

GZ. RV/2331-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr.Jaro Sterbik-Lamina, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien-Umgebung, dessen Bezirk Klosterneuburg nunmehr in den Amtsbereich des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg gehört, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe in Euro (und historischen Schilling) sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung in Höhe von **€ 20.755,36** festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

I.1. Die Berufungswerberin (Bw.) wurde 1990 gegründet, zum Firmenbuch angemeldet und betreibt u.a. seit 1991 eine Frühstückspension in Klosterneuburg, Adresse X. In der Bilanz zum 31.12.1996 nahm sie eine Teilwertabschreibung auf das gesamte Gebäude in Höhe von ATS 2.891.000,00, das sind 50 % des Restbuchwertes, vor.

I.2. Nach erklärungsgemäßer Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1996 fand bei der Gesellschaft eine Betriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 1996 statt, deren Ergebnis im Prüferbericht vom 14. Dezember 1998, AB-Nr. Bp 102/070/98, festgehalten ist. Darin traf das Prüfungsorgan folgende, im gegenständlichen Verfahren einzig strittige Feststellung:

"Tz16) *Teilwertabschreibung 1996*

... wurde eine TW-Abschreibung ... durch Vorlage eines Abbruchbescheides betreffend das Objekt ... geltend gemacht (= 50 % des Restbuchwertes dieses Gebäudes zum 31.12.1996). Diese TW-Abschreibung wird seitens der BP nicht anerkannt.
Es wird lediglich eine Rückstellung für die Kosten der Ersatzvornahme i.H.v. ATS 840.000,- (Betrag lt. Bescheid (des Amtes) der nö. Landesregierung vom 29.4.1997) gebildet."

I.3. Gestützt unter anderem auf diese Prüferfeststellung nahm das Finanzamt – wie vom Prüfungsorgan empfohlen – das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für 1996 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen, dem Prüfungsergebnis entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid.

I.4. In der nur gegen den neuen Sachbescheid erhobenen Berufung vom 15. Februar 1999 führte die Bw. im Wesentlichen aus:

"Die Teilwertabschreibung wurde vorgenommen, weil ein Abbruchbescheid für das Gebäude vorliegt, der bereits in Rechtskraft erwachsen ist. Der Wert des Gebäudes ist durch diesen Bescheid bereits zum damaligen Zeitpunkt stark vermindert worden. Inzwischen liegen Tätigkeiten der Behörde vor, die auf eine mögliche baldige Durchführung des Abbruchbescheides schließen lassen. Unabhängig davon ist jedoch sicherlich eine Teilwertabschreibung bei Vorlage (sic) eines rechtskräftigen Abbruchbescheides durchzuführen. Es wird daher beantragt, den obigen Bescheid insoweit abzuändern, dass die seinerzeit beantragte Teilwertabschreibung anerkannt wird."

Eine Stellungnahme des Prüfungsorgans vom 31.5.2001 dazu, welche der Bw. offenbar nicht zur Kenntnis gebracht wurde, lautete zusammengefasst (Hervorhebungen im Original):

*"... 1996 wurde eine **TW-Abschreibung** ... i.H.v. 50 % des Restbuchwertes des Gebäudes ... begründet durch die Vorlage eines Abbruchbescheides vom **29.4.1997 !!!** für die Frühstückspension geltend gemacht.*

*Seitens der BP ... nicht anerkannt, da im Sinne der Opfertheorie bei **abzureißenden verwendbaren Gebäuden** der Restbuchwert des abgerissenen Gebäudes zu den **Herstellungskosten** eines neu errichteten Gebäudes zählt. Es wurden lediglich die Kosten für die Ersatzvornahme i.H.v. S 840.000,- rückgestellt."*

I.5. Am 9. Juni 2001, einlangend 10. Juni 2001, legte das Finanzamt die Berufung ohne weitere Zwischenerledigung der FLDWNB als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Am 1. Jänner 2003 wurde der UFS-Wien, Senat 15, für das Rechtsmittel zuständig.

