



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P. Ges. mbH., Adr., vormals Adr.1, vertreten durch PWB Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges. mbH., 2380 Perchtoldsdorf, Ketzergerasse 253, vom 16. Juni 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vertreten durch Dr.S., vom 2. April 2003 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 nach der am 17. Jänner 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- a) Die Berufung hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

- b) Die Berufung vom 16. Juni 2003 betreffend die Körperschaftsteuer für 2000 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandlos erklärt.

Entscheidungsgründe

A) Die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr **1999** (OZ 23 ff/1999) wurde am 6. Oktober 2000 beim Finanzamt eingereicht. Das Wirtschaftsjahr der Berufungswerberin (= Bw.) ist mit dem Kalenderjahr identisch. Der erklärte Gewinn (KZ 622) betrug S 299.434,15, die erklärte Körperschaftsteuer (KZ 612) S 124.144,00. Weiters wurde eine außerbilanzmäßige Abrechnung (KZ 630) von S 209. 666,00 erklärt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KZ 777) errechneten sich demnach mit S 213.912,15. Als anrechenbare inländische Kapitalertragsteuer wurden S 352,41 erklärt sowie offene Verlustabzüge aus den Jahren ab 1991 mit S 352.290,00. Unter der KZ 689 wurde ein Investitionsfreibetrag von S 2.848,00 geltend gemacht sowie unter der KZ 690 eine Abfertigungsrückstellung von S 22.876,00.

B) Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999 (OZ 28 f./1999) wurde am 12. Oktober 2000 erklärungsgemäß erstellt. Es ergab sich ein Einkommen von S 0,00 und eine Abgabenschuld von S 23.728,00 (= Mindestkörperschaftsteuer von S 24.080,00 abzüglich anrechenbarer Kapitalertragsteuer von S 352,00). Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 idF nach dem VfGH-Erkenntnis vom 11. Dezember 1997 (G 441, 442/97) bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in der Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten sei.

C) Die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr **2000** (OZ 11 ff./2000) wurde am 2. Oktober 2001 erstellt. Die erklärten Daten betragen: Gewinn (KZ 622) S 668.671,00, Körperschaftsteuer (KZ 612) S 275.800,00, sonstige nichtabzugsfähige Steuern (KZ 629) S 5.118,00, Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KZ 777) S 949.589,00, Investitionsfreibetrag (KZ 689) S 2.880,00, Abfertigungsrückstellung (KZ 690) S 23.972,00, offene Verlustabzüge aus den Jahren ab 1991 (KZ 619) S 138.378,00.

D) Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000 wurde am 14. November 2001 erklärungsgemäß erstellt. Es ergab sich ein Einkommen von S 811.211,00, Die Körperschaftsteuer von 34% angewendet auf dieses Einkommen ergab einen Betrag von S 275.808,00; davon wurden die anrechenbare Körperschaftsteuer von S 49.080,00 und Vorauszahlungen von S 54.400,00 abgezogen. Dies ergab eine Abgabenschuld von S 172.328.

E) In der Zeit vom 28. Oktober 2002 bis 18. März 2003 fand bei der Bw. eine Betriebsprüfung statt über die der **BP-Bericht vom 31. März 2003** erstellt worden ist.

Unter der Tz 16 wurden Umsatzsteuerbeträge in Höhe von S 25.500,00 (1998), S 17.500,00 (1999) und S 29.166,67 (2000), in Summe S 72.167,00 gewinnmindernd berücksichtigt. Da die Ausfuhrnachweise mittlerweile erbracht wurden und der Bw. im Rahmen von Berufungsvorentscheidungen betreffend die Umsatzsteuer diesbezüglich Folge gegeben wurde, steht im Gegenzug die gewinnerhöhende Berücksichtigung der angeführten Umsatzsteuerbeträge an.

Unter der Tz 20 wurde u.a. eine nicht anerkannte Vorsteuer hinsichtlich eines auf den Geschäftsführer und nicht auf die Bw. laufenden Stromzählers für das Jahr 2000 in Höhe von S 9.141,00 festgestellt.

Unter der Tz 27 wurde eine Rückstellungsdotierung für Entsorgung im Jahr 1999 in Höhe von S 200.000,00 steuerlich nicht anerkannt, da für die Bw. keine Auflagen seitens der Behörde gegenüber der letzten Betriebsprüfung (im Jahr 1999) erfolgt seien.

F) In Folge der vorangeführten Betriebsprüfung wurden mit Bescheiden vom 2. April 2003 u.a. hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 und 2000 die Verfahren wieder aufgenommen (OZ 31 f./1999) und neue Sachbescheide mit gleichem Datum (OZ 32 f./1999) erstellt. Hinsichtlich des Jahres 1999 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb von S 399.004,00 festgesetzt, die verrechenbaren Verluste der Vorjahre betrugen S 372.790,00, sodass sich ein zu besteuernendes Einkommen von S 26.214,00 ergab. Die Abgabenschuld wurde unter Berücksichtigung der Mindestkörperschaftsteuer und der anrechenbaren Kapitalertragsteuer mit S 23.728,00 ermittelt, sodass sich für 1999 keine Abgabennachforderung ergab.

Hinsichtlich des Jahres 2000 setzte der Prüfer Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 985.422,00 fest; diese Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprachen auch dem Einkommen; die Körperschaftsteuer errechnete sich mit S 294.864,00 und ergab im Vergleich zum Erstbescheid eine Abgabennachforderung von S 68.136,00 (= € 4.951,63).

G) Mit Schreiben vom 28. April 2003 (OZ 17 f./2000) wurde ein Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 15. Juni 2003 gestellt.

H) Mit Bescheid vom 6. Mai 2003 (OZ 16/2000) wurde dem Fristverlängerungsansuchen laut Abschnitt G) stattgegeben.

I) Am Montag, den 16. Juni 2003, wurde das **Berufungsschreiben** u.a. gegen die im Wiederaufnahmeverfahren erstellten Körperschaftsteuerbescheide für 1999 und 2000 zur Post gegeben (OZ 19 ff./2000). Zur Rückstellung „Entsorgung für 1999“ wurde dabei Folgendes ausgeführt:

Die Betriebsliegenschaft in K., Adr.1* stehe im Eigentum des im Jahr 2000 (richtig: 1999) verstorbenen H.P. und sei an die Bw. vermietet gewesen. Nach dem Ableben Herrn Plans sei das Erbe den Kindern und der Ehegattin Herrn P.s zugefallen, sodass die gegenständliche Liegenschaft nunmehr im Miteigentum von E.P., P.E., P.H. und Mag. H.W. stehe. Die Vermietung an die Bw. sei fortgesetzt worden, ein schriftlicher Mietvertrag sei nicht errichtet worden, die Mietvereinbarung und die Vereinbarung betreffend der Höhe des Mietzinses seien fremdüblich, was von der Betriebsprüfung und auch von der Vor-BP (Zeitraum 1995 bis 1997) nicht bestritten worden sei. Soweit keine gesonderten Vereinbarungen zwischen den Vertragspartnern getroffen worden seien, seien die Bestimmungen des MRG auf den mündlichen Mietvertrag anzuwenden. Zwischen den Vertragspartnern bestehe nach wie vor Übereinstimmung, dass bei Ende des Mietverhältnisses die Hallen und die Freilagerfläche besenrein geräumt übergeben werden müssten (siehe Beilage I). Diese selbstverständliche Verpflichtung des Mieters ergebe sich auch aus dem Umfang des Nutzungsrechtes in § 8 MRG. Bei Beendigung des Vertragsverhältnisses sei das Mietobjekt geräumt zu retournieren.

Der Mietvertrag sei nunmehr durch Kündigung seitens der Mieterin am 31. Jänner 2003 mit Wirksamkeit zum 31. Dezember 2004 gekündigt worden. Die Kündigung sei einerseits aus gewerberechtlichen Gründen erfolgt, andererseits deshalb, weil aufgrund des verminderten Umfanges des Betriebes die Übersiedlung in ein kleineres, kostengünstigeres Objekt erforderlich sei. Diese Gründe seien auch in dem Kündigungsschreiben festgehalten, dass dieser Berufung als Anlage 2 beigelegt sei.

Die notwendige Übersiedlung des Betriebes aufgrund der ohne erheblichen Kostenaufwand nicht zu erfüllenden Auflagen der Gewerbebehörden sei bereits 1999 absehbar gewesen. Daher sei im Jahr 1999 die bereits bestehende Rückstellung für anlässlich der Beendigung des Mietverhältnisses anfallende Entsorgungsarbeiten von S 234.326,00 um S 200.000,00 aufgestockt worden. Anlässlich der Vor-BP sei eine Dotierung der Rückstellung in 1997 steuerlich zugerechnet worden, da der Betriebsprüfung zu diesem Zeitpunkt die Beendigung des Mietverhältnisses noch nicht absehbar erschienen sei. Da sich die Verhältnisse insbesondere durch die Auflagen der Gewerbebehörden in 1999 grundlegend änderten, sei die Rückstellung „Entsorgung in 1999“ mit steuerlicher Wirkung dotiert worden.

