderung an RA Dr. RA samt Antwort,

- Auszüge und Hinweise btr. Vertragsinhalte zu den Kaufverträgen,
- Fragen der belangten Behörde vom 10., 11., und 13.04.2018 und Antwort Kanzlei StB vom 18.04.2018.

Gegen diesen Bescheid (**Feststellung von Einkünften** gem. § 188 BAO für das **Jahr 2016**) erhob die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom **29.05.2018 Beschwerde** und führte aus, dass die Beschwerde noch keine Begründung enthalte, da die Begründung des Bescheides unter 1) einen Punkt (Rückstellungen für Bauschäden) enthalte, der auch von der noch laufenden Betriebsprüfung der Jahre 2013 - 2015 betroffen sei und noch nicht absehbar sei, wie im Rahmen der noch laufenden Betriebsprüfung und der zu ergehenden Bescheide darüber abgesprochen werde, dies aber für die Begründung der gegenständlichen Beschwerde von maßgeblicher Bedeutung sei.

Die belangte Behörde erließ mit 06.06.2018 einen **Mängelbehebungsbescheid**, und forderte die Bf. auf die fehlende Begründung nachzureichen, da der Erstbescheid ausführlichst begründet worden sei.

Dieser Mängelbehebungsbescheid wurde von der Bf. durch ihre steuerliche Vertretung mit **Schreiben vom 15.06.2018** wie folgt beantwortet:

In Punkt „Ad 1)“ wird dargelegt, dass es sich bei der Rückstellung für Bauschäden um die Bilanzposition „Rückstellung Wasserschäden Dach“ handle. Eingangs werde hierzu festgehalten, dass diese Rückstellung, die auf dem SV-Gutachten Gutachter2 vom 06.03.2013 basiere, im Rahmen der Betriebsprüfung für das Jahr 2012 sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach steuerlich anerkannt worden sei. Der Bildung dieser Rückstellung würden mehrere Wasserschäden - beginnend seit 2010 - zu Grunde liegen. Dieser Sachverhalt sei der Behörde bekannt. Im Rahmen der Übermittlung des Übergangsgewinnes im Jahr 2012 sei für dieses Schadensrisiko eine Rückstellung einzustellen bzw. zu bilanzieren gewesen. Der Sachverständige Gutachter2 habe zur gegenständlichen Rückstellungsposition drei Sachverständigengutachten erstellt. Der jeweilige von Herrn Q. erteilte Auftrag habe stets gleich gelautet: *„Am 13. Februar 2013 (weilers 09. Juni 2016 und 29. Dezember 2016) wurde mir von Hrn. Q. mündlich der Auftrag für die Erstellung einer Kostenschätzung (bei möglichen Schaden an der Flachdachfolie) der CC in der Adr.Objekt erteilt.“* Ebenso habe stets der Zweck der Bewertung gleich gelautet: *„Aufnahme und Bewertung eines möglichen Sachschadens, durch Wassereintritt an der Dachhaut (Flachdachfolie).“* Nur der Vollständigkeit halber werde angeführt, dass der von der Behörde schriftlich hervorgehobene „fiktive Wassereintritt“ lediglich die Eigendefinition des SV auf Seite vier oben der Gutachten darstelle. Diese Eigendefinition decke sich nicht mit dem von Herrn Q. erteilten Auftrag samt Zweck der Bewertung. Der Rückstellungsbildung liege - in weiterer Folge - auch die Klage des Käufers Käufer1 in Höhe von 121.375,76 Euro zu Grunde. Sanierungskosten der Firma Firma4 in Höhe von 129.840,00 Euro und eine Klagsandrohung des Käufers Käufer3 in Höhe von 120.000,00 Euro, sohin insgesamt 371.215,76 Euro. Zu den Reparaturkosten konnten noch weitere

Sanierungskosten in einer Höhe von 12.182,24 Euro erhoben werden. Insgesamt würden die bisher geleisteten Sanierungskosten, Klagssummen und andgedrohte Klagssummen 28 % des Rückstellungsbetrages betragen. Die Behörde leite offensichtlich nur aus den bisher tatsächlich geleisteten Sanierungsmaßnahmen eine allfällig anzuerkennende Rückstellungshöhe ab. Unerklärlicherweise blieben zu diesem Punkt die erwähnte Klage Käufer1 für das Loft 6.6 und die aufrechte Klagsandrohung Käufer3 für das Loft 5.16 unberücksichtigt. Allein die Klagsandrohung Käufer3 berge ein enormes Klagspotenzial. Er scheine über ein für die Bf unerklärliches Detailwissen zum schadhafte Dach zu verfügen, das bisher nur dem SV Gutachter2 bekannt gewesen sei. Sollte dieses Detailwissen auch den übrigen Lofteigentümern bekannt werden, sei unweigerlich mit weiteren Klagsandrohungen bzw. Klagen in noch unbekanntem Ausmaß zu rechnen. Die Behörde spreche von einem „*angeblichen desaströsen Bauzustand bzw. Errichtungsmängeln des Daches*“. Den Gutachten des SV Gutachter2 für die Jahresabschlüsse 2015 und 2016 würden in einem bedeutenden Ausmaß die Gutachten 1-5 des SV Gutachter1 zugrunde liegen. Es erscheine mehr als verwunderlich, dass die Behörde bisher in keinsten Weise auf die SV-Gutachten Gutachter1 eingegangen sei und die negativen Folgerungen und Feststellungen aus insgesamt acht SV-Gutachten als „angeblich“ bezeichne, noch dazu wo der SV Gutachter1 von der MEG beauftragt worden sei. Die 477 Seiten der fünf Gutachten Gutachter1 würden eine eindeutige Sprache sprechen und würden der Formulierung „angeblich“ wohl jede Daseinsberechtigung entziehen. Zur Formulierung „verwunderlich“ der Behörde sei anzuführen, dass es nach wie vor die finanziellen Möglichkeiten der Bf. bei weitem übersteige, eine Totalsanierung des Daches durchzuführen. Die Bf. könne daher nur punktuelle Sanierungen durchführen, die aber nichts an einem in einem Zuge anfallenden Gesamtsanierungsbedarf ändern und den Gesamtsanierungsbedarf auch kostenmäßig nicht reduzieren würden, da es bei einer endgültigen Dachsanierung einer Gesamtlösung bedürfe, die die bis dahin getätigten Einzelmaßnahmen bautechnisch nicht berücksichtigen könne, da diese nur Flickwerk darstellen würden.

Die Kosteneinschätzung Gutachter2 basiere nicht auf „fiktiven Schadensannahmen“, sondern auf mehreren realen Schadensfällen, gerade diese waren ja auch der Grund für die Erstellung der SV-Gutachten (sowohl Gutachter2 als auch Gutachter1). So sei auch von der Bf. der durch den SV Gutachter2 gutachterlich festgestellte Wert im Rahmen des Insolvenzverfahrens der Firma13 Stahlbau GesmbH (Errichter der Dachkonstruktion) als Forderung angemeldet, letztendlich aber vom Masseverwalter bestritten worden. Aufgrund der Vermögenslosigkeit der Firma13 Stahlbau GesmbH sei von der Bf. auf eine Klage verzichtet worden. Damit erscheine insgesamt betrachtet der Rückschluss von bisher getätigten Sanierungsmaßnahmen auf die Rückstellungshöhe aus Sicht der Bf. als nicht gerechtfertigt.

Zur „Frage nach möglichen Entschädigungen durch Versicherungen“ werde auf den der Behörde vorliegenden E-Mail-Verkehr vom 28.10.2016 verwiesen, dem zu entnehmen sei, dass die Versicherung keine Schadensdeckung übernehme.

Es liege in der Natur der Sache, dass einer Rückstellungsbildung eine Wertermittlung bzw. Wertfindung zugrunde liege, die nur fallbezogen erfolgen könne. Die Behörde lege nicht dar,

weshalb es sich bei einem SV-Gutachten und bei von einem SV erhobenen Errichtungskosten pro m² und einer gesetzlich vorgeschriebenen Rückstellungsbewertung, gewichtet mit einem von einem SV ermittelten Wahrscheinlichkeitsgrad, um ein „theoretisches Rechenmodell“ und „fiktiven Annahmen“ handle. Die von der Bf. gewählte Berechnungs- bzw. Bewertungsmethode sei überdies auch im Rahmen der BP für das Jahr 2012 anerkannt worden. Die Behörde spreche von einer „unzulässigen Pauschalrückstellung“ und verkenne dabei völlig, dass bereits konkrete Umstände im EINZELFALL DACH vorliegen würden, die höchstwahrscheinlich (weitere) Verbindlichkeiten erwarten lassen würden - siehe die von der Behörde selbst erwähnten Schadensfälle, Klage und Klagsandrohung - siehe hierzu die RZ 3315 bis 3319 der EStR. Im Rahmen der BP 2012 sei im Widerspruch zur gegenständlichen Begründung die gleiche Rückstellung als Einzelrückstellung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach steuerlich anerkannt worden. Diese Ansicht werde nunmehr von der Behörde unbegründet verworfen, obwohl sich am Sachverhalt seit 2012 nichts geändert habe. Dieser habe sich zum Leidwesen der Bf. sogar noch gravierend verschlimmert, wie dies auch den jeweiligen SV-Gutachten zu entnehmen sei.

Unter „ad Ad 2) Rückstellung wegen drohender Preisreduktion aufgrund Widmungsproblematik“ finden sich folgende Ausführungen:

Der Ausgangspunkt für die Rückstellungsbildung sei nicht der Zeitungsartikel in der „Presse“, sondern die Stellungnahme von Herrn Dr. RA vom 11.10.2016 gewesen. Der Presse-Artikel habe in Verbindung mit den darin enthaltenen Tatsachen die Widmungsproblematik nur noch zusätzlich verstärkt.

Zu „a) Zum Zeitungsartikel“ sei festzustellen, dass entgegen der Ansicht der Behörde aus dem Presse-Artikel sehr wohl, und zwar eindeutig, hervorgehe, dass die Käufer die Lofts nicht für Wohnzwecke benutzen dürften. Es sei nicht nachzuvollziehen, wie die Behörde zur Feststellung „keineswegs“ gelange. Die im letzten Absatz erwähnte „recht österreichische Lösung“ ändere wohl nichts am grundsätzlich rechtswidrigen Wohnen in den Lofts. Die im Zeitungsartikel abgebildeten drei Personen seien Käufer der Bf. Wie im Zeitungsartikel richtigerweise erwähnt worden sei, habe die Bf. als Verkaufsargument stets vorgebracht, dass eine Widmungsänderung anstehe, was auch in der jeweiligen Präambel der einzelnen Kaufverträge zum Ausdruck gebracht worden sei, z.B. im Kaufvertrag Besitzer1/Besitzer2 unter 1.2 letzter Satz: *„Im Zuge der Umsetzung des unter Punkt 1.3 dargestellten Projekts ist geplant, eine Änderung der Flächenwidmung auf gemischte Nutzung der Liegenschaft zu erwirken“*. Die Widmungsart „gemischte Nutzung“ würde dabei auch Wohnen vorsehen. Besonders problematisch sei dabei der Kaufvertrag Käufer1/Käufer2: Unter 2. würden die Pläne./2a und .2/b zum Vertragsgegenstand gemacht. Die Beilage ./2a bilde nämlich eine Wohnung und keine Gewerberäumlichkeiten ab, was von Herrn Käufer1 im Rahmen seiner Klage - laut Schreiben von Herrn Dr. RA vom 11.10.2016 - vor Gericht bereits „thematisiert“ werde. So heiße es in der Klage Käufer1: *„Dem Kaufvertrag war eine umfassende Leistungs- und Ausstattungsbeschreibung angeschlossen“*. Damit sei der Rückschluss auf einen Wohnungskauf

definitiv gegeben. In der Rückstellungsberechnung sei irrtümlich der Loft von Herrn Käufer¹ übersehen worden und sei daher noch mit einem abgezinsten Betrag in Höhe von 58.367,65 Euro hinzuzurechnen, somit betrage die Rückstellungshöhe insgesamt 1.282.662,27 Euro. Im Zusammenhang mit der „Widmungsproblematik“ gewinne auch die „Klage XY“ zunehmend an Brisanz, und zwar im negativsten Sinne des Wortes. XY betone in einer von ihm gegen die CC GmbH & Co KG eingebrachten Klage, dass er das Loft (erworben von Besitzer¹/Besitzer²) als Wohnung gekauft habe und dieses nunmehr auch als Wohnung vermiete. XY argumentiere somit gegen die gewerbliche Entwicklung der Liegenschaft und verhindere bzw. verzögere dadurch auch die Begründung von Wohnungseigentum. Diesem aktuellen am HG Ort¹ zu zzz anhängigen Verfahren seien mittlerweile fünf Miteigentümer der EZxKGy als Nebenintervenienten auf Seiten der beklagten CC GmbH & Co KG beigetreten. Durch diese Vorgangsweise des Herrn XY werde die „Widmungsproblematik“ auch gerichtlich eindeutig thematisiert, neben den bereits von Herrn Käufer¹ im Rahmen seiner Klage vor Gericht vorgebrachten Argumente für eine Wohnung. Aufgrund der zunehmenden Brisanz der Klageverfahren XY/CC GmbH & Co KG für die Bf., habe sich diese entschlossen, auf Seiten der CC GmbH & Co KG in das Verfahren CC GmbH & Co KG gegen XY einzutreten, um aktiv im Verfahren zur Schadensreduzierung mitwirken zu können. Dieser Entschluss sei aber zu spät erfolgt, da die Bf. erfahren musste, dass dieses Verfahren mittlerweile rechtsgültig abgeschlossen worden sei, und zwar mit einem Obsiegen von Herrn XY. Es sei nunmehr definitiv davon auszugehen, dass die Bf. von der CC GmbH & Co KG geklagt werden wird, wie dies in der gegenständlichen Klage angekündigt worden sei. Die von der Bf. von den Käufern eingeforderten Vollmachten werden aufgrund dieses Urteils ebenso rechtsunwirksam bzw. sittenwidrig sein. In den mit der CC GmbH & Co KG abgeschlossenen Kaufverträgen der Bf. heiße es nämlich unter Punkt 1: *„Die kaufende Partei verpflichtet sich, die verkaufende Partei und alle Miteigentümer für jegliche von ihr verursachte Verzögerung bei der Begründung von Wohnungseigentum schad- und klaglos zu halten“*. Die Bf. könne wegen der aufgrund dieses Urteils von ihr offensichtlich rechtlich unwirksamen Vollmachtsausfertigung somit auch nicht die Vertragspunkte 6 (Nutzungs- und Verfügungsrecht, Wohnungseigentum) und 7 (Übertragung von Pflichten an Rechtsnachfolger, Vertragsstrafe) erfüllen, womit die Rechtsfolgen des Vertragspunktes 1 (Präambel), letzter Absatz, wohl unausweichlich ausgelöst würden. In der Streitverkündung der „Klage XY“ werde von der CC GmbH & Co KG ausgeführt: *„Sollte die [Bf.] dieser Verpflichtung nicht rechtswirksam nachgekommen sein und die Klägerin im gegenständlichen Verfahren auch nur teilweise unterliegen, stünde dieser ein umfangreicher Schadenersatzanspruch gegenüber der [Bf.] zu“* weshalb der Bf. der Streit verkündet worden sei. Die Klage stamme aus September 2016, womit die zeitliche Verzögerung in Bezug auf die Schad- und Klagloserklärung im Kaufvertrag CC GmbH & Co KG zusehends zum vertragsrechtlichen Problem der Bf. werde; auch deshalb sei der Beitritt der Bf. zum Verfahren geplant gewesen, nunmehr aber obsolet. Diese Streitverkündung und zumindest ein weiteres der Bf. bekannt gewordenes Klagsverfahren würden somit sowohl in der „Rechtssache XY“ als auch im Bereich der „Widmungsproblematik“ einen Rückstellungsbedarf darstellen, wie dies

auch schon im Schreiben von Dr. RA vom 11.10.2016 vorgebracht worden sei. Die im Presse-Artikel dargelegte „recht österreichische Lösung“ lasse scheinbar - nämlich ohne Rechtsgrundlage und offensichtlich nur politisch bedingt - bis auf weiteres die derzeitigen Bewohner in der X-Fabrik wohnen, aber ein Weiterverkauf der Loft's sei aufgrund der ausgebliebenen, aber von der Bf. in Aussicht gestellten, Umwidmung wohl nur noch mit erheblichen Kaufpreisminderungen zum seinerzeitigen Kaufpreis möglich. Auf genau diesen Sachverhalt stütze sich die Bildung der Rückstellung. Die „Rückstellung Schadenersatz Widmung“ erfahre nunmehr durch die Klage XY gegen CC GmbH & Co KG eine neue - zusätzliche - Dimension. Die Behörde führe auf Seite 6, zweiter Absatz, ihrer Begründung wie folgt aus: *„... dass die Käufer nicht befürchten müssen, dass sie ausziehen müssen, sondern die Lofts weiterhin zur Befriedigung ihrer Wohnbedürfnisse nutzen dürfen. Eine diesbezügliche Aussage findet sich auch im Protokoll der Gemeinderatssitzung der Stadt Ort1 vom Datum2 wieder“*. Genau diese „Aussage“ mache sich anscheinend XY in der Klage zzz zunutze. Er behaupte nämlich hierzu in einem Schriftsatz vom 22.02.2018, dass er das gegenständliche Loft als Wohnung gekauft habe, nämlich von Besitzer1/Besitzer2, die diese in diesem Ausführungszustand von der Bf. gekauft hätten. Die Umwidmung in Wohngebiet sei Besitzer1/Besitzer2 von der Bf. beim Kauf auch in Aussicht gestellt worden. XY verzögere durch seine Vorgangsweise somit massiv die Entwicklung und bauliche Fertigstellung des Projektes der EZx, was der Bf. durch die Bestimmung im Kaufvertrag mit der CC GmbH & Co KG enormen Schaden zufügen könne. Auch deshalb sei der Eintritt der Bf. in das Verfahren CC GmbH & Co KG gegen XY geplant gewesen. Wenn nun die Behörde auf Seite 6 oben der Begründung behaupte, dass es keine *„Klagsandrohungen hinsichtlich der Umwidmungsthematik zum Bilanzstichtag 31.12.2016 gegeben hat“*, so ignoriere sie gänzlich das Schreiben von Herrn Dr. RA vom 11.10.2016 zu Punkt 1) *„Verfahren Käufer1/Käufer2“*. Diesem Punkt sei zu entnehmen, dass im laufenden Verfahren, die *„Umwidmungsthematik“* Thema sei, allein schon deshalb, weil in der Klage auf die *„umfassende Leistungs- und Ausstattungsbeschreibung“* hingewiesen werde. Dieses Detail im Kaufvertrag dürfte der Behörde anscheinend entgangen sein. Die Klagsverfahren XY/CC würden ihren Ursprung ebenfalls vor dem 31.12.2016 finden. Für die Bf. würden sich aber noch weitere fatale Schritte bzw. Folgen abzeichnen. Dem Schreiben der CC GmbH & Co KG vom 25.04.2018 sei zu entnehmen, dass nunmehr auch Käufer1 gemeinsam mit Herrn XY *„auftritt“*. Im Schreiben vom 22.05.2018 werde eindeutig ausgeführt, dass *„... ein Gerichtsverfahren anhängig ist, in welchem der Kläger mehrere Kaufverträge sowie Vollmachten als rechtsungültig erklären lassen will“* ... und dies anscheinend konzertiert mit Käufer1. Durch die Klagen XY und CC GmbH & Co KG würden zu Lasten der Bf. konkrete Umstände vorliegen, die mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit eine Verbindlichkeit erwarten lassen würden. Somit liege keine Pauschalrückstellung in Anlehnung an RZ 3319 EStR vor, sondern eine Einzelrückstellung in Anlehnung an RZ 3315 - 3318.

Zur *„subjektiven Einschätzung von Herrn Dr. RA“* ist auszuführen, dass ein Rechtsanwalt als Sachverständiger im Sinne des § 1299 ABGB anzusehen sei. Einem Sachverständigen sei aufgrund seiner fachkundigen Kenntnis seine Einschätzung eines Sachverhaltes jedenfalls

zuzutrauen. Diese Einschätzung habe so lange Bestand, als sie nicht als widerlegt gelte. Der Sachverständige - hier Rechtsanwalt - unterliege grundsätzlich einer Sachverständigenhaftung und sei daher gesetzlich zu einer besonderen Sorgfalt verpflichtet. Aufgrund dieser Einschätzung sei eine pauschale Berechnung zusammengefasster Einzelrückstellungen nach einem einheitlichen Satz gemäß den Bestimmungen der RZ 3315 EStR erfolgt. Durch die Ankündigung der Änderung der Flächenwidmung auf gemischte Nutzung - als Verkaufsargument - in den einzelnen Kaufverträgen und der Schad- und Klagloserklärung im Kaufvertrag mit der CC GmbH & Co KG sei im Zusammenhang mit den Klagen Käufer1 und XY ein, eine vertragliche bzw. deliktische Schadenersatzpflicht auslösender, Sachverhalt gesetzt worden. Es bestünden wohl noch Ungewissheiten über die Ersatzpflicht, jedoch drohe diese auch aufgrund der öffentlichen Darstellung (Presse) und der anhängigen Gerichtsprozesse ernsthaft. Durch die Klagen XY sei sowohl subjektiv als auch objektiv eine Berichtigung der Vermögensübersicht des Jahres 2016 gemäß den Bestimmungen des § 4 2 (2) EStG durchzuführen, da die Wahrscheinlichkeit für das Entstehen einer Verbindlichkeit zur Rechtssache XY bereits im Jahr 2016 gegeben gewesen sei (insbesondere durch die Streitverkündigung der CC an die Bf. in Verbindung mit der Stellungnahme Dr. RA vom 11.10.2016).

Die Berechnung der in die Bilanz 2016 aufzunehmenden Rückstellung Schadenersatz XY ergebe einen Wert in Höhe von 1.593.422,00 Euro. Daran anschließend wurde in der Beschwerdebeurteilung die Berechnung im Detail erläutert und bzgl. „Ad Ad 3) Rückstellung für künftige Rechtskosten im Streitfall XY“ wurde angemerkt, dass aufgrund der aktuellen Verfahrenssituation Herr XY bis dato seiner Verpflichtung nicht nachgekommen sei und zum Verfahren CC/XY nach Ansicht der Bf. die Rückstellungsbildung daher zu Recht erfolgt sei. Der Beschwerdebeurteilung wurden als Anhänge beigelegt worden:

- Stellungnahme RA RA2 vom 23.05.2018,
- Entwurf Schreiben an das HG Ort1 von RA RA3 btr. Beitritt der Nebenintervenienten und vorbereitender Schriftsatz vom 28.03.2018,
- Mitteilung der CC GmbH & Co KG an die Miteigentümer der EZx vom 25.04.2018,
- Informationsschreiben der CC GmbH & Co KG an die Miteigentümer der EZx vom 22.05.2018,
- Schreiben der Fa. Firma1 Lüftungs- und Tageslichtsysteme GmbH an die Bf. vom 07.10.2014,
- Rechnung der Fa. Firma1 Lüftungs- und Tageslichtsysteme GmbH vom 13.10.2014,
- Schlussrechnung der Fa. Firma2 & Co Gesellschaft mbH über Teilabdichtungsarbeiten vom 30.01.2013,
- Rechnung der Fa. Firma3 Gebäudereinigung vom 11.04.2011,
- Berechnung der Bf. Rückstellung Schadenersatz XY.

Von Seiten der belangten Behörde wurde in Folge die **Schlussbesprechung** gem. § 149 BAO zur Außenprüfung btr. Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte 2013 bis 2016 für den 25.06.2018 angesetzt.

Mittels **Schreiben** der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 11.06.2018 wurde der belangten Behörde mitgeteilt, dass auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 2 BAO verzichtet werde.

Mit Schreiben vom 18.07.2018 richtete die belangte Behörde ein **Ergänzungsersuchen** betreffend der Beschwerde vom 29.05.2018 (Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2016) folgenden Inhaltes an die Bf.:

„Ergänzungspunkte:

die Beschwerde hat keine Begründung, sie werden daher ersucht, diese nachzubringen. Die Bescheide für die Jahre 2013 bis 2015 sind bereits in den Jahren 2014, 2015 und 2016 ergangen, es ist daher nicht nachvollziehbar, warum die Beschwerde nicht begründet werden kann. Im Übrigen wurde der nunmehr mit Beschwerde bekämpfte Bescheid ausführlich begründet. Sollten sie dem Mängelbehebungsauftrag innerhalb gesetzter Frist nicht nachkommen, gilt die Beschwerde gemäß § 85 (2) BAO als zurückgenommen.“

Mit Schreiben vom 10.09.2018 übermittelte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung ein **Antwortschreiben** mit der Beschwerdeergänzung und als Beilage ein E-Mail von Herrn Käufer3 vom 07.09.2018. Laut der in der Anlage beigefügten E-Mail von Herrn Käufer3 verstärke dieser nunmehr seine Klagsandrohung massiv und setze der Bf. nunmehr auch eine Frist, mit der Androhung, seine Prüfberichte der Hausgemeinschaft zur Verfügung zu stellen. Dass Herr Käufer3 offensichtlich über ein – für die Bf. nach wie vor – unerklärliches Detailwissen über den Zustand des Daches verfüge, sei den Punkten a - d zu entnehmen. Dieses Mail untermauere wohl nur noch zusätzlich den Rückstellungsbedarf bzw. die Rückstellungspflicht für die "Rückstellung Wasserschäden Dach", und zwar nicht als Pauschalrückstellung, sondern wohl eindeutig als Einzelrückstellung.

Am 27.09.2018 reichte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter eine **Ergänzung** mit einem E-Mail von Herrn Käufer3 vom 23.09.2018 zur Beschwerde ein. Herr Käufer3 habe offensichtlich weitere Recherchen durchgeführt und belege diese mit Fotomaterial und einem Video. Er verstärke damit seine Klagsandrohung ein weiteres Mal. Dieses Mail vom 23.09.2018 samt Fotos und Video untermauere ein weiteres Mal den Rückstellungsbedarf bzw. die Rückstellungspflicht für die "Rückstellung Wasserschäden Dach", und zwar nicht als Pauschalrückstellung, sondern wohl eindeutig als Einzelrückstellung.

In einer **weiteren Beschwerdeergänzung** vom 01.10.2018 übermittelte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung eine "Endbereinigungsvereinbarung" zwischen der Bf. und Herrn Käufer3.

In der Ergänzung führt die Bf. aus, dass Herr Q. diesen außergerichtlichen Vergleich angestrebt habe, um keine Folgeklagen innerhalb der Hausgemeinschaft loszutreten bzw. zu riskieren, dies aus dem Grund, weil Käufer3 über ein unerklärliches Detailwissen über das schadhafte Dach verfüge, das in jedem Gerichtsprozess unvorhersehbare Regressansprüche durch die einzelnen

Mitglieder der Hausgemeinschaft auslösen würde, falls Herr Käufer³ seine Informationen weitergeben würde. Das habe Herr Q. unbedingt verhindern müssen, um das finanzielle Desaster einer Gesamtsanierung des Daches zu vermeiden. Diese Endbereinigungsvereinbarung untermauere die Rückstellungspflicht für die "Rückstellung Wasserschäden Dach", und zwar nicht als Pauschalrückstellung, sondern wohl eindeutig als Einzelrückstellung.

Nach Abschluss der Außenprüfung erging am 08.10.2018 der **Bericht gem. § 150 BAO** über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und einheitliche Gewinnfeststellung für die Zeiträume **2013 bis 2016** und der Nachschau für 2017.

