

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

15.02.1994

Geschäftszahl

93/14/0175

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rätin Dr. Hutter, über die Beschwerde des K in X, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 6. Juli 1993, Zl. 236/19-3/88, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1984 bis 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Einkommen- und Gewerbesteuer 1984 und 1985 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, hinsichtlich Einkommen- und Gewerbesteuer 1986 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.660,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Aufwändersatzmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt ein Elektroinstallationsunternehmen und einen Handel mit derartigem Installationsmaterial sowie Elektrogeräten. Er ermittelt seinen Gewinn gemäß § 5 EStG 1972. Im Februar 1985 wurde ihm die Änderung des Bilanzstichtages vom Kalenderjahresende auf Ende März eines jeden Kalenderjahres bewilligt. Er erwarb im Dezember 1984 zu seinem Betriebsvermögen eine Liegenschaft mit Haus und Nebengebäude. Im Herbst 1985 begann der Beschwerdeführer sämtliche Räume im Parterre des Hauptgebäudes und die in dessen 1. Stock gelegenen Räume umzubauen (Versetzen und Neuerrichten von Zwischenmauern, Einbau von Zentralheizung und Naßeinheiten, Neugestaltung des Portals, Errichtung eines Vordaches, Fenstererneuerung usw.), um solcherart für seinen Betrieb geeignete Geschäftsräume im Erdgeschoß und Büroräume im

1. Stock zu gewinnen. Außerdem baute er den Dachboden zu einer abgeschlossenen Wohnung aus, die der Dauervermietung zugeführt werden sollte. Eine Wohnung im 1. Stock blieb wie vor dem Erwerb der Liegenschaft durch den Beschwerdeführer von einem Dauermieter bewohnt, dessen Mietverhältnis unter Mietenschutz steht. Im Dezember 1984 erhielt der Beschwerdeführer den Auftrag zu Elektrikerarbeiten in einer Erlebnistherme (in der Folge: E) zur Werklohnsumme von rund S 4,819 Mio.

Der Beschwerdeführer schätzte die Aufteilung des Kaufpreises für die Liegenschaft von rund S 1,947 Mio unter Zugrundelegung eines eingeholten Gutachtens so ein, daß hievon S 0,338 Mio auf Grund und Boden entfielen, der Rest auf Gebäude. Aufwendungen für Adaptierungen des Gebäudes behandelte der Beschwerdeführer als Betriebsausgaben. Zum Bilanzstichtag 1986 brachte er halbfertige Arbeiten von S 3,29 Mio im Zusammenhang mit dem Auftrag E zum Ansatz.

Auf Grund der Ergebnisse einer 1987 erfolgten Betriebsprüfung gelangte das Finanzamt zu einer anderen Aufteilung des Liegenschafts Kaufpreises nach dem Verhältnis der Verkehrswerte zwischen Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits, wodurch sich die Bemessungsgrundlage für die AfA des Gebäudes auf rund S 1,014 Mio ermäßigte. Den Adaptierungsaufwendungen erkannte das Finanzamt die Betriebsausgabeneigenschaft ab, weil es sich um keinen wiederkehrenden Erhaltungsaufwand handle, sondern um Maßnahmen zur Anpassung des Gebäudes an die Betriebserfordernisse des Beschwerdeführers, allenfalls um nachgeholte Instandsetzungsaufwendungen und damit um aktivierungspflichtige Herstellungs- oder Anschaffungskosten, und zwar auch hinsichtlich des im Wirtschaftsjahr 1985/1986 als Betriebsausgabe behandelten Betrages von S 134.643,--. Das Finanzamt schied die Bilanzposition "halbfertige Arbeiten" im Zusammenhang mit dem Auftrag E aus, behandelte den Auftrag als erfüllt und abgenommen, weil die E bereits

1985 fertiggestellt, baubehördlich kollaudiert und vom Auftraggeber in Betrieb genommen worden sei, zumal nur mehr unwesentliche Nachtragsarbeiten ausstünden, für die eine Rückstellung von S 130.000,-- anzusetzen sei.

