



GZ. RV/1449-W/10,
miterledigt RV/1448-W/10,
RV/1447-W/10, RV/1446-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. RR Erich Radschek, Christian Schuckert und Erwin Agneter im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik über die Berufung der Bw, vertreten durch Minarik Wirtschaftstreuhand Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 2340 Mödling, Bahnhofplatz 1a/2/2, vom 23. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 29. Juli 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 und 2005, Körperschaftsteuer 2004 und 2005 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 und Umsatzsteuer 2006 nach der am 7. November 2013 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig sind folgende, in dem zur Begründung der angefochtenen Bescheide herangezogenen Prüferbericht, getroffene Feststellungen:

Tz 1 – Es liege hinsichtlich des Erwerbes der Geschäftsanteile der Bw durch die XYGmbH ein Mantelkauf vor, der Abzug von Verlusten des Mantels aus 2004 bzw. 2005 in Höhe von € 1.547.718,66 bzw. € 1.154.728,03 stehe daher nicht zu;

Tz 3 – Keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug 2006 aus dem Kauf einer Liegenschaft, da dieser 2002 im Rahmen eines unecht befreiten Grundstücksumsatzes erfolgt und beim

Weiterverkauf 2004 nicht zur Umsatzsteuerpflicht optiert worden sei.

Diese Feststellungen,

sowie die unter Tz 2 angeführte (unstrittige) weitere Feststellung betreffend die nunmehr periodengerechte Abgrenzung einer an die Bw erteilten Gutschrift über € 103.000,00 für nicht erbrachte Fremdleistungen wegen des Grundstücksverkaufes (die Bw bilanziert zum 30. Juni) seien allesamt nicht schon bei Erlassung der ursprünglichen Steuerbescheide (KöSt 2004, 2005; USt 2006) bekannt gewesen, sondern im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen und begründeten die Wiederaufnahme der Verfahren.

Sachverhaltsbezogen wird in der Berichtsbeilage ausgeführt:

Zum angenommenen Mantelkauf

Mit Verträgen jeweils vom 1. Oktober 1999, abgeschlossen zwischen der XYGmbH und der Ö, habe letztere einerseits 100% der Geschäftsanteile an der -Werkstätte-GmbH ("W") und andererseits die ebenfalls in ihrem "Besitz" befindliche Liegenschaft L (Betriebsgelände der "W"; im Folgenden auch: Betriebsgelände) an die XYGmbH übertragen. Gleichzeitig habe sich die Käuferin zur Durchführung umfangreicher Sanierungsmaßnahmen auf dem Betriebsgelände bis Ende 2002 verpflichtet. Als Gegenleistung für die von der XYGmbH durchzuführenden Arbeiten habe sich die Verkäuferin im Junktum der Übertragung des Eigentums an der Liegenschaft und ihres 100%igen Geschäftsanteils an der "W" für einen symbolischen Kaufpreis von jeweils ATS 1,00 bereit erklärt, einen einmaligen Sanierungsbeitrag von ATS 39.500.000,00 an die XYGmbH zu leisten.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 13. März 2000 sei der Firmenwortlaut von "W" auf XYHolding geändert worden und seien gleichzeitig die Geschäftsanteile von der XYGmbH an Herrn XY abgetreten worden. Im Zeitpunkt der "Anteilsübertragung mit 31. März 2000" an die XYHolding" (sic! Irrtum im Prüferbericht) habe sich (deren) Aktivvermögen auf sonstige Forderungen von ATS 1.135,00 und ein Barvermögen von ATS 7.410,00 beschränkt, passivseitig habe die Bilanz abgesehen von der Position Eigenkapital lediglich eine KöSt-Rückstellung von ATS 12.240,00 und ein Verrechnungskonto XYGmbH von ATS 48.171,00 ausgewiesen.

Mit Kaufvertrag vom 22. November 2002 sei die Liegenschaft (Betriebsgelände) um € 435.000,00 (von der XYGmbH) an die XYHolding verkauft worden.