-) Unter Tz 1 "Verfahren" wird ausgeführt, dass mittels Auftrag des Finanzamtes Wien 4/5/10,1030 Wien, per 10.08.2016 die Anordnung zur Durchführung einer Außenprüfung an das Finanzamt Judenburg-Liezen für die Jahre 2013-2015 (USt Nachschauzeitraum 2016) erfolgt sei. Dieser Auftrag sei zunächst dem steuerlichen Vertreter und am 25.08.2016 Herrn Q. persönlich zur Kenntnis gebracht worden. Am 03.10.2017 sei, nach Einreichung der Jahreserklärungen 2016, vom Finanzamt Wien 4/5/10, 1030 Wien, gegenüber dem Finanzamt Judenburg Liezen der Auftrag zur Durchführung einer Außenprüfung auch für das Jahr 2016 mit dem Nachschauzeitraum 2017 erteilt worden.

Unterlagen seien zum Teil nicht vorgelegt worden, insbesondere die Korrespondenz in Zusammenhang mit den Verkäufen der Wohnungen/Lofts, der zugrundeliegende Mailverkehr sowie ein Großteil der Bauunterlagen. Diese Unterlagen seien jeweils nur selektiv vorgelegt worden, insofern der Geschäftsführer Q. vermeinte, dass sie seine Argumente - zum Beispiel für Rückstellungen - stützen könnten. Seitens des Prüfers und der prüfenden Behörde werde daher ausdrücklich betont, dass alle Feststellungen und Sachverhalte nur aufgrund der vorgelegten Unterlagen gewürdigt werden konnten. Die vollständige Vorlage der Unterlagen wäre umso bedeutsamer gewesen, als es im vorliegenden Unternehmen offenbar üblich sei mit Treuhandvereinbarungen, sog. „Sideletters“ etc. und anderen Nebenvereinbarungen Geschäfte und Verträge abzuschließen. Das Prüfungsverfahren sei erschwert worden, einer Vorladung zum persönlichen Erscheinen des Herrn Q. zur Abklärung von Sachverhalten sei gar nicht Folge geleistet worden. Nach Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens sei die Schlussbesprechung mit 25.06.2018 anberaumt worden. Mittels Schreiben sei von der steuerlichen Vertretung am 11.06.2018 mitgeteilt worden, dass auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 2 BAO verzichtet werde. Damit sei die Schlussbesprechung entfallen.

Diesem Punkt folgend, wurde auf ein Organigramm und eine graphische Darstellung btr. das Firmengeflecht Q. hingewiesen.

-) Unter Tz 2 wurden „Kosten der Lebensführung gem. § 20 EStG“ als nicht betrieblich veranlasst zugeordnet.

-) Unter Tz 3 wurde der „Telekommunikationsaufwand“ mit 1.000,00 Euro pro Jahr geschätzt.

-) In Tz 4 „Rückstellungsbildung für Bauschäden“ wird ausgeführt, dass die abgabepflichtige Gesellschaft im Zeitraum ab 2009 in einem Gebäudeteil der ehemaligen X-Fabrik (Adr.Objekt) 18 Wohneinheiten (Lofts) errichtet habe. Ab 2010 (erste Tranche) seien diese Lofts verkauft worden. Die Wohnungsgrößen, Kaufpreise, Anteile, Kaufzeitpunkte seien der beiliegenden Excel Liste zu entnehmen.

In den Bilanzen 2012 - 2016 fänden sich Rückstellungen für Bauschäden von

2012 iHv. -789.719,04 Euro

2013 iHv. -789.719,04 Euro

2014 iHv. -789.719,04 Euro

2015 iHv. -1.211.831,11 Euro

2016 iHv. -1.362.510,67 Euro

Die Erhöhung 2015 betrage somit 422.112,07 Euro. Die Erhöhung 2016 betrage somit 150.679,56 Euro. Die Rückstellung 2012 umfasse ausschließlich die Dachgeschoßwohnungen. Die Anpassung 2015 sei unter Einbeziehung der Wohnungen ab dem 3. Stockwerk erfolgt. Die Anpassung 2016 basiere auf der Erhöhung der Schadenseinschätzung für die Dachgeschoßwohnungen.

Grundlage für die Rückstellungsbildungen bzw. Erhöhungen seien die Gutachten Gutachter2 vom 06.03.2013, 17.06.2016, 28.11.2016 und 29.12.2016 gewesen. In der Kostenberechnung selbst sei vom Gutachter Gutachter2 angenommen worden, dass bei einem „fiktiven Wassereintritt“, *„sämtliche Dachgeschoßwohnungen abgesiedelt und die Bewohner in Hotels untergebracht worden“* wären, *„eine solche Sanierung komme einer Neuerrichtung gleich.“* Einige Loftkäufer hätten nach Wassereintritt ihrerseits den Gutachter Gutachter1 mit der Begutachtung der Baumängel beauftragt. Der Gutachter Gutachter1 hat für die Loftkäufer insgesamt 5 Gutachten erstellt. Nachdem der Gutachter Gutachter2 in seinen Ausführungen auf die Gutachten Gutachter1 Bezug nehme, seien auch die Ausführungen des Gutachters Gutachter1 bei der rechtlichen Würdigung berücksichtigt worden.

Festgehalten werde, dass die Abgabenbehörde Baumängel aufgrund von Wassereintritten dem Grunde nach nicht bestreite. Damit sei auch der Verweis in der Beschwerde betreffend Vorprüfung und Einzelrückstellung obsolet, da das Ergebnis nicht in Zweifel gezogen werde. Im Zuge der nunmehrigen Prüfung seien die Erhöhungen 2015 und 2016 thematisiert und untersucht worden.

In der Beschwerdebegründung, Seite 1 werde ausgeführt, bei der Rückstellung für Bauschäden handle es sich um die Bilanzposition „Rückstellung Wasserschäden Dach“. In der Darstellung der Beschwerde würden folgende Klagen, Sanierungskosten etc. als Grundlage der „Rückstellung Wasserschäden Dach“ dargestellt:

Klage Käufer1 (Käufer einer Loft): 121.375,76 Euro

Sanierungskosten durch die Fa. Firma4 (Dachsanierung): 129.840,00 Euro

Klagsandrohung Käufer3 (Käufer einer Loft): 120.000,00 Euro

weitere Reparaturkosten: 12.182,24 Euro

in Summe daher: 383.389,00 Euro

Dies seien 28 Prozent des Rückstellungsbetrages 2016 in Höhe von 1.362.510,67 Euro.

Zu dieser Berechnung sei anzumerken, dass die Klage Käufer1 sich ohnehin in der Bilanz 2016 als eigene Rückstellungsposition mit der Bezeichnung „Rückstellung Klage Käufer1/Käufer2“ in Höhe von 140.000,00 Euro wiederfinde.

Mit Einreichung der Bilanz 2016 seien die Eröffnungsbilanz um die Rückstellung Käufer1/Käufer2 korrigiert worden. Aufwandswirksam sei diese Buchung im Jahr 2016 nicht geworden. Die Rückstellungsbildung (richtigerweise 2013) erfolge über die Klagseinreichung zu Recht, und habe die Gewinnanpassung antragsgemäß 2013 zu erfolgen. Gewinnminderung 2013: 140.000,00 Euro.

Zur Klagsandrohung Käufer3 werde angemerkt, dass diese mit Mail vom 12.02.2018 an Herrn Q. als Geschäftsführer der Bf. erfolgt sei, und zwar für den Fall, dass geschätzte Baumängel in Höhe von 120.000,00 Euro nicht behoben werden würden. Diese Mail sei von Steuerberater Name-StB als Anhang zum Schriftsatz vom 20. Februar 2018 übermittelt worden. Nach offensichtlichem Wassereintritt per Ende August/Anfang September 2018 gebe es eine weitere Mail in der Käufer3 seine Klagsandrohung gegen die Bf. wiederhole. Angemerkt werde, dass in der vorgelegten vollständigen Aufstellung der „Fabrik-x Wasserschäden Klagen“ die Wohnung 5.16 (Käufer3) nicht aufscheine. Das bedeute, dass die Wohnung Käufer3 offensichtlich bis 31.12.2016 (Bilanzstichtag des letzten geprüften Jahres) jedenfalls nicht von Wasserschäden betroffen gewesen sei.

Am 08.09.2016 sei dem Prüfer eine „Liste aller bisherigen Schäden“ übergeben worden. Die Vorlage der vollständigen Liste der Schäden und Klagen sei mehrmals bewusst zur Beweissicherung im Prüfungsverfahren angefordert worden.

Am 04.11.2016 sei seitens der Abgabenbehörde nochmals schriftlich ersucht worden sämtliche bisherigen Schäden, weiters die Ansuchen bei Versicherungen wegen Kostenübernahmen und um die Benennung der ausführenden Unternehmen zur Schadenssanierung bekannt zu geben. Die ursprüngliche Liste sei ergänzt worden und umfasse nunmehr 10 Schäden, die wie folgt zusammengefasst würden:

- 2010 habe es in der Loft Top 5.12 zweimal einen Schaden gegeben.
- Der Schaden vom 14.02.2011 basiere auf eine Schadenverursachung durch eine Firma, welche diesen Schaden auch selbst wieder behoben habe und nicht auf Baumängel.
- Der Schaden vom 26.03.2011 basiere lt. Gutachten auf Vandalismus und nicht auf Baumängel.
- Der Schaden vom 04.06.2011 basiere auf nicht ordnungsgemäß abgestellten Baumaterialien am Dach und nicht auf Baumängel.
- Der Wasserschaden vom 03.11.2011 im Loft 5.18 basiere auf die falsche Betätigung des Hauptwasserhahnes durch die Firma Firma5 und nicht auf Baumängel. Betroffen sei das Loft 6.6 des Herrn Arch. Käufer1 gewesen.
- Der Schaden vom 16.02.2012 basiere auf Vandalismus am Dach (Beschädigung von Blechverkleidungen und Öffnen von Lüftungsschäden wodurch Wasser eindringen konnte) und nicht auf Baumängel.
- Der Schaden im Loft 6.6 des Herrn Käufer1 basiere offenbar auf den nicht sachgerecht

sanierten Wasserschaden vom November 2011 wegen falscher Betätigung des Hauptwasserhahnes.

- Der Schaden vom 06.10.2012 sei durch den Tausch eines kaputten Abflussrohres verursacht worden, Hintergrund unklar, Unterlagen nicht vorgelegt.

- Schaden vom April 2013 offenbar in Zusammenhang mit dem des 06.10.2012.

Per 2018 sei auf dezidierte Nachfrage bestätigt worden, dass keine weiteren Schäden aufgetreten seien und sei die ursprüngliche Liste abermals vorgelegt worden. Erst mit der Ergänzung zur Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2016 sei per 10.09.2018 ein Wasserschaden in der Wohnung Käufer³ behauptet worden. Auch dazu sei nochmals festzuhalten, dass die Behörde nicht grundsätzlich bestreite, dass gewisse Bauschäden vorliegen würden. Sie vertrete jedoch die Ansicht, dass mit der Rückstellungsbildung 2012 das Auslangen gefunden werde und wie unten ausgeführt werde noch immer 647.696,80 Euro für Sanierungen zur Verfügung stünden, die zwar im Jahr 2012 gewinnmindernd geltend gemacht worden seien, eine Reparatur aber bisher nur in geringem Umfang durchgeführt worden sei. Mit Schriftsatz vom 01.10.2018 sei die Beschwerde gegen die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2016 insofern ergänzt worden, als es per 28.09.2018 zwischen der Bf. und den Erwerbern der Loft 5.16 (Käufer⁴/Käufer³) zu einer Endbereinigungsvereinbarung gekommen sei. Demzufolge zahle die Bf. für sämtliche wie immer geartete derzeitige und zukünftige Schäden 70.000,00 Euro. Diese Zahlung sollte untermauern, dass es sich bei der Rückstellung „Wasserschäden Dach“ nicht um eine Pauschalrückstellung gehandelt habe. Wie unten dargestellt werde, sei die Rückstellungsbildung 2012 ohnehin anerkannt worden und finde die Abschlagszahlung des Jahres 2018 Deckung in der seinerzeitigen Rückstellung. Aus o.a. Aufstellung gehe hervor, dass ein Großteil der Schäden offenbar auf unsachgemäße Gebäudenutzung sowie auf Vandalismus zurückzuführen sei. Damit bestätige sich jedoch nicht die Behauptung der Partei die Schäden seien alle auf eine schlechte Bauausführung zurückzuführen. Die Behebung der Schäden sei zum Teil ohnedies durch den Schadensverursacher selbst erfolgte oder würden sich die zugrundeliegenden Zahlungen ohnedies im laufenden Aufwand finden.

Diese Schäden könnten daher nicht nochmals bei der Rückstellungsbildung oder Rückstellungserhöhung berücksichtigt werden. Effektive Wassereintritte die auf Baumängel zurückzuführen seien würden laut vorgelegter vollständiger Liste die Lofts 5.12 (Käufer⁹) und 6.6 (Käufer¹) betreffen.

Im Zusammenhang mit der Rückstellungshöhe verblieben somit konkrete Aufwendungen für die Dachsanierung durch die Firma Firma⁴ in Höhe von 129.840,00 Euro, und sonstige Sanierungskosten in Höhe von 12.182,24 Euro, somit insgesamt 142.022,24 Euro.

Dies seien 10 Prozent des Rückstellungsbetrages 2016 in Höhe von 1.362.510,67 Euro bzw. 18 Prozent des Rückstellungsbetrages 2012 in Höhe von 789.719,04 Euro.

Im Umkehrschluss bedeute diese Berechnung, dass einem Rückstellungsbetrag von 647.696,80 Euro (= 789.719,04 abz. 142.022,24) im Jahr 2012 bis dato keine Aufwendungen gegenüberstünden.

Neu hervorgekommen sei die Abschlagszahlung Käufer4/Käufer3 vom 28.09.2018 in Höhe von 70.000,00 Euro sodass nach wie vor ein Rückstellungsbetrag von 577.696,80 Euro verbliebe. Aus dieser Darstellung gehe jedoch auch hervor, dass nach wie vor ein Betrag von 577.696,80 Euro neben tatsächlich geleisteten Sanierungsaufwendungen für die Dachsanierung zur Verfügung stünden und sich bereits gewinnmindernd steuerlich ausgewirkt hätten. Ob und wann diese Sanierungsmaßnahmen umgesetzt würden bliebe in der unternehmerischen Dispositionsfreiheit.

In der Schadensliste seien in den Jahren 2015 und 2016 keine Schäden angegeben, die eine Erhöhung der Rückstellung rechtfertigen würden.

Weiters werde angemerkt:

Es habe (und gebe) unter anderem auch Optionsvereinbarungen zum Kauf von Wohnungen gegeben, Beispiel Herr Dr. Käufer5: Herr Dr. Käufer5 habe am 01.06.2012 zunächst das Loft 6.5 im 4. Obergeschoß gekauft. Mittels Mietvertrag vom 01.09.2012, also drei Monate nach dem Kauf des ersten Lofts, habe Herr Dr. Käufer5 zusätzlich das Loft 4,7, ebenfalls im 4.

Obergeschoß, gekauft. Gleichzeitig sei auch eine Optionsvereinbarung zum späteren Kauf des Mietgegenstandes bis 9/2019 abgeschlossen worden. Obwohl der Miet- und Optionsvertrag bis 2019 abgeschlossen worden sei, habe Herr Dr. Käufer5 von seinem Optionsrecht bereits am 23.07.2015 Gebrauch gemacht und somit ein zweites Loft von der Bf. käuflich erworben. Vor dem Hintergrund des Wissens des Herrn Käufer5 über den Bauzustand des Objektes - und zwar einschließlich der von der Wohnungseigentumsgemeinschaft in Auftrag gegebenen Gutachten (5x Gutachter1) und Gerichtsverfahren dränge sich zwangsläufig folgende Frage auf: Wieso habe sich jemand in Kenntnis des Zustandes der „Bauruine“ eine zweite „Bauruine“ (zweites Loft) gekauft? Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens wohl nur dann, wenn die Baumängel doch nicht so gravierend seien, wie dies in den Behauptungen der Bf. gegenüber der Abgabenbehörde bei der Rückstellungsbildung dargestellt werde. Auch würden beide Lofts für Wohnzwecke genutzt, das heißt der Käufer Dr. Käufer5 schätze die Situation betreffend („illegale“) Nutzung der Loft zu Wohnzwecken offenbar anders ein als dies in den Ausführungen zur Rückstellung der Widmungsproblematik (siehe Tz 5) zum Ausdruck komme. Die Anpassungen der Rückstellung für Baumängel per 31.12.2015 und 2016 sei daher zu versagen gewesen. Die Abgabenbehörde gehe davon aus, dass die Dachsanierung durch die Firma Firma4 im Jahr 2015 in Zusammenhang mit der Klage von Käufer1/Käufer2 stehe. Die aufgewendeten Kosten für die Sanierung seien als laufender Aufwand verbucht und bei der Berechnung der Rückstellung bisher nicht in Abzug gebracht worden.

Konkret handle es sich dabei um Abrechnungen der Firma Firma4 in den Jahren 2015 in Höhe von 129.840,00 Euro. Diese betreffen auskunftsgemäß die Sanierung des Daches. Übrige Reparaturkosten seien in der Beschwerdebegründung in Höhe von 12.182,24 Euro bekanntgegeben worden. Überdies seien die bisherigen Kosten der Sanierung bei der Fortführung der Rückstellungsbildung nicht in Abzug gebracht worden, sodass die Rückstellung mit folgenden Werten zum Ansatz zu bringen sei:

Rückstellung „Bauschäden“ per 31.12.2012: 789.719,04 Euro

Erhöhung 2015: 422.112,07 Euro

Bilanzwert vor BP 2015: 1.211.831,11 Euro

abzüglich Erhöhung RS 2015: -422.112,07 Euro

Sanierungskosten Firma4 bereits im Aufwand erfasst: -129.840,00 Euro

weitere bereits bezahlte Sanierungskosten gem. Beschwerdeausführungen: -12.182,24 Euro

Bilanzansatz 2015 daher: 647.696,80 Euro

Gewinnzurechnung somit: 564.134,31 Euro.

Ergänzend wird im Bericht auf die Begründung des Feststellungsbescheides 2016 vom 02..05.2018 verwiesen.

-) Tz 5 „Entnahme der Wohnung in das Privatvermögen“

Zu diesem Punkt wird einleitend der Sachverhalt wiedergegeben. Die Bf. habe in der sog. „X-Fabrik“ Teile eines Objektes in vier Tranchen käuflich erworben und derart ausgebaut, dass Lofts (samt Abstellmöglichkeiten für KFZ) entstanden seien, welche nach Umbau und Fertigstellung sukzessive wiederverkauft worden seien. Es habe sich um sog. „Lofts“ gehandelt, welche die Möglichkeit zum Wohnen bieten würden. Diese Lofts würden heute weltweit entstehen, befänden sich meist in alten Industriehallen die solcherart neu wiederbelebt würden. Es handle sich zumeist um großzügig ausgestaltete Räume und Wohnflächen die in der Regel auch sehr lichtdurchflutet seien.

Daran anschließend wird das Verkaufsgeschäft des Loft 5.8 im Jahr 2014 geschildert und in Folge von der Außenprüfung als Entnahme beurteilt. Diese Feststellung der belangten Behörde, welche in Folge von der Bf. bekämpft wurde, ist für das gegenständliches Beschwerdejahr 2016 nicht relevant und war Gegenstand des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht zu RV/7103288/2019, welches mit Erkenntnis vom 30.12.2024 entschieden wurde.

-) Unter Tz 6 „Rückstellung wg. drohender Preisreduktion aufgrund Widmungsproblematik“

wird im Bericht eingangs die Begründung der erstmaligen Bildung im Jahr 2016 wiedergegeben. Ausgangspunkt für die Rückstellungsbildung sei ein Zeitungsartikel aus der „Die Presse“ vom Datum1b über die fehlende Umwidmung des Areals X-Fabrik von Industriegebiet zu Wohngebiet gewesen. Dieser Presseartikel dürfte auf der Beschlussfassung des Gemeinderates der Stadt Ort1 vom Datum x [Anm. BFG: Korrekt Datum1a] basieren. In der Gemeinderatssitzung vom Datum x [Anm. BFG: Korrekt Datum1a] sei die Umwidmung der Gründe der ehemaligen X-Fabrik abgehandelt worden. In der Beschwerde zu 2016 Seite 3 „ad AD 2“ werde korrigierend mitgeteilt, dass Ausgangspunkt bereits eine Stellungnahme des Rechtsanwaltes Dr. RA vom 11.10.2016 gewesen sei. Die Berechnung der Höhe der Rückstellung sei in Form einer persönlichen Einschätzung des Rechtsanwaltes Dr. RA vom 27.03.2017 erfolgt, welche wiederum auf Grundlage eines Fragenkataloges der Steuerberatungskanzlei StB vom 09.03.2017 erfolgt sei. Dazu werde festgehalten, dass aus dem Zeitungsartikel keineswegs hervorgehe, dass Wohnungskäufer ihre gekauften Lofts nicht für Wohnzwecke benutzen dürften. Vielmehr werde im Zeitungsartikel unter Berufung auf die

Entscheidungsträger festgehalten: „*man habe nicht vor jemanden auf die Straße zu setzen*“. Im Schriftsatz vom 27.03.2017 habe Herr Dr. RA die Gefahr einer Klage auf Kaufpreisminderung bzw. Rückabwicklung pauschal mit 65 % eingeschätzt. Basierend auf dieser Klagswahrscheinlichkeit werde eine mögliche Preisreduktion mit einem Drittel des seinerzeitigen Verkaufspreises angegeben. Diese pauschalen Ansätze seien von Dr. RA als „persönliche Einschätzung“ bekanntgegeben worden. Angemerkt werde, dass es zum Themenkomplex Widmung zum Bilanzstichtag 31.12.2016 noch keine Klagen bzw. Klagsandrohungen gegeben habe. Festgehalten werde, dass die vertraglichen Vereinbarungen in den Kaufverträgen über alle Lofts eindeutig fixierten, dass Wohnungseigentum im Industriegebiet erworben werde, sich dieser Umstand im Kaufpreis niedergeschlagen habe, Regressansprüche diesbezüglich ausgeschlossen würden und die Käufer in Kenntnis gerade dieser Mischnutzung als Industrie- und Wohngebiet ihre Lofts erworben hätten. Die vertragliche Ausformulierung werden im Bericht in Folge am Beispiel des Kaufvertrages Käufer⁵ dargestellt und daran anschließend die rechtliche Würdigung vorgenommen, welche jener der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 03.05.2018 entspricht. Ergänzend zu dieser Begründung wird im Bericht auf Seite 33 letzten Absatz angeführt, dass die Rückstellungsbildung mit dem Verfahren Käufer¹/Käufer² begründet werde, indem die Umwidmungsthematik laut Schreiben des Dr. RA vom 11.10.2016 erstmalig thematisiert worden sei. Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Klage Käufer¹/Käufer² zu Baumängeln eingebracht worden sei. Eine Klagserweiterung hinsichtlich der Umwidmungsproblematik sei der prüfenden Behörde nicht bekannt und seien auch keine dementsprechenden Unterlagen vorgelegt worden.

Hinsichtlich der Beschwerdeerwiderungen (2016), Seite 4, 1. Absatz werde angemerkt, dass sich die Abgabenbehörde eingehend mit allen Verträgen auseinandergesetzt und dies auch in Beilage 1 zum Feststellungsbescheid 2016 jeweils vertragsbezogen gewürdigt habe. Dabei sei festgestellt worden, dass die Bf. sich gegenüber den Käufern ausreichend vertraglich abgesichert habe um Schadenersatzansprüche aus dem Titel „Widmungsproblematik“ hintanzuhalten. Juristisch angreifbar sei - wenn überhaupt - der Vertrag Käufer¹/Käufer². Zum in der Beschwerde für 2016 konkret vorgebrachten Fall Besitzer¹/Besitzer² werde festgehalten, dass die Beschwerdeerwiderungen so aus dem Zusammenhang gerissen wiedergegeben worden seien, dass der tatsächliche Vertragsinhalt nicht mehr erkennbar sei. Der Käufer Besitzer¹/Besitzer² hätten in voller Kenntnis der „Widmungsproblematik“ dieses Loft erworben und sicherten der Verkäuferin zu hieraus keine Ansprüche geltend zu machen. Mit Ausnahme des Vertrages Käufer¹ seien auch die anderen Verkäufe der Bf. mit ähnlichen Vereinbarungen gegen jedwede Klagen aus dem Titel Widmung bereits im Vorfeld abgesichert worden.

Zum Kaufvertrag zwischen der Bf. und Herrn Arch. Käufer¹ und Frau Käufer² wird im Bericht darauf verwiesen, dass den Käufern kundgetan worden sei, dass auch die Errichtung der Lofts (dieser Verkauf sei offensichtlich vor dem Umbau der X-Fabrik erfolgt), und auch die Ausführungen zur Nutzung in den Umbauplänen wieder eine industrielle Nutzungswidmung

aufweisen würden. Im Übrigen sei von der geprüften Bf. bis zum heutigen Tag kein Beweis (Urkunde) vorgelegt worden, wonach den Käufern Käufer1/Käufer2 eine spätere Umwidmung für Wohnzwecke auch tatsächlich zugesichert worden sei. Selbst Herr Q. habe bis heute nicht einmal behauptet eine derartige konkrete Erklärung abgegeben zu haben. Der Widmung stehe die tatsächliche Nutzung für Wohnzwecke des Lofts nicht entgegen, es gebe offenbar nur gewisse Einschränkungen die mit jedem Käufer individuell vertraglich vereinbart und auch eingepreist worden seien. Da laut aktuellem Flächenwidmungsplan der Stadtgemeinde Ort1 das Grundstück Adresse Objekt als „gemischtes Baugebiet-Geschäftsviertel“ ausgewiesen sei, müsse es nach Verkauf der Lofts zu einer Widmungsänderung - weg von der rein industriellen Nutzung - gekommen sein.

In der rechtlichen Würdigung vertritt der Prüfer die Ansicht, dass für eine gewinnmindernde Rückstellung in Höhe von 1.224.294,62 Euro (erstmalig ab 2016) aus dem Titel „Widmungsproblematik“ zu dotieren, kein Grund bestehe und wird weiters ausgeführt: Vor dem Hintergrund von teils privaten Käufern und teils Firmenkäufern werde zudem angemerkt, dass bei der Berechnung der Höhe der Rückstellung seitens der Bf. keine Unterscheidung getroffen worden sei. Die vorgelegte Berechnung bzw. die Rückstellung könne allein schon aus diesem Grund (weil auch fallweise eine gewerbliche Nutzung erfolgt) nicht richtig sein. Mit anderen Worten, es sei auch für jene Lofts eine Rückstellung aus dem Titel „Widmungsproblematik“ gebildet worden, obwohl eine bereits zum Kaufzeitpunkt eine gewerbliche Nutzung erfolgt sei. Hinsichtlich der Berechnung durch Herrn Dr. RA werde in der Beschwerde Seite 6 letzter Absatz ausgeführt, dass einem Rechtsanwalt die Einschätzung eines Sachverhaltes zuzutrauen sei und diese so lange Bestand hätte, als die Einschätzung nicht widerlegt sei, da ein RA als Sachverständiger iSd § 1299 ABGB anzusehen sei. Die Einschätzung des Dr. RA zur Klagswahrscheinlichkeit und zur Höhe der Regressansprüche basiere ausschließlich auf nicht näher ausgeführten Erfahrungswerten. Nachdem die Wertfindung in keinsten Weise erläutert worden sei, sei es für die Abgabenbehörde unmöglich die Gedankengänge und Wertansätze zu überprüfen. Nachprüfbar sei diese Einschätzung nur, wenn ein Fachmann den Inhalt und die Ansätze einer Sachverständigenmeinung überprüfen könne. Nachdem Schadenersatzansprüche (Gewährleistungsansprüche) aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung in den Kaufverträgen ohnehin ausgeschlossen seien, sei im Zeitpunkt der Bilanzerstellung 2016 auch nicht mit einer Inanspruchnahme aus obigem Rechtstitel zu rechnen gewesen. Überdies sei die „Widmungsproblematik“ bei Vertragsabschluss bekannt und bei der Kaufpreisfindung berücksichtigt gewesen, weshalb eine Kaufpreisminderung aus diesem Rechtstitel ausgeschlossen werden könne. Ergänzend werde auf die Optionsvereinbarung aus 2018 verwiesen (Y.Y./ Firma9 IT Systems GmbH) wonach eine Verwertung des Loft trotz „Widmungsproblematik“ mit einer deutlichen Wertsteigerung erfolgen könne. Auch hätten in der Vergangenheit einzelne Erwerber in Kenntnis der Widmungsproblematik ein zweites Loft erworben (Käufer5), weiters die Erstkäufer Besitzer1/Besitzer2 ihr Loft um 330.000,00 Euro erworben und im Jahr 2015 um 550.000,00 Euro veräußert. Trotz angeblicher Wertminderung im Zusammenhang mit der

Widmungsproblematik und der angeblichen Baumängel sei eine Wertsteigerung von 220.000,00 Euro lukriert worden.