Der Beschwerdeführer erhob gegen die Bescheide des Finanzamtes Berufungen. Er bestritt die vom Finanzamt vorgenommene Kaufpreisaufteilung, behauptete, daß seine Aufteilung einem anlässlich des "Verkaufes der Liegenschaft" erstellten Gutachten entspräche, und legte dieses Schätzungsgutachten eines Immobilientreuhänders mit dem Rechtsmittel vor. Im Laufe des weiteren Berufungsverfahrens unterbreitete der Beschwerdeführer der belangten Behörde noch das Gutachten eines Architekten aus 1991 über Gebäudeschätzung und begehrte dessen Berücksichtigung im Zusammenhang mit der von ihm selbst vorgenommenen Rückführung der Gutachtenswerte auf den Zustand des Gebäudes vor dem Umbau. Zu Unrecht habe das Finanzamt im Wirtschaftsjahr 1985/1986 die oben bezifferten Erhaltungsaufwendungen nicht anerkannt. Hievon entfielen S 99.500,-- auf die Fenstererneuerung, der Rest auf eine Vielzahl von Kleinreparaturen, die bei einem älteren Gebäude üblich seien. Es handle sich dabei nicht um nachgeholten Instandsetzungsaufwand. Auch sei mit diesen Aufwendungen das Gebäude nicht an die betrieblichen Erfordernisse angepaßt worden. Die Wohnung im 1. Stock sei mietengeschützt, weshalb die Behandlung als nachgeholter Instandsetzungsaufwand nicht in Frage komme. Weiters bestritt der Beschwerdeführer die vom Finanzamt angenommene Gewinnrealisierung aus dem Auftrag E bis zum Bilanzstichtag 1986, weil die Endinstallation erst nach Fertigstellung durch die Baufirma durchführbar gewesen sei. Sämtliche Arbeiten, die den Badebetrieb nicht beeinflussten, hätten erst 12 Monate nach Inbetriebnahme der Anlage fertiggestellt sein müssen. Dies sei aus organisatorischen und arbeitstechnischen Gründen notwendig gewesen. Die Benützungsbewilligung für die Flüssiggasanlage und das Sonnenstudio, worauf sich der Auftrag erstreckt habe, sei erst 1987 erteilt worden. Die erst nach dem Bilanzstichtag 1986 durchgeführten Arbeiten seien nicht unwesentlich.

Mit dem angefochtenen Bescheid erkannte die belangte Behörde den Berufungen in den genannten Punkten keinen Erfolg zu. Sie lehnte es ab, die Anschaffungskosten des Gebäudes durch eine Rückrechnung aus dem Schätzungsgutachten des Architekten vorzunehmen. Sie ging grundsätzlich von den Verkehrswerten des mit der Berufung vorgelegten Gutachtens aus und adaptierte nur den Verkehrswert des Grund und Bodens durch Ausscheidung des vom Sachverständigen angewendeten Abschlages von 50 % für die "Beeinträchtigung durch nichtabbruchfähigen Altbau u. Altmietrecht". Die Aufwendungen von S 134.643,-- für das Gebäude im Wirtschaftsjahr 1985/1986 seien ein anschaffungsnaher Instandhaltungsaufwand und deshalb aktivierungspflichtig; der zeitliche Zusammenhang mit dem im Dezember 1984 erfolgten Erwerb des Gebäudes liege vor. Die Behauptung des Beschwerdeführers, in dem Betrag steckten auch Aufwendungen, die durch erst nach dem Erwerb des Gebäudes aufgetretene Schäden erwachsen seien, wäre zwar von Relevanz, sei aber nicht durch detaillierte Angaben konkretisiert und nachgewiesen worden. Die mietengeschützte Wohnung sei durch die fraglichen Aufwendungen gar nicht betroffen gewesen. Aktivierungspflicht sei auch deshalb anzunehmen, weil es sich um Kosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft der Liegenschaft gehandelt habe. Die Art der Arbeiten lasse erkennen, daß es darum gegangen sei, die Gebäude auf die konkreten Bedürfnisse des Betriebes des Beschwerdeführers hin zu adaptieren. In diese Richtung gingen auch die Angaben im Vorschußansuchen an die Stadt. Das Werk laut Auftrag E sei zum Bilanzstichtag 1986 nahezu vollständig fertiggestellt, lediglich Arbeiten im Betrag von S 130.000,-- seien ausständig gewesen (Händetrockner, Lautsprecher, Uhr im Restaurant, Installationen in der Werkstätte). "Das Werk" sei bereits in Betrieb gegangen, nur die Flüssiggasanlage sei erst später in Nutzung genommen worden. Diese Umstände reichten aus, um die Gewinnrealisierung zu bejahen. Das Risiko der Abnahme sei auf ein unbedeutendes Ausmaß herabgemindert gewesen.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht auf Gebäude-AfA unter Berücksichtigung einer Aufteilung des Kaufpreises nach den Verkehrswerten von Grund und Boden einerseits, Gebäude andererseits, in seinem Recht auf Anerkennung der Erhaltungsaufwendungen auf das Gebäude als Betriebsausgaben und in seinem Recht darauf verletzt, daß der Auftrag E noch nicht im Wirtschaftsjahr 1985/1986 als realisiert behandelt werde; er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb Bescheidaufhebung.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. AUFTEILUNG DER LIEGENSCHAFTSANSCHAFFUNGSKOSTEN