Während bei der Anteilsübertragung vom 31. März 2000 die wirtschaftliche Tätigkeit im Betriebsgegenstand mit "-Werkstätte" angeführt worden sei, habe die Funktion der XYHolding danach allein darin bestanden, die Liegenschaft mit Spekulationsabsicht anzuschaffen, also mit dem Ziel der Weiterveräußerung, wozu es auch am 30. Juni 2004 durch Verkauf an den Grundstücksnachbarn gekommen sei. Als Kaufpreiszahlung seien € 1.600.000,00 vereinbart

worden. Dieser Betrag enthalte keine Mehrwertsteuer, und es finde auch keine Mehrwertsteuerverrechnung statt.

Der Außenprüfer beurteilte den geschilderten Vorgang wie folgt:

Eine Änderung der finanziellen und organisatorischen Struktur (der Bw) sei zweifellos gegeben. Es liege jedoch auch eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur vor: Zwar könnte die bloße Beendigung einer wirtschaftlichen Einheit die Annahme eines Mantelkaufes nicht rechtfertigen. Von einer bloßen Beendigung sei aber gegenständlich nicht auszugehen. Die (bisherige) wirtschaftliche Tätigkeit sei nicht bloß beendet worden, sondern an deren Stelle eine andere getreten, und zwar der Erwerb eines Grundstückes in der Absicht, es nach Möglichkeit wieder zu veräußern. Bei einer bloßen Beendigung würde der An- und Verkauf eines Grundstückes nicht dazugehören. Sei es auch bislang zu keiner weiteren Grundstückstransaktion gekommen, so erfülle der Ankauf des Grundstückes vom 22. November 2002 und dessen Weiterveräußerung am 30. Juni 2004 – ca. 1,5 Jahre später – die wirtschaftliche Betätigung eines zielgerichteten Grundstückshandels. Es könne keine Rede davon sein, dass die frühere wirtschaftliche Betätigung (Werkstätte) und ein spekulativer Grundstückshandel ein und dieselbe wirtschaftliche Tätigkeit umfassten. Zudem sei die frühere wirtschaftliche Tätigkeit nicht einmal in Ansätzen fortgeführt, sondern vollkommen eingestellt worden.

Es handle sich "augenscheinlich" um einen rein steuerlich motivierten Kauf eines Mantels ohne wirtschaftlich relevanten Hintergrund (gemeint: Erwerb nur zur Nutzung von Verlustvorträgen).

Zur Gegenäußerung des geprüften Unternehmens, worin auf einen Aktenvermerk vom 11. Oktober 1999 verwiesen werde -

danach müsse Herr Y das Grundstück von der Voreigentümerin Ö kaufen, da eine Bankgarantie über ATS 39.500.000,00 von der übernommenen "W" nicht gelegt werden könne und die Voreigentümerin Ö die XYGmbH in der Haftung für die Sanierung haben wolle; Y werde nach Abschluss der Sanierungsarbeiten die Liegenschaft dem Verursacher, nämlich der "W", zurückverkaufen; das Haftungsrisiko sei der XYGmbH auf Grund eventueller Restverunreinigungen zu gefährlich -

werde wie folgt Stellung genommen:

Das Argument des Haftungsrisikos werde durch den Bericht des Bundesumweltamtes vom-entkräftet. Darin werde ausgeführt, dass die kontaminierten Bereiche im Zuge der Sanierung entfernt worden seien und Restbelastungen im Untergrund keine Gefahr für das Grundwasser verursachten. Dies sei auch durch laufende Kontrollen während der Sanierungsarbeiten sichergestellt worden. Die Altlast sei laut diesem Bericht als saniert zu bewerten.