Die Rückstellung Entsorgung habe sich wie folgt entwickelt:

	Beträge in S
Rückstellung per 01.01.1999	455.000,00
Auflösung 1999 (steuerfrei)	- 220.674,00
Dotierung 1999	200.000,00
Stand 31.12.1999	434.326,00
Verbrauch 2000	- 21.000,00
Stand 31.12.2000	413.326,00
Verbrauch 2001	- 25.000,00
Stand 31.12.2001	388.326,00

Der Verbrauch (der Rückstellung) sei in den Jahren 2000 und 2001 in kleinerem Ausmaß angefallen. Die Höhe der anlässlich der Räumung am 31. Dezember 2004 anfallenden Entsorgungskosten (die Arbeiten hätten bereits begonnen, würden 2003 fortgesetzt und seien bis Ende 2004 abgeschlossen) werde nach den der Bw. vorliegenden Angeboten von zwei Entsorgungsunternehmen rund € 40.000,00 (= S 550.412,00) betragen. Die Rückstellung sei daher eher zu gering gebildet worden und werde aufgestockt werden müssen. Die Angebote lägen der Berufung als Anlage 3 (?) bei.

Die Berechtigung der Rückstellungsbildung bestehe deshalb, da die Verpflichtung zur Räumung bereits bei Beginn des Mietverhältnisses eingegangen worden sei und der für die Räumung erforderliche Aufwand sukzessive mit Einlagerung der nunmehr zu entsorgenden Waren und Reststoffe entstanden sei. Die Einlagerung dieser Materialien, die zu entsorgen seien, habe sich über einen mehrjährigen Zeitraum hingezogen. Da jedoch die Vor-BP die

Berechtigung zur Rückstellungsbildung dem Grunde nach erst bei Absehbarkeit der Beendigung des Mietverhältnisses angenommen habe, habe die Bw. entsprechend dieser (Prüfungs-)Feststellung gehandelt und die Rückstellung in der Bw. ausreichend erscheinender Höhe in 1999 dotiert, als die Beendigung des Mietverhältnisses wahrscheinlich geworden sei.

Zum rechtlichen Standpunkt der Vor-BP werde ausgeführt, dass der Bw. der Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses nicht wesentlich erscheine, um die Rückstellungsbildung dem Grunde nach anzuerkennen. Wesentlich sei, dass eine Verpflichtung dem Eigentümer gegenüber vorliege, die jedenfalls zu erfüllen sei. In diesem Sinne bestimme auch Abschnitt 8.2 der EStR 2000, dass die Berechtigung zur Rückstellungsbildung für ungewisse Verbindlichkeiten – die für den § 5-Ermittler eine Verpflichtung sei – dann bestehe, wenn eine privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Verpflichtung gegenüber Dritten bestehe, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einem Vermögensabfluss in der Zukunft führe. Alle Merkmale träfen zu: die Verpflichtung ergebe sich aus dem Mietvertrag und sei von der Betriebsprüfung nie bestritten worden, der Vermögensabfluss sei in kleinerem Umfang bereits 2000 und 2001 eingetreten und werde 2003 und 2004 fortgesetzt werden. Es handle sich um keine pauschale Rückstellung, die Höhe der Rückstellung sei durch Angebote untermauert.

Die in den EStR 2000 angeführte öffentlich-rechtliche Entsorgungsverpflichtung sei mit der die Rückstellungsbildung begründenden Verpflichtung der Bw. nicht ident: hier liege eine privatrechtliche Verpflichtung vor. Daher treffe die Begründung im BP-Bericht, mit der die Rückstellungsdotierung nicht anerkannt werde, nicht zu. Insbesondere der Verweis auf die Vor-BP führe ins Leere, da diese nicht mit behördlichen Auflagen argumentiert habe. Es werde daher beantragt die Rückstellungsdotierung 1999 in Höhe von S 200.000,00 steuerlich anzuerkennen.

Diesem Berufungsschreiben wurden hinsichtlich der Körperschaftsteuer beigelegt:

- undatiertes Anbot von M.G. (OZ 24 f./2000) zu einem Pauschalpreis von € 40.0000,00 (= S 550.412,00), wobei sich nach Einschätzung des Anbotlegenden eine abzutransportierende Menge von ca. 50 Containern ergebe.
- Anbot vom 5. November 2002 (OZ 26/2002) der Fa. A.P., der für Alteisen € 70,00/Container veranschlagte, für div. Holz € 330,00/Container und für Restmüll € 150/Tonne.
- Kopie eines Aktenvermerkes vom 26. Juni 1985 (OZ 27/2000), wonach beim Objekt K., Adr.1 festgehalten werde, dass sämtliche Hallen sowie die Freilagerfläche nach Beendigung des Mietverhältnisses von der Bw. besenrein geräumt übergeben werden müsse.
- Kopie eines Schreibens der Bw. vom 31. Jänner 2003 (OZ 28/2000) an die Miteigentümergemeinschaft P., in dem Folgendes ausgeführt wird: Die von der Bw. angemieteten Hallen in Adr.*2 befänden sich in desolatem Zustand. Laut Gewerbebehörde müssten die einzelnen Grundstücksnummern zusammengelegt, die Hallen teilweise erneuert oder abgerissen und

Pläne zur Verfügung gestellt werden. Die Miteigentümergeinschaft habe weder einer Zusammenlegung zugestimmt, noch möchte sie sich finanziell an den notwendigen Sanierungsarbeiten beteiligen. Weiters müsse eine Umstrukturierung der Bw. aus wirtschaftlichen Überlegungen heraus durchgeführt werden, wobei eine Standortverlagerung nach XY oder in den Teil der nicht genützten Halle der Fa. M.GmbH. denkbar wäre. Aus diesen Gründen kündige die Bw. das Mietverhältnis zum 31. Dezember 2004 und werde bis zu diesem Zeitpunkt die Hallen und Freilagerfläche in geräumten und gereinigten Zustand übergeben. Über einen neuen Mietvertrag für Büroräumlichkeiten werde die Bw. zur Miteigentümergeinschaft in Verbindung treten, wobei es denkbar wäre, die bisherigen weiterzubenützen.

J) Mit undatiertem Schreiben erstattete die Betriebsprüfung – neben den in diesem Verfahren nicht mehr relevanten Ausfuhrlieferungen – hinsichtlich der Rückstellung Entsorgung 1999 folgende **Stellungnahme** (OZ 36/2000).

Kein schriftlicher Mietvertrag, der mündliche Mietvertrag sei seitens der Mieterin am 31. Jänner 2003 mit Wirksamkeit zum 31. Dezember 2004 gekündigt worden. Laut Berufungsbegehren werde behauptet, dass eine Verpflichtung gegenüber dem Eigentümer vorliege. Diese Verpflichtung ergebe sich auch aus dem Umfang des Nutzungsrechtes in § 8 MRG, bei Beendigung des Mietverhältnisses sei das Mietobjekt, d.h. die Hallen und die Freilagerfläche, besenrein geräumt zu übergeben. Nach Ansicht der Betriebsprüfung treffe hiermit aus nachstehenden Gründen keine Entsorgungsverpflichtung für die Bw. zu. Eine Erhebung am 11. Februar 2003 bei der Gemeinde K. habe ergeben, dass weder die Gemeinde noch die Bezirkshauptmannschaft Baden eine bescheidmäßige Aufforderung zur Entsorgungspflicht stellten. Somit liege keine öffentlich-rechtliche Entsorgungspflicht vor.

Soweit sich die Bw. nunmehr auf eine privatrechtliche Räumungspflicht (Besenreinheit) berufe, sei Folgendes festzuhalten:

Eine Räumungspflicht begründe Aufwendungen, die erst im Zusammenhang mit der Beendigung des Mietverhältnisses anfielen und daher wirtschaftlich mit dem Ende des Mietverhältnisses in einem untrennbaren Zusammenhang stünden. Da die Kündigung erst am 31. Jänner 2003 mit Wirksamkeit zum 31. Dezember 2004 erfolgt sei, seien die Jahre 1999 bis 2001 mit einer Räumungsverpflichtung noch nicht belastet.

Ebenso wie eine öffentlich-rechtliche Entsorgungspflicht hinsichtlich ihres Entstehungszeitpunktes (Gesetz oder besonderer Verwaltungsakt) konkretisiert sein müsse, müsse auch eine privatrechtliche Räumungspflicht hinsichtlich ihres Entstehungszeitpunktes (Kündigung oder Ablauf des Mietvertrages) konkretisiert sein. In diesem Zusammenhang sei darauf zu verweisen, dass am 22. November 1999 anlässlich der Zurücknahme des Antrages auf

Umwidmung der Liegenschaft bekanntgegeben worden sei, dass die bisherige Tätigkeit weitergeführt werde.