Die subjektive Einschätzung der Kaufpreisanteile durch die Vertragspartner ist entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers für die Abgabenbehörden nicht bindend. Die Aufteilung hat nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen. Hiezu ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (Verwaltungsgerichtshof 14. Jänner 1986, 84/14/0019, ÖStZB 1986, 327, abgestellt auf § 4 Abs. 1 EStG 1972). Von dieser Judikatur abzugehen bietet das Beschwerdevorbringen keinen Anlaß. Die gleichen Überlegungen haben für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1972 zu gelten.

Die belangte Behörde hat es zu Recht abgelehnt, der Aufteilung des Schätzungsgutachten des Architekten aus 1991 zugrunde zu legen, weil dieses das bereits durch den Beschwerdeführer umgebaute Objekt zum Gegenstand hatte. Zutreffenderweise ist die belangte Behörde den Rückrechnungsversuchen des Beschwerdeführers nicht gefolgt, weil sich durch Abzug der "Reparaturkosten geschätzt" vom Wert des umgebauten Gebäudes (vgl. die der Ergänzung der Berufung vom 13. Jänner 1992 beiliegende Berechnung) der Verkehrswert des Gebäudes im Zustand Dezember 1984 nicht ermitteln läßt, sind doch die Umbaukosten nicht der Wertveränderung des Gebäudes durch den Umbau gleichzusetzen.

Die belangte Behörde durfte daher grundsätzlich von dem durch den Beschwerdeführer mit der Berufung vorgelegten Gutachten des Realitätenfachmannes ausgehen. Dieses Gutachten war vom Beschwerdeführer mit seiner Berufung zum Beweis der Richtigkeit der von ihm durchgeführten Aufteilung mit der Begründung vorgelegt worden, es sei zur Kaufpreisfindung herangezogen worden. Das Datum des Gutachtens sprach keineswegs gegen die Richtigkeit dieser Behauptung, kam es für diese doch auf den Inhalt des Gutachtens und nicht auf den Zeitpunkt seiner Ausfertigung an. Erst in seiner Ergänzung der Berufung vom 13. Jänner 1992 vertrat der Beschwerdeführer die Meinung, die von sachverständigen Dritten ermittelten Werte seien "gerechter. Jedoch nur wenn diese bei der Kaufpreisverhandlung nicht mitgewirkt haben." Daß der Realitätenfachmann, der seinerzeit zur Kaufpreisfindung herangezogen worden war und in der Folge das entsprechende Gutachten schriftlich ausgefertigt hat, wie der Beschwerdeführer in der Beschwerde erstmals und damit gemäß § 41 VwGG für den Gerichtshof unbeachtlich, behauptet, keine "objektiven Werte" ermittelt habe, entbehrt jeder nachvollziehbaren Begründung. Die Beziehung eines Schätzsachverständigen zu Kaufvertragsverhandlungen schließt nicht aus, daß von diesem Sachverständigen objektive Werte ermittelt werden, wird doch von den Vertragsparteien gerade eine solche objektive Beratung erwartet.

Weder vom Inhalt noch von der Berufsbezeichnung des Realitätenfachmannes her mußte die belangte Behörde Bedenken gegen die Gutachtensqualität des vom Beschwerdeführer mit der Berufung vorgelegten Schriftstückes haben. Wenn der Beschwerdeführer erstmals vor dem Gerichtshof behauptet, der Realitätenfachmann habe "eigentlich kein Gutachten" erstellt, grenzt dies im Hinblick auf das vom Beschwerdeführer selbst der belangten Behörde mit der Berufung vorgelegte Dokument und dessen Bezeichnung durch den Beschwerdeführer in der Berufung als Gutachten an Mutwillen.