Die Rückstellungsbildung wurde daher für 2016 steuerrechtlich versagt.

-) Tz 7 „Rückstellung für künftige Rechtskosten im Streitfall XY“

behandle den Rechtsstreit zwischen der Firma CC GmbH & CoKG und Herrn XY, welcher ein Loft von den Erstbesitzern Besitzer1/Besitzer2 gekauft habe. Die Erstloftbesitzer hätten seinerzeit das (noch nicht eingetragene) Wohnungseigentum von der Bf. erworben. CC habe von XY (als Käufer einer Loft) die Zustimmung zur Unterfertigung von Vollmachten eingeklagt und habe der Bf. den Streit verkündet, für den Fall, dass diese Verpflichtung nicht ordnungsgemäß übertragen worden sei. Ohne diese Vollmachtsunterfertigung werde bei den betroffenen Firmen und Personen die Begründung von Wohnungseigentum verhindert. Bis dato sei seitens der Bf. kein Nachweis erbracht worden, ob XY zwischenzeitig seiner Verpflichtung ohnedies nachgekommen sei, und ob die Firma CC KG tatsächlich Ersatzansprüche gegen die Bf. eingeklagt habe. Auch im Zuge der Prüfung sei bereits mehrmals die Vorlage entsprechender Urkunden und Unterlagen urgiert worden, bis heute sei nichts Konkretes vorgebracht worden. Im Rahmen der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2016 seien keine weiteren Unterlagen oder Beweismittel vorgelegt worden, welche eine Rückstellungsbildung rechtfertigen würden. Dem Beschwerdebegehren „ad 3“ werde daher nicht entsprochen.

-) Unter TZ 8 „Rückstellung Schadenersatz XY“

wird darauf verwiesen, dass in der Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte für 2016 vom 02.05.2018 erstmals auch die Berücksichtigung einer „Rückstellung Schadenersatz XY“ iHv 1.593.422,00 Euro beantragt worden sei. Mit dieser Rückstellung sollten finanzielle Nachteile aus der Streitverkündung der CC GmbH & Co KG als Gesamtprojektbetreiber abgegolten werden. Diese finanziellen Nachteile könnten der CC insofern entstehen, weil der Erwerber eines Lofts, namentlich Herr XY, vertragliche Verpflichtungen nicht Überbunden bekommen habe. Diese fehlenden Verpflichtungen (Unterschriftsleistungen des XY, die für die Verbücherung von qualifiziertem Wohnungseigentum im Grundbuch notwendig seien) könnten, so werde behauptet, auf ein Fehlverhalten der Bf. zurückzuführen sein. Für den Fall dass dieses Fehlverhalten zutreffen sollte sei angeblich ein Klagsverfahren CC gegen die Bf. angedroht worden. Bis dato seien Unterlagen wonach eine Streitverkündung der CC an die Bf. stattgefunden hätte nicht vorgelegt worden. Darüber hinaus sei die Berechnung der Rückstellung für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar. Grundlage der Berechnung dieser Rückstellung sei der Kaufvertrag „Y.Y.“. Diese Rückstellung sei in Höhe von Einschätzungen des RA Dr. RA mit 15% (als Mittelwert von 10-20 Prozent Wertminderung des jeweiligen Kaufpreises), ausgehend von einer 65prozentigen Klagswahrscheinlichkeit, angesetzt worden. Wie aus der Berechnung abgeleitet werden könne, sei die Kaufpreisminderung für sämtliche Anteile (egal ob verkauft oder nicht verkauft) der CC, mit Ausnahme der Anteile welche von der Bf. selbst erworben worden seien, angewendet worden.

In Folge wurden von der belangten Behörde die vertraglichen Vereinbarungen (Loftverkauf Besitzer1/Besitzer2 an XY) in den Bericht hineinkopiert und daran anschließend festgehalten, dass laut Aktenlage die Bf. ihren vertraglichen Verpflichtungen vollinhaltlich nachgekommen sei, insbesondere habe sie die Spezialvollmacht an ihren Erwerber Besitzer1/Besitzer2 weitergegeben. Besitzer1/Besitzer2 hätten ihrerseits alle Verpflichtungen incl. Spezialvollmacht an ihren Erwerber XY weitergegeben. Unter Hinweis auf die Berufungsausführungen unter Punkt „Ad 3) Rückstellung XY“ werde festgehalten, dass die Bf. bisher keinen Nachweis erbracht habe welche Vereinbarungen aus dem seinerzeitigen Kaufvertrag beim Erwerb von der CC sie ganz konkret tatsächlich nicht weitergegeben hätte. In der Beschwerde sei als Beilage ein Entwurf von Nebenintervenienten im Streitverfahren CC XY vorgelegt worden. Diese Nebenintervenienten hätten keinen geschäftlichen Bezug zur Bf. Sehr wohl werde in diesem Entwurf zum Beitritt als Nebenintervenient auf einen „Nachtragskaufvertrag vom 09.09.2011“ Bezug genommen, welcher der Behörde nach zwei Jahren Prüfungsdauer zur Einsichtnahme vorenthalten worden sei. Mangels vorliegender Unterlagen (Nachtragskaufvertrag) sei dieser Entwurf jedenfalls nicht geeignet, einen Beweis dafür zu erbringen, welche Vereinbarungen seitens der Bf. konkret nicht weitergegeben bzw. nicht Überbunden worden sein sollten. Im Übrigen gehe selbst aus diesem Entwurfschreiben hervor, dass der Klagevertreter (für XY) und Besitzer2 die überbundenen Verpflichtungen gekannt haben mussten. In der Beschwerde werde vorgebracht, dass im Streitverfahren XY/CC Herr XY obsiegt hätte. Ein Urteil aus 2018 könne nicht Grundlage für eine Rückstellungsbildung des Jahres 2016 sein. Dieses wertbegründende Urteil vermag nicht die Rückstellungsbildung für 2016 werterhellend zu rechtfertigen. Ein Nachweis wonach CC die Bf. geklagt habe sei bis dato nicht erbracht worden. Selbst eine Klageeinbringung der CC im Jahr 2018 gegen die Bf. wäre kein Grund für eine Rückstellungsbildung im Jahr 2016 (Stichtagsprinzip). Die Behauptungen in den Beschwerdeausführungen wonach die Bf. ihre Verpflichtungen gegenüber der CC nicht weitergegeben habe, könnten daher nicht nachvollzogen werden. Dem Beschwerdebegehren auf erstmalige Berücksichtigung einer Rückstellung für Regressansprüche der CC gegenüber der Bf. werde daher nicht entsprochen.

-) In der Tz 9 „Sonstige Anmerkungen“

wird angemerkt, dass der vorliegende Jahresabschluss 2016 von der steuerlichen Vertretung offensichtlich nach den Vorstellungen der Bf. erstellt und eine rechtliche Würdigung der Buchungen auftragsgemäß nicht vorgenommen wurde.

-) In der Tz 10 „Übermittlung einer Eröffnungsbilanz für das Jahr 2017 nach Einbuchung der Prüfungsfeststellungen“

wird abschließend aufgrund der Komplexität der Prüfungsfeststellung der Auftrag erteilt die BP-Feststellungen einzubuchen und eine Steuerbilanz zum Stichtag 01. 01.2017 zu erstellen. Mit Einreichung der Steuererklärungen 2017 sei diese Bilanz gesondert vorzulegen.

Dem Bericht waren folgende Anhänge beigefügt:

1. Mails StB an FA wg. Organigramme

Informationen zu den Firmen

Handschriftl. Vermerke

Organigramme

2. Rechnungen über Privataufwendungen des GF Q. [Anm. BFG: Wurde dem BFG nach der Ladung zum Erörterungstermin vom 25.08.2021 nachübermittelt]

3. NS Befragung Herr Q. 13.09.2016

4. NS Befragung Frau Y.Y. 13.09.2016

5. AV Betriebsbesichtigung 13.09.2016

6. Mitschrift Bespr Mag. Name-StB 12.09.2017

7. WW Folder

8. Kaufvertrag Bf. – Y.Y. 18.12.2014

9. Sideletter Bf. – Y.Y. 18.12.2014

Mail StB Rückkaufanbot + Optionsvertrag

10. Kreditvertrag Bf. (Kreditgeber) – Y.Y. (Kreditnehmerin) 02.08.2015

11. Löschungserklärung 12.05.2016; BG 1x2y3z

12. Anbot KV Bf. - Y.Y. 18.12.2015

13. BwFB Stellungnahme zu GU Gutachter2 24.05.2018

14. Wertermittlungsgutachten SV Gutachter2 10.12.2014

15. ZMR-Abfragen

16. ZMR-Abfragen

17. Aufstellung Verkäufe

18. Inventuren + Rückstellungen Lofts 2013-2015

19. Inventuren + Rückstellungen Lofts 2015

20. Jahresabschluss 2016: Erstellungsbericht, Bilanz, G&V

Berechnungen BP

21. GU Gutachter2 Annahme eine mögl. Wasserschadens 29.12.2016

Aufstellung Klagen

22. Liste über Wasserschäden erhalten am 08.09.2016 [Anm. BFG: Wurde dem BFG nach der Ladung zum Erörterungstermin vom 25.08.2021 nachübermittelt]

23. aktualisierte Liste über „Fabrik-x Wasserschäden, Klagen“ [Anm. BFG: Wurde dem BFG nach der Ladung zum Erörterungstermin vom 25.08.2021 nachübermittelt]

24 a + b. RA RA zu Bf.: Schreiben 27.03.2017 und 11.10.2016

25. Optionsvereinbarung Bf. - Y.Y. 02.08.2018; BG 123

26. Mietvertrag Bf. - Y.Y. 2018; BG 123

27. Kaufvertrag Y.Y. -Firma9 GmbH, ohne Datum /Unterschrift Loft 5.8; BG 123

28. Kaufvertrag Y.Y. -Firma9 GmbH ohne Datum/Unterschrift/KP Loft 5.8; BG 123

29. Kaufvertrag Bf. - Firma9 GmbH ohne Datum/Unterschrift; BG 123

30. Kaufvertrag Bf. - Firma9 GmbH 02.08.2018 ohne Datum/Unterschrift; BG 123

- 31. Grundbuchsauszug 22.08.2018
- 32. Rechnungen Fa Firma4 Dach
- 33. Kaufvertrag CC GmbH & Co KG - Bf. 27.08.2010
Baubeschreibung Lofts
Wohnungseigentumsvertrag zw Miteigentümern unter Beitritt Loft KG
- 34. Kaufvertrag Bf. - Besitzer1/Besitzer2 inkl. Anlagen 15.10.2010; BG 1z2x3y
- 35. Kaufvertrag Besitzer2 - XY inkl. Anlagen 06.08.2015; BG 1y2z3x
- 36. Unterlage Antrag auf Bildung einer Rückstellung 2013 Q..

Die belangte Behörde nahm unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, mit Bescheiden vom 19.10.2018 die Verfahren btr. Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2013 bis 2015 wieder auf. Mit den (neuen) **Bescheiden über die Feststellung der Einkünfte 2013 bis 2015** vom selben Tag wurden die Einkünfte aus Gewerbe wie folgt neu festgesetzt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2013: -49.370,98 Euro (Erstbescheid: 61.500,30 Euro),
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014: 157.972,28 Euro (Erstbescheid: -278.652,05 Euro,),
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2015: 55.351,07 Euro (Erstbescheid: -517.325,84 Euro).

Auf Grundlage der Feststellungen im Bericht über die Außenprüfung erging am 19.10.2018 auch die **Beschwerdevorentscheidung** betreffend Beschwerde über den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO **für das Jahr 2016** und wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 927.137,59 Euro geändert (bisher: 926.313,59 Euro). In der Begründung wird auf die Ausführungen im BP Bericht verwiesen. Weiters finden sich folgende Anmerkungen: „*Zusätzliche Bescheidabänderung laut Prüfungsfeststellungen TZ 3. Abweisende Erledigung in der BVE zu TZ 4, 6, 7, 8.*“

Der Bericht samt Beilagen 1-36 wurde laut Bestätigung vom 23.10.2021 von der steuerlichen Vertretung übernommen.

Die Bf. brachte durch ihren steuerlichen Vertreter daraufhin mit Schreiben vom 09.11.2018 den Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht (**Vorlageantrag**) über die Bescheidbeschwerde vom 29.05.2018 gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO **2016** gem. § 264 BAO ein.

Die Bf. erhob durch die steuerliche Vertretung in Folge mit Schreiben vom 19.11.2018 fristgerecht **Beschwerde** gegen die Bescheide vom 19.10.2018 btr. Feststellung der Einkünfte für die Jahre **2013 bis 2015 und Wiederaufnahme** des Verfahrens.

Wie auf Seite zwei dieser Beschwerde ersichtlich, dient die darin enthaltene Begründung auch als **Ergänzung zur Beschwerde** gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO **2016** vom 29.05.2018 (Vorlageantrag vom 09.11.2018).

-) In der Begründung wird zu TZ 1 des Berichts („*Verfahren*“) ausgeführt, dass sämtliche vom Betriebsprüfer angeforderten Unterlagen stets umgehend vorgelegt worden seien, soweit diese auch im Verfügungsbereich der Bf. lagen, manche Unterlagen auch mehrmals, wie dies der Behörde aber ohnehin bekannt sei. Mit selektiv könne nur gemeint sein, dass der Betriebsprüfer die von ihm gewünschten Unterlagen nur nach und nach selektiv angefordert habe, es sei dabei aber jeder An- bzw. Nachforderung umgehend nachgekommen worden. Die selektive Anforderung bzw. Auswahl von Unterlagen sei somit ausschließlich im Einflussbereich des Betriebsprüfers gelegen. Zum persönlichen Erscheinen des Herrn Q. zur Abklärung von Sachverhalten werde auf die Anlage 6/2 des BP-Berichtes verwiesen und zusätzlich entgegengehalten, dass der Betriebsprüfer alle Räume, auch die privaten, besichtigen haben dürfen und sämtliche von ihm an die Bf. gestellten Fragen beantwortet worden seien. Das Argument, dass der Betriebsprüfer Herrn Q. "jedenfalls persönlich braucht", und zwar schon allein deshalb, dass ihm bei späterer Würdigung nicht vorgeworfen werden könne, dass er Herrn Q. nicht persönlich befragt habe, gehe ins Leere, weil Herr Q. ausdrücklich erklärt habe, dass sein Steuerberater und sein Rechtsanwalt uneingeschränkt berechtigt, beauftragt und bevollmächtigt seien, ihn in allen Belangen der BP zu vertreten. Das Prüfungsverfahren sei daher von der Bf. nicht erschwert worden. In weiterer Folge sei es zur vom Betriebsprüfer angekündigten Vorladung von Herrn Q. gekommen. Diese Vorladung vom 31.01.2018 habe gravierende verfahrensrechtliche Mängel enthalten, die auf Antrag der Bf. von der Behörde mit Schreiben vom 15.02.2018 verbessert worden seien. Die in diesem Schreiben gestellten Fragen seien von der Bf. mit Schriftsatz vom 20.02.2018 abschließend beantwortet worden. Herr Q. habe daher in diesem Schreiben angekündigt, den Vorladungstermin nicht wahrzunehmen, zumal den Besprechungspunkten der Ladung zur Schlussbesprechung vom 06.06.2018 und der dort erwähnten Anlage (Schätzungsgutachten Wohnung) in Verbindung mit dem Bescheid 2016 vom 02.05.2018 zufolge die Ergebnisse der Schlussbesprechung zu den wesentlichsten Punkten bereits ohnehin festgestanden seien.

-) Zu TZ 2 („*Kosten der Lebensführung gem. § 20 EStG*“) wird darauf verwiesen, dass die getroffenen zahlenmäßigen Feststellungen nicht der Niederschrift entsprechen und entsprechend widersprochen würden. Dem Bereich "Naturalleistungen" könne im Jahr 2013 nur ein Betrag in Höhe von 6.957,20 Euro zugeordnet werden, die im Detail nicht nachgewiesen werden könnten, im Jahr 2014 könnten Naturalleistungen in einer Höhe von 1.370,90 Euro und im Jahr 2015 Kosten in Höhe von 5.747,70 Euro nicht konkret zugeordnet werden. Bei den "Anbahnungs- und Bewirtungsspesen" seien jährlich 50 % als nicht abzugsfähig ausgeschieden worden, womit der restliche Betrag steuerlich anzuerkennen sei. Zweck der Bewirtung und Name seien laut Bf. auf den jeweiligen Rechnungen angeführt worden.

-) Bezüglich TZ 4 („*Rückstellung für Bauschäden*“) wird eingangs auf die Nacherfassung von 6.000,00 Euro im Aufwandskonto 5002 "Umbau Immobilien" für das Jahr 2015 ersucht. Hinsichtlich der Rückstellungsbildung für Bauschäden wird auf die Begründung zur Beschwerde

gegen den Bescheid 2016 samt Nachträgen verwiesen. Es sei festzuhalten, dass nicht "einige Loftkäufer" den Gutachter SV Gutachter1 beauftragt hätten, sondern die Hausgemeinschaft. Die Behörde behaupte, dass sie die Ausführungen des Gutachters Gutachter1 bei der rechtlichen Würdigung berücksichtigt habe. Es sei dem Bericht aber nirgends zu entnehmen, *wie* diese berücksichtigt worden seien, noch dazu, wo diese Gutachten nicht einmal in der Anlage des BP-Berichtes enthalten seien. Nachdem bereits der Auftraggeber der Gutachten Gutachter1, der auf dem Deckblatt aufscheine, von der Behörde falsch identifiziert worden sei und die Gutachten nicht einmal in der Anlage des BP-Berichtes enthalten seien, liege wohl eher die Vermutung nahe, dass die Gutachten Gutachter1 überhaupt nicht berücksichtigt worden seien, denn sonst hätte der Betriebsprüfer wohl auch erkennen müssen, dass das Loft 5.16 (Käufer3) - entgegen seiner Feststellung auf Seite 8 des Berichts - wegen Wasserschäden bereits Gegenstand der Gutachten Gutachter1 gewesen sei. Ein weiteres Indiz dafür sei, dass die Schäden nach der Feststellung auf Seite 9 des Berichts auf unsachgemäße Gebäudenutzung, sowie auf Vandalismus zurückzuführen sei. Dies möge in Einzelfällen gegeben sein, ändere aber nichts an der Tatsache, dass sich das Dach bzw. die Dachkonstruktion INSGESAMT in einem sanierungsbedürftigen Zustand befinde. Die Rückstellungsbildung beziehe sich nicht auf zu reparierende Einzelfälle, sondern auf die GESAMTSACHE DACH, wie dies auch schon ausführlich in der Begründung zur Beschwerden gegen den Bescheid 2016 erläutert, den Gutachten Gutachter2, sowie nunmehr auch noch der „Endbereinigungsvereinbarung“ Käufer3 zu entnehmen sei. Laut letzterer sei zu entnehmen, dass eine Komplettsanierung des Daches durchzuführen sei. Die Bf. habe eine Lösung im Vergleichswege finden müssen. Die Bf. habe diesen außergerichtlichen Vergleich nämlich deshalb angestrebt, um keine Folgeklagen innerhalb der Hausgemeinschaft loszutreten bzw. zu riskieren, dies aus dem Grund, weil Käufer3 über ein unerklärliches Detailwissen über das schadhafte Dach verfüge, das in jedem Gerichtsprozess unvorhersehbare Regressansprüche durch die einzelnen Mitglieder der Hausgemeinschaft auslösen würde, falls Herr Käufer3 seine Informationen weitergeben würde. Das habe die Bf. unbedingt verhindern müssen, um das finanzielle Desaster einer Gesamtsanierung des Daches zu vermeiden. Diese Endbereinigungsvereinbarung untermauere die Rückstellungspflicht für die "Rückstellung Wasserschäden Dach", und zwar als Einzelsrückstellung für die GESAMTSACHE DACH und nicht auf zu reparierende Einzelfälle.

Hinsichtlich Herrn Dr. Käufer5 ignoriere die Behörde gänzlich, dass dieser im Jahr 2012 zu einem Preis in Höhe von 3.176,33 pro m² gekauft habe und im Jahr 2015 um 1.686,09 pro m², also um 46,92 % weniger innerhalb von nur drei Jahren. Diese Preisreduktion trage dem Themenkreis Dach, Widmung, Begründung Wohnungseigentum (XY), im wahrsten Sinne des Wortes Rechnung, wobei das Thema Widmung durch den Presseartikel vom Datum1b zusätzlich an Brisanz gewonnen habe. Die Rückstellungsdotierung sei daher wie in den einzelnen Jahresabschlüssen dargestellt steuerrechtlich anzuerkennen und die einzelnen Reparaturmaßnahmen ("Flickwerk") seien nicht gegenzurechnen.

-) Die Ausführungen zu TZ 5 („*Entnahme der Wohnung in das Privatvermögen*“) betreffen nur das hier nicht verfahrensgegenständliche Jahr 2014 [siehe BFG-Verfahren zu RV/7103288/2019].

-) Zu den TZ 6 („*Rückstellung wegen drohender Preisreduktion aufgrund Widmungsproblematik*“) und TZ 8 („*Rückstellung Schadenersatz XY*“) wird auf Punkt „ad AD 2“) der Begründung zur Beschwerde (vom 10.06.2018) gegen den Feststellungsbescheid 2016 vom 29.05.2018 vollinhaltlich als Begründungsbestandteil verwiesen und ergänzt:

Es sei nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen die Behörde zum Thema der Widmungsproblematik die Rechtssache XY offensichtlich völlig negiere. Die Behörde stelle auf Seite 34 Mitte des BP-Berichts völlig korrekt fest, dass gemäß Punkt 1.3. des Kaufvertrages Besitzer1/Besitzer2 „Wohnungseigentum im Sinne des WEG“ offenbar auch für die gegenständliche Liegenschaft hinsichtlich der Lofts zutreffe, woraus aber nicht abgeleitet werden könne, dass die gegenständlichen Lofts widmungsrechtlich als Wohnung genutzt werden dürften. Sie übersehe dabei aber, dass durch das/die Klagsverfahren XY die Begründung von Wohnungseigentum auf noch nicht absehbare Zeit verhindert werde, womit beispielhaft bei Besitzer1/Besitzer2 mit Punkt 11. des Kaufvertrages – Begründung von Wohnungseigentum – ein wohl wesentlicher Vertragsbestandteil nicht erfüllt worden sei. Die Nichterfüllung dieses Vertragsbestandteils enthalte jedenfalls ein Schadenspotenzial im Falle des Weiterverkaufs an einen Dritten, da es für einen Käufer qualitätsmäßig einen erheblichen Unterschied bedeute, ob dem spezifischen Kaufobjekt nicht zuordenbare MEG-Anteile oder zuordenbare WEG-Anteile zu Grunde lägen. Diese Tatsache könne nur zu einer Preisminderung bei einem allfälligen Weiterverkauf führen. Die Behörde gehe auch fehl in der Annahme, dass der gegenwärtigen Widmung die tatsächliche Nutzung für Wohnzwecke des Lofts nicht entgegenstehe. Hier werde noch einmal auf den Artikel in der Presse (Beilage 12) verwiesen, wo es bei einer Stellungnahme von Vizebürgermeisterin NameVize heiße: *„Hier war Wohnen nie vorgesehen - da wurden von den damaligen Käufern wohl falsche Hoffnungen geweckt, denn eine Umwidmung kann von niemandem bei Immobilienverkäufen zugesichert werden“*. Dem letzten Absatz des Artikels sei zu entnehmen, dass *„niemand auf die Straße gesetzt wird“*. Es könne sich aber kein dritter Käufer auf den Standpunkt begeben, hier wohnen zu dürfen, nämlich mangels rechtlicher Absicherung, womit konsequenterweise bei einem Weiterverkauf nicht der Preis für ein Loft im Wohngebiet erzielt werden könne. Dies werde auch durch die Verkäufe von Lofts an Dr. Käufer5 dokumentiert. Käufer5 habe im Jahr 2012 um 3.176,33 pro m² und im Jahr 2015 um 1.686,09 pro m² gekauft. Dies bedeute einen Preisverfall von 46,92 % innerhalb von drei Jahren und werde neben den anderen bekannten Gewährleistungsproblemen im und am gegenständlichen Objekt wohl auch zu einem wesentlichen Teil auf die Widmungsproblematik zurückzuführen sein. Schließlich sei Dr. Käufer5 auch auf dem Bild zum Artikel in der Presse abgebildet. Ihm sei die Thematik um die Widmung somit definitiv bekannt gewesen. Die Behörde negiere in ihrer Begründung

unerklärlicherweise diese Fakten völlig. Zur Kaufpreisgestaltung beim Weiterverkauf Besitzer1/Besitzer2 könne kein Kommentar abgegeben werden, da der Bf. die Umstände nicht bekannt seien. Dieser Verkauf sei somit auch nicht von Relevanz für das gegenständliche Beschwerdeverfahren. Allein schon aufgrund der umfangreichen „Rechtssache XY“ heraus, sei im Jahr 2016 Rückstellungsbedarf für die „Widmungsproblematik“ gegeben gewesen. Der Behörde sei am 15.09.2017 per Mail ein Schreiben der RA RA4 übermittelt worden, dem die Streitverkündung entnommen werden könne. Die Streitverkündung sei auch der Klage CC GmbH & Co KG gegen XY zu entnehmen. Der Seite 13 sei auch die unmissverständliche Klagsandrohung zu entnehmen. Die Klage sei rechtsgültig zu Gunsten von XY entschieden worden, was aus dem Schreiben von RA2 hervorgehe. Die Klagsfrist gegen die Bf. sei nicht verjährt und dadurch immanent. Beilage 10 lasse erkennen, dass auch hier wieder Käufer1 auftrete, diesmal an der Seite von XY - in diesem Zusammenhang stehe auch das Schreiben Beilage 11. Der Entwurf zum „Beitritt von Nebenintervenienten“ sei nur auf Umwegen zu Herrn Q. gelangt, da er in dieses Verfahren nicht involviert sei, weshalb ihm auch keine weiteren Dokumente zur Verfügung stünden. Die Nebenintervenienten hätten zwar keinen Bezug zur Bf., aber den Seiten 3 ff sei „eindrucksvoll“ die Widmungsproblematik und somit der diesbezügliche Rückstellungsbedarf zu entnehmen. Die Ausführungen der Behörde im Bericht auf Seite 39 ff stellten nur Theorie dar; wie es - für die Bf. leider - das rechtskräftige Urteil zur Klage CC/XY in der Praxis gezeigt habe. Welche Vereinbarungen die Bf. tatsächlich nicht rechtswirksam Überbunden bzw. weitergegeben habe, wird erst wohl das angedrohte Gerichtsverfahren der CC zeigen und nicht die rechtliche Würdigung der Behörde auf Seite 39 Mitte. Der Nachtragskaufvertrag vom 09.09.2011 liege dieser Beschwerde bei. Für die Bf. sei jedenfalls ein enormes Klags- und Haftungspotenzial gegeben und somit ein Rückstellungsbedarf in der ermittelten Höhe. Der Rückstellungsbedarf für 2016 ergebe sich nicht aus dem Urteil aus dem Jahr 2018, sondern aus der Klage bzw. der Klagsandrohung aus dem Jahr 2016. Zur Berechnung der Rückstellung sei noch anzumerken, dass sich der Rückstellungsbetrag im selben prozentuellen Ausmaß verändere, wie sich der Wert des Lofts 5.8. (Y.Y.) verändere.