K) Am 12. August 2003 wurden hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre **1999** und **2000 Berufungsvorentscheidungen** (OZ 35 f./1999) erstellt, die im Vergleich zu den Erstbescheiden für 1999 keine Abgabennachforderung aufweist, für das Jahr 2000 jedoch eine Abgabennachforderung von € 1.030,36. In der gesonderten Begründung vom selben Tag (OZ 37 f./2000) wird zum Punkt „Rückstellung Entsorgung“ festgestellt, dass der Berufung in diesem Punkt keine Folge gegeben werden könne. Zur Begründung wird Folgendes ausgeführt:

Im Berufungsbegehren werde behauptet, dass eine sich auf § 8 MRG gründende Verpflichtung gegenüber dem Eigentümer zur besenreinen Übergabe vorliege. Somit sei klargestellt, dass keine öffentlich-rechtliche Entsorgungspflicht vorliege. Soweit sich die Berufungswerberin nunmehr auf eine privatrechtliche Räumungspflicht (Besenreinheit) berufe, sei Folgendes zu entgegnen:

Eine Räumungspflicht begründe Aufwendungen, die erst im Zusammenhang mit der Beendigung des Mietverhältnisses anfielen und daher wirtschaftlich mit dem Ende des Mietverhältnisses in einem untrennbaren Zusammenhang stünden. Da die Kündigung des Mietverhältnisses erst am 31. Jänner 2003 mit Wirksamkeit zum 31. Dezember 2004 erfolgt sei, seien die Jahre 1999 bis 2001 mit einer Räumungsverpflichtung noch nicht belastet. Ebenso wie eine öffentlich-rechtliche Entsorgungspflicht hinsichtlich ihres Entstehungszeitpunktes (Gesetz oder besonderer Verwaltungsakt) konkretisiert sein müsse, müsse auch eine privatrechtliche Räumungspflicht hinsichtlich ihres Entstehungszeitpunktes (Kündigung oder Ablauf des Mietvertrages) konkretisiert sein, um rückstellungsbegründend zu wirken. In diesem Zusammenhang sei darauf zu verweisen, dass am 22. November 1999 anlässlich der Zurücknahme des Antrages auf Umwidmung der Liegenschaft bekanntgegeben worden sei, dass die bisherige Tätigkeit weitergeführt werde. Im Zeitraum der Rückstellungsbildung sei somit das Ende des unbefristeten Mietverhältnisses aufgrund dieser ausdrücklichen Erklärung noch völlig ungewiss.

L) Mit Schreiben vom 1. September 2003 (OZ 40 f./2000) wurde seitens der Bw. der **Vorlageantrag** in Verbindung mit einem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt. In diesem Schreiben wird Nachstehendes ausgeführt: Die Bw. ermittle den Gewinn gemäß § 5 EStG und habe daher handelsrechtlich erforderliche Rückstellungen auch in der Steuerbilanz anzusetzen, soweit kein Passivierungsverbot bestehe. Handels- und steuerrechtlich sei eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten dann zu bilden, wenn eine Verpflichtung gegenüber Dritten bestehe, mit deren Eintritt mit hoher

Wahrscheinlichkeit zu rechnen sei und die zu einem Vermögensabfluss in der Zukunft führe. Der Verpflichtungsgrund müsse bei der Rückstellungsbildung vorliegen und auf privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage beruhen.

Die Rechtsmeinung des Finanzamtes, wonach der Verpflichtungsgrund erst mit der Kündigung des Mietvertrages eingetreten sei, sei nach Meinung der Bw. unrichtig. Der Verpflichtungsgrund sei der Mietvertrag, durch die Kündigung sei lediglich der Zeitpunkt der zu erfüllenden Verpflichtung determiniert. Die hohe Wahrscheinlichkeit, die Entsorgung vornehmen und damit einen Vermögensabfluss erleiden zu müssen, habe bereits vorher vorgelegen. Aus dem mehrmals lancierten Antrag, die Liegenschaften umzuwidmen, den die Grundeigentümer und nicht die Mieterin gestellt haben, sei klar ersichtlich, dass ein Verkauf der Liegenschaften geplant gewesen sei. Die Umwidmung sei aus politischen Gründen nicht erfolgt und daher sei der Antrag zurückgezogen worden. Die Bw. als Mieterin habe mit diesen Anträgen nichts zu tun. Die Kündigung des Mietvertrages, die aufgrund der stetig sinkenden Umsätze zumindest seit 1999 beabsichtigt gewesen sei, um durch Anmietung kleinerer, kostengünstigerer Flächen die Kostenstruktur des Betriebes zu verbessern, habe zur Fälligkeit der Verpflichtung zur Räumung, die bereits lang vorher eingetreten gewesen und durch Einlagerung zusätzlicher Materialien sukzessive höher geworden sei.

M) Mit Bescheid vom 9. September 2003 (OZ 43/2000) wurde die Bw. auf den Mangel aufmerksam gemacht, dass der Vorlageantrag laut Abschnitt L) nicht unterfertigt sei. Am 16. September 2003 langte beim Finanzamt eine unterschriebene Version des Vorlageantrages ein (OZ 44 f./2000).

N) Mit Schreiben vom 3. Juli 2007 erging an die Bw. folgendes Ergänzungsersuchen:

- 1) In der Berufung vom 17. Juni 2003
- 2) Laut Berufungsschreiben, beim Finanzamt eingelangt am 17. Juni 2003, werde u.a. auf Seite 2 ausgeführt, dass es sich um einen mündlichen Mietvertrag gehandelt habe. Es werde um eine inhaltsgenaue schriftliche Wiedergabe des Vertragsinhaltes gebeten.
- 3) Im Vorlageantrag werde ausgeführt, dass der Mietvertrag der Verpflichtungsgrund, die Entsorgung vornehmen zu müssen, gewesen sei. Weiters werde ausgeführt, dass die hohe Wahrscheinlichkeit, die Entsorgung vornehmen und damit einen Vermögensabfluss hinnehmen zu müssen, bereits vorher vorgelegen sei und nicht erst mit der Kündigung des Mietvertrages. Es werde ersucht, bekanntzugeben, zu welchem Zeitpunkt und in welchem Kalenderjahr (= Wirtschaftsjahr) nach Ansicht der Bw. der Verpflichtungsgrund zur Entsorgung des gemieteten Gebäudes entstanden ist. Es werde ersucht, Argumente und Unterlagen nachzureichen, die eine rechtsrichtige Beurteilung dieser Frage erlaubten.

In diesem Zusammenhang werde auch auf die unterschiedliche Bezeichnung des Kontos 7235 verwiesen; Reinigung durch Dritte (1998 mit einem Aufwandsbetrag von S 28.687,57), Entsorgung und Reinigung (1999 mit einem Aufwandsbetrag von S 288.404,09), Reinigung durch Dritte (2000 mit einem Aufwandsbetrag von S 58.657,63). Es werde ersucht, den Bezeichnungswechsel dieses Kontos schriftlich zu erläutern.

4) Laut Berufung, Seite 2, zweiter Absatz, sei der Mietvertrag am 31. Jänner 2003 mit Wirksamkeit zum 31. Dezember 2004 gekündigt worden. Um Übersendung des diesbezüglichen Kündigungsschreibens werde ersucht.

5) Im Telefonat mit Frau Dr.Y (von der steuerlichen Vertretung der Bw.) sei auch erwähnt worden, dass die Rechnungsbelege über die tatsächlich vorgenommene Entsorgung in den Hallen und der Freilagerfläche vorliegen würden. Um Übermittlung dieser Belege werde ersucht.

6) Es werde darauf hingewiesen, dass bereits im BP-Bericht vom 25. August 1999 unter Tz 16 eine außerbilanzmäßige Zurechnung einer in der Handelsbilanz für 1997 dotierten Entsorgungsrückstellung (S 220.674,00) vorgenommen worden sei. Warum sei jetzt 1999 oder 2000 das verursachungsgerechte Jahr zur Bildung der von der Bw. beantragten Entsorgungsrückstellung? Welches der beiden angeführten Jahre betreffe der Vorlageantrag? Es wäre aus Verwaltungsgründen zweckmäßig, wenn der Vorlageantrag hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das nicht gemeinte Jahr zurückgezogen werden würde.

7) Die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen S 949.589,00. Durch die Nachreichung der Ausfuhrnachweise und der daraufhin stattgebenden Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1999 und 2000 werde die laut Tz 16 des BP-Berichtes vom 31. März 2003 ausgewiesene 20%ige Umsatzsteuer (S 72.167,00) bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000 gewinnerhöhend berücksichtigt (S 1.014.562,00). Dieser Betrag sei jedoch um S 7.194,00 zu niedrig, weil die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der gewinnerhöhenden Umsatzsteuer aus Tz 16 S 1.021.756,00 betragen müssten.

8) In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1999 sei eine außerbilanzmäßige Abrechnung in Höhe von S 209.666,00 vorgenommen worden. Um eine schriftliche Erläuterung dazu werde ersucht.

O) Mit Schreiben vom 26. Juli 2007 wurde das Vorhalteschreiben vom 3. Juli 2007 wie folgt beantwortet:

Ad 1)

Ad 2): Es sei eine monatliche Miete in Höhe von S 20.000,00 (€ 1.453,46) und eine Kündigungsfrist von sechs Monaten, jeweils zum Halbjahr, vereinbart gewesen. Im Übrigen sei die Anwendung des MRG vereinbart gewesen.

Ad 3): Nach Meinung seitens der Bw. sei der Verpflichtungsgrund (zur besenreinen Räumung der Hallen und Freilagerflächen) der Mietvertrag gewesen. Solange allerdings noch nicht mit einer Beendigung des Mietverhältnisses habe gerechnet werden können, habe die Vor-Betriebsprüfung diesen Verpflichtungsgrund als nicht rückstellungsbegründend angesehen. Die Vor-Betriebsprüfung habe dazu ausgeführt: Die Aufstockung der Rückstellung im Jahr 1997 sei steuerlich nicht zulässig, da Rückstellungen für künftige Aufwendungen insoweit steuerunwirksam seien, als noch keine konkreten Inanspruchnahmen durch Dritte gegeben seien. Sie seien auch dann ausgeschlossen, wenn hinsichtlich des Rückstellungsgrundes Erfahrungswerte aus der Vergangenheit vorlägen. Die Beendigung des Mietverhältnisses liege nicht vor und sei bis dato nicht absehbar. Auch der Umstand, dass bisher keine Entsorgungsmaßnahmen getroffen worden seien, spreche gegen eine Aufstockung der Rückstellung aus steuerlicher Sicht.