Die Beschwerde verweist auf ein im Juli 1993 für Versicherungszwecke eingeholtes "weiteres Gutachten", das die Berechnungen des Architekten bestätige. Bei diesem Vorbringen handelt es sich um eine gemäß § 41 VwGG unzulässige und daher unbeachtliche Neuerung, behauptet der Beschwerdeführer doch selbst nicht, der belangten Behörde ein derartiges Gutachten angeboten oder gar vorgelegt zu haben. Für einen solchen Vorgang bieten auch die Verwaltungsakten keinen Anhaltspunkt. Abgesehen davon könnte eine Bestätigung des Gutachtens des Architekten der Beschwerde schon deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, weil das Gutachten des Architekten selbst nicht die Liegenschaft im Zustand zum Gegenstand hatte, den sie im Dezember 1984, also vor dem Umbau des Gebäudes aufwies. Die Untauglichkeit der Rückrechnungsversuche des Beschwerdeführers würden daher auch das Gutachten vom Juli 1993 treffen.

Die belangte Behörde hat zu Recht den Abschlag im Gutachten des Realitätenfachmannes von 50 % vom Quadratmeterwert des Grund und Bodens "für Beeinträchtigung durch nichtabbruchfähigen Altbau u. Altmietrecht" nicht übernommen, sondern ausgeschieden. Die Altmietrechte belasten die Liegenschaft in ihrer Gesamtheit gleichermaßen, sodaß sie zu keiner Beeinflussung des allein relevanten Verhältnisses zwischen den Verkehrswerten des bloßen (nackten) Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits führen könnten. Was den Abschlag für "nichtabbruchfähigen Altbau" anlangt, ist dieser deshalb unbegründet, weil es auf den Wert des nackten Grund und Bodens, also den Wert eines unbebauten Grundstückes ankommt. Der Beschwerdeführer behauptet nicht, das von ihm erworbene Gebäude sei nicht mehr verwendbar, sondern abbruchreif gewesen. Auch das Gutachten geht von einem "nichtabbruchfähigen Altbau" aus. Wenn ein an sich noch verwendbares Gebäude abgerissen wird, um einen den Erfordernissen besser entsprechenden Neubau zu errichten, stellen aber die Abbruchkosten des Altgebäudes Herstellungskosten des Neubaus dar (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 31 zu § 6). Eine allfällige Belastung des Wertes von Grund und Boden durch das Gebäude ist daher diesem und nicht dem Grund und Boden zuzurechnen.

Zu Recht rügt die Beschwerde allerdings die Unterlassung der Aufklärung von Differenzen in der Feststellung der Gebäudekubatur. Dabei sind die im Schätzungsgutachten des Architekten angenommenen Werte bedeutungslos, weil sich diese erst aus dem Umbau ergeben haben. Der Beschwerdeführer behauptet jedoch darüber hinaus, daß der Betriebsprüfer selbst die Kubatur des Gebäudes festgestellt und dem Beschwerdeführer in einem - den Verwaltungsakten nicht beiliegenden - Schreiben mitgeteilt habe, woraus sich ein um 233 m³ höheres Volumen habe entnehmen lassen, als es vom Realitätenfachmann seinem Gutachten (1.750 m³) und mit diesem von der belangten Behörde dem angefochtenen Bescheid zugrundegelegt wurde. Die belangte Behörde bestreitet in ihrer Gegenschrift diese Behauptung nicht, sie bringt auch nicht vor, daß ihr die Ermittlungen des Prüfers hinsichtlich der Kubatur unbekannt gewesen seien. Dergleichen läßt sich auch den vorgelegten Verwaltungsakten nicht entnehmen. Die erwähnte Differenz in der Kubatur beträgt 13,3 vH und ist daher nicht vernachlässigbar. Sollte das vom Betriebsprüfer festgestellte Ausmaß stimmen, wäre der Gebäudewert im Verhältnis zum Wert des nackten Grund und Bodens entsprechend höher.

Die belangte Behörde hat daher in einem im Rahmen des Beschwerdepunktes wesentlichen Belang dadurch Verfahrensvorschriften verletzt, daß sie den entscheidungswesentlichen Sachverhalt, nämlich die Ausmaße des Gebäudes im Zeitpunkt seines Erwerbes durch den Beschwerdeführer nicht geklärt und festgestellt hat.