-) Schließlich wird zu TZ 7 („Rückstellung für künftige Rechtskosten im Streitfall XY“) festgehalten, dass es zum Zeitpunkt der Beschwerde gegen den Bescheid 2016 der Bf. nicht bekannt gewesen sei, ob XY seiner vermeintlichen Verpflichtung - er habe letztendlich im Verfahren gegen die CC GmbH & Co KG obsiegt - nachgekommen sei. Die Bf. habe erst dem Schreiben von RA2 und den Schreiben der CC entnehmen können, dass XY seiner „Verpflichtung“ nicht nachgekommen sei. Von der CC sei bis dato noch keine Klage gegen die Bf. eingebracht worden. In diesem Zusammenhang werde aber auf die gesetzlichen Verjährungsfristen verwiesen. Nach diesen bestehe das Klagsrisiko nach wie vor im angedrohten Ausmaß, wonach auch die Rückstellungsbildung zu Recht erfolgt sei. Die Bf. beantragte, der gegenständlichen Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben und diese Beschwerde vollinhaltlich in die Begründung der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid

2016 aufzunehmen, bzw. diese dem diesbezüglichen Vorlageantrag an das BFG als Begründungsbestandteil hinzuzufügen.

Der Beschwerde waren als Beilagen angefügt:

Beilage 1: Konto 7650

Beilage 2: Rechnung Firma4 Dach vom 06.07.2015 und Konten 9450 und 5002

Beilage 3: Endbereinigungsvereinbarung vom 28.09.2018

Beilage 4, 4a-c: Angebot vom 29.05.2015 btr. Sanierung Fußboden

Beilage 5: Inventur zum 31.12.2012

Beilage 6: Auszug SV-Liste

Beilage 7: Schreiben RA RA4 btr. Streitverkündung vom 12.12.2017

Beilage 8: Klage CC gg. XY vom 08.09.2016: Vorbereiteter Schriftsatz

Beilage 9: Schreiben RA2 vom 23.05.2018

Beilage 10: Schreiben CC GmbH & Co KG an Miteigentümer der EZx vom 25.04.2018

Beilage 11: Schreiben CC GmbH & Co KG an Miteigentümer der EZx vom 22.04.2018

Beilage 12: Presseartikel vom Datum1b

Beilage 13: Nachtragsvereinbarung vom 09.09.2011.

Die belangte Behörde **legte** die Bescheidbeschwerde btr. **2016** gemäß § 265 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht am 17.12.2018 **vor** und beantragte im **Vorlagebericht** die Abweisung der Beschwerde, da keine neuen Unterlagen und oder Vorbringen vorgebracht worden seien.

In der Folge erließ die belangte Behörde mit 14.05.2019 die **Beschwerdevorentscheidungen btr.** die Beschwerde gegen die Bescheide vom 19.10.2018 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für **2013 bis 2015**. Dabei wurden für das Jahr 2013 Ausgaben für Inserate und Werbung iHv. 13.355,44 Euro anerkannt, womit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -61.726,42 Euro (nach AP: -49.370,98 Euro) festgestellt und für das Jahr 2014 Ausgaben für Inserate iHv. 3.417,20 Euro berücksichtigt wurden, womit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 155.555,08 Euro (nach AP: 157.972,28 Euro) festgestellt wurden. Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und in der zusätzlichen Begründung festgehalten: Entgegen der Behauptung in der Beschwerde, dass die Gutachten SV Gutachter1 überhaupt nicht berücksichtigt worden seien, werde in Tz 4 des BP-Berichtes ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Gutachter Gutachter2 in seinen Ausführungen auf DIE (insgesamt 5) Gutachten Gutachter1 Bezug nehme, daher also auch die Ausführungen des Gutachters Gutachter1 in der rechtlichen Würdigung berücksichtigt worden seien. Der Gutachter Gutachter2 stelle aber selbst fest, dass das Gutachten betreffend eines FIKTIVEN Wasserschadens nur für Herrn Q. erstellt werde und nur von ihm verwendet werden dürfe und dass für die gutachterliche Stellungnahme keine Haftung übernommen werde. Der Befund beschreibe das Flachdach nur rudimentär, in der Schlussfolgerung werde ein fiktiver Wassereintritt angenommen und ebenso die Durchfeuchtung des gesamten Dachaufbaus. Auf diesen beiden fiktiven Annahmen basiere die Kostenschätzung. Die Annahmen stützten sich dabei weitgehend an das vorliegende Privatgutachten des SV Gutachter1. Es sei anzunehmen,

dass die Schätzung der Schäden in die gewünschte Richtung des Auftraggebers erfolgte. Bei der Betriebsbesichtigung vom 13.09.2016, bei der neben dem Komplementär der Beschwerdewerberin, Herrn Q., auch der Steuerberater Mag Name-StB und der Rechtsvertreter Dr. RA anwesend gewesen seien, sei das Dach besichtigt worden, das „die Wurzel allen Übels sei“ und auf die Frage des Prüfers, ob derzeit Wasser eindringe, sei geantwortet worden: „natürlich nicht“, man befürchte aber, dass wieder Schäden auftreten könnten. Auf die wiederholte Frage des Prüfers, ob es derzeit Probleme mit Wassereindringung irgendwelcher Art gäbe, sei dies verneint worden. Es sei bestätigt worden, dass derzeit alles trocken sei und die hohen Rückstellungen für eventuelle neue Dachundichtheiten gedacht seien. Warum konkret es zu neuerlichen Undichtheiten kommen solle, sei nicht beantwortet worden. Die behauptetermaßen notwendige Komplettsanierung des Daches sei bis dato nicht vorgenommen worden, ohne dass irgendein weiterer Käufer und Bewohner bis dato Schäden behauptet oder eingeklagt hätte oder eine solche Klage angedroht hätte. Unbestritten sei es zu Sanierungen betreffend die Wohnungen des Klägers Käufer1 und Käufer3 gekommen. Für den Fall Käufer1 sei aber ohnehin in der Bilanz 2016 noch eine eigene Rückstellungsposition Klage Käufer1/Wondak in Höhe von 140.000,00 Euro gebildet worden. Der außergerichtliche Vergleich mit Frau Käufer4 und Herrn Käufer3, der eine Endbereinigungsvereinbarung darstelle, habe endgültig die Gefahr weiterer Klagen und daher auch weiterer Kosten abgewendet. Wörtlich zitiert enthalte die Vereinbarung *„die endgültige Endbereinigung sämtlicher wechselseitiger Ansprüche, ob bekannt oder unbekannt, die die Gesamtanlage betreffen“*. Käufer4/Käufer3 würden die Bf. diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos halten. Nach Zahlung einer Summe von 70.000,00 Euro existiere also auf einmal kein vollkommen kaputtes, einer Generalsanierung bedürftiges Dach mehr. Da der Kläger nach Angaben der Bf. fachliche Kenntnisse in beträchtlichem Ausmaß aufweise, könne also davon ausgegangen werden, dass auch er nicht damit gerechnet habe, dass weitere Reparaturarbeiten irgendwelcher Art in größerem Umfang erforderlich sein würden. Die immer wieder heraufbeschworene Gefahr von Rückabwicklungen oder Preisreduktionen von bis zu einem Drittel bei den verkauften Wohnungen bzw. Lofts sei bis dato nicht eingetreten, es gebe aber eine Kaufoption für die Firma9 GmbH, die bisher gemietete Wohnung, die von Frau Y.Y. um 230.000,00 Euro „gekauft“ worden sei, für einen Betrag vom 863.900,00 Euro zu erwerben. Dies widerspreche den ständig geäußerten Behauptungen, dass die Wohnungen Schäden aufgewiesen hätten und das Dach eine Komplettsanierung brauche. Kein wirtschaftlich oder auch nur logisch denkender Mensch würde bei einem schlechten nicht-sanierten Zustand eine Wohnung bzw. ein Loft um diesen Betrag erwerben.

Daran anschließend folgen Ausführungen zur Tz 5 („Entnahme der Wohnung in das Privatvermögen“) [siehe BFG-Verfahren zu RV/7103288/2019].

Zur Rückstellung wegen drohender Preisreduktion aufgrund der Widmungsproblematik führt die belangte Behörde in Folge aus, dass diese undenkbar sei, da im Punkt 10.1 des Kaufvertrages enthalten sei, dass die Käufer zur Kenntnis nehmen, dass es sich um ein Industriegrundstück mit dementsprechender Widmung-bzw. Flächenwidmung handle und

KEINE Widmung für Wohnzwecke bestehe. Der Käufer bestätige ausdrücklich, dass er den Kaufgegenstand gerade wegen seiner Situierung im Ensemble der ehemaligen Produktionsgebäude der X-Fabrik erwerbe. In Punkt 10.4 werde darauf hingewiesen, dass die unter Punkt 10.1. bis 10.3. genannten Umstände vor Vertragsunterfertigung zwischen den Parteien eingehend besprochen und bei der Kaufpreisbemessung entsprechend berücksichtigt worden seien. Der Käufer sichere daher zu, hieraus keine Ansprüche gegenüber dem Verkäufer geltend zu machen. In 10.6.5. würden keine besonderen Gewährleistungen, Garantien und Zusagen sowie Haftung übernommen. Der Kaufgegenstand sei eingehend besichtigt worden und kenne der Käufer den Kaufgegenstand aus eigener Wahrnehmung. Aufgrund der eindeutigen Textierung dieser Passagen des Kaufvertrages könne ein Käufer niemals mit irgendeiner Aussicht auf Gewinn einen Prozess gegen den Verkäufer beginnen, weil die Lofts oder Wohnungen eben nicht als Wohngebiet gewidmet seien. Auch ein behaupteter Wertverlust bei Weiterverkauf sei nicht belegt, vielmehr hätten die Erstkäufer Besitzer1/Besitzer2 um 330.000,00 Euro gekauft und 2015 (also schon nach Feststellung von Schäden) um 550.000,00 Euro weiterveräußert. Die angenommene Schätzung einer möglichen Kaufpreisminderung von bis zu einem Drittel entspringe lediglich „der erfahrungsgemäßen persönlichen Einschätzung von Dr RA“ Der Grund für die Bildung einer Rückstellung für eine „Widmungsproblematik“ könne in keiner Weise nachvollzogen werden.

Der von der CC GmbH & Co KG als Klägerin geführte und von Herrn XY als Beklagter gewonnene Prozess habe nicht die Art der Widmung des Kaufobjektes oder die Stornierung von Kaufverträgen, sondern die zu leistende Unterschrift für eine bereits im Kaufvertrag enthaltene allgemeine Bauvollmacht der CC betroffen. Die Ausstellung einer solchen Vollmacht sei vom Gericht als sittenwidrig und rechtsunwirksam erklärt worden. Das bedeute, dass der Beklagte die Zustimmung zum weiteren Ausbau von Dachgeschossflächen, des Hofes, von sonstigen Zubehörflächen zu wohnungseigentumstauglichen Objekten jeder Art zu Abstellplätzen oder Terrassen auf den bisher freien Flächen nicht im Voraus generell erteilen müsse. Es könne aber keine Wertminderung der bereits verkauften Objekte darstellen, wenn der weitere Verbau freier Flächen bzw. die weitere Errichtung von Parkplätzen auf jetzigen Allgemeinflächen verhindert werde.

Rückstellungen dürften gemäß § 9 EStG nicht pauschal gebildet werden, sie seien nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden könnten, nach denen im Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen sei. Im vorliegenden Fall seien aber über Jahre immer wieder nur von befürchteten Klagen wegen Wertminderungen oder Schädigungen durch Wasserschäden geredet worden, es sei aber nur zu 2 Klagen gekommen, wobei eine durch Vergleich geregelt worden sei und die zweite nicht die Bf., sondern die CC betroffen habe. Bis dato seien von keinem Käufer Wertminderungen beansprucht oder eingeklagt worden, wobei dies gemäß den Bestimmungen des Kaufvertrages auch nicht möglich wäre. Die Rückstellungen in weitaus erhöhtem Ausmaß habe vielmehr der Minderung des Steuersatzes von Herrn Q. für in diesen Jahren noch erzielten Einnahmen von der Firma Firma8 gedient. Laut den vorliegenden Aussagen und den Ausführungen in der

Beschwerde sei, um die Haftung von Herrn Q. zu verhindern und daher Gläubiger zu schädigen, auch nicht davor zurückgeschreckt worden, ein umfangreiches Netz von Firmen zu gründen / Treuhandschaften einzurichten und Wohnungen unterpreisig zu verkaufen. In derselben Absicht des Steuersparens sei über Jahre überhöhte, durch keine konkreten oder drohenden Klagen gerechtfertigte Rückstellungen gebildet worden.

Mit Schreiben vom 21.05.2019 brachte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter den Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht (**Vorlageantrag**) über die Bescheidbeschwerde vom 19.11.2018 gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gern. § 188 BAO **2013 bis 2015** gem. § 264 BAO ein.

Die belangte Behörde **legte** die Bescheidbeschwerde btr. die Jahre **2013 bis 2015** (Sachbescheide und Wiederaufnahmebescheide) gemäß § 265 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht am 13.06.2019 **vor** und beantragte im **Vorlagebericht** die Abweisung der Beschwerde.

Nach Aussendung der Ladung zum Erörterungstermin vom 25.08.2021 wurden dem Bundesfinanzgericht von den Verfahrensparteien folgende Unterlagen übermittelt:
Von Seiten der Bf.: Vorbringen vom 09.08.2021 betreffend die Beschwerdejahre 2013 bis 2015.
Von Seiten der belangten Behörde: Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 11.06.2018; Anhang 2 zum AP-Bericht (Rechnungen über Privataufwendungen des GF Q.); Anhang 22 zum AP-Bericht (Liste über Wasserschäden erhalten am 08. September 2016); Anhang 23 zum AP-Bericht (aktualisierte Liste über „Fabrik-x Wasserschäden, Klagen“).

Im **Erörterungstermin** gem. § 269 Abs. 3 BAO **betr. die Jahre 2013 bis 2016** am 25.08.2021 gab die steuerliche Vertretung auf die entsprechenden Fragen des Richters zur Antwort, dass weiterhin Miteigentum bestehe und noch kein Wohnungseigentum begründet wurde. Bezüglich Gerichtsverfahren Käufer¹ gebe es einen Vergleich aus dem Februar 2020, welcher rechtskräftig sei. Die Vergleichssumme betrage 50.000,00 Euro plus Barauslagen. Zum Gerichtsverfahren Ing. XY gg. CC GmbH & Co KG (Klage vom 20.10.2017) habe Herr Q. einen schweren Zugang zu diesen Informationen, da er nicht Partei dieses Verfahrens sei. Da allerdings nach wie vor kein Wohnungseigentum eingetragen sei, könne der indirekte Schluss gezogen werden, dass das Verfahren noch anhängig sei.

Die Vertreterin der belangten Behörde gab zu diesen Punkt an, dass offensichtlich die Bf. aber nicht geklagt worden sei, weshalb auch keine Schadenersatzansprüche aus diesen Titel geltend gemacht werden könnten.

Zur Frage des Richters, dass laut Vorbringen vom 09.08.2021 zwischen dem Zeitraum 2013-2015 und dem Jahr 2016 nur wenige Verbindungen bestehen würden, jedoch in der Beschwerde btr. 2013-2015 die Begründung zur gesamten Beschwerde gegen den Bescheid 2016 samt Nachträgen vollinhaltlich in die Begründung für die Jahre 2013-2015 aufgenommen wurde, gab der steuerliche Vertreter an, dass der Bescheid für 2016 vor der

Schlussbesprechung für die Jahre 2013-2015 ergangen sei und vorausschauend auch die Beschwerdeausführung von 2016 auf die Jahre 2013-2015 übernommen worden sei. Als Beispiel seien die Rückstellungen zu nennen. Während das Finanzamt zuerst von Pauschalrückstellungen gesprochen hätte, habe es für 2016 auf Einzelrückstellungen umgeschwenkt.

Von Seiten der belangten Behörde wurde entgegengehalten, dass der Bescheid 2016 deshalb so schnell und vor der Schlussbesprechung erlassen worden sei, da bereits eine Säumnisbeschwerde eingebracht worden sei.

Bezüglich der Ausführungen laut Beschwerde 2013-2015, dass sich der Rückstellungsbedarf für 2016 nicht aus dem Urteil aus dem Jahr 2018, sondern aus der Klage bzw. der Klagsandrohung aus dem Jahr 2016 ergeben habe, gab die Vertreterin der belangten Behörde an, dass es tatsächlich nur eine einzige Klage, die mit den Schäden im Zusammenhang gestanden sei, gegeben hätte. Diese sei verglichen worden (Käufer¹). Die zweite Klage (XY) habe sich um eine Zustimmungsklausel gedreht. Diese Klage sei vom Kläger gewonnen worden.

Auf die Frage wie ab 2010 Lofts als „qualifiziertes Wohnungseigentum“ verkauft werden konnten, obgleich die Widmungsproblematik schon zu diesem Zeitpunkt bekannt war, gab die steuerliche Vertretung zur Antwort: Das Wohnungseigentum sei zugesagt worden und es gebe im Grundbuch auch die diesbezügliche Anmerkung. Das Wohnungseigentum betreffe die komplette ehemalige „X-Fabrik“. Es gebe mehrere Eigentümer, wovon die Bf. eine sei. Da Wohnungseigentum erst begründbar sei, wenn alle zugestimmt hätten, dies aber im Beschwerdefall noch nicht erfolgt sei, gebe es zurzeit noch kein Wohnungseigentum. Ein Wohnungseigentum sei auch ohne Wohnraumwidmung möglich. Das heißt auch auf Gewerbeflächen. Die Rückstellung der Bf. seien in der Widmungsproblematik enthalten. Zum „Presse“ Artikel sei zu sagen, dass die Aussage von Frau NameVize, dass niemand seine Wohnung verliere, nur für bestehende Verträge gelten könne, nicht aber für Nachkäufer. Daraus ergebe sich dann die Frage der Preisreduktion.

Die Vertreterin der belangten Behörde entgegnete, dass zwei Erstkäufer jeweils eine weitere Wohnung zum selben hohen Preis erworben hätten und die Mieterin von Frau Y.Y. den dreifachen Preis bezahlt hätte. Die Argumentation bezüglich Preisreduktion sei daher nicht nachvollziehbar. Ein weiterer Käufer habe seine Wohnung nicht billiger verkauft als erworben. Zur Frage, dass in der VorBP 2012 die nunmehr streitgegenständlichen Rückstellungen als Einzelrückstellungen dem Grunde und der Höhe nach anerkannt wurden, im gegenständlichen Beschwerdeverfahren hinsichtl. der Höhe zuerst als Pauschalrückstellung im Beschwerdezeitraum 2013-2015 und als Einzelrückstellungen 2016 beurteilt wurden, gab die Vertreterin der belangten Behörde an: Es habe außer einem Schadensfall (Käufer¹) nie eine Klage gegeben. Der Prüfer habe eine Aufstellung über die Schäden mehrfach angefordert. Aus den Aufstellungen sei nur ein Schaden, der tatsächlich mit dem Dach in Verbindung stehe, erkennbar. Die Rückstellungen seien daher nicht begründbar. Es habe auch bis auf Käufer¹ keine klare Einzelforderung gegeben. Der Grund für die Rückstellung sei für das Finanzamt nicht ersichtlich.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass der Grund der Rückstellung im Jahr 2012 liege. Das Dach sei vom Metallbau Käufer³ gemacht worden, welche nicht mehr zusammengekommen und in weiterer Folge in Konkurs gegangen sei. Der Schaden sei dann von SV Gutachter² festgestellt und im Konkurs vorgebracht worden. Deshalb sei in der VorBP die Einzlrückstellung anerkannt worden. Es handle sich dabei um eine Gesamtsache, deshalb könne es sich nur um eine Einzlrückstellung handeln. Eine zivilrechtliche Klage gegen Metallbau Käufer³ sei wegen Vermögenslosigkeit unterblieben.

Hinsichtlich der Widmungsproblematik führte der Richter aus, dass in den vorliegenden Kaufverträgen die Widmung als Industriegrundstück ausgewiesen und auf eine (mögliche) Widmungsänderung in Zukunft hingewiesen wurde. Auf die Frage, weshalb sich aus diesen vom jew. Käufer unterschriebenen Verträgen eine Widmungsproblematik ergeben solle, argumentierte der steuerliche Vertreter: Der Rechtsanwalt habe das Konsumentenschutzgesetz ins Spiel gebracht, nach dem zum einen die Verjährungsproblematik (lange Verjährungsfrist) evident sei, zum anderen der Käufer als Konsument einen großen Rechtsschutz genieße. Zudem sei die WEG Zusage bis heute noch nicht erfüllt worden. Damit sei der gesamte Kaufvertrag mit einem hohen Risiko behaftet.

Die Vertreterin der belangten Behörde entgegnete, dass der Vertrag eindeutig und entsprechend der Kaufpreis niedriger sei, da dem Käufer die Problematik bewusst sei.

Der steuerliche Vertreter führte daraufhin aus, dass in der Klage CC GmbH & Co KG gegen Ing. XY der Bf. eine Streitverkündung mit der Androhung von Schadenersatzansprüchen zugestellt worden sei. Aus dieser Klage vom 07.09.2016 sei klar der Rückstellungsbildungsbedarf ersichtlich. Hinsichtlich des Preisverfalls werde auf die Kaufverträge Käufer⁸ und Käufer⁵ verwiesen.

Die steuerliche Vertretung übergab dem Richter in Folge einen Ordner mit den Gutachten des SV Gutachter¹ im Umfang von 477 Seiten, das Gutachten SV Gutachter² vom 28.01.2019 und die Vergleichsausfertigung zur Klage Käufer¹. Das Gutachten vom 28.01.2019 und die Vergleichsausfertigung wurden in Kopie der belangten Behörde übergeben.

Am 11.11.2021 fand zwischen den Verfahrensparteien eine **Besprechung** über die offenen Beschwerdepunkte statt. Das Bundesfinanzgericht wurde darüber informiert, dass für 2013 bis 2015 die Tz 2 „Kosten der Lebensführung“ und Tz 3 „Kosten Telekommunikation“ wie laut Beschwerdevorentscheidung anerkannt würden. Zu den übrigen Beschwerdepunkte wurden nochmals die Positionen dargelegt. Hinsichtlich des Beschwerdepunktes „Rückstellung Bauschäden“ wurde von der belangten Behörde die Erhöhung der Rückstellung im Jahr 2015 abgelehnt.

In einem **zweiten Erörterungstermin** vom 20.12.2021 übergab der steuerliche Vertreter

- den Kaufvertrag N.N.KG und Firma⁹ Management GmbH vom 14.04.2021,
- den Rückabwicklungsvertrag vom 15.10.2019,
- einen Auszug aus der Homepage der Firma⁹ GmbH, und
- ein E-Mail vom 27.05.2021 von Käufer¹.

Hinsichtlich des Beschwerdejahres 2013 wurde der Vorlageantrag vom steuerlichen Vertreter zurückgezogen.

In der **Stellungnahme** vom 15.11.2024 führte die belangte Behörde auf Anfrage des Bundesfinanzgerichts zu den einzelnen Beschwerdejahren, sowie zusätzlich zu den nur das Jahr 2015 betreffenden Fragen, ob die 142.022,24 Euro bereits als laufender Aufwand berücksichtigt wurden und wie sich die Summe „Sonst. Aufwand bisher“ iHv 465.845,44 Euro zusammensetzt, wie folgt aus:

2014 – Entnahme:

Das Finanzamt Österreich halte nach wie vor am Ansatz laut Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung vom 24.05.2018 fest. Es werde ersucht, den dort ermittelten Entnahmewert iHv 660.000,00 Euro anzuerkennen.

2015 - Aufwendungen für Bauschäden iHv 142.022,24 Euro:

Das Finanzamt Österreich habe den im Jahr 2015 aufgewendeten Betrag iHv 142.022,24 Euro (129.840 Euro plus 12.182,24 Euro) nicht als laufenden Aufwand anerkannt, vielmehr sei nach Ansicht des Finanzamtes die Rückstellung in dieser Höhe aufzulösen (vgl. Bericht gemäß § 150 BAO vom 08.10.2015, Seite 10 und 11). Das Finanzamt sehe keine Veranlassung von diesem Rechtsstandpunkt abzugehen. Es werde ersucht, den aufgewendeten Betrag iHv 142.022,24 Euro nicht als laufenden Aufwand anzuerkennen.

Bei den 465.845,44 Euro handle es sich um den seitens der Bf. unter der Kennzahl 9230 erklärten Betrag für übrige Aufwendungen/Betriebsausgaben. Zur Frage, ob in dem Betrag iHv 465.845,44 Euro die Aufwendungen für Bauschäden iHv 142.022,24 Euro enthalten seien, teile das Finanzamt Österreich Folgendes mit: Aktenkundig sei, dass die Bf. im Jahr 2015 eine Rückstellungsdotierung iHv 422.112,07 Euro vorgenommen habe. Der Dotierung einer Rückstellung stehe die Einbuchung eines Aufwands gegenüber. Aufgrund der erklärten Beträge in der Feststellungserklärung 2015 könne die Rückstellungsdotierung nur im erklärten Betrag unter der Kennzahl 9230 ihren Niederschlag gefunden haben. In den anderen erklärten Beträgen würde der Aufwand aufgrund der Dotierung keine Deckung finden. Im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens sei festgestellt worden, dass die aufgewendeten Beträge für Bauschäden iHv 142.022,24 Euro in der Gewinn- und Verlustrechnung der Bf. als laufender Aufwand berücksichtigt worden seien. Es sei davon auszugehen, dass der Betrag iHv 142.022,24 Euro im erklärten Betrag unter der Kennzahl 9100 enthalten sei.

2016 - Rückstellung Widmungsproblematik:

Das Finanzamt Österreich halte nach wie vor am Ansatz der Nichtanerkennung der Rückstellung fest. Das Finanzamt sehe keine Veranlassung von diesem Rechtsstandpunkt abzugehen. Es werde ersucht, die Dotierung der Rückstellung nicht anzuerkennen.