Die Betriebsprüfung sei daher der Rechtsansicht – und die Bw. berufe sich auf diese Aussage nach dem Grundsatz von Treu und Glauben –, dass die beabsichtigte Beendigung des Mietvertrages dazu führe, dass die gegenständliche Rückstellung mit steuerlicher Wirkung zu bilden sei. Die Bw. habe diese Rückstellung im Jahr 1999 gebildet. In diesem Jahr habe die Miteigentümergeinschaft dem Geschäftsführer der Bw. mitgeteilt, dass das Mietverhältnis demnächst beendet werde, da die Liegenschaft verkauft werde. Die Bw. habe daher gewusst, dass mit einer baldigen Beendigung des Mietverhältnisses gerechnet werden könne. Zudem habe es ab diesem Zeitpunkt Auflagen gegeben, die die Bw. nicht habe erfüllen können und bei deren Nichterfüllung der Verlust der Betriebsanlagengenehmigung angedroht worden sei.

Die Kontobezeichnung „Entsorgung und Reinigung“ sei im Jahr 1999 deshalb gewählt worden, da in diesem Jahr die Dotierung der Rückstellung auf diesem Konto erfasst worden sei.

Ad 4): Das Kündigungsschreiben liege bei (Anlage 1).

Ad 5): Die Rechnungsbelege seien beigelegt (Anlage 2).

Ad 6): Bereits unter Punkt 3) sei erläutert worden, wieso das Jahr 1999 das verursachungsgerechte Jahr zur Bildung der Rückstellung sei.

Ad 7): Die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 949.589,00 beinhalteten den Bruttobetrag der Ausfuhrerlöse von S 175.000,00, anlässlich der Betriebsprüfung sei die Umsatzsteuer in Höhe von S 29.166,67 passiviert worden. Bei Teilstattgabe der Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer sei diese Passivierung rückgängig gemacht worden. Die nun-

mehrigem Einkünfte 2000 setzen sich wie folgt zusammen: Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erklärung: S 949.589,00 zuzüglich Inventurerhöhung S 60.000,00 zuzüglich Privatnutzung Pkw S 5.000,00. Richtig sei der Bescheid nicht, weil die Passivierung der nicht anerkannten Vorsteuern in Höhe von S 9.141,00 unterlassen worden sei. Nach Ansicht der Bw. wäre daher ein Gewinn von S 1.005.421,00 richtig. Deshalb werde beantragt, den Bescheid 2000 entsprechend zu ändern. Daher werde auch die Berufung gegen die K 2000 nicht zurückgezogen.

Ad 8): Die außerbilanzmäßige Abrechnung 1999 in Höhe von S 209.666,00 betreffe die Kürzung der im Gewinn enthaltenen Auflösung der Entsorgungsrückstellung in Höhe von S 220.674,00 (bereits durch die Vor-Betriebsprüfung nachversteuert und daher sonst doppelt erfasst) und die Zurechnung der Abfertigungsrückstellung in Höhe von S 11.008,00.

Diesem Schreiben wurden 269 Belege in Kopie beigelegt;

davon ist Beilage 1 das Kündigungsschreiben vom 31. Jänner 2003 (mit Wirkung 31. Dezember 2004);

die Belege 44 bis 83 sind Wiegescheine und Rechnungen der Fa. J.S.GmbH., Schrott und Metallgroßhandel und Müllentsorgung. Diese Rechnungen und Wiegescheine stammen aus dem Zeitraum Mai bis November 2005;

die übrigen Belege sind Kfz-Rechnungen aus den Jahren 2004 bis 2006.

P) Mit Schreiben vom 20. August 2007 gab das Finanzamt zu der Vorhaltsantwort vom 26. Juli 2007 und den beigelegten 269 Belegen folgende Stellungnahme ab:

1) Zur Frage der Zulässigkeit einer Rückstellungsbildung für Entsorgung im Jahr 1999 ließen die Erwägungen der steuerlichen Vertretung vom 26. Juli 2007 aus Sicht des Finanzamtes für deren Standpunkt nichts gewinnen; vielmehr sprächen die über Aufforderung des unabhängigen Finanzsenates vorgelegten Belege für den Standpunkt der Behörde, eine Rückstellung nicht zuzulassen. Dies aus folgenden Gründen:

Nach wie vor sei nicht dokumentiert, dass die berufungswerbende Gesellschaft bereits 1999 mit der bevorstehenden Auflösung des Bestandsverhältnisses zu rechnen gehabt habe. Vielmehr sei aus dem Schreiben vom 31. Jänner 2003 erkennbar, dass sich die Bw. selbst erst im Jahr 2003 entschlossen habe, das Bestandsverhältnis von sich aus zu beenden.

Die vorgelegten Belege beträfen zum weitaus überwiegenden Teil Kfz-Aufwendungen; die Zuordnung dieser Kosten zu Räumungsmaßnahmen auf der Liegenschaft sei nicht erkennbar. Lediglich aus dem Jahr 2005 seien in größerer Anzahl Belege über Mülltransporte vorgelegt worden; insgesamt seien dies ca. 25 Eingangsrechnungen mit Nettosummen von max. € 888,00 über den Abtransport von Müll, Altpapier, Schutt, Glas, Holz, E-Schrott schadstofffrei und in einem Fall um die Abholung von 20 teilweise gefüllten Altölfässern durch eine Privatperson.

Stelle man in Rechnung, dass es sich beim Unternehmen der Bw. um einen Altwarenhandel handle, so stellten sich diese Kosten als laufender, möglicherweise früher unterlassener Aufwand des Unternehmens dar. Der laufende Abtransport unverwertbarer Stoffe sei einem Altwarenhandel wohl immanent und gleichsam ein Erfordernis für eine funktionelle Betriebsführung.

Die Verbindlichkeit gegenüber dem Vermieter, eine besenreine Liegenschaft bei Beendigung des Bestandsverhältnisses zu übergeben, trete demgegenüber wesensmäßig in den Hintergrund. Selbst wenn man annehmen würde, die Notwendigkeit der bevorstehenden Räumung der Liegenschaft sei im Jahr 1999 schon konkret wahrscheinlich gewesen und in der beantragten Höhe wirtschaftlich im Jahr 1999 verursacht worden, so trage doch die Bildung einer Rückstellung für die Unterlassung dieses laufend anfallenden betrieblichen Erfordernisses zum Abtransport unverwertbarer Stoffe den Charakter einer durch § 9 Abs. 1 Z 1 bis 4 EStG nicht gedeckten Aufwandsrückstellung.

2) Den Ausführungen der Berufungswerberin zur erforderlichen Passivierung nicht anerkannter Vorsteuern im Jahr 2000 werde zugestimmt, sofern aus der Aktenlage erkennbar sei, dass dies bisher zu Unrecht unterblieben sei.

Q) Mit Telefax vom 5. September 2007 wurde seitens der Bw. ein Aktenvermerk zur gegenständlichen Rückstellung übermittelt. Der Aktenvermerk datiert vom 3. September 2007 und lautet wie folgt:

"Im Jahr 1999 wurde ich von der Miteigentümergeinschaft P. in Kenntnis gesetzt, dass beabsichtigt ist, das Mietverhältnis zu beenden und die Liegenschaft zu verkaufen. Zu diesem Zeitpunkt gab es in Vorbereitung zum geplanten Grundstücksverkauf auch bereits intensive Gespräche um eine Umwidmung der Liegenschaft durch die Gemeinde K., die auch jederzeit dokumentierbar sind. Da die Miteigentümergeinschaft P. aus Mitgliedern meiner Familie besteht, wurde der informell mitgeteilte Sachverhalt, den ich akzeptierte und der Beendigung des Mietverhältnisses zustimmte, nicht schriftlich festgehalten. Uns schien das im Familienkreis nicht notwendig.

Ausschlaggebend für die Absicht der Veräußerung der Liegenschaft war auch insbesondere ein Abbruchbescheid für Hallenteile. Die erforderlichen Baumassnahmen für die Aufhebung des Abbruchbescheides standen in keinerlei wirtschaftlichem Verhältnis zu den geleisteten Mietzahlungen. Die Hallendächer/Dachkonstruktionen hätten einer weitreichenden Sanierung unterzogen werden müssen. Diese Kosten war weder die Miteigentümerschaft bereit zu tragen noch der Mieter. Die Abbruchbescheide können auf Wunsch vorgelegt werden. Die Hallen/Freiflächen waren vereinbarungsgemäß in geräumten, besenreinem Zustand zu übergeben."