II.1. Am 6. November 2003 wurde das Prüfungsorgan vom zuständigen Referenten des UFS als sachverständige Auskunftsperson befragt. Dabei wurden dem UFS vorgelegt:

- Stadtbauamt, Verhandlungsschrift 18. Juli 1991,
Bescheid 18.2.1992 (Abweisung Bauansuchen),
Bescheid 21.2.1992 (Baubeseitigungsauftrag)
- Gemeinderat, Bescheid 3.7.1992 (Berufungsbescheid)
- Bezirkshauptmannschaft, Zl. * (6.11.1998, 25.11.1998)

Im Protokoll über die Befragung der Auskunftsperson ist die mit der Stellungnahme zur Berufung nahezu wortgleich übereinstimmende rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes (Opfertheorie) wiedergegeben.

Befragt zum Rückstellungsansatz für voraussichtliche Abbruchkosten gab die Auskunftsperson an, sie habe im Prüfungsverlauf keine Kenntnis von früheren diesbezüglichen Verfahrensschritten gehabt, daher entzögen sich andere/höhere Auflagen von Abbruchkosten ihrer Kenntnis.

Sie habe sämtliche im Bauakt zum Objekt befindlichen Aktenstücke eingesehen und beigeschafft, weitere Erledigungsstücke aus der Zeit zwischen 1992 und 1998 seien nicht vorhanden gewesen, doch befänden sich nicht näher bezeichnete Aktenstücke laut Auskunft der örtlichen Baubehörde bei Gerichten.

II.2. Niederschrift, Erledigungsstücke der Baubehörden und der Bezirkshauptmannschaft sowie weitere Bedenken des Referenten im UFS gegen den Berufungsantrag wurden der Bw. mit Schreiben vom 9. Dezember 2003 vorgehalten. Darauf antwortete die Bw. wie folgt:

Die Aussage des Prüfungsorgans beziehe sich auf eine Stellungnahme zur Berufung, welche bislang nicht bekannt sei.

Die sogenannte Opfertheorie beziehe sich auf Abbruchkosten bzw. Buchwerte wirtschaftlich nicht mehr nutzbarer Gebäude und sei daher im Streitfall nicht anwendbar.

Der Jahresabschluss 1996 sei erst nach Kenntnisserlangung vom "Abbruchbescheid 29. April 1997" erfolgt. Bis zu diesem Termin sei nach Wissen des Geschäftsführers der Bw. die Möglichkeit einer positiven Erledigung nicht nur möglich, sondern gestützt auf informelle Gespräche sogar wahrscheinlich gewesen.

Eine Teilwertabschreibung sei richtigerweise erst 1996 vorzunehmen gewesen. Natürlich habe dann 1999 eine neuerliche Anpassung bei Einbuchung der zusätzlichen Kosten erfolgen müssen. Eine Bewertung einer Bilanzposition dieser Größenordnung (im Verhältnis zur Bilanzsumme) habe "*sicher Vorrang vor allen anderen Rechtsüberlegungen*". Übermittelt werde der Bescheid vom 29. April 1997 (Amt der nö. Landesregierung). Weitere Unterlagen der Gesellschaft beträfen entweder do. bereits vorliegende Schriftstücke oder den "*Umbau*" 1999 und würden daher nicht übermittelt.

II.3. Der Bw. wurde mitgeteilt, dass die laut Niederschrift vom 7. November 2003 erwogene Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Referenten nunmehr unterbleibe.

Über die Berufung wurde erwogen:

III.1. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Referenten bestand kein Rechtsanspruch, weil ein solcher Antrag nicht eingebracht wurde; sie konnte auch sonst unterbleiben, weil der Sachverhalt geklärt erscheint und das Parteiengehör hinreichend gewahrt wurde.

III.2. In der Sache selbst wird über die Berufung erwogen:

III.2.1. Teilwertabschreibung:

III.2.1.1. Angenommener Sachverhalt:

Der Bw. war bereits nach der Bauverhandlung vom 18. Juni 1991 bekannt, dass das von ihr ohne Baugenehmigung errichtete Bauwerk wegen Überschreitung der örtlich zulässigen Bauhöhe und Geschossanzahl keinen Konsens erlangen würde. Die ablehnende Beurteilung durch die zuständigen Baubehörden erster, zweiter und letzter Instanz (Entscheidungen vom 18. bzw. 21. Februar 1992, 3. Juli 1992 und 5. April 1995) ließ daran keinen Zweifel.