2014 bis 2016 - Fortentwicklung Rückstellung Bauschäden aus 2012 und 2013:

Den angefochtenen Bescheiden würden betreffend die gebildeten Rückstellungen für Bauschäden aus den Jahren 2012 und 2013 folgende Bilanzansätze zugrundeliegen:

789.719,04 Euro zum 31.12.2012 (Bescheid nicht angefochten),

929.719,04 Euro zum 31.12.2013 (Bescheid nicht angefochten),
 929.719,04 Euro zum 31.12.2014,
 787.696,80 Euro (929.719,04 Euro minus 142.022,24 Euro) zum 31.12.2015 und
 787.696,80 Euro zum 31.12.2016.

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014) sei in § 9 Abs. 5 EStG das Abzinsungsverfahren für langfristige Rückstellungen geändert worden und es seien in § 124b Z 251 lit. b EStG Übergangsregelungen für schon bestehende Rückstellungen vorgesehen worden. In den angefochtenen Bescheiden sei die Änderung nicht berücksichtigt worden. Es werde ersucht, die Fortentwicklung der in den Jahren 2012 und 2013 gebildeten Rückstellungen in den Jahren 2014 bis 2016 laut nachstehender Tabelle zu berücksichtigen:

Bilanzstichtag	31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016
Restlaufzeit in Jahren	30	29	28	27	26
Voraussichtlicher Erfüllungsbetrag	987.148,80	175.000,00			
Dotierung Rückstellung § 9 Abs. 5 EStG idF vor AbgÄG 2014	789.719,04	140.000,00			
Steuerwirksame Zuführung (Aufwand) § 9 Abs. 5 EStG idF vor AbgÄG 2014	-789.719,04	-140.000,00			
Rückstellungsansatz § 9 Abs. 5 EStG idF vor AbgÄG 2014	789.719,04	929.719,04			
Verwendung der Rückstellung				-142.022,24	
Rückstellungsansatz § 9 Abs. 5 EStG idF AbgÄG 2014 iVm § 124b Z 251 lit. b EStG			0,00	0,00	0,00
Verteilung des Unterschiedsbetrages (Ertrag) § 9 Abs. 5 EStG idF AbgÄG 2014 iVm § 124b Z 251 lit. b EStG			375.716,27	375.716,27	375.716,27
Steuerwirksame Auflösung (Ertrag) § 9 Abs. 5 EStG idF AbgÄG 2014 iVm § 124b Z 251 lit. b EStG				0,00	
Steuerwirksame Dotierung (Aufwand) § 9 Abs. 5 EStG idF AbgÄG 2014 iVm § 124b Z 251 lit. b EStG					0,00

Die Bf. reichte durch den steuerlichen Vertreter mit **Eingabe** vom 29.11.2024 den bis dato nicht vorliegenden Vorlageantrag betreffend den Bescheiden über die Wiederaufnahme 2013 bis 2015 nach.

In einer **Replik** des steuerlichen Vertreters vom 09.12.2024 wurde zum Punkt Prüfung, ob bzw. wo die 142.022,24 Euro als laufender Aufwand berücksichtigt worden seien und wie sich der übrige Aufwand in Höhe von 465.845,44 Euro zusammensetzten, ausgeführt:

Zu diesem Punkt sei darauf hinzuweisen, dass im Rahmen der BP der Betriebsprüfer mehrmals darauf hingewiesen worden sei, dass im Aufwandskonto 5002 "Umbau Immobilien" für das Jahr 2015 ein Betrag in Höhe von 6.000,00 Euro nachzuerfassen sei, da dieser irrtümlich auf dem Konto 9450 als nicht aufwandswirksam verbucht worden sei. Der Beleg sei dem Betriebsprüfer auch vorgelegt und erläutert worden, er habe es offensichtlich übersehen, diesen Punkt in den BP-Bericht aufzunehmen. Um Nacherfassung werde daher gebeten.

Die Aufwendungen seien wie folgt in der Buchhaltung erfasst:

2011: Re. Firma3 4.999,99 (rechtskräftig veranlagt)

2013: Re. Firma2 6.941,05 (rechtskräftig veranlagt)

2014: 3 Rechnungen Firma4 89.700,00 (59.668,00; 10.832,00; 19.200,00), Rechnung Firma1 241,20

2016: 3 Rechnungen Firma4 34.140,00 (12.000,00; 7.140,00; 15.000,00)

In Summe sohin: 136.022,24,00

Die Feststellung im BP-Bericht TZ 4) sei in diesem Punkt nicht korrekt.

Wie schon in der Beschwerde vom 19.11.2018 dargestellt, handle es sich hierbei um laufende

Einzelfallsreparaturen, die mit der "Rückstellung Sanierungskosten Dach" nichts zu tun hätten, da es sich bei dieser Rückstellung um die GESAMTSACHE DACH handle, die mit einzelnen Reparaturen ("Flickwerk") in keinem Zusammenhang stünde. Die oben in den Jahren 2014 und 2016 dargestellten Beträge seien somit im jeweiligen Jahr als laufender Aufwand zu erfassen bzw. als solcher zu belassen. Diese würden somit die Rückstellung unberührt lassen. Zusätzlich sei für das Jahr 2015 noch der Betrag in Höhe von 6.000,00 als Aufwand nachzuerfassen.

Der Betrag in Höhe von 465.845,44 setze sich wie folgt zusammen:

Dotierung Rückstellung Schäden Dach 422.112,07

Post, Telekommunikation, Büroaufwand 5.999,47

Betriebskosten 15.234,52

Gebühren und Beiträge 6.839,15

Bankspesen 1.292,87

Rechtsberatung 6.567,36

Steuerberatung 7.800,00.

In Folge wurden zu den einzelnen Beschwerde Jahren aktualisierte Ausführungen vorgebracht.

Zum 4) Beschwerdejahr 2016 wurde zum Punkt „- Rückstellung Widmungsproblematik“ ausgeführt:

Diesen Punkt betreffend enthalte die Bescheidbegründung vom 13.05.2019 Feststellungen, die wie folgt aktualisiert kommentiert würden:

Dritte Seite, 3. Absatz, letzte Zeile und vierte Seite oben:

Gerade für den von der Behörde auf Seite vier oben angeführten, absolut schützenswerten Personenkreis, aber auch für alle übrigen Bürger, die keine Unternehmer seien, sei das Konsumentenschutzgesetz geschaffen worden. Dieses absolut konsumentenfreundliche Gesetz eröffne viele Möglichkeiten, um derartige Verträge bzw. Vertragspassagen zu bekämpfen, wie es auch die Klage XY deutlich aufzeige. In der Klage XY vom 07.09.2016 (Streitverkündung) finde sich hierzu nämlich folgende bemerkenswerte Passage auf Seite 9 oben: *"... jedoch keine Wohnungen beherbergt. Dies ist deshalb von Relevanz, da der Beklagte offenbar wider besseren Wissens bereits mehrfach auch die Anwendbarkeit des KSchG auf den gegenständlichen Sachverhalt behauptet."*

Zum Weiterverkauf Besitzer1/Besitzer2 werde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Ein wesentlicher Bestandteil der Kaufverträge sei die Zusicherung der Begründung von Wohnungseigentum. Hierzu heiße es auch zu jedem Miteigentümer bzw. Käufer von der Bf. im Grundbuchauszug: "Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum gern § 40 Abs 2 WEG". Exakt dies verhindere XY im Rahmen seines Rechtsstreits mit der CC GmbH & Co KG. Die Nichteinhaltung dieser Zusage stelle einen wesentlichen Vertragsmangel dar, der einer zivilrechtlichen Anfechtung wohl kaum standhalten würde. Dem SV-Gutachten Gutachter2 sei zu entnehmen, dass schlichtes Miteigentum (laut Grundbuchauszug nach wie vor gegeben) gegenüber Wohnungseigentum eine Wertminderung von zumindest 20 % bedeute - hier 24 %. Für diese nach wie vor gegebene Wertminderung und zeitlich nicht absehbare Beseitigung müsse von der Bf nach den Bestimmungen des UGB eine Rückstellung mit steuerlicher

Auswirkung gebildet werden. In der Klage der CC GmbH & Co KG gegen XY werde der Bf. der Streit verkündet und ein "umfangreicher Schadenersatzanspruch" gegenüber der Bf. angekündigt. Aufgrund dieses Sachverhaltes sei die N.N. KG verpflichtet, eine Rückstellung mit steuerlicher Wirkung zu bilden.

In Folge führt die Bf. aus, dass derselbe Sachverhalt wie in der Entscheidung des UFS Linz vom 18.10.2011, GZ. RV/0770-L/11, gegeben sei und dies bedeute, dass die Bf. aufgrund der Klage vom 08.09.2016 gemäß den Bestimmungen des UGB und des EStG verpflichtet sei, eine Rückstellung für das Jahr 2016 zu bilden, und zwar zumindest im errechneten Ausmaß laut Beilage.

Der Beilage 1 zur Ladung ET 20.12.2021 sei auf Seite 3 unten zu entnehmen, dass das FAÖ die Rückstellung für diesen Schadenersatz aus dem Grund nicht anerkenne, da ja dann die Bf. einen gleich hohen Anspruch gegen die CC hätte und gelten machen könnte und verneine offensichtlich, dass der Rückstellung eine gleich hohe Forderung gegenüberstehen würde. Diese Sichtweise geht aus zwei Gründen ins Leere: 1. Das imparitätische Realisationsprinzip spreche hier gegen die Einstellung einer Forderung. 2. Die gesamte Liegenschaft verfüge über 28.894 Nutzwertanteile, wovon 4.304 auf die Bf. entfallen. Nur über diese könnte die Bf. allenfalls Schadenersatzansprüche stellen, niemals aber über den "Rest" von 24.590 Nutzwertanteilen.

Weiters wurde zu 5) 2014-2016 - Fortentwicklung Rückstellung Bauschäden aus 2012 und 2013 folgende Stellungnahme von der Bf. eingebracht:

Auch zu diesem Punkt enthalte die Bescheidbegründung vom 13.05.2019 Feststellungen, die wie folgt aktualisiert kommentiert würden:

Erste Seite, letzter Absatz:

Das FAÖ verabsäume es gänzlich, in der gegenständlichen Begründung, darzulegen, wie die fünf "Gutachten Gutachter1" in der rechtlichen Würdigung berücksichtigt worden seien. Schließlich umfassen diese Gutachten insgesamt 477 Seiten.

Zweite Seite, erster Absatz, letzter Satz:

Dem FAÖ sei jedenfalls bekannt, dass ein allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger zur Objektivität verpflichtet sei.

Zweite Seite, zweiter Absatz:

Dem BP-Bericht sei auf Seite 10 folgende korrekt festgestellte Aussage zu entnehmen: "*Ob und wann diese Sanierungsmaßnahmen umgesetzt werden, bleibt in der unternehmerischen Dispositionsfreiheit*". Wie in der Begründung richtig festgestellt, sei diese bis dato nicht durchgeführt worden. Der letzte Satz enthalte eine Ex-Post-Betrachtung, die für die Bildung der Rückstellung grundsätzlich nicht relevant sei, da stets die Umstände und deren Kenntnisstand zum Zeitpunkt der jeweiligen Bilanzerstellung maßgeblich seien. Wenn nun die Behörde "bis dato" erwähnt, so sei dem hinzuzufügen, dass der Loftbesitzer Käufer8 mit Mail vom 03.04.2021 an Herrn Q. wie folgt ausgeführt habe: "*Das gesamte Dach ist undicht und das Wasser tritt sogar schon bei mir und meiner Nachbarin *** ein. Alle Lofts im sechsten Stock sind betroffen*". Herr Käufer8 habe diesbezüglich auch ein Gutachten zur "Feststellung des

baulichen IST-Zustandes und bestehenden Schadensbildes" ausfertigen lassen. Warum konkret es zu neuerlichen bzw. weiteren Undichtheiten kommen solle, sei den Gutachten Gutachter1 zu entnehmen, die vom FAÖ inhaltlich aber offensichtlich unbeachtet blieben. Der jüngste Schadensfall Käufer8 stelle eine neuerliche Werterhellung dar.

Zweite Seite, dritter Absatz:

Das FAÖ verkenne, dass es sich hier ausschließlich um Loft 5.16 handle und nicht um die gesamte Anlage. Aufgrund der Endbereinigungsvereinbarung würden Käufer4/Käufer3 auf Schadenersatzforderungen jeglicher Art gegenüber der Bf. verzichten und würden sich verpflichten keine für die Bf. nachteiligen "Aktionen" zu setzen. Den E-Mails von Käufer3 sei der umfassende Sanierungsbedarf und das Risikopotenzial des schadhafte Daches "eindrucksvoll" zu entnehmen. Käufer3 beanspruche "lediglich" eine Schadenersatzleistung für seinen Anteil bzw. sein Loft. Das Loft von Käufer3 habe ein Ausmaß von 159 m² von insgesamt 3.677 m². Die Dachgeschoßwohnungen umfassen davon insgesamt 1.142 m². Die Klagsdrohung Käufer3 in Höhe von 120.000,00 Euro würde umgelegt auf diese Fläche ein Schadenspotenzial (= Rückstellungspotenzial) in Höhe von rund 862.000,00 Euro ergeben und hierbei sei das Schadenspotenzial der übrigen Lofts überhaupt noch gar nicht berücksichtigt. Allein schon diese einfach und kurz gehaltene Berechnung untermauere die Richtigkeit der Rückstellungsberechnung für das Jahr 2014. Bemerkenswert bei dieser Kurzberechnung sei auch die Tatsache, dass im Jahresabschluss 2015 allein für das Dachgeschoss ein Rückstellungsteilbetrag in Höhe von 790.000,00 enthalten sei. Dies sei ein weiteres Indiz für die Richtigkeit der Höhe der gesamten Rückstellung. Das Detail- und Fachwissen von Käufer3 decke sich somit mit den Feststellungen des SV Gutachter2.

Zweite Seite, 5. Absatz:

Der im Verkaufsprospekt angeführte Grünbereich sei so nicht errichtet worden. Es seien nicht wie in der Begründung behauptet alle Tops mit 2.000,00 bis 3.000,00 Euro pro m² verkauft worden. Das erste Loft sei um 1.853,66 verkauft worden und die letzten zwei um 1.458,19 bzw. 1.686,09 Euro (Käufer8).

Zur Neuberechnung:

Vorab: Dass Starkregen zu Wasserschäden in Millionenhöhe führen können siehe man am Beispiel des Stadtwerke-Turms (siehe Beilage).

Die dargestellte Berechnung erweise sich aus folgenden Gründen als nicht richtig:

Die Gesetzesangaben seien zwar richtig, aber unvollständig.

Für die Bewertung für Rückstellungen seien die EStR RZ 3309 und 3309a zu beachten. Das FAÖ habe für die gegenständliche Rückstellungsbildung die RZ 3309a nicht berücksichtigt. Es würden nämlich bei Baukosten (hier Dach) zweifelsfrei künftige Preis- und Kostensteigerungen vorliegen, wie der hier bei der Berechnung angewendete Baukostenindex zeige. Gemäß der RZ 3309 sei eine Rückstellung mit dem Teilwert anzusetzen. Dieser entspreche dem voraussichtlichen, unabgezinsten Erfüllungswert. Der Rückstellungsberechnung für die Jahre 2014 bis 2016 seien die Gutachten des SV Gutachter2 vom 06.03.2013 und 29.12.2016 zu Grunde gelegt worden.

Das FAÖ stellte bisher nur Behauptungen auf, weshalb die Gutachten des SV Gutachter2 nach wie vor verbindlich [sic] seien, wobei das Gutachten vom 06.03.2013 auch vom FAÖ bereits anerkannt worden sei (siehe aktuelle Berechnung des FAÖ).

Folgende Rückstellungsbeträge seien errechnet worden und seien im Beschwerdeverfahren anzusetzen.:

2014: 752.178,14 (Unterschiedsbetrag gemäß § 124b EStG Z 251 lit.b: 789.719,04 - 752.178,14 = 37.540,90)

2015: 1.211.831,11

2016: 1.163.066,53

Der Replik war – neben einem Berichte über einen Millionenschaden im Stadtwerke Turm aufgrund eines Wasserschadens nach einem Starkregen – als Beilagen eine Berechnung der Rückstellung Schadenersatz Rechtssache CC - XY beigelegt [BFG-Akt, DokNr 41f.].

In der **mündlichen Verhandlung** vom 19.12.2024 gab die belangte Behörde zum Beschwerdepunkt „*Rückstellung Wasserschäden Dach*“ (= Rückstellung Baumängel), Tz 4 AP-Bericht (Jahre 2014-2016), auf Frage des Richters, ob die belangte Behörde bei der Ansicht bleibe, dass es sich bei der 2012 gebildeten Rückstellung für die „Gesamtsache Dach“, dh für eine Totalsanierung des Daches, und den erfolgten Einzelsanierungsmaßnahmen um ein- und dieselbe Sache handelt, zur Antwort: Das FAÖ vertrete weiterhin die Rechtsansicht, dass es sich bei der „Gesamtsache Dach“ und die Einzelsanierungsmaßnahmen um ein und dieselbe Sache handle und die Aufwendungen für die Einzelreparaturen auf die Rückstellung anzurechnen seien.

Zum Punkt „*Aufwendungen für Bauschäden iHv. 142.022,24*“ gab der Richter die Aufgliederung laut Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 09.12.2024 bekannt.

Der Vertreter der belangten Behörde führte aus, dass das Finanzamt dabeibleibe, dass es sich nicht um einen laufenden Aufwand handle. Zudem sei die Belegaufstellung und die Buchhaltung nicht nachvollziehbar. So gebe es eine Rechnung der Firma Firma4 Nr. 19/2016 vom 08.07.2016 mit dem Leistungszeitraum Juni 2015 in der Höhe von 19.200,00 Euro plus 20% welches dem Jahr 2014 zugeordnet sei, obwohl das Rechnungsdatum mit 2016 ausgewiesen sei. Laut Rechnungen handle es sich um den selben Leistungszeitraum und die Nettobeträge seien ident, die Rechnungen stammten aber aus 2015 und 2016.

Die steuerliche Vertretung führte dazu aus: Bei der Rechnung aus 2016 handle es sich um Nachverrechnung der USt, da hier vom Unternehmer ursprünglich eine Bauleistung angenommen worden sei. Richtig sei aber, dass die Ausführung des FAÖ-Vertreters richtig sei, in der Replik [Anm. BFG: vom 09.12.2024] sei versehentlich das Jahr 2014 statt 2015 angeführt worden. Eine Doppelerfassung habe nicht stattgefunden.

Auf die Frage des Richters, ob die 136.022,24 Euro in den betr. Jahren in die Steuererklärungen aufgenommen wurden, gab die steuerliche Vertretung an, dass diese Beträge sicher in den Steuererklärungen aufgenommen worden seien, aber in der Außenprüfung dann auf die Rückstellung angerechnet und nicht als laufender Aufwand anerkannt worden seien.

Zur Zusammensetzung des Betrags von 465.845,44 Euro (Jahr 2015) ergänzte der steuerliche Vertreter, dass die 3 Rechnungen der Firma Firma4, welche fälschlicherweise in der Replik dem Jahr 2014 zugeordnet wurden, an, dass diese im Jahr 2016 erfasst worden seien, dh, dass in der Buchhaltung des Jahres 2016 sich die 6 Rechnungen der Firma Firma4 befänden.

Zum Beschwerdepunkt *„Rückstellung Widmungsproblematik“*, Tz 6 AP-Bericht (Jahr 2016), gab der Vertreter der belangten Behörde auf die diesbezügliche Frage des Richters an, dass für das FAÖ weiterhin das auslösende Ereignis für die Rückstellungsbildung in dem „Presse“ – Artikel vom Datum1b liege.

Die steuerliche Vertretung vertrete weiterhin die Meinung, dass das Ereignis 2016 gewesen sei, da sei schon die Wertbegründung gewesen. Die Werterhellung sei später gewesen.

Der Richter richtete sodann folgende Frage an die Bf.: Die Bf. hat laut unwidersprochener Ausführungen im AP-Bericht [BFG-Akt, DokNr 22, Seite 36 der Beilage] Lofts nicht nur an Private, sondern auch an Unternehmer verkauft. Inwiefern wurden diese Verkäufe zur gewerblichen Nutzung bei der Rückstellungsberechnung iHv. 1.224.294,62 Euro berücksichtigt? Die steuerliche Vertretung gab dazu an, dass es bei dieser Summe keine Aufteilung zwischen Unternehmen und Privaten gebe. Der steuerliche Vertretung werde eine Aufteilung der betreffend Lofts vorlegen, in welcher ersichtlich ist, welche Lofts unternehmerisch und welche privat genutzt werden. Die Unterlage würden in der 2ten Jännerwoche vorgelegt werden.

Zum Beschwerdepunkt Punkt *„Rückstellung Schadenersatz XY“*, Tz 8 AP-Bericht (2016), las der Richter aus der Berechnungen Rückstellungen JA 2016 auf Seite 3 Punkt 4 „Verfahren XY“ vor [BFG-Akt, DokNr OZ 47], wonach *„Eine Rückstellung für allfällige Schadenersätze wird noch nicht gebildet, da das Risiko noch zu vage ist laut Schreiben Dr. RA.“*

Auf die Frage des Richters, wieso dennoch eine Rückstellung gebildet wurde, antwortete der steuerliche Vertreter, dass das Jahr 2016 noch nicht rechtskräftig gewesen sei. Im Rahmen der Bilanzierung dürfte die im Jahr 2016 ergangene Klage, 08.09.2016, noch nicht bekannt gewesen sein.

Auf die Feststellung des Richters, dass die Steuererklärung für 2016 am 18.04.2017 beim Finanzamt eingereicht wurde, dementsprechend früher die Bilanzerstellung erfolgte, verweist der steuerliche Vertreter noch einmal darauf, dass der „Bilanzierer“ zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung das - nämlich die Klagseinbringung 2016 -, übersehen haben dürfte. Die Begründung für die Rückstellungsbildung sei die Streitverkündung gewesen, die einen entsprechenden Rückstellungsbedarf erfordert habe.

Zur *„Fortentwicklung Rückstellung Bauschäden 2012 und 2013 (Jahre 2014 bis 2016)“* laut Schreiben der belangten Behörde vom 17.12.2024 gab die steuerliche Vertretung an: Die Berechnungen 2013 und 2014 seien richtig. Die Berechnung ab 2015 enthalte offensichtlich nicht das Gutachten Gutachter2 vom 29.12.2016, in dem höhere Werte ermittelt worden seien. Die Berechnung betreffend Rückstellung Käufer1/Käufer2 sei richtig.

Der Vertreter des FAÖ bestätigt, dass das Gutachten Gutachter2 vom 29.12.2016 bei der Berechnung unberücksichtigt geblieben sei.

Der Richter las in Folge die nach der Besprechung der Verfahrensparteien vom 11.11.2021 vorgelegte Lösungsvariante der Bf. vor (E-Mail vom 16.11.2021 [BFG-Akt, DokNr 84]). Auf die Frage, ob sich das FAÖ zu einem oder mehreren Punkten des Vorschlages eine Einigung vorstellen könne, verneinte der Vertreter der belangten Behörde dies.

Der steuerliche Vertreter führte abschließend zur Rückstellung XY (Jahr 2016) aus, dass vom Prüfer im Prüfungsverfahren gesagt worden sei, es sei nichts vorgelegt und deshalb die Rückstellung nicht anerkannt worden. Dies stimme nicht, dem Prüfer seien sämtliche Unterlagen im Zusammenhang mit der Klagsdrohung vorgelegt worden. Zur Rückstellung Bauschäden Dach seien 5 Gutachten Gutachter1 vorgelegt worden, die 477 Seiten umfassten und es finde sich lediglich ein Satz in den Begründungen der belangten Behörde, und zwar „*Die Gutachten wurden berücksichtigt.*“

Die steuerliche Vertretung **teilte** dem Bundesfinanzgericht per E-Mail Eingabe vom 20.12.2024 **mit**, dass die drei Rechnungen der Firma Firma4, die unter 2014 angeführt worden seien, im Jahr 2015 und nicht im Jahr 2016 erfasst worden seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 06.04.1998 errichtete, im Firmenbuch unter FN xyz eingetragene, Kommanditgesellschaft [BFG-Akt, DokNr 63: Firmenbuchabfrage] ermittelt den Gewinn gem. § 5 EStG 1988 [BFG-Akt, DokNr 67: F-Erklärung 2016]. Als unbeschränkt haftender Gesellschafter war in den Beschwerdejahren Herr Q., als Kommanditistin Frau Y.N., eingetragen [BFG-Akt, DokNr 64: Firmenbuchabfrage historisch].

Verfahrensgegenständlich sind mehrere Feststellungen, welche die belangte Behörde im Zuge einer Außenprüfung bei der Bf. bzgl. des Objektes Adr.Objekt, Ort1, EZxKGy – ehemalige X-Fabrik – getroffen hat.

Die Bf. hat in einem Gebäudeteil der ehemaligen X-Fabrik mittels Kaufverträgen vom 27.07.2009, 11.03.2010, 27.08.2010 und 10.11.2011 Anteile in Form von „Einheiten“, sog. „Lofts“, von der CC GmbH & Co KG – Miteigentümerin der Liegenschaft EZxKGy, GST-NR zxx –, erworben [BFG-Akt, DokNr 75, 76, 20 Anlage 33, 77: Kaufvertrag zwischen der CC GmbH & Co KG und der Bf. mit dem jeweils darin enthaltenen Wohnungseigentumsvertrag].

Die Bf. ist laut Firmenbuchabfragen nicht an der CC GmbH & Co KG beteiligt [BFG-Akt, DokNr 61 und 62: Firmenbuchabfrage].

Von der Bf. wurden in Folge die Loftanlage umgebaut und erweitert, insbesondere wurde das

6. Obergeschoss (= DG) komplett – auf den Altbestand aufbauend – neu hergestellt. Die Bedachung wurde als Flachdach mit Folienabdichtung ausgeführt [s. BFG-Akt, Ordner SV Gutachter1, 1. Gutachten SV Gutachter1, S. 5].

Diese Lofts wurden ab 2010 als qualifiziertes Wohnungseigentum wie folgt verkauft:

[...]

[vgl. BFG-Akt DokNr 53 und 54: Aufstellung Lofts mit Erläuterung].

Die EZxKGy, war im Beschwerdezeitraum als Industriegrundstück gewidmet, wobei eine Änderung der Widmung auf gemischte Nutzung erwirkt werden sollte, wie aus der jew. Kaufvertragspräambel ersichtlich ist [die folgenden Auszüge stammen aus dem beispielhaften Kaufvertrag Besitzer1/Besitzer2, BFG-Akt, DokNr 20, Anlage 34]:

„1.2 Die Liegenschaft EZx des Grundbuches KGy, bestehend aus dem einzigen Grundstück zxx im Ausmaß von 14.034 m² ('Liegenschaft'), ist Teil eines ehemaligen Werksgeländes. Die auf dem Werksgelände bestehenden Gebäude dienten ehemals dem Unternehmen 'Name Fabrik' als Produktionsstätte; die Liegenschaft weist industrielle Widmung auf. Im Zuge der Umsetzung des unter Punkt 1.3 dargestellten Projekts ist geplant, eine Änderung der Flächenwidmung auf gemischte Nutzung der Liegenschaft zu erwirken.“

Unter Punkt 1.3 wird ausgeführt, dass *„auf der Liegenschaft ein Wohnungseigentumsprojekt realisiert“* werden soll.

Zum Kaufgegenstand wird im Punkt 2.1 festgehalten:

„Den 'Kaufgegenstand' bilden die vom Bauträger nach Bau- und Ausstattungsbeschreibung herzustellenden Bauleistungen sowie die nachfolgend näher bezeichneten ideellen Anteile an der Liegenschaft, welche der Käufer voraussichtlich benötigt, um im Zuge der Wohnungseigentumsbegründung das Wohnungseigentumsrecht an den in der Folge näher bezeichneten Wohnungseigentumsobjekten zu erwerben ...“.