R) Am 6. September 2007 sandte der Referent an die steuerliche Vertretung der Bw. ein Telefax folgenden Inhaltes. Es werde ersucht, zur beigelegten Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung eine Gegenäußerung zu erstatten. Als Beantwortungsfrist sei der 24. September 2007 anzunehmen, weil laut Auskunft der Mitarbeiterin, Frau F., Herr P. an diesem Tag aus dem Urlaub zurückkomme und der/die Bescheid/e des Gemeindeamtes K., wie er/sie im Aktenvermerk vom 3. September angeführt ist/sind, ha. kopiert oder per Telefax übermittelt werden (können).

Es werde darauf hingewiesen, dass sich die genannte Stellungnahme der Betriebsprüfung im gegenständlichen Körperschaftsverfahren nur auf die Entsorgungsrückstellung, d. h. das Jahr 1999, beziehe. Hinsichtlich des offenen Berufungsbegehrens bei der Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 werde um Konkretisierung ersucht.

S) a) Mit Schreiben vom 10. September 2007 wurde seitens der Bw. um Fristverlängerung bei der Beantwortung der Faxnachricht bis 4. Oktober 2007 ersucht.

b) Mit Schreiben vom 2. Oktober 2007 wurde um nochmalige Fristverlängerung zur Beantwortung der Faxnachricht vom 6. September 2007 bis 16. Oktober 2007 ersucht.

T) Mit Schreiben vom 15. Oktober 2007 wurde seitens der Bw. zum Telefax vom 6. September 2007 inklusive der Stellungnahme der Betriebsprüfung die nachstehende Gegenäußerung erstattet:

Ad 1:

Ad 2. Rückstellung Entsorgung:

Wie bereits mehrmals ausgeführt, werde das Berufungsbegehren nicht mit einer öffentlich-rechtlichen Räumungsverpflichtung begründet. Vielmehr ergebe sich die Verpflichtung zur Entsorgung (das bedeute Räumung der Liegenschaft von Materialien, Entsorgung von gefährlichen Abfällen, Beseitigung von Verunreinigungen u.a.) aus einer privatrechtlichen Verpflichtung gegenüber dem Vermieter. Die Verpflichtung entstehe nach Meinung seitens der Bw. bereits mit Beginn des Mietverhältnisses und mit der Einlagerung der zu entsorgenden Materialien. Dies habe jedoch die Vor-BP nicht anerkannt, da sie die Beendigung des Mietverhältnisses als rückstellungsbegründende Tatsache angesehen habe, worauf sich die Bw. nach dem Grundsatz von Treu und Glauben berufe. Die Bw. habe nunmehr zu dem Zeitpunkt, als die Beendigung des Mietverhältnisses sehr wahrscheinlich erschien, die Rückstellung für Entsorgung dotiert. Diese wahrscheinliche Beendigung des Mietverhältnisses sei für die Rückstellungsdotierung ausreichend. Zur Konkretisierung der Behauptung, dass die Beendigung des Mietvertrages bereits 1999 absehbar gewesen sei, würden noch folgende Unterlagen beigebracht:

Am 11. August 1999 habe eine Verhandlung zwischen Mag.S. als bautechnischem Sachverständigen des NÖ. Gebietsbauamtes II der Gemeinde K. und der Bw. stattgefunden. Gegenstand der Verhandlung sei der Zustand des Objektes gewesen und der Umfang der zur Aufrechterhaltung des Betriebes notwendigen Sanierungsmaßnahmen. Bereits mit Verhandlungsschrift vom 26. September 1990 sei dem Vormieter, der Fa. H. OHG., anlässlich der Erteilung der Betriebsanlagengenehmigung die Erfüllung von Auflagen, u.a. eine umfangreiche Hallensanierung, vorgeschrieben worden. Diese Verpflichtungen seien bis zur Verhandlung am 11. August 1999 nicht erfüllt worden. Nunmehr sei beschlossen worden, dass binnen einem Jahr entweder Abbrüche vorgenommen werden müssten oder eine Hallensanierung vorgenommen werde. Vor diesem Zeitpunkt sei bereits eine Umwidmung der Flächen in Bauland-Wohngebiet beantragt worden, die jedoch abgelehnt worden sei. Auch dies gehe aus der Verhandlungsniederschrift hervor.

Die Eigentümer der Liegenschaft wären also zur Vornahme erheblicher Investitionen verpflichtet gewesen, hätten diese Investitionen aber nicht tätigen wollen. Tatsächlich habe der nachfolgende Eigentümer (die Liegenschaft sei im Jahr 2004 verkauft worden) rund eine Mio. Euro in die Sanierung der Hallen investiert. Zu diesem Kostenaufwand seien jedoch die Eigentümer P. nicht bereit gewesen. Daher hätten sie bereits 1999 beschlossen, die Liegenschaft zu verkaufen und es habe mit der Mieterin, der Bw., Einvernehmen darüber geherrscht, dass das Mietverhältnis sofort dann beendet (werden) würde, wenn ein Käufer gefunden sei. Es sei daher zum damaligen Zeitpunkt mit ausreichender Sicherheit geplant und beabsichtigt gewesen, dass das Mietverhältnis beendet werden würde. Dafür spreche auch, dass ein Antrag auf Umwidmung in Bauland-Wohngebiet eingebracht worden sei, der zu einem wesentlich höheren Kaufpreis geführt hätte. Tatsächlich sei das Grundstück dann 2004 ohne Umwidmung als Industriebauland verkauft worden.

Der Antrag auf Umwidmung der Liegenschaft sei am 22. November 1999 deshalb zurückgezogen worden, da die Aussichtslosigkeit dieses Vorhabens seitens der Gemeinde K. kommuniziert worden sei. Wäre dieser Antrag weiter aufrechterhalten worden, wäre bis zur Beendigung des Umwidmungsverfahrens – unabhängig vom Ausgang – die Betriebsanlagengenehmigung entzogen worden. Jedoch sei es selbstverständlich Absicht der Eigentümer, die Flächen bis zum Verkauf weiterhin an die Bw. zu vermieten. Daher gehe das Argument der Betriebsprüfung, dass anlässlich der Rücknahme des Antrages auf Umwidmung der Liegenschaft am 22. November 1999 bekanntgegeben worden sei, die bisherige Tätigkeit würde weiter betrieben werden, und daraus abgeleitet werde, eine Beendigung des Mietverhältnisses sei nicht geplant gewesen, ins Leere.

Es sei wiederholt angeboten worden, bei verbleibenden Unklarheiten über die Absicht der Eigentümer im Jahr 1999 jederzeit die Möglichkeit einer (schriftlichen) Befragung der Eigen-

tümer bestehe. Eine abweisende Entscheidung ohne hinreichende Beweisaufnahme stelle einen Verfahrensmangel dar.

Aus den vorliegenden Unterlagen ergebe sich nach Meinung der Bw. klar die bereits im Jahr 1999 bestehende große Wahrscheinlichkeit der Beendigung des Mietverhältnisses (notwendiger Kostenaufwand der Miteigentümerschaft bei Weiterführung des Mietverhältnisses rund eine Mio. Euro, diverse Umwidmungsansuchen, Käufersuche und späterer Verkauf u.a.).

Schließlich werde auf den Antrag vom 1. September 2003 auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung verwiesen.

Folgende Unterlagen wurden diesem Schreiben beigegeben:

a) Verhandlungsschrift vom 11. August 1999 betreffend Überprüfung der Betriebsanlage der Bw. Als Sachverhalt wurde festgehalten: Die Bw. betreibe die Anlage nach wie vor wie in der VHS vom 19. Februar 1997 und in den darauf folgenden Überprüfungsberichten des NÖ GBA II beschrieben. Die Dieselstapler seien aus den Hallen entfernt worden. Die in den Hallen gelagerten Konkursmassen stellten derzeit keine besondere Gefahr im Sinne des § 74 Abs. 2 GewO 1994 dar. Die im genehmigten Plan (Bescheid vom 5. August 1991) eingetragenen Abbruchobjekte bestünden zum Teil nach wie vor. Es habe die Absicht bestanden, eine Umwidmung des Betriebsareals auf Bauland-Wohngebiet herbeizuführen und anstelle der alten Hallen Wohnobjekte zu errichten. Die MG K. habe jedoch keine Umwidmung beschlossen. Herr P. habe erklärt, dass er binnen einem Jahr die Abbrüche vornehmen werde oder um den Weiterbestand der im Plan eingetragenen Abbruchobjekte unter Anschluss eines Sanierungskonzeptes ansuchen werde. Binnen zwei Monaten werde der Bezirkshauptmannschaft X ein Sicherheitsprotokoll eines befugten Elekrounternehmens als Bestätigung über die ÖVE-gemäße Ausführung der gesamten elektrischen Anlage vorgelegt. Beim Ortsaugenschein sei festgestellt worden, dass die Lagerungen im Freiareal – soweit ersichtlich – keine Grundwasser- oder Brandgefahr darstellten.

b) Schreiben von Mag. H.W. vom 22. November 1999 an die Marktgemeinde K., wonach sie den Antrag auf Umwidmung der Miteigentümerschaft P. bezüglich Adr.*2* vorerst zurückziehe, da die in Renngasse 38 eingemietete Fa. P. Ges.mbH. ihre Tätigkeit weiter betreiben werde.

c) Schreiben der Miteigentümerschaft P. vom 11. November 1999 an die Marktgemeinde K. betreffend Antrag von Bauland-Betriebsgebiet auf Bauland-Wohngebiet.