Die Zulassung des von der Baubehörde erster Instanz abgelehnten Bauansuchens im insoweit (Spruchpunkt I.) stattgebenden Berufungsbescheid des Gemeinderates vom 3. Juli 1992, bei gleichzeitiger Abweisung der Berufung gegen den erstinstanzlichen Baubeseitigungsauftrag (Spruchpunkt II.; nunmehr: Baubeseitigung im Ausmaß nicht sanierbarer Konsenswidrigkeit, d.h. hinsichtlich unzulässiger Bauhöhe und Geschossanzahl) ermöglichte es der Bw., den Um- und Rückbau in der aufgetragenen Dimension selbst durchzuführen, ohne den Teilabbruch des Gebäudes im Wege kostenpflichtiger Ersatzvornahme durch die Bezirkshauptmannschaft (BH) hinnehmen zu müssen.

Als die Vorstellung der Bw. gegen den Bescheid des Gemeinderates vom 3. Juli 1992 vom Amt der nö. Landesregierung mit Bescheid vom 5. April 1995, Zi. **, abgewiesen wurde, herrschte bei der Bw. als Bauwerberin völlige Gewissheit über das rechtliche und damit auch wirtschaftliche Schicksal der nicht konsensfähig errichteten Gebäudeteile, ja schlimmstenfalls – mit Ausnahme der baubehördlich verschonten Fundamente – des ganzen Bauwerkes.

Seit 5. April 1995 stand somit die seit 1992 drohende Wertminderung des Betriebsgebäudes dem Grunde nach endgültig fest. Sie war hinsichtlich des betroffenen Gebäudeteiles sowie der zu Buche stehenden anteiligen Herstellungskosten schon seit Ergehen des Titelbescheides vom 21. Februar 1992 wertmäßig annähernd bestimmbar: Einerseits mit einer zeitnahen Kalkulation von Teilabriss- und Umbaukosten durch den seinerzeitigen Bauführer, dessen Berufungen mit erwähntem Berufungsbescheid vom 3. Juli 1992 zurückgewiesen wurden (Spruchpunkt III.) und der daher volle Kenntnis vom Ausgang der Verfahren hatte; andererseits mit einer Ertragsabschätzung durch die Bw., die 1992 annähernd und spätestens 1995 genau wissen musste, welche Erlöse aus dem bisherigen Pensionsbetrieb mit dem Um- und Rückbau künftig verloren gehen würden.

Die Bw. bezeichnetet die nachfolgenden Behördenschritte von BH und Amt der nö. Landesregierung als jenen "Abbruchbescheid", der als Wertminderungsumstand die Pflicht zur Abwertung auf den niedrigeren Teilwert erst ausgelöst habe. Damit verwechselt sie allerdings Ursache und Wirkung: Die von der BH bereits mit Schreiben vom 14. September 1995 (!) angedrohte, sodann mit Bescheid vom 11. Juli 1996 angeordnete Ersatzvornahme des seit April 1995 rechtskräftig aufgetragenen Abbruchs, samt Kostenbestimmung und Auftrag zum Vorauserlag (BH 1996); sowie die hinsichtlich Kostenbestimmung und Höhe des Vorauserlages (Vorauszahlung) teilweise stattgebende Berufungsentscheidung der nö. Landesregierung (1997), erzeugten **nicht** den **Abbruchtitel** und die daraus folgende dauernde Wertminderung des Gebäudes in seiner nicht konsensfähigen Beschaffenheit. Vielmehr zielten diese Behördenschritte lediglich auf die Vollstreckung der bereits rechtskräftigen baubehördlichen

Anordnung, den Bau entweder zu beseitigen oder konsensfähig abzuändern. Erst das beharrlich bauvorschriftwidrige Verhalten der Bw., welches in der Fortdauer des konsenswidrigen Bauzustandes nach dem 5. April 1995 zum Ausdruck kam, veranlasste die Baubehörde, die faktische Umsetzung des Rechtszustandes durch Einleitung der Ersatzvornahme (via BH) zu erzwingen. Dieses Vorgehen war somit – abgesehen von seinem bloßen Vollstreckungscharakter – eine wenig überraschende Folge der Verzögerungstaktik der Bw., die offenkundig auf Zeitgewinn und Nachsicht "praeter legem" setzte, übrigens erst 1999-2000 durch eigene Maßnahmen den konsensfähigen Zustand des Gebäudes herstellte und sich so letztlich doch der Ersatzvornahme samt deren Kosten zu entziehen vermochte.