2. HERSTELLUNGS(ANSCHAFFUNGS)- ODER ERHALTUNGS-AUFWAND

Das Gebäude wurde vom Beschwerdeführer ab 1985 auf die oben geschilderte Weise umgebaut. Die Baumaßnahmen wurden in den Baubewilligungsgesuchen und im Zuschußansuchen an die Stadt als Umbau bezeichnet. Da die Raumeinteilungen geändert wurden, erstmals eine Zentralheizung und Naßeinheiten eingerichtet wurden, das Portal neu gestaltet wurde, im Rahmen des Umbaus die Fenster erneuert wurden und im Dachboden eine neue Wohneinheit geschaffen wurde, handelt es sich um eine Anpassung an zeitgemäße Anforderungen von Geschäfts-, Büro- und Wohnräumen für Zwecke des Beschwerdeführers. Das Erdgeschoß des Hauptgebäudes war seinerzeit nur zu einem geringen Teil betrieblich genutzt (ehemalige Gemischtwarenhandlung, Nutzfläche ca. 48 m²) und hatte zum größeren Teil Wohnzwecken gedient (Seite 3 des angefochtenen Bescheides, letzter Absatz). Der Umbau veränderte daher auch das Erdgeschoß des Gebäudes in Geschäftsräumlichkeiten, die den Anforderungen des Geschäftsbetriebes des Beschwerdeführers entsprechen. Dem seinerzeitigen Zustand entsprechend erhalten blieb daher nur die an einen Dauermieter vermietete, unter Mieterschutz stehende Wohneinheit im 1. Stock. Die Veränderungen durch den Umbau sind daher so einschneidend, daß von einer Änderung der Wesensart des Gebäudes gesprochen werden muß. Schon deshalb sind die mit dem Umbau im Zusammenhang stehenden Arbeiten in ihrer Gesamtheit zu betrachten und als Herstellungsaufwand zu behandeln, also zu aktivieren (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Februar 1993, 89/14/0248, und vom 11. Mai 1993, 92/14/0229). Gleichgültig, ob die alten Fenster des vom Beschwerdeführer erworbenen Gebäudes bereits im Erwerbszeitpunkt erneuerungsbedürftig waren oder nicht, stellt die Erneuerung der Fenster durch Verbundfenster - in der technischen Baubeschreibung vom 29. April 1986 zum Baubewilligungsgesuch betreffend den Ausbau des Dachgeschoßes findet sich unter "B. Revitalisierung der Fassade" folgende Aussage: "Fenstererneuerung: im bestehenden Objekt werden sämtliche Fenster im 1. OG erneuert: Kunststoffenster mit Isolierverglasung, artgleich dem EG" - daher einen zu aktivierenden Aufwand dar. Es erübrigte sich somit ein Eingehen auf die Ansicht der belangten Behörde, es liege insofern anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand vor.

Von dem strittigen Betriebsausgabenbetrag des Wirtschaftsjahres 1985/1986 im Ausmaß von S 134.643,- entfiel

- wie die belangte Behörde in der Gegenschrift einräumt - ein Teil (laut Beschwerde angeblich S 99.500,-) auf den Fenstereinbau, der Rest auf diverse Baumaterialien.

Im angefochtenen Bescheid wird dem Einwand, es seien in den Betriebsausgaben auch Aufwendungen enthalten, die erst nach dem Erwerb des Gebäudes aufgetretene Schäden betreffen, einerseits entgegengehalten, daß dies nicht sehr wahrscheinlich sei, andererseits, daß es diesbezüglich an einer Konkretisierung und einem Nachweis fehle. Das erstgenannte Argument ist keine Begründung, sondern eine Vermutung, das letztgenannte aber deshalb nicht berechtigt, weil der Beschwerdeführer von der belangten Behörde nicht aufgefordert worden war, derartige Schäden und die mit ihrer Behebung zusammenhängenden Aufwendungen konkretisiert darzutun und nachzuweisen, allenfalls auch nur glaubhaft zu machen. Der Beschwerdebehauptung, der Differenzbetrag zwischen der Post Fenstererneuerung, die wie oben erwähnt jedenfalls einen zu aktivierenden Herstellungsaufwand darstellt, und dem von der belangten Behörde als anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand aktivierten Betrag entfalle (mit S 30.785,92) auf eine Vielzahl von Kleinreparaturen aufgrund laufender Schadensfälle, stellt daher entgegen der Meinung der belangten Behörde in der Gegenschrift keine unzulässige Neuerung dar. Zum Nachweis der Wesentlichkeit dieses Vorbringens war vom Beschwerdeführer auch nicht zu verlangen, er müßte schon in der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof die erst vor den Verwaltungsbehörden notwendige Konkretisierung und Glaubhaftmachung nachtragen, würde dies doch zu einer Überspitzung des Wesentlichkeitsnachweises vor dem Verwaltungsgerichtshof führen. Die belangte Behörde hätte nämlich von Amts wegen

- allenfalls durch entsprechenden Vorhalt - aufzuklären gehabt, wofür der nicht auf Fenstererneuerung entfallende Betrag tatsächlich verwendet wurde, ob damit Schäden behoben wurden, wenn ja welche und wann diese Schäden entstanden sind. Erst dann hätte sich beantworten lassen, ob diesbezüglich laufende Erhaltungsarbeiten vorliegen, Arbeiten, die in untrennbarem Zusammenhang mit dem Umbau stehen, oder nachgeholter Erhaltungsaufwand und ob letzterenfalls von diesen Arbeiten das mietengeschützte Objekt berührt wird.