Zu Gewährleistungen und Zusicherungen wird im Punkt 9.1 ausgeführt:

„Dem Käufer ist aufgrund eigener Besichtigungen bekannt, dass es sich bei der Liegenschaft um ein ehemaliges Werksgelände und damit (bei Vertragsunterfertigung) um ein Industriegrundstück mit dementsprechender Widmung- bzw. Flächenwidmung handelt. Im Lichte dessen bestätigt der Käufer ausdrücklich, dass er den Kaufgegenstand gerade wegen seiner Situierung im Ensemble der ehemaligen Produktionsgebäude der x-Fabrik erwirbt.“

Zufolge Punkt 11.1 ist der Käufer darüber in Kenntnis, *„dass im Zuge der Realisierung des unter Punkt 1.3 dargestellten Wohnungseigentumsprojekts spätestens nach Abverkauf aller Anteile der Liegenschaft durch CC die Wohnungseigentumsbegründung erfolgen wird. Zu diesem Zweck ist die Ermittlung der Nutzwerte durch ein von einem Sachverständigen zu erstellendes Nutzwertgutachten erforderlich ('Nutzwertgutachten') ...“*

Im Grundbuch wurde vermerkt, dass *„Wohnungseigentum in Vorbereitung“* ist und findet sich auch die Anmerkung *„Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum gem § 40 Abs 2 WEG“*

bei den jeweiligen Käufern im Eigentumsblatt [BFG-Akt, DokNr 20 Anlage 31: Grundbuchsatzzug zum 22.08.2018].

Zwar erfolgte im Jahr 2017 eine Umwidmung, allerdings nicht in „Wohngebiet“, sondern in „gemischtes Baugebiet“ [BFG-Akt, DokNr 91: GR Protokoll Datum2]. Bis zum Stichtag 19.12.2024 liegt dem Bundesfinanzgericht keine Information über eine mittlerweile erfolgte Umwidmung in Wohngebiet vor, sondern finden sich im Flächenwidmungsplan weiterhin der Ausweis als „Gemischtes Baugebiet-Geschäftsviertel“ [vgl. BFG-Akt, DokNr 43: aktuelle FläWi Abfrage Stadt Ort1] und im Grundbuch die Vermerke „*Wohnungseigentum in Vorbereitung*“ und „*Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum gem § 40 Abs 2 WEG*“ bzw. „*Übertragung des Rechts auf Wohnungseigentumseinräumung gem. § 40 Abs. 2 WEG 2002*“ [BFG-Akt, DokNr 44: GB-Auszug 17.12.2024].

Die nicht erfolgte Widmungsänderung in Wohngebiet wurde in einem Artikel in der Zeitung „Die Presse“ vom Datum1b thematisiert [BFG-Akt, DokNr 4, Anlage 12 „Die Illegalen in der X-Fabrik“].

Aufgrund von Baumängel im Bereich der Dachkonstruktion kam es, beginnend im Jahr 2010, zu Wassereintritten, die zu einer Schädigung der im Gebäude befindlichen Lofts im 5. OG und im DG (Lofts 4.10, 5.7, 5.12 und 6.6.) führten [vgl. BFG-Akt, DokNr 19 Anlage 23: Auflistung Wasserschäden; BFG-Akt, DokNr 15, S. 28: Rechnung Arbeiten nach Wasserschaden 2011]. Die Bf. stellte im Jahr 2012 für das Schadensrisiko Dach eine Rückstellung iHv. 789.719,04 Euro ein [BFG-Akt., DokNr 70, Jahresabschluss 2012]. Diese Summe wurde auch in der Forderungsanmeldung vom 04.05.2016 im Insolvenzverfahren gegen die Firma13 Stahlbau Gesmbh, welche das Dach errichtet und nach Ansicht der Bf. die Mangelhaftigkeit des Daches zu verantworten hatte, ausgewiesen [BFG-Akt, DokNr 78].

Seitens Herrn Q. wurde am 13.02.2013 das Bau- und Sachverständigenbüro Gutachter2 & Partner [in Folge: SV Gutachter2] hinsichtlich des Objektes CC, Adr.Objekt, beauftragt, eine Überprüfung der Flachdachabdichtungen bzw. einen Lokalaugenschein darunter liegenden Wohnungen vorzunehmen und eine Kostenschätzung btr. Reparatur- und Sanierungskosten vorzunehmen. Eine entsprechende Kostenschätzung wurde am 06.03.2013 erstellt [vgl. BFG-Akt, DokNr 65 und 71: GU Gutachter2 06.03.2013].

Zur Feststellung der Schäden wurden in Folge von der Firma Hausverwaltung, im Namen und auf Rechnung der WEG Adr.Objekt, Ort1, fünf Gutachten an den Sachverständigen Name Gutachter1 [in Folge: SV Gutachter1] in Auftrag gegeben [BFG-Akt, Ordner SV Gutachter1]. In den Gutachten wird zusammenfassend festgestellt:

1. Gutachten: Befundaufnahme 02.10.2013, Gutachtenserstellung 18.10.2013. Zweck: Prüfung der äußeren Dachhaut hinsichtlich nicht normgerechter Ausführungen und/oder Veränderungen durch spätere Um-/Zubauten im Dachbereich. Die befundendeten Schäden werden auf den Seiten 8 bis 192 fototechnisch mit Textanmerkungen dargestellt und auf den

Seiten 193 bis 201 textlich festgestellt. Die Ausführungsmängel werden zusammenfassend als zT erheblich bzw. bedenklich sowie unsachgemäß und/oder nicht normgerecht bezeichnet (GU Seite 219) und lassen *„den Schluss zu, dass die üblich zu erwartenden Funktionstauglichkeit und Nutzungsdauer, bei üblicher Wartung und Instandhaltung, schadfrei NICHT erreicht werden kann, Folgeschäden und/oder Allmählichkeitsschäden aus diesen Ausführungen nicht ausgeschlossen bzw. partiell zu erwarten sind!“* (GU Seiten 219 und 220).

2. Gutachten: Befundaufnahme 17.06.2014, Gutachtenserstellung 26.06.2014. Zweck: Dokumentation der Nachbesserungsarbeiten (Dachbereich). Die Bildbefundaufnahme mit Textanmerkungen ist auf den Seiten 6 bis 87 ersichtlich. Dabei wurden die befundendeten Schäden, welche bereits im ersten Gutachten dokumentiert und nicht behoben worden textlich „gelb“ unterlegt. Die textliche Erörterung findet sich auf den Seiten 88 und 89. Es wurde festgestellt, dass in Teilbereichen Nachbesserungen stattgefunden haben, *„in wesentlichen und großflächigen“* Bereichen keine entsprechenden Nachbesserungsschritte erkennbar sind.

3. Gutachten: Befundaufnahme 16.07.2014, Gutachtenserstellung 17.07.2014. Zweck: Dokumentation der Besprechung zu den Nachbesserungsarbeiten. Im Befundteil wird zur jeweiligen Bildbefundaufnahme eine Textanmerkung mit den Sanierungsdetails und Zeitplan angeführt (Seiten 5 bis 30). Bezüglich Terrassengeländerstützeneinfassung hält der Gutachter fest, dass gegebenenfalls ein Jurist mit der Durchsetzung dieser Mängelbehebungen zu betrauen ist (Seite 6). Zu Top 5/16 wird ebenfalls eine juristische Klärung vorgebracht (Seiten 12 und 27).

4. Gutachten: Befundaufnahme 27.08.2014, Gutachtenserstellung 05.09.2014. Zweck: Dokumentation der Besprechung zu den Nachbesserungsarbeiten. Die Bildbefundaufnahme mit Textanmerkungen ist auf den Seiten 6 bis 27 ersichtlich. Es wurde festgehalten, dass das Einbrechen der Holzunterkonstruktion im Dachbereich bei Loft 5/16 (Käufer3) weiter fortschreitet und vor der Terrassentüre Wasser angestaut wird, welches die Oberkante des Kieles erreicht (Seite 28).

5. Gutachten: Befundaufnahme 16.09.2014, Gutachtenserstellung 18.09.2014. Zweck: Dokumentation allfälliger Mängel und des Folgeschadens an der Dachkonstruktion. Im Befundteil wird zur jeweiligen Bildbefundaufnahme eine Textanmerkung angeführt (Seiten 6 bis 85). Die textliche Erörterung findet sich auf den Seiten 86 bis 91. In der Kurzzusammenfassung (Seiten 92 und 93) wird festgehalten, dass schadenskausalen Ursachen für den Vermorschungsschaden im Bereich des Flachdaches (Wasserschaden durch Sickerwasser) und im Bereich Loft 5.16 (Wassereinschlüsse und Holzschwammbildung) erhoben werden konnten.

Mit Ausnahme des Kostenschätzungsgutachtens vom 06.03.2013, welches vor der Gutachtenserstellung des SV Gutachter1 erging, wurden in den vom SV Gutachter2 in der Folge erstellten Gutachten jeweils auch auf die Gutachten des SV Gutachter1 Bezug genommen (vgl. zB Wertermittlungsgutachten des SV Gutachter2 vom 10.12.2014, S. 2). Dabei handelt es sich

um:

- Wertermittlungsgutachten vom 10.12.2014 [BFG-Akt, DokNr 18 Anlage 14] zu Loft 5.8 inkl. Kfz-Abstellplatz;
 - Kostenschätzung bei möglichen Schaden an der Flachdachfolie vom 17.06.2016 zum Objekt CC, Adr.Objekt [BFG-Akt, DokNr 66], beauftragt durch Herrn Q., laut welcher die max. Gesamtsanierungssumme mit 1.312.520,00 Euro als realistisch angenommen wurde;
 - überarbeitete Kostenschätzung bei möglichen Wasserschaden vom 29.12.2016 zum Objekt CC, Adr.Objekt [BFG-Akt, DokNr 19 Anlage 21], beauftragt durch die Bf., laut welcher die max. Gesamtsanierungssumme mit 1.536.920,00 Euro als realistisch angenommen wurde;
 - Wertermittlungsgutachten vom 28.01.2019 [BFG-Akt, DokNr 32] zu Loft 5.8, beauftragt durch die Bf., laut welchem der Ertragswert 271.000,00 Euro beträgt.
- Weiters wurde btr. Loft 5.13 und 4.10 eine „Beweissicherung Wasserschaden inkl. Kostenschätzung der Sanierungsarbeit“ vom 28.11.2026 erstellt [BFG-Akt, DokNr 79].

Bezüglich einzelner Loft sind folgende Feststellungen relevant:

Das **Loft 4.8** (4. OG) wurde mit Kaufvertrag vom 15.10.2010 an Frau Vorname Besitzer (später Besitzer2) und Dr. Vorname1 Besitzer2 veräußert [BFG-Akt, DokNr 20 Anlage 34]. In Folge wurde dieses Loft mit Kaufvertrag vom 06.08.2015 vom Ehepaar Besitzer2 an Ing. XY verkauft [BFG-Akt, DokNr 21 Anlage 35].

Mit 08.09.2016 wurde der Bf. von der CC GmbH & Co KG in der Rechtssache CC GmbH & Co KG gegen Ing. XY der Streit verkündet. Gegenstand des Verfahrens war, dass Ing. XY die Unterfertigung einer Bauvollmacht, welche notwendig ist um Zu-, Um- und Ausbauten vorzunehmen, verweigerte. In dem Schriftsatz wird auch darauf verwiesen, dass Ing. XY die für die Wohnungseigentumsbegründung ausgestellte unwiderrufliche Vollmacht (als einziger Miteigentümer) widerrufen bzw. deren Ausübung an "Voraussetzungen" geknüpft hat. Die Streitverkündung an die Bf. erfolgte nach Punkt II des Schreibens, da Ing. XY die Liegenschaftsanteile bzw. Räumlichkeiten Loft 4.8 plus Kellerabteil und Parkplätze von Dr. Vorname1 und Vorname Besitzer2 erworben hat, welche diese wiederum von der Bf. erworben hatten. Da die Bf. verpflichtet war, sämtliche gegenüber der Klägerin bestehenden Verpflichtungen zur Ermöglichung der Umsetzung des an der gegenständlichen Liegenschaft zu entwickelnden Immobilienprojekts sowie die dazu erteilten Vollmachten auf allfällige Rechtsnachfolger zu überbinden (Überbindungspflicht), stünde der Klägerin CC GmbH & Co KG bei auch nur teilweisen Unterliegen in diesem Rechtsstreit ein umfangreicher Schadenersatzanspruch gegenüber der Bf. zu, da diesfalls die Bf. dieser Verpflichtung nicht rechtswirksam nachgekommen sei [vgl. Streitverkündung RA RA4, CC GmbH, gg. die Bf., BFG-Akt, DokNr 4, Anlage 8].

Die CC GmbH & Co KG hat in Folge mit Schreiben vom 12.09.2017 die Bf. aufgefordert, jene Sachlage herzustellen, welche die CC GmbH & Co KG in die Lage versetzt, das Immobilienprojekt "X-Fabrik" abzuschließen, widrigenfalls gerichtliche Hilfe in Anspruch genommen werde. Zudem wurden hinsichtlich des eingetretenen Verzugschadens

Schadenersatzforderung angedroht [BFG-Akt, DokNr 4, Anlage 7].

Die Klage gegen Ing. XY wurde mit Urteil des Landesgericht für ZRS Ort1 mit Urteil vom 10.04.2017, GZ qqq, abgewiesen. Die außerordentliche Revision der CC GmbH & Co KG wurde vom OGH mit Beschluss vom 21.02.2018 zurückgewiesen.

Ing. XY seinerseits hat am 20.10.2017 Klage gegen die CC GmbH & Co KG eingebracht, um zu klären, ob der Verwertungsvorbehalt der CC GmbH & Co KG rechtsunwirksam ist [siehe BFG-Akt, DokNr 4 Anlage 9].

In einem Informationsschreiben vom 13.09.2021 an die Miteigentümer teilte der Rechtsanwalt der CC GmbH & Co KG den Miteigentümern mit, dass aufgrund eines seit Ende 2018 anhängigen und noch nicht beendeten Gerichtsverfahrens gegen Ing. XY eine Wohnungseigentumsbegründung nicht abgeschlossen werden könne [BFG-Akt, DokNr 69]. Eine Klage der CC GmbH & Co KG gegen die Bf. war mit Einbringung der Beschwerde vom 29.05.2018 nicht anhängig [vgl. BFG-Akt, DokNr 4, S. 19].

Für das Loft **4.10** (5. OG) wurde nach einem Lokalaugenschein vom 10.11.2016 in der „Beweissicherung Wasserschaden“ vom 28.11.2016 ein Wassereintritt durch die Flachdachabdichtung vom SV Gutachter2 festgestellt [BFG-Akt, DokNr 79].

Loft **5.9** (3. OG) wurde anfänglich mit Vertrag vom 01.06.2013 an die Firma Firma14 vermietet und in Folge mit Kaufvertrag vom 27.06.2014 an die Firma Firma14 veräußert. Das Loft befindet sich laut Kaufvertrag CC GmbH & Co KG mit der Bf. ausschließlich im 4. Obergeschoss [vgl. BFG-Akt, DokNr 20 Anlage 33 Punkt Präambel] und nicht wie in den Rückstellungsberechnungen angegeben auf den Geschossen 3 und 4. Bei dem in der Rückstellungsberechnung angegebenen Loft im 3. Obergeschoss handelt es sich laut Vermerk des Prüfungsorgans stattdessen um das Loft **5.7** (DG) [vgl. BFG-Akt, DokNr 19 Anlage 18, S. 6].

Loft **5.13** (DG, Eigentümer Name Firma OG). Laut Gutachten SV Gutachter2 vom 29.12.2016 ist laut Auskunft der Loftinhaberin am 27.07.2016 ein tatsächlicher Wasserschaden eingetreten [BFG-Akt, DokNr 19, Anlage 21]. Dies Feststellung eines Wasserschadens findet sich auch in der „Beweissicherung Wasserschaden“ des SV Gutachter2 vom 28.11.2016 (Lokalaugenschein vom 10.11.2016 [BFG-Akt, DokNr 79]).

Über die Feststellung des baulichen Ist-Zustands und bestehenden Schadensbildes der Dachterrasse und des Flachdaches Loft **5.15** (DG, Eigentümer Herr Käufer8) durch Begehung wurde von der vom Eigentümer beauftragten xy ZT ZT GmbH in der Bestandaufnahme vom 29.11.2019 [BFG-Akt, DokNr 60] u. a. festgestellt, dass die festgestellte Bestandssituation im Bereich der Flachdachfläche oberhalb von Top 5.15 eine starke Beeinträchtigung des Bauzustands aufweise. Insbesondere im Bereich der Dachterrasse bestünden schwere statische Mängel in Bezug auf die Tragfähigkeit der Oberfläche. Die Entwässerung der gesamten Flachdachebene sei augenscheinlich nicht in erforderlichem Ausmaß sichergestellt, die Lage der Entwässerungsgullys entspreche nicht den Tiefpunkten der Dachneigung. Grundsätzlich sei

anzumerken, dass die Ausführung eines Warmdachs, ausgeführt als nichtbelüftetes Dach mit gedämmter Holztragkonstruktion oberhalb eines mit Wohn- oder Büroflächen genutzten Gebäudebereichs (Schadensfolgeklasse CC2) aus bauphysikalischer Sicht problematisch einzustufen sei, da die Austrocknung von Baufeuchte, von unten eintretender Diffusionsfeuchtigkeit und von eventuell von oben eintretender Niederschlagsfeuchte nicht gewährleistet werden könne und die Dachkonstruktion grundsätzlich sensibel auf die Folgen von Leckagen reagiere.

Das Loft **5.16** (DG) wurde von Frau Käufer4/ Frau Vorname1 und Herrn Vorname2 Käufer3 am 21.01.2011 gekauft. Auch hier wurden Schäden aufgrund Wassereintritts festgestellt (siehe Gutachten SV Gutachter1 Befundaufnahme vom 16.07.2014 und 27.08.2014) und Klage gegen die Bf. angedroht. In einem E-Mail vom 07.09.2018 an Herrn Q. übermittelte Herr Käufer3 eine Kurzzusammenfassung, in welcher die Schäden genannt und mitgeteilt wird, dass „für gerichtliche Beweissicherung gesorgt“ wurde [BFG-Akt, DokNr 17]. In einem weiteren E-Mail vom 23.09.2018 findet sich eine detaillierte Aufzählung inkl. Bilddokumentation der Schäden mit Aufforderung zur Komplettsanierung des Daches [BFG-Akt, DokNr 2].

Aufgrund einer mit 28.09.2018 datierten „Endbereinigungsvereinbarung“ zwischen der Bf. und Käufer4/Käufer3, wurde von Seiten der Käufer gegen Leistung eines Betrages von 70.000,00 Euro als Abschlagszahlung, bestätigt *„dass sie sich an keinerlei Aktionen, Handlungen und/oder sonstigem (zB Gerichtsverfahren, Verwaltungsverfahren als Zeugen und/oder als Parteien und/oder Nebenintervenienten oder in auch sonst keiner Form)“* gegen die Bf. beteiligen werden [BFG-Akt, DokNr 3].

Bezüglich des Lofts **6.6** (5. OG) welches mit Kaufvertrag vom 08.01.2010 von Käufer1/Käufer2 erworben wurde, wurde von den Käufern im Jahr 2013 am HG Ort1 Klage zu Gzxyz gegen die Bf. wegen verschiedener Mängel, insbes. Geräuschentwicklungen, eingebracht [vgl. BFG-Akt, DokNr 74, Auszug Gutachten Gutachter3]. In einem Schreiben von RA Dr. RA an die Bf. vom 11.10.2016 teilte dieser zum Verfahren Käufer1/Käufer2 u.a. mit, nach Ansicht Käufer1/Käufer2 *„das angekaufte Loft im Industriegebiet eigentlich als Wohnung angekauft wurde und die Umwidmung ausdrücklich zugesagt wurde. Ebenso stützt sich Käufer1 immer wieder auf das Konsumentenschutzgesetz und zeigte dramatisch in den mündlichen Verhandlungen auf, dass er als Konsument vom Gewerbetreibenden N.N. hinter das Licht geführt wurde ...* [BFG-Akt, DokNr 19 Anlage 24b, S. 1]. Das Verfahren endete schließlich mit dem Vergleich vom 22.01.2022 [Zahlung eines Betrags iHv. gesamt 57.221,92 Euro an Käufer1/Käufer2, siehe BFG-Akt, DokNr 31].

2. Beweiswürdigung

Den Sachverhaltsfeststellungen liegen neben den Aussagen der Verfahrensparteien in den beiden Erörterungsterminen und in der mündlichen Verhandlung, sowie den Firmenbuch- und Grundbuchsabfragen folgende Beweismittel zugrunde und nimmt das Bundesfinanzgericht die

obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen an
[siehe Tabelle auf der folgenden Seite]:

[...]

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zu den einzelnen Beschwerdepunkten führt das Bundesfinanzgericht aus:

A. Kosten Telekommunikation (= Tz 3 des Berichts):

Die Feststellungen aus dem Außenprüfungsverfahren wurden in der Besprechung vom 11.11.2021 zwischen den Verfahrensparteien unter Berücksichtigung der bisherigen rechtlichen Beurteilung der belangten Behörde erörtert und von der Bf. anerkannt. Das Bundesfinanzgericht sieht keinen Grund von der getroffenen rechtlichen Beurteilung der belangten Behörde – nicht als betrieblich veranlasste Aufwendungen zu Tz 3 iHv. 4.724,00 Euro – abzugehen.

Die Beschwerde war in diesem Beschwerdepunkt abzuweisen.

B. Rückstellung Bauschäden (= Tz 4 des Berichts)

a.) Erhöhung der Rückstellung

b.) Kosten Sanierung

§ 9 Abs. 1 und Abs. 3 EStG 1988 in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 13/2014, lautet:

(1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

- 1. Anwartschaften auf Abfertigungen,*
- 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,*
- 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.*
- 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.*

...

(3) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Einleitend ist darauf zu verweisen, dass pauschale Rückstellungen gem. § 9 Abs. 3 EStG 1988 in der Steuerbilanz bis zum 31.12.2020 nicht zulässig waren (Änderung durch § 9 Abs. 3 idF

COVID-19-StMG: Verbot der steuerlichen Pauschalrückstellungen ist erstmals in dem nach dem 31.12.2020 beginnenden Wirtschaftsjahr nicht mehr anwendbar). Die pauschale Bewertung von gleichartigen Einzelrückstellungen war aber immer zulässig; dabei werden gleichartige Einzelrückstellungen in Gruppen zusammengefasst und mit einem einheitlichen Satz bewertet (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²², § 9 Rz 65f und 75).

Die Bildung von Rückstellungen ist nach § 9 Abs. 3 EStG 1988 nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist (VwGH 27.04.2020, Ra 2020/15/0014).

Bei der - hier vorliegenden - Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 bewirkt die bei dieser Gewinnermittlungsart zu beachtende Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, dass innerhalb des von den steuerlichen Vorschriften vorgegebenen Rahmens eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für die steuerliche Gewinnermittlung besteht, wenn eine solche Verpflichtung für die Unternehmensbilanz gegeben ist (VwGH 27.04.2020, Ra 2020/15/0014).

Bei einer drohenden Verbindlichkeit mit über mehrere Perioden verteilter wirtschaftlicher Verursachung ist eine Rückstellung laufend in den Jahren der wirtschaftlichen Verursachung aufzubauen (VwGH 30.04.2015, 2011/15/0198)

Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft droht (VwGH 30.03.2022, Ro 2020/15/0022, mwH).

Die mit einer Rückstellung zu berücksichtigenden Umstände müssen am Bilanzstichtag bereits vorliegen, es ist dabei im Sinne der „subjektiven Richtigkeit der Bilanz“ stets auf den Kenntnisstand abzustellen, den der Unternehmer bei Bilanzerstellung hatte oder hätte haben müssen (VwGH 27.04.2020, Ra 2020/15/0014).

Insoweit kommt es auf die am Bilanzstichtag bestehenden "Verhältnisse" oder "Umstände" (also Sachverhaltselemente) an; dies entsprechend dem (bei Anwendung der nötigen Sorgfalt erzielbaren) Kenntnisstand bei Bilanzerstellung (VwGH 22.02.2024, Ra 2023/13/0176, RS 1).

Der Nachweis der konkreten Umstände iSd § 9 Abs. 3 betrifft den Sachverhalt. Ob dann in Hinblick auf den gegebenen Sachverhalt mit dem Entstehen der Verbindlichkeit „ernstlich“ zu rechnen ist, stellt eine Frage der rechtlichen Beurteilung dar (VwGH 29.03.2017, Ra 2016/15/0005).

Im Beschwerdefall ist daher zu den einzelnen Rückstellungspunkten sachverhaltsmäßig entscheidend, ob zum Bilanzstichtag – hier der 31.12.2016 – objektive "Umstände

(Verhältnisse)“ vorgelegen sind, aus denen ernsthaft auf eine Inanspruchnahme geschlossen werden musste, wobei auch später – bis zur Bilanzerstellung im Jahr 2017 – erworbene Kenntnisse über diese – an den Bilanzstichtagen vorliegenden – Umstände zu berücksichtigen sind.

B. a.) Rückstellung Bauschäden – Erhöhung Rückstellung iHv. 150.679,56 Euro:

Wie im Außenprüfungsbericht ausgeführt, bestreitet die Abgabenbehörde Baumängel aufgrund von Wassereintritten dem Grunde nach nicht und wurde die im Jahr 2012 eingestellte und von der belangten Behörde anerkannte Rückstellung iHv. 789.719,04 Euro im (hier nicht streitgegenständlichen) Prüfungsjahr 2014 nicht aufgegriffen [vgl. BFG-Akt DokNr 22, BP-Bericht, Beilage S. 7, „*Festgehalten wird, dass die Abgabenbehörde Baumängel aufgrund von Wassereintritten dem Grunde nach nicht bestreitet. Damit ist auch der Verweis in der Beschwerde betreffend Vorprüfung und Einzelrückstellung obsolet, da das Ergebnis nicht in Zweifel gezogen wird.*“ und S. 9, „*Wie unten dargestellt wurde die Rückstellungsbildung 2012 ohnehin anerkannt*“]. Dagegen wurden die Erhöhungen 2015 (hier nicht streitgegenständlich) und 2016 thematisiert und von der belangten Behörde nicht anerkannt [„*Die Anpassungen der Rückstellung für Baumängel per 31.12.2015 und 2016 war daher zu versagen*“, BFG-Akt DokNr 22, BP-Bericht, Beilage S. 11].

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen kein Grund der rechtlichen Begründung zur Rückstellungsbildung im Jahr 2012 iHv. 789.719,04 Euro nicht zu folgen, wurden von der Bf. im Sinn der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs die konkreten Umstände in Form der mangelhaften Dachkonstruktion in seiner Gesamtheit und der dadurch bedingten auftretenden Wasserschäden nachgewiesen, nach denen mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist (vgl. abermals VwGH 27.04.2020, Ra 2020/15/0014).

Als Beleg für die korrekte Höhe der gebildeten Rückstellung ist die im Insolvenzverfahren der dacherrichtenden Gesellschaft als Forderung angemeldeten Summe heranzuziehen.