Die bloße Behauptung der Bw., es hätte noch 1992-1996 die Hoffnung, ja Wahrscheinlichkeit bestanden, in "informellen Gesprächen" mit der Baubehörde für das Bauwerk eine nachträgliche Baugenehmigung (und Benützungsbewilligung) zu erlangen, findet in der streng gesetzeswahrenden Verwaltungspraxis gerade dieser umweltbewussten und für Ortsbildpflege notorisch sensiblen Stadtgemeinde Klosterneuburg sowie des für die Erledigung von dagegen erhobenen Vorstellungen zuständigen Amtes der nö. Landesregierung ganz allgemein keine Bestätigung; und fällt angesichts der vor Höchstgerichten unbekämpft gebliebenen konkreten Behördenschritte 1992/1995 in sich zusammen.

Der Grund für die Vornahme einer Teilwertabschreibung just im Streitjahr lag nicht im Hervorkommen des wertbegründenden Umstandes erst mit Bekannt werden von beabsichtigten Vollstreckungsmaßnahmen, sondern vielmehr – darauf sei, unbeschadet der Irrelevanz für die rechtliche Beurteilung des Streitpunktes, doch hingewiesen – in dem erkennbaren Motiv der Bw., den dank Anlagenverkauf um ATS 8,8 Mio. herausragenden Jahresgewinn erheblich zu drücken, zumal sich die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 1996 durch den Abzug verrechenbarer Vorjahresverluste allein (ATS 1.747.450,-) nicht auf Null verringerte.

III.2.1.2. Die Bw. ist auf Grund ihrer Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet und hat dabei insbesondere die, auf die Steuerbilanz durchschlagende Bewertungsvorschrift des § 204 Abs. 2 HGB zu befolgen (vgl. *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz*, in: *Straube, HGB*, 2. Bd Rechnungslegung, Tz. 23 zu § 204 Abs. 2). Demnach sind "*Gegenstände des Anlagevermögens ... bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ... außerplanmäßig auf den niedrigeren Wert abzuschreiben, der ihnen am Abschlusstichtag unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen beizulegen ist*".

Ein im Umfang seiner konsenswidrigen Beschaffenheit auf Dauer nicht betrieblich nutzbares, insoweit wertgemindertes Betriebsgebäude wäre nach kaufmännischer Vorsicht bereits im Jahr des Entstehens der Verpflichtung zum Rückbau mit dem niedrigeren, voraussichtlich rettbarem Nutzenpotenzial entsprechenden, Teilwert anzusetzen, nach § 204 Abs. 2 HGB aber spätestens im Jahr des endgültigen Feststehens dieser Verpflichtung abzuwerten. Erhellt sich der am Abschlussstichtag beizulegende Wert erst infolge späterer Rettungs- oder Verschlechtungsaussicht, so ist die Wertberichtigung an dem für die Werterhellung maßgeblichen Abschlussstichtag entsprechend zu adaptieren.

Im vorliegenden Fall entstand die Verpflichtung zum Rückbau oder Abriss am 21. Februar 1992 und stand am 5. April 1995 endgültig fest; die Zwangsvollstreckung wurde am 14. September 1995 angedroht. Mit der Durchsetzung des Rechtszustandes war seit 1995 im Sinne völliger Gewissheit ernsthaft zu rechnen.