Dem Käufer des Grundstückes und der "W"- Anteile seien der oben genannte Beitrag und

öffentliche Förderungen in annähernd gleicher Höhe zwecks Sanierung des Grundstückes zur Verfügung gestanden. Die Zahlung der öffentlichen Teilbeträge sei mit einer vollständigen Beseitigung der Kontaminierung junktiniert gewesen. Der Außenprüfer könne nicht nachvollziehen, welches Risiko nach erfolgreicher Sanierung und damit verbundener Vereinnahmung der Beträge noch bestanden haben sollte. Weiters sei nicht nachvollziehbar, warum das angebliche Restrisiko der (weiteren) Kontaminierung einer Übertragung des Grundstückes auf den Mantel des Verursachers bedurft haben sollte. Die Übertragung des Grundstückes sei rein steuerlich motiviert gewesen: Für den Fall des Entstehens eines Veräußerungsgewinnes habe dieser mit den Verlustvorträgen kompensiert werden sollen. Dem stehe jedoch der angenommene Mantelkauf entgegen. Der Kauf des Grundstückes am 22. November 2002 zwecks Weiterveräußerung gehe über die Beendigung der wirtschaftlichen Tätigkeit des geprüften Unternehmens weit hinaus, sodass es zu einer *Änderung der wirtschaftlichen Tätigkeit* gekommen sei.

Für die im Aktenvermerk vom 11. Oktober 1999 dokumentierte "Vereinbarung", das Grundstück nach Sanierung an die "W" (nunmehr: XYHolding; im Folgenden auch kurz: Y-Holding) "zurück" zu verkaufen (*Anm. UFS*: die Rückverkaufsoption war der Voreigentümerin Ö eingeräumt worden), seien nicht wirtschaftliche Gründe (Haftungsüberlegungen) ausschlaggebend gewesen, sondern die "schon damals im Bedarfsfall angestrebte Verwertung des Verlustvortrages", wofür es aber wegen des Vorliegens eines Mantelkaufes an den steuerlichen Voraussetzungen fehle.

Die "*finanzielle*" (gemeint: gesellschaftsrechtliche) *Struktur* sei mit dem Gesellschafterwechsel und dem Verkauf aller Anteile laut Vertrag vom 01. Oktober 1999 *geändert* worden. Die *organisatorische Struktur* sei mit Einsetzung neuer Geschäftsführer laut Firmenbucheintragung vom 20. März 2000 *geändert* worden. Somit seien alle drei Voraussetzungen für den Mantelkaufatbestand erfüllt.

Nach Aufgabe der bisherigen wirtschaftlichen Tätigkeit wären für die Liquidation der Gesellschaft nur mehr Forderungen und Verbindlichkeiten von unbedeutendem Ausmaß auszugleichen gewesen (aus dem Arbeitsbogen: Reparaturwerkstätten- Umsätze nach 1999 auslaufend; ab 8/2000ff keine mehr; Erlöse Subunternehmer nur 2004; Vermietung und Verpachtung nach 1999 - 2001 gegen Null). Der Ankauf des Grundstückes (Betriebsgelände), welches zuvor niemals im Eigentum der Gesellschaft ("W") gestanden sei, stelle eine werbende Tätigkeit (gemeint: anderer Art) dar, die dazu geführt habe, dass das Grundstück mit Gewinn verkauft werden konnte. Diese Tätigkeit gehe über eine bloße Beendigung einer wirtschaftlichen Einheit hinaus und sei für die Anerkennung der Verlustvorträge schädlich.

Gegen die auf Grundlage des Außenprüferberichtes ergangenen und damit (durch Verweis auf TZZ 1, 2 und 3) begründeten Wiederaufnahme- und Sachbescheide erhob die Bw nach mehreren unerledigt gebliebenen Fristverlängerungsanträgen rechtzeitig Berufung.