Die Betriebsgrundstücke in der Adr.*2* des verstorbenen Herrn H.P. befänden sich seit März 1999 im Eigentum der nachfolgenden Erben: 1/3-tel E.P., 1/6-tel G.P., 1/6-tel P.E., 1/6-tel Mag. H.W. und 1/6-tel P.H..

Ein Parzellierungsentwurf sei beigelegt; die Miteigentümerschaft werde von Frau Mag. H.W. vertreten.

d) Schreiben der Marktgemeinde K. vom 8. Mai 1998 an Herrn H.P.. Aufgrund seines Ansuchens vom 9. Juni 1997 und der Rücksprache mit unserem Raumordnungsplaner habe der Gemeinderat in seiner Sitzung am 14. April 1998 das Ansuchen um Umwidmung des Areals in der Adr.*2* sowie entlang der R.Gasse von Bauland-Betriebsgebiet in Bauland-Wohngebiet abgewiesen, da in K. zur Zeit genug Baulandreserven vorhanden seien.

U) In der am 17. Jänner 2008 auf Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

In den Vorladungen zur heutigen mündlichen Berufungsverhandlung sei auch die Umsatzsteuer für 1999 und 2000 als Verhandlungsgegenstand angeführt worden. Da jedoch die Berufung gegen die Umsatzsteuer für 1999 und 2000 mit Telefax vom 1. August 2007 zurückgenommen worden ist, erging daraufhin der Gegenstandsloserklärungsbescheid vom 20. August 2007. Der Gegenstand der heutigen mündlichen Berufungsverhandlung sei somit ausschließlich die Körperschaftsteuer für 1999 und 2000.

Der Referent trägt den Sachverhalt vor.

Die steuerl. Vertretung der Bw. führt zunächst aus, dass für die ursprüngliche Rückstellungsbildung der Abschluss des Mietvertrages relevant sei, die hohe Wahrscheinlichkeit der Entsorgung sei mit der Absehbarkeit der Beendigung des Mietvertrages entstanden. Der Betriebsgegenstand der Bw. sei der Handel mit Altwaren, auf einem kleinen Teil der Fläche erfolge auch die Produktion von Büroklammern. Der Betrieb sei vor rd. 20 Jahren von Herrn H.P. gegründet worden. Dabei sei es sukzessive zur Einlagerung von Altwaren gekommen. Diese Altwaren seien teilweise schwere und nur unter hohen Kostenaufwand zu entfernende Maschinen und Maschinenteile gewesen, die mehrere Tonnen Gewicht pro Stück hatten. Die Notwendigkeit zur Entfernung dieser Stücke sei ab Beginn des Mietverhältnisses gegeben gewesen. Diese Menge der eingelagerten Gegenstände habe sich durch Konkursankäufe und Ankäufe von Versteigerungen fortlaufend erhöht.

Im Jahr 1999 habe es eine Verständigung zwischen der Miteigentümergeinschaft und der Bw. als Mieterin gegeben, das Mietverhältnis zu beenden und das Grundstück zu verkaufen. Die Gründe zu diesem Entschluss seien gewesen:

- a) die Miteigentümergeinschaft sei an einem Liquiditätszufluss interessiert gewesen. Die Vermietung der Liegenschaft habe keine annähernd befriedigende Rendite erbracht;

- b) die Miteigentümer hätten sich nach dem Tod von Herrn H.P. im März 1999 zunehmend zerstritten;
- c) aus den Umwidmungsanträgen aus dem Jahr 1999 sei ersichtlich, dass eine Verwertung der Liegenschaft nach einer Umwidmung in Bauland-Wohngebiet möglichst zeitnah erstrebt worden sei, um einen möglichst hohen Gewinn zu erzielen;
- d) eine Verwertung der Liegenschaft sei deshalb notwendig gewesen, da andernfalls ein Abbruchbescheid gedroht hätte. Es werde auf die Verhandlungsschrift vom 11. August 1999, letzter Absatz, verwiesen. Es sei somit bereits 1999 Handlungsbedarf gewesen, einen Käufer für die Liegenschaft zu finden.

Der FA-Vertreter erwidert darauf, dass die steuerliche Vertreterin auf dem Standpunkt stehe, dass die beabsichtigte Auflösung des Mietvertrages rückstellungsbegründend sei. Sie stütze sich dabei auf diesbezügliche Aussagen in der Vor-BP. Es sei jedoch bereits 1999 klar gewesen, dass der Betrieb fortgeführt werden würde. Zu den tonnenschweren Maschinen und Maschinenteilen wies der FA-Vertreter darauf hin, dass deren Entsorgung in den vorgelegten Belegen nicht dokumentiert sei. Die Entsorgung von Gegenständen sei beim Altwarenhandel eine betriebsübliche Tätigkeit (siehe dazu auch Stellungnahme des FA vom 20. August 2007). Weder der Abschluss noch die in Aussicht genommene Beendigung des Mietvertrages könne als rückstellungsbegründend angenommen werden. Es gehe nur um eine wirtschaftliche Maßnahme, die eine Entsorgung erforderlich mache. Nur ein verwirklichter Tatbestand, der eine Entsorgung eines Gegenstandes notwendig mache, könne eine Rückstellung begründen. Deshalb werde nochmals beantragt, die beantragte Rückstellungsbildung im Jahr 1999 nicht anzuerkennen.

Die steuerliche Vertreterin sagte dazu aus, dass sie dem letzten Einwand des FA-Vertreters grundsätzlich zustimme, aber es habe keine Verseuchung des Bodens stattgefunden, sondern eine Einlagerung von Gegenständen. Deren Einlagerung sei in vielen Jahren angehäuft worden. Die Notwendigkeit des Abtransportes sei nicht gegeben gewesen, solange die Kündigung des Mietvertrages nicht absehbar gewesen sei. Deshalb sei nach ihrer Ansicht das Jahr 1999 begründend für die Entsorgungsrückstellung.

Die Großmaschinen hätten nicht verkauft werden können (musealer Charakter), sie seien daher als normaler Betriebsaufwand nicht verbuchbar gewesen. Die Fa. S. habe den Schrott abtransportiert (siehe dazu die Wiegescheine). Die Tankrechnungen seien deshalb vorgelegt worden, weil der Abtransport von eingelagerten Gegenständen teilweise auch mit eigenen KFZ erfolgt sei. Die Betriebsfortführung im Jahr 1999 stehe im Zusammenhang mit der Zurückziehung des Umwidmungsantrages. Die Miteigentümer hätten deshalb länger Käufer für die Liegenschaft gesucht, weil Industrieland schlechter verkauft werden konnte.

Der FA-Vertreter entgegnete dieser Argumentation, dass die beabsichtigte Kündigung eines Mietvertrages nicht begründend für eine Entsorgungsrückstellung sei, weil auch nicht die absurde Auffassung bestehe, dass eine Abfertigungsrückstellung erst dann gebildet werden könne, wenn mit dem Arbeitnehmer über die bevorstehende Arbeitsplatzkündigung gesprochen werde.

Die steuerliche Vertreterin antwortete auf dieses Argument dahingehend, dass 1999 deshalb die Rückstellung höher dotiert worden sei, weil in diesem Jahr erstmals die hohe Wahrscheinlichkeit zum Vermögensabfluss bestanden habe.

Auf mündlichen Vorhalt des Referenten sagt die steuerliche Vertreterin aus:

Die Auflösung von S 220.670,00 an Rückstellungsbetrag sei aufgrund der Vor-BP erfolgt, um die Gleichheit von Handels- und Steuerbilanz herzustellen. Die im Jahr 1999 dotierten S 200.000,00 seien aufgrund von Angaben der Bw. rückstellungserhöhend gebucht worden, weil seitens der Bw. S 450.000,00 als notwendiger Entsorgungsbetrag angegeben worden sei. Von den Handelswarenvorräten könne nicht unbedingt auf die Rückstellungsdotierung geschlossen werden, weil entsorgt worden seien nur jene Gegenstände, die nicht handelsüblich haben verkauft werden können. Lediglich von 2004 auf 2005 sei ein erhebliches Sinken der Handelswarenvorräte aus der Bilanz ersichtlich.

Hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides für 2000 werde die Berufung zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist für das Jahr 1999 die Anerkennung der Erhöhung einer Rückstellung für Entsorgung in der Höhe von S 200.000,00.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- a) Die Bw. betreibt seit dem Jahr 1980 einen Handel mit Waren aller Art, Ex- und Import von beweglichen Sachen, Grundstücksverwertung aller Art und die Beteiligung an Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Betriebsgegenstand (OZ 6/Dauerbelege/KöSt-Akt).
- b) In der Bilanz zum 31. Dezember 1999 wird eine Rückstellung für Entsorgung in Höhe von S 434.326,00 ausgewiesen, für dieselbe Rückstellung beträgt der Wert zum 31. Dezember 2000 S 413.326,00. Die Aufwandsposition „Entsorgung und Reinigung“ (Kto. XYZ) betrug 1999 S 288.404,09 (davon Dotierung Rückstellung Entsorgung S 200.000,00), im Jahr 2000 lautet diese Konto „Reinigung durch Dritte“ und weist einen Aufwand von S 58.657,63 aus (siehe Bilanzakt, Bilanzen 1999 und 2000).
- c) Mit Schreiben vom 8. Mai 1998 teilte die Marktgemeinde K. Herrn H.P. mit, dass sein Ansuchen um Umwidmung des Areals Adr.*2* sowie entlang der R.-Gasse von Bauland-

Betriebsgebiet in Bauland-Wohngebiet abgewiesen worden sei, da in K. zur Zeit genug Bauland-Reserven vorhanden seien [siehe Abschnitt T), d)].

d) Mit Schreiben vom 11. November 1999 stellten die Erben des H.P. und seit März 1999 Miteigentümer der gegenständlichen Liegenschaft den Antrag die Betriebsgrundstücke in der Adr.*2* in Bauland-Wohngebiet umzuwidmen [siehe Abschnitt T), c)].

e) Mit Schreiben vom 22. November 1999 teilte die Vertreterin der Miteigentümerschaft der Betriebsliegenschaft, Frau Mag. H.W., der Marktgemeinde K. mit, dass der Antrag auf Umwidmung der Liegenschaft Adr.*2* vorerst zurückgezogen werde, da die in Renngasse 38 eingemietete Fa. P. Ges. mbH. ihre Tätigkeit weiter betreiben werde [siehe Abschnitt T), b)].

f) Verhandlungsniederschrift vom 11. August 1999 der Bezirkshauptmannschaft Baden, in der u.a. ausgeführt, wird, dass die im genehmigten Plan (Bescheid vom 5. August 1991) eingetragenen Abbruchobjekte zum Teil nach wie vor bestünden. Herr P.E. erklärte für die Bw., dass er binnen einem Jahr die Abbrüche vornehmen werde oder um den Weiterbestand der im Plan eingetragenen Abbruchobjekte unter Anschluss eines Sanierungskonzeptes ansuchen werde [siehe Abschnitt T), a)].

g) Mit Schreiben vom **31. Jänner 2003** teilte die Bw. der Miteigentümerschaft P. Folgendes mit:

- Wie Sie wissen, befinden sich die von uns angemieteten Hallen in K., Adr.*1 in desolatem Zustand. Laut Gewerbebehörde müßten die einzelnen Grundstücksnummern zusammengelegt werden, die Hallen teilweise erneuert oder abgerissen und Pläne zur Verfügung gestellt werden.

- Sie haben weder einer Zusammenlegung zugestimmt, noch möchten Sie sich an den notwendigen Sanierungsarbeiten finanziell beteiligen. Weiters müssten wir eine Umstrukturierung der Firma aus notwendigen wirtschaftlichen Überlegungen heraus durchführen, wobei eine Standortverlegung des Restlagers entweder nach XY oder in den Teil der nicht genützten Halle der Fa. M.GmbH denkbar wäre.

- Aus diesen Gründen kündigen wir das Mietverhältnis zum **31. Dezember 2004** und werden Ihnen bis zu diesem Zeitpunkt die Hallen und Freilagerfläche in geräumten und gereinigten Zustand übergeben.

- Über einen neuen Mietvertrag für Büroräumlichkeiten werden wir zu gegebener Zeit mit ihnen in Verbindung treten, wobei es denkbar wäre, die bisherigen (Büroräumlichkeiten) weiterzubenützen [siehe Abschnitt O), Beilage 1)].

h) Das Konto „Handelswarenvorräte“ (ausgenommen Heftklammern) weist in den Jahren 1997 bis 2005 folgende Endbestände aus [siehe Bilanzheft]:

31.12.	Beträge in S	Beträge in €
--------	--------------	--------------

des Jahres		
1997	2,661.816,67	193.441,76
1998	3,057.668,67	222.209,45
1999	2,873.700,00	208.839,92
2000	2,962.200,00	215.271,47
2001	2,870.824,00	208.630,92
2002	2,205.398,00	160.272,53
2003	2,357.346,00	171.315,00
2004	1,107.703,00	80.499,92
2005	819.608,00	59.563,22

i) Die Summe der Erlöskonten weisen in den Jahren 1997 bis 2005 folgende Jahreswerte auf [siehe Bilanzheft]:

Jahr	Beträge in S	Beträge in €
1997	11,408.429,80	829.082,93
1998	6,019.024,92	437.419,60
1999	6,742.209,27	489.975,46
2000	9,001.570,15	654.169,61
2001	3,839.833,59	279.051,59
2002	3,735.306,00	271.455,27
2003	3,938.271,00	286.205,34
2004	4,999.519,00	363.329,24
2005	2,296.475,00	166.891,38

j) Das Konto 3104 „Rückstellung für Entsorgung“ weist folgende Jahresendbestände auf [siehe Bilanzheft]:

31.12. des Jahres	Beträge in S	Beträge in €
1997	455.000,00	33.066,14
1998	455.000,00	33.066,14
1999	434.326,00	31.563,70
2000	413.326,00	30.037,57
2001	388.326,00	28.220,75
2002	388.326,00	28.220,75
2003	388.326,00	28.220,75
2004	329.643,00	23.956,11
2005	15.855,00	1.152,23

Anm.: Der Wert für das Jahr 1999 errechnet sich aus der laut Vor.BP im Jahr 1999 vorgenommenen außerbilanzmäßigen Zurechnung von S 220.674,00 und der Rückstellungsdotierung von S 200.000,00.

k) Die Berufung betreffend den Körperschaftsteuerbescheid für 2000 vom 2. April 2003 wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung zurückgenommen.

II) körperschaftsteuerliche Beurteilung:

§ 7 Abs. 1 KStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung lautet: Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 bestimmt, dass Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4), und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und diesem Bundesgesetz.

§ 7 Abs. 3 leg. cit. normiert, dass bei Steuerpflichtigen, die aufgrund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen.

§ 5 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung ordnet an, dass für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 können Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden, wobei diese gemäß Abs. 3 nicht pauschal gebildet werden dürfen. Die Bildung einer Rückstellung nach der vorhin angeführten Gesetzesstelle ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Die Bw. ist aufgrund der Rechtsform, in der sie tätig wird, nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet (Formkaufmann) und erzielt demnach Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Außerdem ist sie im Firmenbuch unter der Rubrik FN ZZZ t beim Landesgericht Wiener Neustadt eingetragen, womit gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend sind. Nach dieser Gesetzesstelle ist die Bw. bei der Gewinnermittlung zur Bildung von Rückstellungen verpflichtet, auch wenn steuerrechtlich nur die in § 9 Abs. 1 EStG 1988 formulierten Rückstellungen anerkannt werden (vgl. W. Doralt – H.G. Ruppe, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Rz 401). Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) führt in ständiger Rechtsprechung aus, dass im Hinblick auf die Vorrangigkeit steuerrechtlicher Grundsätze (insbesondere der Leistungsfähigkeits- und Periodengewinngrundsatz) Rückstellungen ungeachtet des Maßgeblichkeitsprinzips des Handelsrechtes steuerlich nur dann anzuerkennen sind, wenn mit dem Entstehen einer Schuld aufgrund der bisherigen Erfahrungen ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit zu rechnen ist (vgl. VwGH vom 28. März 2000, 94/14/0165).

Weiters ist zu beachten, dass bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten eine Verpflichtung gegenüber Dritten gegeben sein muss. Dies ist z. B. bei Verbindlichkeitsrückstellungen aufgrund privatrechtlicher Verpflichtungen u.a. auf vertraglicher Grundlage der Fall. Alle Verpflichtungsarten haben gemeinsam, dass gegenüber Dritten eine Leistungsverpflichtung besteht, die mit hoher Wahrscheinlichkeit in der Zukunft zu einem Vermögensabfluss führt. Für Verbindlichkeitsrückstellungen gilt der Grundsatz der Einzelbewertung (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke: EStG, Kommentar Bd. I, Anm. 7 zu § 9). Im Fall der Bw. wurde aber im BP-Bericht vom 25. August 1999 unter Tz 16 eine Auflösung der Entsorgungsrückstellung im Ausmaß von S 220.674,00 vorgeschrieben und in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 gewinnerhöhend berücksichtigt. Zum Ausgleich dieser Gewinnerhöhung wurde jedoch die Entsorgungsrückstellung wiederum zum 31. Dezember 1999 um S 200.000,00 erhöht. Diese Vorgangsweise entspricht aber nicht dem vorhin angeführten Grundsatz der Einzelbewertung dieser Rückstellung. Dies gilt auch unter Berücksichtigung der Aussage der steuerlichen Vertreterin in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass die Erhöhung der Entsorgungsrückstellung für 1999 nach den Angaben der Bw. vorgenommen worden sei. Unter diesem Gesichtspunkt ist auch darauf hinzuweisen, dass in den Verwaltungsakten erst dem Berufungsschreiben vom 16. Juni 2003 ein undatiertes Entsorgungsangebot über € 40.000,00 (= S 550.412,00) beigelegt wurde und damit erstmals aktenkundig ist, welche Entsorgungskosten die im Jahr 2003 bei der Bw. gelagerten Altwarenvorräte ungefähr verursachen würden. Auch aus dem zweiten mit der Berufung vorgelegten Angebot vom 2. November 2002 lässt sich nicht konkret auf das Jahr 1999 rückschließen, dass der in der mündlichen Verhandlung genannte Entsorgungsbetrag von S 450.000,00 bereits in der Bilanz für 1999 habe ausgewiesen werden müssen. Andererseits hätte, wenn diese Anbotsschreiben der Bw. schon 1999 vorgelegen wären, die Entsorgungsrückstellung insgesamt um S 315.000,00 höher dotiert werden müssen.