Je nachdem, wann die Bilanzerstellung für das Jahr 1994 erfolgte – dies geht aus den regelmäßig erst nach Mitte des Folgejahres eingereichten Bilanzen nicht hervor – wäre daher die, bis dato kalkulatorisch nicht dargestellte, Wertminderung mit einer außerplanmäßigen Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert in der Bilanz zum 31.12.1994 oder zum 31.12.1995 zu erfassen gewesen (§ 204 Abs.2 HGB, Abwertungspflicht). Die seinerzeit unterlassene Abwertung auf den niedrigeren Teilwert zieht, weil hier zwingendes Handelsrecht gilt, eine Bilanzberichtigung zum 31.12.1994 oder 1995 nach sich und kann daher (Maßgeblichkeitsgrundsatz) nicht mit steuerlicher Wirkung zu einem späteren Abschlussstichtag nachgeholt werden.

Spätere Adaptierungen des 1994 oder 1995 berichtigten Teilwertes würden übrigens zu keiner weiteren Abwertung und zu keinem entsprechenden Aufwand in Nachjahren führen, weil die im fortgesetzten Bauverfahren getroffenen Umbaumaßnahmen (z.B. Versetzen einer Garage, Schaffung von zwei Gästezimmern statt einer Terrasse) verloren geglaubtes Nutzenpotenzial retten konnten.

III. 2.2. Rückstellung für Vorauserlag der Abbruchkosten bei Ersatzvornahme:

Zu der vom Finanzamt angesetzten Rückstellung "Auftrag zum Kosten-Vorauserlag für Abbruch" wird erwogen:

III.2.2.1. Es wird angenommen, dass die Bw. eigene Um- und Rückbaumaßnahmen so lange wie möglich hinauszögerte, um Zeit zu gewinnen und weil sie sich in der (falschen) Hoffnung wiegte, eine Baugenehmigung unter Nachsicht der behördlichen Auflagen ohne

Bauabänderung doch noch zu erlangen. Aus den Bauverfahren geht jedoch klar hervor, dass die Bw. dem drohenden Zwangsabbruch durch Herstellung eines konsensfähigen Bauwerkes letzten Endes zuvorkommen würde, wobei ihr die an den Tag gelegte Geduld der Behörden mit dieser Verzögerungstaktik nach dem 5. April 1995 zugute kam. Entsprechende Bedenken des UFS im Vorhalt vom 9. Dezember 2003 ließ die Bw. unerwidert.

Aus Sicht der bilanzverantwortlichen Geschäftsführung war demnach seit 21. Februar 1992 (bestätigt am 3. Juli 1992 und 5. April 1995) bis zur Durchführung des Um- und Rückbaus ab 1999, somit auch bei Bekannt werden des den angefochtenen Vollstreckungsbescheid bestätigenden Berufungsbescheides vom 29. April 1997, mit einem künftigen Aufwand für eigene Baumaßnahmen einschließlich Teilabbruchkosten ernsthaft zu rechnen. Mit einem Rückersatz von Kosten für die Ersatzvornahme war hingegen nicht ernsthaft zu rechnen, weil es nach dem erkennbaren Willen der Bw. niemals dazu kommen sollte und auch niemals kam.

Über den mit 29. April 1997 in nunmehr rechtskräftig bestimmter Höhe angeordneten Vorauserlag kann, da der Zwangsabbruch samt Abtransport nicht wieder verwerteter Gebäudeteile (als potenziell kostenverursachender Grund) aus Sicht der Bw. nie wirklich erfolgen sollte, nichts anderes gesagt werden: Denn dieser Vorauserlag minderte, als bloßes Deposit für die Voraus-Deckung allfälliger Zwangsabbruchkosten in der Zukunft, noch nicht das Vermögen der Gesellschaft, weil er bei Unterbleiben der Zwangsmaßnahme als bloße Vorauszahlung zu keinem Aufwand führte und somit auf keiner Verbindlichkeit beruhen würde, der sich die Bw. nicht mehr entziehen könnte.

III.2.2.2. Gemäß § 198 Abs. 8 Z. 1 HGB sind Rückstellungen zu bilden

"...für ungewisse Verbindlichkeiten, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind."