Zum Thema **Verlustvortrag** führte sie aus:

Richtig sei, dass der Mantelkaufatbestand bei einer gesamthaften wesentlichen Änderung der Strukturen der Körperschaft (organisatorisch, wirtschaftlich, gesellschaftlich) auf entgeltlicher Grundlage innerhalb eines überschaubaren kurzen Zeitraumes bei unverändertem zivilrechtlichem Weiterbestand den Untergang des Verlustvortragsrechtes bewirke. Sämtliche Strukturänderungen müssten kumulativ vorliegen. Die Vortragsfähigkeit der Vorjahresverluste sei jedoch bei Vorliegen der Mantelkaufelemente nicht beeinträchtigt, wenn (neben den – hier nicht einschlägigen – Fällen des Sanierungstatbestandes nach § 8 Abs 4 KStG 1988 und des Rationalisierungstatbestandes nach § 4 Z 2 UmgrStG) eine bloße Beendigung der bisherigen Einheit im Bereich des Folgeeigentümers stattfinde. Laut den Körperschaftsteuer-Richtlinien 2001 (Rz 1181) und laut UFS, RV/1652-W/02, sei die bloße Beendigung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit im Bereich des Voreigentümers zunächst ebenso unbedenklich wie im Bereich des Folgeeigentümers. Erst eine durch den Folgeeigentümer stattfindende Schaffung oder quantitative Erweiterung der neuen wirtschaftlichen Einheit um zumindest das Dreifache sei somit eine wesentliche Änderung gegeben und verwirkliche den Mantelkaufatbestand. Der wirtschaftliche Grund der Vereinbarung zwischen der VoreigentümerinÖ und der XYGmbH sei die Schließung der wirtschaftlichen Einheit gewesen, die ohne Sanierung des kontaminierten Grundstückes nicht möglich gewesen wäre. Die XYGmbH sei mit der Sanierung des "Betriebes" beauftragt worden. Die Abtretung der Anteile hätte ohne die Auflage der Übernahme des Grundstückes, dessen Sanierung sowie späteren Schließung des Betriebes nicht stattgefunden. Aus finanziellen Gründen sei es der VoreigentümerinÖ nicht möglich gewesen, die Sanierung und Schließung selbst durchzuführen. Vor Sanierung wäre das Grundstück nicht verkäuflich gewesen.

Die Vereinbarung zwischen der Eigentümerin der VoreigentümerinÖ, nämlich B-Holding-Deutschland, und der XYGmbH vom 1. Oktober 1999 regle den Ablauf der Sanierung: Im ersten Schritt seien alle Anteile (der "W") auf die XYGmbH übertragen worden. Im zweiten Schritt hätte das stark kontaminierte Betriebsgrundstück, welches im Eigentum der "W"-Mutter (VoreigentümerinÖ) gestanden habe und bislang an die "W" vermietet worden sei, an die "W", den Verursacher der Kontaminierung, "zurück" verkauft werden sollen. Da nun die "W" über keine ausreichenden finanziellen Mittel verfüge, um eine geforderte Bankgarantie über ATS 39.500.000,00 zu legen und auch die Förderung für die Sanierung nicht "in dieser Form" möglich gewesen wäre, sei das Grundstück für die Dauer der Sanierung an die XYGmbH verkauft worden. Für das Sanierungsprojekt habe die XYGmbH der

VoreigentümerinÖ den Betrag von ATS 39.500.000,00 in Rechnung gestellt; der Rest der Sanierungskosten sei über eine Förderung für Kriegsaltlasten finanziert worden. Unmittelbar nach Abschluss der Sanierung sei das Grundstück – wie geplant – an die "W" GmbH (= die nunmehrige XYHolding) verkauft worden.

Für den Zeitraum der Sanierung habe sich die VoreigentümerinÖ ein Vor- bzw.

Wiederkaufsrecht als Sicherstellung ausbedungen, damit die Sanierung und Schließung auch planmäßig durchgeführt werde.