Zur Erhöhung im Beschwerdejahr 2016 ist auszuführen:

1) „Gesamtsache Dach“ vs. auf die Rückstellung anzurechnende Einzelreparaturen:

Die belangte Behörde vertritt die Ansicht, dass es sich bei der 2012 gebildeten Rückstellung für die „Gesamtsache Dach“, dh für eine Totalsanierung des Daches, und den erfolgten Einzelsanierungsmaßnahmen um ein- und dieselbe Sache handelt und die Aufwendungen für die Einzelreparaturen auf die Rückstellung anzurechnen seien. Eine Erhöhung der Rückstellung sei nicht begründbar, da mit der Rückstellungsbildung 2012 das Auslangen für die vorgenommenen Einzelreparaturen gefunden werden könne.

Die Bf. argumentiert dagegen, dass sich die Rückstellungsbildung auf die „Gesamtsache Dach“ beziehe, da sich das Dach bzw. die Dachkonstruktion insgesamt in einem sanierungsbedürftigen Zustand befinde, wie sich aus den Gutachten SV Gutachter2 vom 06.03.2013 (ergänzt am 17.06.2016 und 29.12.2016) und SV Gutachter1 zeige. Der Grund dieser Rückstellung liege im Jahr 2012 und sei in der Vorbetriebsprüfung die Rückstellung für die „Gesamtsache Dach“ als Einzelrückstellung anerkannt worden. Die einzelnen Reparaturmaßnahmen ("Flickwerk") seien aus diesem Grund auch nicht gegenzurechnen. In der Bilanz 2015 sei die Rückstellung zur Schadenshöhe fortgeführt und die Schadenswahrscheinlichkeit auf die Geschosse 3 bis 5 erweitert worden (3. OG: 5%, 4. OG: 10%, 5. OG: 25%).

In der Bilanz 2016 wurden diese Werte übernommen und zusätzlich die Schadenswahrscheinlichkeit für die Dachgeschoss-Lofts von 55% auf 70% erhöht. Entsprechend erfolgte eine weitere Aufstockung des Rückstellungsbetrags um 150.679,56 Euro auf gesamt 1.362.510,67 Euro.

Das Bundesfinanzgericht führt dazu aus:

Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich sind Wasserschäden aufgrund der Baumängel der Dachkonstruktion bei folgenden Lofts – aufsteigend nach Nummerierung angeführt – aufgetreten:

Loft 4.10 = 5. OG (Z- Privatstiftung): Rechnung Fa. Firma3 vom 11.04.2011 [BFG-Akt, DokNr 15, S. 28] für „Arbeiten nach Wasserschaden durch Dachaufbau“. Zwar wird in der „Auflistung über Wasserschäden“ [BFG-Akt, DokNr 19, Anlage 22] das Loft im Zusammenhang mit Vandalismus am 26.03.2011 und 06.04.2011 angeführt, jedoch wird der Leistungszeitraum auf der Rechnung der Fa. Firma3 mit 01.01. bis 08.04.2011 bezeichnet und erstreckt sich dieser deutlich über die beiden Schadensfälle aufgrund Vandalismus. Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die in der Rechnung angeführten Leistungen die Wasserschäden aufgrund der Baumängel betroffen haben. Zusätzlich wird in der „Beweissicherung Wasserschaden“ des SV Gutachter2 vom 28.11.2016 (Lokalaugenschein vom 10.11.2016) ein Wassereintritt durch die Flachdachabdichtung festgestellt. Die Beschreibung des Schadensbildes bestätigt die bereits in den fünf Gutachten SV Gutachter1 aus den Jahren 2013 und 2014 dargestellte fortschreitende Problematik der Durchfeuchtung des Dachaufbaues.

Loft 5.11 = 5. OG und Loft 5.15 = DG (Käufer8): Nach Besichtigung der Dachterrasse am 20.11.2019 wird durch das ZT Büro xy ZT GmbH zum baulichen Ist-Zustand und bestehenden Schadensbild u.a. festgehalten, dass die festgestellte Bestandssituation im Bereich der Flachdachfläche oberhalb von Top 5.15 mit teilweiser Nutzung als Dachterrasse eine starke Beeinträchtigung des Bauzustands aufweist und die Entwässerung der gesamten Flachdachebene augenscheinlich nicht in erforderlichem Ausmaß sichergestellt ist [vgl. BFG-Akt, DokNr 60]. Die Beschreibung des Schadensbildes stammt zwar erst aus dem nicht gegenständlichen Jahr 2019, bestätigt aber die bereits durch die SV Gutachter1 und SV

Gutachter2 aufgenommenen Darstellung der Dachsituation. Insbesondere wird erläutert, dass die gewählte Dachkonstruktion *„grundsätzlich sensibel auf die Folgen von Leckagen reagiert.“* Lofts 5.12 = 5. OG (Käufer9): Siehe dazu die „Auflistung über Wasserschäden“, in welcher der Schadensgrund im Loft am 13.06.2010 und am 27.11.2010 mit *„neues Dach, schlecht abgedichtet, Schaden nach starken Regenfällen“* bzw. *„starker Schneefall am Dach, mangelhafte Abdichtung durch Baufirma – Wasserschaden im 5. OG“* beschrieben wird [BFG-Akt, DokNr 19, Anlage 22]: weiters die Rechnung der Fa. Firma3 vom 11.04.2011 [BFG-Akt, DokNr 15, S. 28]. Der Eintritt eines Wasserschadens in diesem Loft wird im Übrigen von der belangten Behörde nicht bestritten (siehe Außenprüfungsbericht Beilage Seite 9).

Loft 5.16 = DG (Käufer4/Käufer3): Die Schäden in diesem Loft werden in den Gutachten SV Gutachter1 in der Befundaufnahme vom 16.07.2014 und 27.08.2014 beschrieben. Aus dieser Situation resultierte auch die Klagsandrohung gegen die Bf.

Loft 6.6. = 5. OG (Käufer1/Käufer2): Zur Situation in diesem Loft siehe die Rechnung der Fa. Firma3 vom 11.04.2011 [BFG-Akt, DokNr 15, S. 28]. Auch im Außenprüfungsbericht, Beilage Seite 9, wird auf dieses Loft eingegangen und wird der Eintritt eines Wasserschadens von der belangten Behörde nicht bestritten.

Für das Bundesfinanzgericht ist in freier Beweiswürdigung aus den vorliegenden fünf nachvollziehbar und schlüssigen Gutachten des SV Gutachter1 [BFG-Akt, Ordner SV Gutachter1] festzustellen, dass die gesamte Dachkonstruktion des gegenständlichen Objektes *„zT erheblich bzw. bedenklich“* Mängel aufweist und die Ausführung tw. *„unsachgemäß und/oder nicht normgerecht“* erfolgte [vgl. BFG-Akt, Ordner SV Gutachter1, Gutachten 1, Seite 219]. Diese sachverständliche Qualifizierung der Dachhaut wurde bereits im ersten Gutachten des SV Gutachter1 per 18.10.2013 vorgenommen, weshalb bereits in diesem Gutachten festgehalten wurde, dass spätere *„Folgeschäden und/oder Allmählichkeitsschäden aus diesen Ausführungen nicht ausgeschlossen bzw. partiell zu erwarten sind“* [BFG-Akt, Ordner SV Gutachter1, Gutachten 1, 219 und 220].

Schon in der ersten Kostenschätzung des SV Gutachter2 vom 06.03.2013 wurden die später vom SV Gutachter1 aufgezeigten möglichen Folgeschäden nach einer Durchfeuchtung angesprochen. Die Wahrscheinlichkeit einer Durchnässung der (obersten) Lofts 5.13 bis 5.18 wurde in der Kostenschätzung des SV Gutachter2 mit 55 – 60% angegeben und die Kosten mit 55% der Errichtungskosten angesetzt, was laut vorliegender Berechnung einen Betrag iHv. 789.719,04 Euro ergab.

In den beiden weiteren Kostenschätzungen des SV Gutachter2 vom 17.06.2016 und 29.12.2016 wurde für die Ermittlung der Kostenschätzung auf die gutachterlichen Würdigungen des SV Gutachter1 Bezug genommen und darauf aufbauend eine Erweiterung der Wahrscheinlichkeit der Durchnässung auf weitere Geschosse vorgenommen (Kostenschätzungen vom 17.06.2016: Seite 6f, bzw. Kostenschätzungen vom 29.12.2016: Seite 16, siehe dazu auch die „Beweissicherung Wasserschaden“ vom 28.11.2016 von SV Gutachter2, nach dem Wassereintritt durch die Flachdachabdichtung am 27.07.2016 [BFG-Akt, DokNr 79]): Für die

Lofts im 5. OG wurde eine 25%ige, für die Lofts im 4. OG eine 10%-ige und für die Lofts eine 5%-ige Schadenswahrscheinlichkeit angenommen. In der Kostenschätzung vom 29.12.2016 wurde zudem aufgrund eines am 27.07.2016 eingetretenen Wasserschadens (Wassereintritt durch die Flachdachabdichtung, s. dazu die „Beweissicherung Wasserschaden“ vom 28.11.2016 von SV Gutachter2 [BFG-Akt, DokNr 79] eine Erhöhung der Wahrscheinlichkeit der Durchnässung der Dachgeschossräumlichkeiten von 55% auf 70% vorgenommen. Die starke Beeinträchtigung der Dachkonstruktion wird schließlich auch durch die Befundaufnahme der xy ZT GmbH vom 29. November 2019 bestätigt und vermerkt, dass die gewählte Dachform für diesen Gebäudebereich bauphysikalisch als problematisch einzustufen ist [BFG-Akt, DokNr 60, S. 3].

Zudem ist festzuhalten, dass vorhandene Schäden aufgrund von Wassereintritt aufgrund der schadhafte Dachkonstruktion dem Grunde nach unbestritten sind [vgl. BFG-Akt, DokNr 22, BP Bericht]. Entsprechend wurde im BP-Bericht, Seite 7, festgehalten, dass die Rückstellungsbildung im Jahr 2012 iHv. 789.719,04 Euro – dem Grunde und der Höhe nach – nicht Gegenstand d(ies)er Prüfung ist, sondern lediglich die Erhöhungen in den Jahren 2015 und 2016.

Für das Bundesfinanzgericht ist aus den Schadensmeldungen zu den einzelnen Lofts und den Befundaufnahmen der Gutachter SV Gutachter1, SV Gutachter2 und der xy ZT GmbH deutlich ersichtlich, dass die Dachkonstruktion des gegenständlichen Objektes in seiner Gesamtheit an schwerwiegenden Mängel leidet. Der Zustand des Daches in seiner Gesamtheit und die Wahl der Dachform bildet für das Objekt eine immanente Gefahrquelle und droht durch Wassereintritte aufgrund Sickwasser und nach starken Regen- und Schneefällen die darunter befindlichen Lofts nachhaltig zu schädigen. Auch ist aus den laufenden Stellungnahmen des SV Gutachter2 erkennbar, dass sich die Dachsituation insgesamt seit den ersten Wasserschäden in den Jahren 2010 und 2011 laufend verschlechtert hat.

Dieses Schadensrisiko veranlassten die Bf. im Jahre 2012 eine – auch von der belangten Behörde anerkannte – Rückstellung für das Schadensrisiko für „Wasserschäden Dach“ iHv. 789.719,04 Euro in die Bilanz aufzunehmen. Dabei handelt es sich um Umstände, die die Dachkonstruktion als Ganzes und nicht einzelne Dachbereiche betrifft.

Die vorgenommene Beurteilung über den Zustand der „Gesamtsache Dach“ stellt im Sinne der höchstgerichtlichen Judikatur einen konkreten Umstand dar, nach dem mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft droht und zu rechnen ist.

2) Erhöhung der Rückstellung dem Grunde nach:

Gegenständlich ist nunmehr, ob die Erhöhung der im Jahr 2012 gebildete Einzelrückstellung im Beschwerdejahr 2016 zu Recht erfolgt ist.

Für die belangte Behörde ist die Erhöhung der Rückstellung im Beschwerdejahr nicht begründbar, da mit der Rückstellungsbildung 2012 das Auslangen gefunden werden könne und

auch nach Abzug der Einzelsanierungsmaßnahmen nach wie vor ein Rückstellungsbetrag für die Dachsanierung zur Verfügung stehen würde.

Die Bf. argumentiert hingegen, dass in den Jahren 2010 und 2011 Wasserschäden virulent wurden und die Bf. veranlasst habe im Jahre 2012 die Rückstellung für das Schadensrisiko „Wasserschäden Dach“ in die Bilanz aufzunehmen.

Die Berechnung erfolgte indem die Wahrscheinlichkeit eines Schadenseintrittes in den direkt unter dem Dach befindlichen DG-Lofts mit 55% angenommen wurde:

Loft	Err.ko/m²	NFL in m²	Err.ko. Gesamt	Wahrsch.	Kosten	
DG						
5.13	1.600,00	209,49	335.184,00	55%	184.351,20	
5.14	1.600,00	119,88	191.808,00	55%	105.494,40	
5.15	1.600,00	163,50	261.600,00	55%	143.880,00	
5.16	1.600,00	167,69	268.304,00	55%	147.567,20	
5.17	1.600,00	146,11	233.776,00	55%	128.576,80	
5.18	1.600,00	128,13	205.008,00	55%	112.754,40	822.624,00
		934,80				
					netto	822.624,00
					brutto	987.148,80
					80% (§ 9 EStG)	789.719,04

Im Beschwerdejahr 2016 wurde die Rückstellung von der Bf. erhöht, indem die im Jahr 2015 angesetzten Wahrscheinlichkeiten eines Schadenseintritts betr. Lofts im 3. OG, 4. OG und 5. OG (Wahrscheinlichkeit eines Schadenseintritts zwischen 5% und 25%) herangezogen wurden und hinsichtlich der Lofts im DG eine Erhöhung der Wahrscheinlichkeit von 55% auf 70% erfolgte:

3. OG						
4.5	1.200,00	162	194.400,00	5%	9.720,00	
4.6	1.200,00	135	162.000,00	5%	8.100,00	
5.8	1.200,00	238	285.600,00	5%	14.280,00	
5.9	1.200,00	180	216.000,00	5%	10.800,00	
6.4	1.200,00	209	250.800,00	5%	12.540,00	55.440,00
4. OG						
4.7	1.200,00	135	162.000,00	10%	16.200,00	
4.8	1.200,00	162	194.400,00	10%	19.440,00	
5.9	1.200,00	180	216.000,00	10%	21.600,00	
5.10	1.200,00	238	285.600,00	10%	28.560,00	
6.5	1.200,00	209	250.800,00	10%	25.080,00	110.880,00
5. OG						
4.9	1.400,00	162	226.800,00	25%	56.700,00	
4.10	1.400,00	135	189.000,00	25%	47.250,00	
5.11	1.400,00	180	252.000,00	25%	63.000,00	
5.12	1.400,00	238	333.200,00	25%	83.300,00	
6.6	1.400,00	209	292.600,00	25%	73.150,00	323.400,00
DG						
5.13	1.600,00	209	334.400,00	70%	234.080,00	
5.14	1.600,00	120	192.000,00	70%	134.400,00	
5.15	1.600,00	164	262.400,00	70%	183.680,00	
5.16	1.600,00	168	268.800,00	70%	188.160,00	
5.17	1.600,00	146	233.600,00	70%	163.520,00	
5.18	1.600,00	128	204.800,00	70%	143.360,00	1.047.200,00

Die Erhöhung errechnete sich sodann laut Bf. wie folgt [vgl. BFG-Akt, DokNr 19, Anlage 20]:
Gesamtwerte aller vier OG (= netto 1.536.920,00, brutto 1.844.304,00) unter Ansatz einer
restlichen Gewährleistungsfrist von 26 Jahren bei einer durchschnittlichen Preissteigerung von
2,3% und einer Abzinsung von 3,5% = 1.362.510,67 - 1.211.831,11 (2015) = 150.679,56 Euro
Erhöhung im Jahr 2016.

Dazu wird vom Bundesfinanzgericht festgestellt:

Wie aus der oben genannten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ersichtlich, ist bei einer
drohenden Verbindlichkeit mit über mehrere Perioden verteilter wirtschaftlicher Verursachung
eine Rückstellung laufend in den Jahren der wirtschaftlichen Verursachung aufzubauen (VwGH
30.04.2015, 2011/15/0198).

Voraussetzung dabei ist, ob zum Bilanzstichtag objektive "Umstände (Verhältnisse)"
vorgelegen sind, aus denen ernsthaft auf eine Inanspruchnahme geschlossen werden musste,
wobei auch später – bis zur Bilanzerstellung – erworbene Kenntnisse über diese – an den
Bilanzstichtagen vorliegenden – Umstände zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 27.04.2020, Ra
2020/15/0014; VwGH 29.03.2017, Ra 2016/15/0005).

Die Verschlechterung der Dachsituation im Jahr 2016 in Form des Eintritts von Wasserschäden neben dem DG auch schon im 5. OG ist anhand der Loft 5.16 = DG (Käufer4/Käufer3), Loft 6.6. = 5. OG (Käufer1/Käufer2), Loft 5.13 = DG (Name Firma OG) und Loft 5.12. = 5. OG nachweisbar.

Bei Loft 5.16 ist aufgrund der Schäden, welche im Gutachten SV Gutachter1 vom 27.08.2014 beschrieben wurden, von den Loft-Eigentümern die Klagsandrohung gegen die Bf. eingebracht worden.

Die Schäden in den Lofts 5.12 (Käufer9) und 6.6 (Käufer1/Käufer2) sind auch von der belangten Behörde im Außenprüfungsbericht als „effektive Wassereintritte die auf Baumängel zurückzuführen“ seiend, anerkannt worden [BFG-Akt, DokNr 10, Beilage Seite 9].

Im Jahre 2015 traten im Vergleich zum Jahr 2014 daher – neben den bereits vorhandenen feuchtigkeitsbedingten Mängeln im Dachgeschoss – auch Wasserschäden im 5. Obergeschoss (Loft 5.12 und Loft 6.6.) auf.

Im Beschwerdejahr 2016 wurde schließlich ein – weiterer – Wassereintritt durch die Flachdachabdichtung am 27.07.2016 in den Lofts 5.13 und 4.10 festgestellt (vgl. „Beweissicherung Wasserschaden“ vom 28.11.2016 von SV Gutachter2 [BFG-Akt, DokNr 79]). Im Übrigen ist auch darauf zu verweisen, dass – wie oben unter 1) ausgeführt – bereits 2011 im Loft 4.10 Wasserschäden im 5 OG aufgetreten sind, diese aber bei der ursprünglichen Rückstellungsberechnung im Jahr 2012 nicht miteinbezogen wurden.

Da nach der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur bis zur Bilanzerstellung erworbene Kenntnisse der am Bilanzstichtag 31.12.2016 vorliegenden Umstände – hier: Fortschreitende Bauschäden aufgrund der schadhafte(n) Dachkonstruktion und weiterer Wassereintritt in den Lofts 5.13 und 4.10 – zu berücksichtigen sind, erfolgte die Erhöhung der Rückstellung im Beschwerdejahr 2016 daher dem Grunde nach zu Recht.

3) Erhöhung der Rückstellung der Höhe nach:

Aus den bisherigen Ausführungen ist ersichtlich, dass vom Wassereintritt aufgrund der schadhafte(n) Dachkonstruktion das Dachgeschoss und das 5. OG betroffen waren, während für das 4. OG und das 3. OG keine Schäden gemeldet wurden bzw. ersichtlich sind. Gleichwohl ist eine Ausdehnung der (Wasser)Schadensfläche in gewissem Umfang nicht unwahrscheinlich. Für das Bundesfinanzgericht ist es daher nachvollziehbar, dass neben den betroffenen Geschossen DG und 5. OG vom SV Gutachter2 in der Rückstellungsberechnung auch das etwaig nächst möglich betroffene 4. OG aufgenommen wurde. Die zusätzliche Einbeziehung des 3. OG ist allerdings als zu weitgehend anzusehen, da aus dem Sachverhalt keine entsprechenden konkreten Umstände ersichtlich sind, die auf ein Übergreifen der Wasserschäden auf diese – im Verhältnis zum zuletzt betroffenen Geschoss – übernächste Ebene schließen lassen. Dies wird auch durch den vom SV Gutachter2 angesetzten sehr geringen Wahrscheinlichkeitswert von 5% ersichtlich, welcher für das Bundesfinanzgericht als vernachlässigbare Größe angesehen wird.

Entsprechend war für die Erhöhung der Rückstellung das 3. OG aus der Berechnung auszuscheiden. Aus diesem Grund ergab sich für das Jahr 2015 eine Neuberechnung der Rückstellung wie folgt: 789.719,04 + Erhöhung 370.925,10 (statt bisher 422.112,07 Euro) = Rückstellung per 31.12.2015: 1.160.644,14 Euro [vgl. BFG-Erkenntnis RV/7103289/2019, 26.02.2025].

Für das Beschwerdejahr 2016 errechnet sich daraus die Rückstellung und die Erhöhung und wie folgt [siehe Tabelle auf der folgenden Seite]:

3. OG						
4.5	1.200,00	162	194.400,00	0%	0,00	
4.6	1.200,00	135	162.000,00	0%	0,00	
5.8	1.200,00	238	285.600,00	0%	0,00	
5.9	1.200,00	180	216.000,00	0%	0,00	
6.4	1.200,00	209	250.800,00	0%	0,00	0,00
4. OG						
4.7	1.200,00	135	162.000,00	10%	16.200,00	
4.8	1.200,00	162	194.400,00	10%	19.440,00	
5.9	1.200,00	180	216.000,00	10%	21.600,00	
5.10	1.200,00	238	285.600,00	10%	28.560,00	
6.5	1.200,00	209	250.800,00	10%	25.080,00	110.880,00
5. OG						
4.9	1.400,00	162	226.800,00	25%	56.700,00	
4.10	1.400,00	135	189.000,00	25%	47.250,00	
5.11	1.400,00	180	252.000,00	25%	63.000,00	
5.12	1.400,00	238	333.200,00	25%	83.300,00	
6.6	1.400,00	209	292.600,00	25%	73.150,00	323.400,00
DG						
5.13	1.600,00	209	334.400,00	70%	234.080,00	
5.14	1.600,00	120	192.000,00	70%	134.400,00	
5.15	1.600,00	164	262.400,00	70%	183.680,00	
5.16	1.600,00	168	268.800,00	70%	188.160,00	
5.17	1.600,00	146	233.600,00	70%	163.520,00	
5.18	1.600,00	128	204.800,00	70%	143.360,00	1.047.200,00
					netto	1.481.480,00
					brutto	1.777.776,00

Gesamtwerte der drei Geschosse (= netto 1.481.480,00, brutto 1.777.776,00) unter Ansatz einer restlichen Gewährleistungsfrist von 26 Jahren bei einer durchschnittlichen Preissteigerung von 2,3% und einer Abzinsung von 3,5% = **1.313.361,99** - 1.211.831,11 (2015 vor BFG RV/7103289/2019) = **101.530,88** Euro (bisher: 150.679,56 Euro) Erhöhung im Jahr 2016.

B. b.) Rückstellung Bauschäden – Kosten Sanierungen iHv. 142.022,24 Euro:

Zufolge der Replik der Bf. vom 09.12.2024, den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vom 19.12.2024 und der Mitteilung der steuerlichen Vertretung vom 20.12.2024 setzt sich der

Betrag – nach Jahren aufgegliedert – wie folgt zusammen:

2011: Fa. Firma3 4.999,99

2013: Fa. Firma2 6.941,05

2014: Fa. Firma1 241,20

2015: Fa. Firma4 59.668,00

Fa. Firma4 10.832,00

Fa. Firma4 19.200,00

Erfassung 6.000,00 Euro am Konto 5002 "Umbau Immobilien" von Konto 9450

2016: Fa. Firma4 12.000,00

Fa. Firma4 7.140,00

Fa. Firma4 15.000,00

Gesamt 142.022,24 Euro.

Für das Jahr 2015 sind daher an streitgegenständlichen Sanierungsarbeiten von der Firma Firma4 geleistet worden und liegen die entsprechenden Rechnungen vor:

Rechnung Nr 7/2015 vom 02.07.2015, Leistungszeitraum KW 22-26/2015: 10.832,00 netto.

Rechnung Nr 8/2015 vom 02.07.2015, Leistungszeitraum Juni 2015: 19.200,00 netto.

Rechnung Nr 10/2015 vom 06.07.2015, Leistungszeitraum KW 17-28/2015: 65.668,00 netto.

Zu diesen Rechnungen liegen im Beschwerdejahr 2016 Stornorechnungen, neu ausgestellte Rechnungen inkl. Umsatzsteuer und die entsprechenden Kontoblätter aus dem

Beschwerdejahr 2016 vor. Die Umsatzsteuer betrug 19.140,00 Euro ($65.668,00 + 10.832,00 + 19.200,00 = 95.700,00 \times 20\% = 19.140,00$) und wurde korrekterweise im Jahr 2016 nachverrechnet, aber nicht als Vorsteuer abgezogen [BFG-Akt, DokNr 55 und 56 und NS zur mV, BFG-Akt, DokNr. 49]. Bei dem Betrag iHv. 15.000,00 Euro handelt es sich um eine Akontozahlung zur Rechnung 31/2016.

Zu den Stornorechnungen und neu ausgestellte Rechnungen inkl. Umsatzsteuer im Jahr 2016 btr. Rechnung Nr 7/2015 vom 02.07.2015, Rechnung Nr 8/2015 vom 02.07.2015 und Rechnung Nr 10/2015 vom 06.07.2015 ist festzuhalten, dass die Leistungen im Jahr 2015 erbracht wurden und die betriebliche Veranlassung dieser Leistungen von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt wurde. Da in den Rechnungen aus dem Jahr 2015 fälschlicherweise von Leistungen gem. § 19 Abs. 1a UStG ausgegangen wurde und (erst) im Jahr 2016 dieser Fehler von der steuerlichen Vertretung der Bf. bemerkt wurde, erfolgte im Beschwerdejahr 2016 die Stornierung der Rechnungen 7/2015, 8/2015 sowie 10/2015 und die Neuausstellung der Rechnungen unter Ausweis der 20%igen Umsatzsteuer.

Im Übrigen wird zur Frage des Abzuges der Kosten der Reparaturmaßnahme von der gebildeten Rückstellung für Bauschäden/Wasserschäden Dach auf die Ausführungen des BFG-Erkenntnis zu RV/7103289/2019 vom 26.02.2025 verwiesen, wonach laut Leistungsbeschreibungen in den Rechnungen kein Zusammenhang mit der schadhaften Dachkonstruktion – von der Bf. als „Gesamtsache Dach“ bezeichnet – zu erkennen ist, handelte es sich bei diesen Arbeiten um Fassadenarbeiten (Demontage und Montage der

Außenjalousien, ReNr Nr 7/2015), Verkleidung Balkonuntersicht mit Wellblech (Nr 8/2015) und Regiearbeiten am Balkon und Dächern (Re Nr 10/2015). Bei letzter Rechnung ist darauf zu verweisen, dass diese Arbeiten auch keine Reparatur der Dachkonstruktion selbst – ansonsten wäre nicht der Mehrzahlbegriff „Dächern“ ausgewiesen worden – darstellte, sondern laut Leistungsbeschreibung „Thermoplan, Herstellen einer Unterkonstruktion an Balkonen“ umfasste. Entsprechend handelt es sich nicht um bei der für die gesamte Dachkonstruktion gebildeten Rückstellung in Abzug zu bringende Kosten, sondern um sofort abziehbaren laufenden Aufwand.

Der Beschwerde war daher zu Beschwerdepunkt „Tz 4) Rückstellung Bauschäden“ = „Rückstellung Wasserschäden Dach“ teilweise Folge zu geben.