Die Ungewissheit einer Verbindlichkeit kann sich auch bloß auf ihr Bestehen beziehen; etwa weil auf Grund der Rechtslage Zweifel über eine tatsächliche Verpflichtung bestehen oder weil zweifelhaft ist, ob alle für das Entstehen der Verbindlichkeit maßgeblichen Sachverhaltselemente bereits realisiert sind. Doch ist ein bestimmter Grad der Konkretisierung der Verbindlichkeit erforderlich. Mit ihrem Be- oder Entstehen muss ernsthaft gerechnet werden. Der Kaufmann darf sich aus rechtlichen oder faktischen Gründen, insbesondere unter Bedachtnahme auf die Wahrung der Unternehmensfortführung, dem vollen Wirksamwerden der Verpflichtung nicht mehr entziehen können (*Nowotny/M. Tichy, in Straube (Hg.), a.a.O., Tzz. 133 und 133a zu § 198 HGB*).

Für ungewisse Verbindlichkeiten ist im Sinne des Realisationsprinzips dann mittels Rückstellung vorzusorgen, wenn diese zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht, insbesondere rechtlich entstanden sind. Es kommen demnach alle gegenüber Dritten möglicherweise bestehenden Leistungsverpflichtungen in Betracht, die zu einem Vermögensabfluss in der Zukunft führen. So werden z.B. im Schrifttum (zit. bei *Nowotny/M.Tichy*, a.a.O., Tz. 141) unter Berufung auf ein BFH-Judikat aus 1975 auch Rückstellungen für Abbruchkosten bei u.a. öffentlich-rechtlicher Verpflichtung anerkannt. Allerdings zählen Verpflichtungen, die in der Zukunft zu Herstellungskosten führen (dazu weiter unten), nicht zu den rückstellungsfähigen ungewissen Verbindlichkeiten (so BFH vom 19.8.1998, XI R 8/96, BB 1998, 2632; dem zustimmend *Nowotny/M.Tichy*, a.a.O., Tz. 131) .

Wendet man die Bilanzierungsvorschriften des HGB für (Verbindlichkeits-) Rückstellungen auf den angenommenen Sachverhalt (III.2.2.1.) an, so ergibt sich Folgendes:

- Eine Verbindlichkeit der Bw. für "Rückersatz von Kosten der behördlichen Ersatzvornahme" hat zu keinem Zeitpunkt bestanden - eine Ersatzvornahme war noch nicht erfolgt – und drohte auch nicht ernsthaft, weil die Bw. die Ersatzvornahme durch in Wahrheit stets favorisierte eigene Umbaumaßnahmen zu vermeiden wusste und sich so einer entsprechenden Leistungsverpflichtung ohne weiteres entziehen konnte. Eine solche Rückstellung durfte daher weder handels- noch steuerrechtlich gebildet werden.
- Da die Bw. keinerlei Rückstellung gebildet hat, bleibt nach dem über die geltend gemachte Teilwertabschreibung (anteiliger Buchwert des abzureißenden Gebäudeteils) Gesagten zu prüfen, ob und gegebenenfalls wann sie für die öffentlich-rechtlich seit 21. Februar 1992 begründete, am 5. April 1995 endgültig feststehende Verpflichtung, das Bauwerk entweder durch Abbruch zu beseitigen oder konsensfähig zu machen, mit einer Rückstellung nach Handelsrecht vorzusorgen gehabt hätte; und ob dies von der Abgabenbehörde im Streitzeitraum steuerlich nachzuholen war. Entscheidend ist dabei unter anderem, ob die Abbruchverpflichtung in der Zukunft zu Herstellungskosten führen würde und deshalb aktivierungspflichtig ist, oder ob der von Vernichtung bedrohte Teil des Buchwertes und die Abbruchkosten einen in der Abrissperiode sofort absetzbaren Aufwand darstellen. Soweit es sich nämlich um (künftige) Herstellungskosten handelt, ist die Bildung einer Rückstellung für die zu Grunde liegende Verpflichtung ausgeschlossen (*Nowotny/M.Tichy*, a.a.O., Tz. 131).