Keinesfalls habe der Verkauf des Grundstückes der VoreigentümerinÖ an die XYGmbH mit späterem Weiterverkauf an die "W" spekulativen Charakter. Auch der Weiterverkauf an die (Grundstücksnachbarin) sei nicht geplant oder vorhersehbar gewesen. Diese Firma habe aufgrund ihres speziellen Geschäftsfeldes an dem Grundstück trotz Kontaminierungen Interesse bekundet und die Verkaufsverhandlungen aufgenommen. Angesichts der trotz Sanierungsmaßnahmen immer noch gegebenen Belastungen des Grundstückes sei der Kaufpreis für den Verkauf an die (Grundstücksnachbarin) wesentlich höher gewesen als erwartet. Ein anderer Investor hätte dafür keinesfalls einen derart hohen Preis bezahlt. Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO maßgebend. Gegenständlich habe eine Beendigung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit – Unternehmen mit Betriebsgelände – im Bereich des Folgeeigentümers stattgefunden. Die Beendigung der wirtschaftlichen Einheit sei von Anfang an beabsichtigt gewesen. Es werde daher beantragt, die Verlustvorträge anzuerkennen.

Zum Thema **erhöhter Buchwert des abgegangenen Grundstückes** führte die Bw aus: Die Y-Holding habe mit Kaufvertrag vom 22. November 2002 die von ihr (gemeint: vor Altlastensanierung) betrieblich genutzte Liegenschaft von der XYGmbH um EUR 435.000,00 ohne USt erworben. 2004 sei die Liegenschaft ebenfalls ohne USt an die (Grundstücksnachbarin) weiterverkauft worden. 2005 habe bei der XYGmbH eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2000 bis 2002 stattgefunden. Der Grundstücksumsatz an die Bw (Fa. Y-Holding) sei im Zuge dessen ein Prüfungsthema gewesen, da offenbar Vorsteuerbeträge hätten zurückgezahlt werden müssen oder aber der Umsatz als steuerpflichtig zu behandeln gewesen wäre. Das damals geprüfte Unternehmen habe deshalb die Umsatzsteuer für den Liegenschaftsverkauf in Höhe von EUR 87.000,00 nachbelastet. Die Buchhaltung habe diesen Betrag irrtümlich als Vorsteuer abgezogen. Da die Weiterveräußerung der Liegenschaft an die (Grundstücksnachbarin) unecht steuerfrei behandelt worden sei, sei diese Vorsteuer nicht abzugsfähig gewesen und im Zuge der Betriebsprüfung der Y-Holding vorgeschrieben worden. Diese EUR 87.000,00 würden dadurch zum Kostenfaktor und erhöhten 2004 den Buchwert abgegangener Anlagen. Um Berücksichtigung werde gebeten.

Zum Thema ***Umsatzsteuer 2006*** führte die Bw aus:

Der Veräußerer einer Liegenschaft habe die Möglichkeit, den Grundstücksumsatz gemäß § 6 Abs 1 Z 9 a UStG 1994 unecht steuerfrei zu behandeln. In diesem Fall seien die (zuvor) geltend gemachten Vorsteuerbeträge anteilig gemäß § 12 Abs 10 UStG zu berichtigen. Die streitgegenständliche Liegenschaft sei 2002 angekauft worden. Die Umsatzsteuer in Höhe von EUR 87.000,00 sei bezahlt und als Vorsteuer abgezogen worden. 2004 sei die Liegenschaft unecht steuerfrei weiterverkauft worden. Zu diesem Zeitpunkt hätte die Vorsteuerkorrektur in Höhe von 8/10 vorgenommen werden sollen. Aufgrund der späten Fakturierung der Vorsteuer sei diese Korrektur bei der laufenden Buchhaltung übersehen worden. Im Zuge der BP sei der volle Betrag von EUR 87.000,00 gekürzt worden. Die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs 10 UStG betrage jedoch lediglich EUR 69.600,00. Um Berücksichtigung (im Jahr 2006) werde gebeten.