Im Fall der Bw. ist unstrittig, dass sie aufgrund des Abschlusses des mündlichen Mietvertrages vor rd. 20 Jahren mit dem damaligen Eigentümer der Liegenschaft H.P. (nach dessen Tod im März 1999 sind seine Erben als Miteigentümer als Vermieter aufgetreten) verpflichtet war, im Falle der Kündigung des Mietvertrages die Liegenschaft besenrein räumen zu müssen. Da aber der VwGH dem Grundsatz der periodenrichtigen Gewinnermittlung den Vorrang vor dem Grundsatz der Gesamtgewinnbesteuerung einräumt, ist es im vorliegenden Fall von entscheidender Bedeutung, in welchem Gewinnermittlungszeitraum der Entstehungsgrund für die Erhöhung der Entsorgungsrückstellung zuzuordnen ist. Dies gilt umso mehr, als unterlassene Rückstellungsbildungen oder –dotierungen gewinnwirksam nicht nachgeholt werden können (vgl. Doralt, EStG, 7. Aufl., Kommentar, Bd. I, Tz 172 f. zu § 4).

Überdies ist hervorzuheben, dass die Marktgemeinde K. im Mai 1998 Herrn H.P. mitteilte, dass sein Ansuchen, eine Umwidmung der Liegenschaft von Bauland-Betriebsgebiet zu Bauland-Wohngebiet vorzunehmen, nicht bewilligt werde [siehe Punkte I), c) bis e)]. Ein solches Ansuchen wurde abermals im November 1999 von den Erben des Herrn H.P. an die Marktgemeinde K. gestellt, welches jedoch mit Schreiben vom **22. November 1999** zurückgezogen wurde. Dies mit der Begründung, dass die Bw. ihre Betriebstätigkeit auf der angemieteten Liegenschaft weiter betreiben werde. Daraus kann nicht gefolgert werden, dass zum Bilanzstichtag **31. Dezember 1999** angenommen werden musste, dass die Bw. in absehbarer Zeit diese Liegenschaft besenrein räumen müsse. Wenn die Betriebsfortführung noch Ende November 1999 expressis verbis außer Streit stand, war die Absehbarkeit der Kündigung des Mietvertrages zum Bilanzstichtag 1999 nicht gegeben. Damit gab es aber auch kein Erfordernis die Entsorgungsrückstellung zu diesem Bilanzstichtag zu erhöhen, weil eine besenreine Räumung der gemieteten Liegenschaft damals in absehbarer Zeit nicht erforderlich werden konnte. Denn die Übersicht des Erlöskontos [siehe Punkt I), i)] zeigt, dass im Jahr 2000 mit S 9,001.570,15, der zweithöchste Jahreserlös im Zeitraum 1997 bis 2005 erzielt wurde. Dabei ist aber aus der Übersicht des Kontos „Handelswarenvorrat“ ersichtlich, dass der Handelswarenerlös für 2000 nicht eine Verminderung des Handelswarenvorrates an Altwaren zur Folge, sondern bis zum Jahr 2003 einen Bestand von rd. S 2,357.346,00 (= € 171.315,00) aufwies. Erst im Jahr 2004 sank dieser Handelswarenvorrat auf rd. die Hälfte des Jahreswertes von 2003, sodass ein Abverkauf des Lagers an Altwaren in diesem Jahr angenommen werden kann. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass die Bw. im Jahr 2004 mit S 4,999.519,00 (= € 363.329,24) den dritthöchsten Jahreserlös im Zeitraum 1997 bis 2005 erzielte. Der unabhängige Finanzsenat geht aufgrund dieser Analyseergebnisse davon aus, dass das Erfordernis der Absehbarkeit der besenreinen Räumung der Liegenschaft Adr.*2* jedenfalls im Jahr 1999 nicht angenommen werden kann, sondern erst mit der Absendung des Kündigungsschreibens vom 31. Jänner 2003. Die steuerliche Vertreterin der Bw. hat in der mündlichen Berufungsverhandlung selbst eingeräumt, dass die Notwendigkeit des Abtransportes der in mehreren Jahren angehäuften Gegenstände nicht gegeben gewesen sei, solange die Kündigung des Mietvertrages nicht absehbar gewesen sei.

Soweit in der mündlichen Berufungsverhandlung argumentiert wurde, dass die Miteigentümerschaft an einem Liquiditätszufluss (durch Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft) interessiert gewesen sei, ist zu erwidern, dass nach dem erstmaligen Ablehnen eines Umwidmungsansuchens durch die Marktgemeinde K. im Jahr 1998 die Miteigentümerschaft am 22. November 1999 einen neuerlichen Umwidmungsantrag von Bauland-Industriegebiet auf Bauland-Wohngebiet stellte. Es war aus der Sicht des Jahres 1999 völlig unrealistisch, anzunehmen, dass eine diesbezügliche Umwidmung der Liegenschaft so umgehend

vorgenommen werden würde, dass noch für 1999 hätte behauptet werden können, eine besenreine Liegenschaft müsste in absehbarer Zeit hergestellt werden. Dies gilt umso mehr als die Miteigentümerschaft an einem möglichst hohen Verkaufspreis interessiert war, was auch bedeutet, dass für die Käufersuche eine längere Zeitspanne hat eingeplant werden müssen. Unter diesem Aspekt sind keine konkreten Umstände erkennbar, nach denen mit dem Entstehen einer höheren Verbindlichkeit oder eines Verlustes zum Bilanzstichtag 1999 ernsthaft gerechnet werden musste.

Auch der Verweis auf die Verhandlungsniederschrift vom 11. August 1999 lässt nicht erkennen, warum die Liegenschaft in absehbarer Zeit hätte geräumt werden müssen. In dieser Niederschrift erklärte Herr P.E. als Geschäftsführer der Bw., dass er binnen einem Jahr entweder die Abbrüche vornehmen werde oder um den Weiterbestand der im Plan eingetragenen Abbruchobjekte unter Anschluss eines Sanierungskonzeptes ansuchen werde. Weiters wurde im letzten Absatz dieser Niederschrift festgehalten, dass die Lagerungen im Freiareal – soweit ersichtlich – keine Grundwasser- oder Brandgefahr darstellten. Wie schon aus den oben angeführten Erlös- und Handelswarenvorratszahlen ersichtlich ist, wurde seitens der Bw. eindeutig zugunsten der unverminderten Fortführung der Geschäftstätigkeit für mehrere Jahre entschieden. Damit mussten aber auch die in der Verhandlungsniederschrift vom 11. August 1999 beanstandeten Mängel soweit behoben worden sein, dass ein Fortbetrieb der Geschäftstätigkeit der Bw. nicht durch die Bezirkshauptmannschaft X untersagt wurde, auch wenn – wie im Schreiben vom 15. Oktober 2007 ausgeführt – die Liegenschaftseigentümer zu einem Kostenaufwand von rd. € 1 Mio. zur Sanierung der Hallen nicht bereit gewesen seien.

Dass laut Aktenvermerk vom 3. September 2007 (!) – übermittelt mit Telefax vom 5. September 2007 – ein Abbruchbescheid für Hallenteile an die Miteigentümerschaft oder an die Bw. ergangen wäre, ist bis dato nicht belegt worden. Hätten diese Hallen seitens der Bw. (teilweise) abgerissen werden müssen, hätte die Bw. in den Jahren nach 1999 nicht eine Geschäftstätigkeit auf so hohem Niveau entfalten können.

Dass die Großmaschinen, die größtenteils musealen Charakter hatten, nicht als normaler Betriebsaufwand verbuchbar gewesen seien, ist zutreffend, doch der Hinweis seitens der Bw. auf die Wiegescheine der Fa. S. zeigt, dass diese zerlegten Maschinen auch erst im Jahr 2005 abtransportiert wurden. Die mit Antwortschreiben vom 26. Juli 2007 vorgelegten 269 Belege sind fast ausschließlich Rechnungsbelege, Wiegescheine und Tankrechnungen aus den Jahren 2004 und 2005. Die Tankrechnungen wurden in der mündlichen Berufungsverhandlung dahingehend erklärt, dass gelagerte Gegenstände auch mit eigenen Kfz der Bw. abtransportiert worden seien. Doch alle drei erwähnten Belegkategorien untermauern die

Rechtsansicht des unabhängigen Finanzsenates, dass im Jahr 1999 noch nicht der Grund für die Erhöhung der Entsorgungsrückstellung um S 200.000,00 erblickt werden kann.

Schließlich ist die in der Berufungsverhandlung bekanntgegebene zunehmende Zerstrittenheit der Miteigentümer nach dem Tod von H.P. im März 1999 ein weiteres Indiz dafür, dass die Entscheidung, ob und wann der Mietvertrag für die gegenständliche Liegenschaft gekündigt werden sollte, erst später getroffen werden konnte und die Kündigungsentscheidung, wie sie im Schreiben vom 31. Jänner 2003 manifestiert ist, zum Bilanzstichtag 1999 noch nicht absehbar gewesen ist.

III) Da in der mündlichen Berufungsverhandlung die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 2. April 2003 zurückgenommen wurde, erklärt der unabhängige Finanzsenat diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos. Das Berufungsverfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 2000 ist somit beendet.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Jänner 2008