Das Finanzamt hat sich bei seiner Beurteilung der geltend gemachten Teilwertabschreibung auf die – nach den hier angestellten Überlegungen irrelevante – **Opfertheorie** gestützt, die vom VwGH in ständiger RSpr vertreten wird. Demnach ist der Aufwand für einen in

Neubau(hier: Umbau-)absicht vorgenommenen Abbruch von noch funktionsfähigen/verwendbaren Gebäuden (Gebäudeteilen) aktivierungspflichtig (*Hofstätter/Reichel/et al.*, § 6 allgemein, Tz. 35, mwN), während er bei Verneinung der Opfertheorie durch außerplanmäßige Abschreibung nicht wieder verwerteter Gebäudeteile samt den Abbruchkosten ieS als (verlorener) Aufwand der Abrissperiode zu erfassen wäre (dieser Ansicht *Beiser*, in: ÖStZ 2004/143, mit weiteren Nachweisen; so auch *W. Doralt*, EStG-Komm³, § 6 Tz. 89).

Zunächst kommt es darauf an, ob die vom Abbruch betroffenen Gebäudeteile noch weiter verwendbar waren. Dabei sind auch rechtliche und wirtschaftliche Umstände zu berücksichtigen. Während die weitere bautechnische Vollfunktionsfähigkeit des konsenslosen Gebäudes außer Frage steht, ist dessen wirtschaftliche Verwendbarkeit auf Dauer nach dem Ausgang der Bauverfahren (5. April 1995) im Umfang der nicht konsensfähigen Bauwerksteile (Obergeschosse) auf Grund der rechtlichen Umstände zu verneinen: Denn die Verpflichtung zum Teilabriß musste zu einem Verlust von Bauhöhe und Geschossen, und konnte somit ohne gleichzeitigen Umbau zu einer Verringerung der Funktion und des Nutzenpotenzials, nicht aber zu deren Erhöhung, führen. Insoweit liegt nach Auffassung des UFS keine Herstellung vor, deren Aufwand allenfalls – folgt man der Opfertheorie – zu aktivieren wäre; insoweit bleibt die Kritik des Schrifttums an der Rechtsprechung des VwGH ohne Belang.

Der eigentliche Abbruchaufwand auf sodann verlorene Funktionsteile und Nutzenpotenziale ist prinzipiell in der Abrissperiode als a.o. Aufwand abzusetzen. Allerdings wäre dafür bereits in der Handelsbilanz jener Periode, in welcher die (öffentliche-)rechtliche Verpflichtung dazu entstanden ist, mit einer Rückstellung vorzusorgen. Gleichermaßen gilt jedenfalls für Kosten eines Umbaus, soweit dieser den Verlust von Nutzenpotenzial nicht verhindert. Nach vereinzelter Schrifttumsmeinung (zit. bei *Beiser*, a.a.O.) sind sogar die Kosten eines, das Nutzenpotenzial sowie Buchwert und Verkehrswert *bloß rettenden* Umbaus nicht zu aktivieren sondern als verlorener Bauaufwand sofort abzuschreiben.

Hingegen sind nach *Beiser*, a.a.O., Pkt 9.5., etwa die Restbuchwerte abgerissener Gebäudeteile im Ausmaß der Wiederverwertung als Herstellungskosten der neu errichteten Gebäudeteile zu aktivieren, und findet insoweit eine Vermögensumschichtung von Altbau in Neubau statt. Soweit die Altbausubstanz aber entsorgt, z.B. auf Mülldeponien verbracht wird, findet keine Vermögensumschichtung statt.

Ob die Opfertheorie radikal aufzugeben ist (Argumente dafür zitiert *Beiser*) oder zur Begründung der Aktivierungspflicht mit dem Argument einer Vermögensumschichtung von