In diesem Umfang haftet daher dem angefochtenen Bescheid betreffend 1986 ein weiterer wesentlicher Verfahrensmangel an, weil der entscheidungswesentliche Sachverhalt nicht ermittelt und festgestellt wurde.

3. GEWINNVERWIRKLICHUNG AUS DEM AUFTRAG E

Die belangte Behörde ist nicht davon ausgegangen, daß es sich bei den bis zum Bilanzstichtag 1986 erbrachten Leistungen um selbständige, abgegrenzte Teilleistungen handelte. Sie vertrat vielmehr die Ansicht, daß trotz Nichterfüllung eines Teiles des Auftrages im Wert von S 130.000,- der Auftrag "im wesentlichen" durchgeführt und die Leistung durch den Kontrahenten durch schlüssige Handlungen abgenommen worden sei, weil die baubehördliche Benützungsbewilligung vorliege und die Badeanlage in Betrieb genommen worden sei.

Dieser Rechtsansicht kann der Verwaltungsgerichtshof nicht folgen. Für die wesentliche Erfüllung ist nicht eine bestimmte Relation der Preisansätze für die ausstehenden Leistungen zum Gesamtauftragsvolumen maßgeblich. Andernfalls wären bei einem Milliardenauftrag auch ausstehende Leistungen in Millionenhöhe als unwesentlich zu behandeln. Für die Unwesentlichkeit könnte daher nur die zu vernachlässigende Bedeutung im Gesamtgefüge des Geschäftes und die zu vernachlässigende Höhe des Betrages, der auf die ausstehende Leistung entfällt, von Bedeutung sein. Mit dem von der belangten Behörde herangezogenen Beispiel des Fehlens der Montage einer Steckdose läßt sich die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides nicht unter Beweis stellen, weil dieser Beispielfall mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar ist. Ein Auftragsteil in der Preishöhe von S 130.000,- - für den sich die belangte Behörde daher auch zur Bildung einer Rückstellung genötigt sah - ist nach den Umständen des Falles nicht so unbedeutend, daß er vernachlässigbar und daher unwesentlich wäre. Es kommt daher nicht mehr auf die von der belangten Behörde ebenfalls noch unaufgeklärt gebliebene Frage an, welche Bedeutung diesem Teil des Auftrages im Gesamtgefüge des Geschäftes zukam und ob die Übernahme der Leistung durch den Kunden erst nach Durchführung des ausdrücklich vereinbarten Abnahmeprozesses hätte angenommen werden dürfen, verneinendenfalls, ob sich hinsichtlich Elektrikerarbeiten eine schlüssige Übernahme durch den Kunden bereits aus einer baubehördlichen Benützungsbewilligung und der Inbetriebnahme der Badeanlage erschließen läßt, insbesondere dann, wenn, wie hier, im Vertrag die Fertigstellung von den Badebetrieb nicht beeinträchtigenden Elektrikerarbeiten für die Zeit nach der Betriebsaufnahme vorgesehen war (vgl. Punkt 1. der Zusatzvereinbarung vom 16. Dezember 1984, OZ 26/2 der Verwaltungsakten).

Die belangte Behörde ist daher zu Unrecht von einer Realisierung des Gewinns im Wirtschaftsjahr 1985/1986 ausgegangen.

Durch diese unrichtige Rechtsansicht belastete sie ihren Bescheid betreffend 1986 im Rahmen dieses Beschwerdepunktes daher mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Der angefochtene Bescheid mußte deshalb im Umfang der Anfechtung hinsichtlich der Jahre 1984 und 1985 aus den unter 1. und 2. genannten Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b VwGG, hinsichtlich des Jahres 1986 jedoch gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden.

Die Entscheidung über Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991. Die Abweisung des Mehrbegehrens betrifft die Beilagenstempel für die zweite Kopie des angefochtenen Bescheides, weil gemäß § 28 Abs. 5 VwGG nur eine Kopie vorgelegt werden mußte.