C. Rückstellung Widmungsproblematik (= Tz 6 des Berichts)

Die belangte Behörde vertritt zu der Rückstellungsbildung die Ansicht, dass aufgrund der Vertragsinhalte allen Käufern eindeutig klar gewesen sei, dass die Widmung für Wohnzwecke nicht vorhanden gewesen sei. Bis zum Bilanzstichtag 31.12.2016 habe es noch keine Klagen bzw. Klagsandrohungen gegeben und sei bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung 2016 auch nicht mit einer Inanspruchnahme aus dem Titel Widmung zu rechnen gewesen. Der Grund für die Rückstellungsbildung liege im „Presse“-Artikel vom Datum1b und der darauf aufbauenden Einschätzung von RA Dr. RA vom 27.03.2017.

Die Bf. vertritt demgegenüber die Ansicht, dass aufgrund der mit der Widmungsproblematik (Industriewidmung statt gemischte Widmung/Wohnwidmung) iZm den verkauften Lofts möglichen Prozessen die gebildeten Rückstellungen zu Recht erfolgt seien. Der Ausgangspunkt für die Rückstellungsbildung sei nicht der Zeitungsartikel der „Presse“ vom Datum1b, sondern die Stellungnahme von RA Dr. RA vom 11.10.2016 gewesen. Der „Presse“-Artikel habe in Verbindung mit den darin enthaltenen Tatsachen die Widmungsproblematik nur noch zusätzlich verstärkt.

Das Bundesfinanzgericht führt dazu aus:

Rückstellungen sind zu bilden, wenn eine vertragliche oder deliktische Schadenersatzpflicht betrieblich veranlasst ist und die wirtschaftliche Verursachung der Ersatzpflicht in der Zeit vor dem Bilanzstichtag liegt. Die Verpflichtung muss am Bilanzstichtag zwar noch (dem Grunde bzw der Höhe nach) ungewiss sein, aber ernsthaft drohen (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/ Zorn, Kommentar zum EStG²², § 9 Rz 78 „Schadenersatzansprüche“).

Die mit einer Rückstellung zu berücksichtigenden Umstände müssen am Bilanzstichtag bereits vorliegen, es ist dabei im Sinne der „subjektiven Richtigkeit der Bilanz“ stets auf den Kenntnisstand abzustellen, den der Unternehmer bei Bilanzerstellung hatte oder hätte haben müssen. Dabei kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem eine Bilanz erstellt sein soll (§ 193

Abs. 2 UGB; § 222 Abs. 1 UGB), sondern auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Bilanzerstellung. Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt hingegen bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz (vgl. VwGH 18.10.2018, Ra 2017/15/0085, mwN.).

"Wertbeeinflussende" Umstände, die zwischen Bilanzstichtag und dem Tag der Bilanzerstellung eintreten, sind nicht zu berücksichtigen. Es ist lediglich die spätere bessere Einsicht über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse ("werterhellende" Umstände) zu berücksichtigen ... Als "werterhellend" ("wertaufhellend") sind jene Umstände zu berücksichtigen, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Tag der Bilanzerstellung bekannt oder erkennbar wurden. Nicht wertaufhellend, sondern wertbegründend bzw. wertbeeinflussend und damit nicht zu berücksichtigen sind solche Umstände, die am Bilanzstichtag objektiv nicht vorlagen (VwGH 18.10.2018, Ra 2017/15/0085, mwH).

Ob eine Schadenersatzpflicht zum Bilanzstichtag droht, ist nach dem Erkenntnisstand im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses zu beantworten (vgl. VwGH 25.04.2013, 2010/15/0157).

Die Voraussetzungen für eine Rückstellung für Schadenersatzansprüche werden idR nur dann erfüllt sein können, wenn der potentiell Geschädigte den Anspruch bereits geltend gemacht hat, oder der Unternehmer von sich aus die Verbindlichkeit gegenüber dem Geschädigten bereits anerkannt hat (z.B. Rückholaktionen), oder die drohende Verbindlichkeit so allgemein bekannt oder so offenkundig ist, dass bereits deshalb im Einzelfall mit der Geltendmachung durch den Geschädigten zu rechnen ist (vgl. VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085).

Bei vertraglichen Verpflichtungen wird die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme im Zweifel gegeben sein. Während bei Verpflichtungen, die nicht aus einem Vertrag resultieren, das Element der Inanspruchnahme genauer zu prüfen ist, weil der Gläubiger möglicherweise keine Kenntnis von seinem Anspruch hat, liegt bei Vertragsverhältnissen diese Kenntnis idR vor. Eine vertragliche Verpflichtung wird nur dann keine drohende Inanspruchnahme vermuten lassen, wenn konkrete Anhaltspunkte vorliegen, dass mit der Einforderung der vertraglichen Verpflichtung nicht gerechnet werden muss (Zorn, a.a.O., § 9 Rz 52/2 mwH.).

Im Beschwerdefall wurde die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften 2016 am 18.04.2017 elektronisch eingebracht und u.a. in der Rubrik „Sonstige Rückstellungen (ohne Rückstellungen für Abfertigungen, Pensionen oder Steuern)“, Kennzahl 9360, ein Betrag iHv 2.805.793,29 ausgewiesen, der sich laut Bilanz wie folgt zusammensetzte [BFG-Akt, DokNr 48]:

Rückstellung Klage Käufer1/Käufer2	140.000,00
Rückstellung Schadenersatz Widmung	1.224.294,62
Rückstellung Wasserschäden Dach	1.362.510,67

Rückstellung Sanierungskosten Dach	38.988,00
Rückstellung Verfahrensko. XY	30.000,00
Buchführungs-u. Bilanzierungskosten	10.000,00

Die streitgegenständliche Rückstellungsbildung „Widmungsproblematik“ iHv. 1.224.294,62 Euro (Tz 6 des Berichts) wurde somit in der Bilanz 2016 ausgewiesen. Die Einstellung der Rückstellung erfolgte daher zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung im Jahr 2017.

Hinsichtlich der Einstellung der Rückstellung dem Grunde nach ist auszuführen:

Gem. § 6 Abs. 11 Bauordnung Ort1 dürfen in Industriegebieten unbeschadet des Abs. 13 nur Bauwerke oder Anlagen für Betriebs- oder Geschäftszwecke aller Art mit Ausnahme von Beherbergungsbetrieben errichtet werden.

Nach § 6 Abs. 13 leg. cit. ist in Betriebsbaugebieten und Geschäftsvierteln, in Industriegebieten und auf Lagerplätzen und Ländeflächen die Errichtung von Wohnungen für den Bedarf der Betriebsleitung und der Betriebsaufsicht im betriebstechnisch unbedingt erforderlichen Ausmaß zulässig. Die unbedingte Erforderlichkeit ist in einem Betriebskonzept nachzuweisen.

Zufolge § 6 Abs. 13 Bauordnung Ort1 sind daher in Industriegebiet und in gemischtem Baugebiet (Betriebsbaugebieten, Geschäftsvierteln) nur Wohnungen für die Betriebsleitung und Betriebsaufsicht (Dienstwohnungen), nicht jedoch Wohnungen für reine Wohnzwecke zulässig.

In den Kaufverträgen wurde jeweils in der Präambel Pkt. 1.2. die industrielle Widmung ausgewiesen, gleichzeitig aber ausgeführt, dass geplant sei „eine Änderung der Flächenwidmung auf gemischte Nutzung der Liegenschaft zu erwirken“. In Pkt. 1.3 wird festgehalten, dass im Rahmen dieses Projekts ob der Liegenschaft Wohnungseigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes begründet werden wird. Die industrielle Widmung wird auch unter Pkt. 8.1 angesprochen und weiters festgehalten, dass keine Widmung für Wohnzwecke besteht. Hinsichtlich der Begründung von Wohnungseigentum wird im Pkt 10.1 festgelegt, „dass im Zuge der Realisierung des unter Punkt 1.3 dargestellten Wohnungseigentumsprojekts spätestens nach Abverkauf aller Anteile der Liegenschaft durch CC die Wohnungseigentumsbegründung erfolgen wird“ [vgl. bspw. BFG-Akt, DokNr 72, KV Käufer5; der Kaufvertrag Käufer1/Käufer2 enthält laut belangter Behörde in der Präambel im Wesentlichen dieselben Vereinbarungen, siehe BFG-Akt, DokNr 9].

Eine beantragte Änderung der Widmung in Wohnnutzung – abseits von Dienstwohnungen – wurde in der Gemeinderatssitzung der Stadt Ort1 vom Datum1a abgewiesen. Laut Protokoll wurde von den Unterstützern der Umwidmung festgehalten, dass die Baubehörde die Schaffung von Wohnraum trotz der vorliegenden Widmung genehmigt habe, obwohl die vorliegende Widmung eigentlich Wohnbau untersage. Es sei dann in einem weiteren Schritt die Wohnungen auch verkauft worden, immer in dem guten Glauben, dass, wenn eine neue

Widmung komme, auch Wohnnutzfläche gewidmet werde. Demgegenüber äußerte sich der Vertreter der Gegner der Umwidmung dahingehend, dass diejenigen, die sich Lofts gekauft und im Rahmen ihres Gewerbes dort Dienstwohnungen eingerichtet hätten, diese Dienstwohnungen, aber eben nur diese Dienstwohnungen, auch zukünftig möglich und erlaubt sein würden [s. BFG-Akt, DokNr 51].

Im Artikel vom Datum x in der Zeitung „Die Presse“ wurde die Umwidmung in Gewerbe- statt Wohnfläche und das damit einhergehende explizite Verbot des Wohnens inkl. Kommentars der für die Stadtplanung zuständigen Vizebürgermeisterin thematisiert.

Die gegenständlichen Teile des Objektes „X-Fabrik“ wurden bis zur Änderung laut Gemeinratsbeschluss der Stadt Ort1 vom Datum2 im Flächenwidmungsplan als „Industriegebiet“, danach als „Gemischtes Baugebiet-Geschäftsviertel“ ausgewiesen [vgl. BFG-Akt, DokNr 91 und DokNr 43].

Rechtsanwalt der Bf., Dr. RA, der die Bf. in der seit dem Jahr 2013 beim HG Ort1 zu Gzxyz anhängigen Klagsache Käufer1/Käufer2 vertrat, hielt im Schreiben an die Bf. vom 27.03.2017 unter Bezugnahme auf den „Presse“-Artikel vom Datum x fest, dass aufgrund der Ablehnung der Umwidmung die Gefahr einer Regressforderung von Käufern an die Bf. immanent sei, zumal eine Bürgerinitiative gegründet wurde.

Die belangte Behörde vermeint, dass im „Presse“-Artikel vom Datum x und dem Schreiben von Rechtsanwalt RA vom 27.03.2017 die Gründe für die Bildung Rückstellung liegen würden. Tatsächlich wurde die „Widmungsproblematik“ im Beschwerdeverfahren aber bereits im Jahr 2016 erstmals aufgegriffen. Wie im Sachverhalt ausgeführt wurde in der Klagsache Käufer1/Käufer2 vom Rechtsanwalt der Bf. in einem Schreiben vom 11.10.2016 betreffend Betriebsprüfung ausgeführt, dass von den Klägern in den Verhandlungen die Meinung vertreten wurde, *„dass das angekaufte Loft im Industriegebiet eigentlich als Wohnung angekauft wurde und die Umwidmung ausdrücklich zugesagt wurde. Ebenso stützt sich Käufer1 immer wieder auf das Konsumentenschutzgesetz und zeigte dramatisch in den mündlichen Verhandlungen auf, dass er als Konsument vom Gewerbetreibenden N.N. hinter das Licht geführt wurde.“* Im Schreiben vom 27.03.2017 wurde auf die Stellungnahme vom 11.10.2016 auch verwiesen.

Die Klage wurde zwar – wie die belangte Behörde richtig festgestellt hat – ursprünglich zu diversen Baumängel eingebracht [vgl. Gutachten SV Gutachter3, BFG-Akt, DokNr. 74]; allerdings wurden im Zuge des Verfahrens auch die Widmungsfrage und die Verbrauchereigenschaft von Käufer1/Käufer2 bereits vor dem Jahr 2017 aufgegriffen, wie dies aus Ausführungen in vorbereitenden Schriftsätzen der Kläger ersichtlich wird. So heißt es im Schreiben vom 17.01.2014, S. 2, in Hinblick auf Nutzung der Lofts als Wohnraum: *„Ein Prospekt der beklagten Partei nennt das Projekt ‘WW - Leben und Arbeiten in der X-Fabrik’. Die Darstellung der Personen lässt keinen anderen Schluss als Wohnzwecke zu ... Den Klägern*

wurde anlässlich der Verkaufsgespräche ein Plan übergeben, in dem eindeutig die einzelnen Bestandteile des Kaufobjektes als Wohnraum, Bad, Schlafzimmer, Garderobe, Gästezimmer etc. ausgeworfen sind, dies im Übrigen auf allen Lofts in diesem Geschoß.“ [BFG-Akt, DokNr 92].

Im Schriftsatz vom 17.03.2014 wird hinsichtlich der Verbraucherstellung von Käufer¹/Käufer² auf S. 2 ausgeführt: *„Die erstbeklagte Partei behauptet daher offenbar allen Ernstes, dass Verbrauchern, wie den Klägern gegenüber, im Voraus eine Gewährleistungsregelung bzw. ein Gewährleistungsverzicht zulässig ist. Aus der Verbrauchereigenschaft der Kläger ist jedoch eine solche Regelung unzulässig.“* Bezüglich Widmung wird auf S. 3 abermals auf Prospekte und Inserate verwiesen in welchen *„die erstbeklagte Partei ausdrücklich Wohnflächen und luxuriöse Atelier, Büro und Wohnlofts etc.“* anbietet. Auf S. 4. Heißt es: *„Auch die ständige Wiederholung des Vorbringens, es handle sich um eine Gewerbeimmobilie, kann nicht darüber hinwegtäuschen, dass ganz etwas Anderes ausgelobt und verkauft wurde“* [BFG-Akt, DokNr 92].

Diese Schriftsätze bestätigen die Darstellungen des Rechtsanwalts der Bf. im Schreiben vom 11.10.2016 hinsichtlich Widmungsproblematik und der Verbrauchereigenschaft der Käufer (Anwendung des Konsumentenschutzgesetzes).

Entsprechend liegen die mit der Rückstellung zu berücksichtigenden Umstände am Bilanzstichtag 31.12.2026 bereits objektiv vor. Durch den Artikel in der „Presse“ vom Datum x, welcher sich wiederum auch auf die Gemeinderatssitzung vom Datum^{1a} bezogen hat, wurde die drohende Verbindlichkeit allgemein bekannt und offenkundig. Im Unterschied zur Wertbegründung im Jahr 2016, stellen diese Umstände eine Werterhellung, dar, welche zum Zeitpunkt vor Bilanzerstellung im Jahr 2017 bekannt wurden.

Die Einstellung der Rückstellung im Beschwerdejahr 2016 erfolgte daher dem Grunde nach zu Recht.

Zur Höhe der Rückstellung ist auszuführen:

Wie ausgeführt wurden die gegenständlichen Teile des Objektes „X-Fabrik“ bis zur Änderung laut Gemeinratsbeschluss vom Datum² im Flächenwidmungsplan als „Industriegebiet“, danach als „Gemischtes Baugebiet-Geschäftsviertel“ ausgewiesen.

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass eine „Widmungsproblematik“ nur in jenen Fällen auftreten kann, in denen die Lofts nur als Wohnraum genutzt werden und damit – wie vom Rechtsanwalt der Bf., Dr. RA dargestellt – konsumentenschutzrechtliche Regelungen greifen können. Demgegenüber ist für jene Lofts, die von Unternehmen oder (anderen) Körperschaften gekauft wurden, eine solche „Widmungsproblematik“ nicht möglich, da diese Lofts ohnehin widmungsgemäß benutzt werden.

Im Beschwerdefall trifft dies auf folgende Lofts zu [vgl. BFG-Akt, DokNr 53]:

Loft 4.10: Z- Privatstiftung, Anteil 3,93%

Loft 5.12: Käufer⁹, Anteil 6,34%

Lofts 5.7 und 5.13: Name Firma OG, Anteil 9,60%

Loft 5.9: Firma14, Anteil 4,74

Loft 5.8: Im Beschwerdejahr: Bf. (danach: Firma9 GmbH), Anteil 6,21%

Dazu kommt noch Loft 4.6, welches sich noch im Bestand der Bf. befindet, Anteil 3,41%

Diese Lofts haben zusammen ein Ausmaß von 34,13% an der Gesamtfläche der von der Bf. veräußerten Lofts. Demgegenüber betragen die Anteile jener Lofts die zu Wohnzwecken genutzt werden eine Gesamtfläche von 65,87%.

Es ergibt sich daher folgende geänderte Rückstellungsberechnung:

Top	Vertragsdatum	Kaufpreis	Preisminde- rung 1/3	Wahrschein- lichkeit (Risiko)	Rückstellung
6.6 *	08.01.2010	380.000,00	126.666,67	65%	0,00
5.17	28.09.2010	400.000,00	133.333,33	65%	86.666,67
5.14	01.10.2010	409.000,00	136.333,33	65%	88.616,67
4.8	15.10.2010	350.000,00	116.666,67	65%	75.833,33
4.10	19.10.2010	364.500,00	121.500,00	65%	78.975,00
4.5	17.11.2010	398.000,00	132.666,67	65%	86.233,33
6.4	07.01.2011	495.000,00	165.000,00	65%	107.250,00
5.16	21.01.2011	580.000,00	193.333,33	65%	125.666,67
4.9	25.08.2011	499.500,00	166.500,00	65%	108.225,00
5.18	12.10.2011	350.000,00	116.666,67	65%	75.833,33
5.12	14.10.2011	535.000,00	178.333,33	65%	115.916,67
5.7 u. 5.13	24.01.2012	1.339.416,00	446.472,00	65%	290.206,80
5.10	08.02.2012	600.000,00	200.000,00	65%	130.000,00
6.5	01.06.2012	657.500,00	219.166,67	65%	142.458,33
5.9	18.06.2014	317.800,00	105.933,33	65%	68.856,67
5.11 u. 5.15	18.06.2014	500.000,00	166.666,67	65%	108.333,33
5.8	18.12.2014	426.000,00	0,00	65%	0,00
4.7	23.07.2015	175.000,00	58.333,33	65%	37.916,67
		Rückstellung (ohne Abzinsung)			1.726.988,47
		Abzinsung	10 Jahre	3,50%	
		Rückstellung (abgezinst)			1.224.294,62
	Anteil Unternehmer lt. Aufstellung			34,13%	417.812,39
	Anteil Private (KSchG) lt. Aufstellung			65,87%	806.482,22

* Hinweis: Für das Loft 6.6 (Käufer1/Käufer2) wurde eine eigene Rückstellung gebildet, weshalb dieses Loft nicht nochmals bei der Rückstellungsberechnung anzusetzen war.

Der Beschwerde war daher zu Beschwerdepunkt „Tz 6 Rückstellung Widmungsproblematik“ teilweise Folge zu geben.

- D. a.) Rückstellung Schadenersatz XY (erstmalig in Mängelbehebungsbescheid btr. Beschwerde 2016 geltend gemacht, = Tz 8 des Berichts)**
b.) „Rückstellung für künftige Rechtskosten im Streitfall XY“ (= Tz 7 des Berichts)

D. a.) Rückstellung Schadenersatz XY (erstmalig in Mängelbehebungsbescheid btr. Beschwerde 2016 geltend gemacht, = Tz 8 des Berichts)

Mit der Rückstellung Schadenersatz XY (Tz 8 des Berichts) iHv. 1.593.422,00 Euro sollten laut Bf. finanzielle Nachteile aus der Streitverkündung der CC GmbH & Co KG als Gesamtprojektbetreiber abgegolten werden. Diese könnten insofern entstehen, weil Herr XY von der Bf. betr. Loft 4.8 vertragliche Verpflichtungen nicht Überbunden bekommen habe (Unterschriftenleistungen des XY, die für die Verbücherung von qualifiziertem Wohnungseigentum im Grundbuch notwendig sind) und dies auf ein Fehlverhalten der Bf. zurückzuführen sein soll. Für den Fall dass dieses Fehlverhalten zutreffen sollte, sei ein Klagsverfahren CC GmbH & Co KG gegen die Bf. angedroht worden.

Die belangte Behörde vertritt hingegen die Ansicht, dass die Bf. keinen Nachweis erbracht habe welche Vereinbarungen aus dem seinerzeitigen Kaufvertrag beim Erwerb von der CC GmbH & Co KG die Bf. ganz konkret tatsächlich nicht weitergegeben hätte. Zudem sei die Berechnung der Rückstellung für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar.

Das Bundesfinanzgericht führt dazu aus:

Rückstellungen sind zu bilden, wenn eine vertragliche oder deliktische Schadenersatzpflicht betrieblich veranlasst ist und die wirtschaftliche Verursachung der Ersatzpflicht in der Zeit vor dem Bilanzstichtag liegt. Die Verpflichtung muss am Bilanzstichtag zwar noch (dem Grunde bzw der Höhe nach) ungewiss sein, aber ernsthaft drohen (Zorn/ in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG²², § 9 Rz 78 „Schadenersatzansprüche“).

Ob eine Schadenersatzpflicht zum Bilanzstichtag droht, ist nach dem Erkenntnisstand im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses zu beantworten (vgl. VwGH 25.04.2013, 2010/15/0157).

Die Voraussetzungen für eine Rückstellung für Schadenersatzansprüche werden idR nur dann erfüllt sein können, wenn der potentiell Geschädigte den Anspruch bereits geltend gemacht hat, oder der Unternehmer von sich aus die Verbindlichkeit gegenüber dem Geschädigten bereits anerkannt hat (z.B. Rückholaktionen), oder die drohende Verbindlichkeit so allgemein bekannt oder so offenkundig ist, dass bereits deshalb im Einzelfall mit der Geltendmachung durch den Geschädigten zu rechnen ist (vgl. VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085).

Wie bereits ausgeführt, müssen die mit einer Rückstellung zu berücksichtigenden Umstände am Bilanzstichtag bereits vorliegen, es ist dabei im Sinne der „subjektiven Richtigkeit der Bilanz“ stets auf den Kenntnisstand abzustellen, den der Unternehmer bei Bilanzerstellung

hatte oder hätte haben müssen. Dabei kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem eine Bilanz erstellt sein soll (§ 193 Abs. 2 UGB; § 222 Abs. 1 UGB), sondern auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Bilanzerstellung. Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt hingegen bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz (vgl. VwGH 18.10.2018, Ra 2017/15/0085, mwN.).

Im Beschwerdefall wurde die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften 2016 am 18.04.2017 elektronisch eingebracht und u.a. in der Rubrik „Sonstige Rückstellungen (ohne Rückstellungen für Abfertigungen, Pensionen oder Steuern)“, Kennzahl 9360, ein Betrag iHv 2.805.793,29 ausgewiesen, der sich laut Bilanz 2016 wie folgt zusammensetzte [BFG-Akt, DokNr 48]:

Rückstellung Klage Käufer1/Käufer2	140.000,00
Rückstellung Schadenersatz Widmung	1.224.294,62
Rückstellung Wasserschäden Dach	1.362.510,67
Rückstellung Sanierungskosten Dach	38.988,00
Rückstellung Verfahrensko. XY	30.000,00
Buchführungs-u. Bilanzierungskosten	10.000,00

Die streitgegenständliche Rückstellungsbildung „Schadenersatz XY“ iHv. 1.593.422,00 Euro (Tz 8 des Berichts) wurde erstmals mit 15.06.2018 in der im Zuge der Mängelbehebung eingebrachte Beschwerdebegründung geltend gemacht und dort entsprechend ausgeführt: *„Die Berechnung der in die Bilanz 2016 aufzunehmenden Rückstellung Schadenersatz XY ergibt einen Wert in Höhe von 1.593.422,00 (siehe Beilage)“* [BFG-Akt, DokNr 15].

Die Einstellung der Rückstellung erfolgte daher nicht zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung im Jahr 2017, sondern erst im Jahr 2018.

Dass die Bf. im Übrigen selbst zum Bilanzstichtag 31.12.2016 nicht mit einer Schadenersatzpflicht gerechnet hat, zeigt sich aus dem Jahresabschluss, in welchem in den Berechnungen zu den Bilanzansätzen unter Punkt 4 „Verfahren XY“ zu etwaigen Schadenersatzrisiken ausgeführt wird [BFG-Akt 2016, OZ 47]: *„Eine Rückstellung für allfällige Schadenersätze wird noch nicht gebildet, da das Risiko noch zu vage ist laut Schreiben Dr. RA.“* Die im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Argumentation der steuerlichen Vertretung, dass dies fälschlicherweise geschrieben wurde ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, da – wie soeben ausgeführt – die erstmalige Geltendmachung erst im Jahr 2018 und damit über ein Jahr nach der Bilanzerstellung erfolgte.

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung daher davon aus, dass die Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung nicht gegeben waren, da die Umstände für eine Rückstellungsbildung zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung im ersten Quartal 2017 durch die Bf. selbst als nicht ausreichend ausgewiesen wurden. Darüber hinaus war der „Schadenersatz-XY“ nicht in der eingereichten Bilanz

abgebildet, sondern erfolgte die Geltendmachung der Rückstellung erstmals in der Beschwerdebegründung vom 15.06.2018, sodass die Umstände für die Rückstellungsbildung am Bilanzstichtag 31.12.2016 noch nicht vorhanden waren, sondern nachträglich eingetreten sind. Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs haben diese nachträglich eingetretenen Umstände aber bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz zu bleiben. Die Bildung dieser Rückstellung im Beschwerdejahr 2016 war daher zu versagen.

D. b.) „Rückstellung für künftige Rechtskosten im Streitfall XY“ (= Tz 7 des Berichts)

Zur „Rückstellung für künftige Rechtskosten im Streitfall XY“ (Tz 7 des Berichts) – siehe oben „Sachverhalt“ zu Loft 4.8 – ist darauf zu verweisen, dass nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs die Rückstellung für Prozesskosten eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Verpflichtung zur Kostentragung erfordert (vgl. VwGH 27.01.2009, 2006/13/0062). Bei – wie im Streitfall gegebenen – am Bilanzstichtag noch nicht anhängigem Passivprozess müssen besondere Gründe für die überwiegende Wahrscheinlichkeit der Klageeinbringung sprechen (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG²², § 9 Tz 78, mit Verweis auf VwGH 25.04.2013, 2010/15/0157). Wie bereits dargestellt hat die Bf. diese Rückstellung zwar in der Bilanz 2016 aufgenommen, allerdings hat sie in der Beschwerde vom 19.10.2018 ausführt, dass von der CC GmbH & Co KG bis dato, d.h. im Oktober 2018, noch keine Klage gegen die Bf. eingebracht worden sei. Da zum Bilanzstichtag 31.12.2016 der Passivprozess noch nicht anhängig war, wären „besondere Gründe“ für die „überwiegende Wahrscheinlichkeit der Klageeinbringung“ von der Bf. nachzuweisen gewesen. Solche wurden, trotz mehrmaliger Aufforderung der belangten Behörde, nicht erbracht, die Rückstellungsbildung im Beschwerdejahr wurde daher von der belangten Behörde zurecht versagt.

Die Beschwerde war in diesen Beschwerdepunkten somit abzuweisen.

Daraus ergibt sich folgende Neuberechnung der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Beschwerdejahr 2016 [siehe Tabelle auf der folgenden Seite]:

[...]

Einkünfte gem. § 188 BAO nach Änderungen: **-7.437,60 Euro**.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall handelt es sich bei der Frage des Vorliegens konkreter Umstände (im Fall: Widmungsproblematik, Schadenersatz) für die Einstellung von Rückstellungen um eine auf der Sachverhaltsebene zu klärenden Tatsachenfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beantworten war. Im Übrigen folgt das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es liegt daher keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 7. März 2025