Altbau auf Neubau, so etwa bei Umbau mit Teilabriß, weiter herangezogen werden kann (dieser Ansicht *Beis*ers wird zugestimmt), sei hier dahingestellt: Denn Passivierungszeitpunkt und Höhe einer allfälligen Rückstellung hängen von ihrer Bildung auf den maßgeblichen Abschlusstichtag und von den damals gegebenen Marktpreisen für Bauleistungen, wie Abtragung von Gebäudeteilen und deren Entsorgung, ab. Der künftige Abbruchaufwand wurde von der Bw. gar nicht rückgestellt. Im angefochtenen Bescheid des Finanzamtes wurde der Aufwand zu einem nicht maßgeblichen Abschlusstichtag und obendrein mit einem unzutreffenden Rückstellungsansatz erfasst: Da die Bestimmung von Ersatzvornahmekosten und Rückersatz durch die Behörden (BH 1996 bzw. endgültig Amt der nö. Landesregierung 1997) bloß einen Zwangsabbruch bis auf die Fundamente betraf, durfte dieser Wert für die Abschätzung der Kosten eines von der Bw. selbst vorgenommenen Teilabrisses (bei Betriebsfortführung uno actu mit dem Umbau, der ab 1999 auch erfolgte), nicht herangezogen werden. Denn ein im Auftrag der Bw. tätiger Bauführer würde die reinen Abriss- und Entsorgungskosten im Rahmen eines Umbaus, wenn er sie überhaupt gesondert in Rechnung stellte, niedriger kalkulieren als von den Behörden für die Ersatzvornahme allein veranschlagt. Die Teilwertabschreibung der Bw. überstieg denn auch die Umbaukosten 1999 – 2000.

Sollte in einer Rückstellung für eigene, auf öffentlich-rechtlicher Verpflichtung beruhende künftige Kosten für einen Teilabriß mit Nutzenpotenzial vernichtender Wirkung keine nach § 9 Abs. 1 EStG 1988 unzulässige Aufwandsrückstellung zu erblicken sein, so wäre sie bereits im Jahr des Ergehens des Titelbescheides (21. Februar 1992) zu bilden und im Jahr der endgültigen Bestätigung dieses Titels (5. April 1995) allenfalls zu adaptieren gewesen. Da dies (mit kalkulatorisch nachvollziehbarer Begründung für den Wertansatz) jedoch gänzlich unterblieb, kommt eine steuerliche Nachholung von Amts wegen zu einem späteren Abschlusstichtag von vornherein nicht in Betracht.

Nur nebenher – und bereits ohne Spruchrelevanz – wird angemerkt, dass nach dem Ergebnis der 1999 und 2000 durchgeführten Umbauten (z.B. wurden mit dem Umbau einer Terrasse zwei zusätzliche Pensionszimmer geschaffen, und eine beanstandete Garage versetzt) nicht einmal der Verlust von Nutzenpotenzial erkennbar ist, dass nach der Darstellung in den Bilanzbeilagen 1999 und 2000 kein abgrenzbarer verlorener Bauaufwand erwuchs, ein solcher auch zu den Abschlusstichtagen 1992-1996 offenbar nicht drohte, und dass Rückstellungen dafür niemals gebildet wurden. Zudem konnte die Pflicht zur Herstellung eines konsensfähigen Bauzustandes auch zu Aufwendungen führen, die eine Werterhöhung des Gebäudes gegenüber dem bisherigen Zustand bewirkten, weil nunmehr erstmals seine dauernde

wirtschaftliche Nutzung rechtlich zulässig wurde. Andererseits erscheint es fraglich, ob ein aus vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Missachtung erwachsener verlorener Baumehraufwand überhaupt betrieblich (Sphäre der GmbH) veranlasst, oder eher dem alleinigen Geschäftsführer und de facto Alleingesellschafter als Eigentümer des Grund und Bodens zuzurechnen ist. Ähnlich wie bei der Beurteilung von Aufwendungen, die aus verbotswidrigem Handeln erwachsen (z.B. Verwaltungsstrafen und die Kosten diesbezüglicher Verfahren) könnte der Abzug als Betriebsausgabe *im zutreffenden Jahr* (hier: der Kostenverpflichtung, 1992 oder 1995) mangels betrieblicher Veranlassung versagt werden.

Die im angefochtenen Bescheid von Amts wegen nachgeholte Rückstellung von ATS 840.000,- - "für die Kosten der Ersatzvornahme" war daher in Abänderung des Bescheides gewinnerhörend hinzuzurechnen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP	2,221.125,00
zuzüglich "Rückstellung – Ersatzvornahme"	840.000,00
Einkünfte laut Berufungsentscheidung	3,061.125,00
	= €
	22.461,28

Wien, 19. März 2004