Zur gleichfalls bekämpften Wiederaufnahme der Verfahren führte die Bw hinsichtlich der behördlichen Annahme, dass *nova reperta* vorlägen, nichts aus.

Abschließend beantragte die Bw Entscheidung über die Berufung durch den (gesamten) Berufungssenat des UFS und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS ohne weitere Zwischenerledigung vor, eine Stellungnahme des Außenprüfers zur Berufung holte es nicht ein.

Der UFS ermittelte weiter im Sachverhalt. Dem Arbeitsbogen des Außenprüfers konnten, bezogen auf den Streitzeitraum, weiters entnommen werden.

- Die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse bei der XYHolding (FN1; zuvor bis 31. März 2000 "W" GmbH benannt und hinsichtlich Unternehmensgegenstand und Gesellschafterstruktur im Gesellschaftsvertrag vom 8. September 2006 geändert; im Folgenden kurz: Y-Holding) stellen sich so dar, dass XY diese seit 10. Februar 2000 als alleiniger Geschäftsführer selbständig vertrat und Prokuristen zu diesem Zeitpunkt keine mehr bestellt waren.
- Mit Abtretungsvertrag vom 1. Oktober 1999 hatte die XYGmbH (FN2; 2009 wurde sie im Zuge einer Umgründung mit der Y-TKE-GmbH verschmolzen; im Folgenden nur mehr: Y-GmbH) 100% der Geschäftsanteile an der Y-Holding erworben. In ihrer Stellung als Alleingesellschafterin der Holding wurde sie infolge des 100%igen Anteilserwerbes des XY am 13./31. März 2000 durch diesen abgelöst (Antrag beim FB-Gericht 30. November 2001; Eintragung im FB 6. Dezember 2001). Die Y-GmbH war aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses vom 26. Mai 2000 als übernehmende Gesellschaft mit der Y-T-GmbH. (FN3) als übertragender Gesellschaft verschmolzen worden. XY vertrat die Y-GmbH seit 31. März 1992 bis 14. März 2006 (Eintragung im FB) als handelsrechtlicher Geschäftsführer zunächst selbständig allein, ab 23. Oktober 2003 bis zu seinem Ausscheiden 2006 gemeinsam mit anderen, wechselnden

Person. XY war an dieser Gesellschaft seit deren Ersterfassung mit einer Stammeinlage von ATS 20,099.500,00 beteiligt, weitere Stammanteile iHv ATS 20.099.500,00 hielt die Y-Privatstiftung, mit Stammkapital von ATS 500,00 war G-Y beteiligt. 2007 erfolgte ein vollständiger Gesellschafterwechsel auf die A. (Stammanteil EUR 3.960.651,29) bzw. den RP (EUR 72,67).

Aus Punkt Fünftens, "Garantie- und Gewährleistungszusagen" des Abtretungsvertrages vom 1. Oktober 1999 betreffen die Gesellschaftsanteile an der "W" geht hervor, dass die Übergeberin VoreigentümerinÖ im Hinblick auf die geplante Schließung des Unternehmens einen Mitarbeiter- Sozialplan erstellt hatte (5.2.) und dass sie der Übernehmerin (Y-GmbH) **nur** hinsichtlich jener Verpflichtungen, die "in welchem immer gearteten Zusammenhang mit der Verunreinigung und/oder Sanierung der (Betriebs-) Liegenschaft und/oder dort stattfindenden Abbrucharbeiten stehen", **nicht** zur Freistellung verpflichtet war (5.5.). Der Abtretungsvertrag war aufschiebend bedingt mit der Rechtswirksamkeit des am selben Tag zwischen den Vertragsparteien abgeschlossenen Liegenschaftskaufvertrages betreffend die Betriebsliegenschaft (Siebentens).

In dem – wie oben vereinbart – abgeschlossenen Kaufvertrag vom 1. Oktober 1999 betreffend die dem Betrieb der Werkstätte vormals dienenden Liegenschaft(en) ist unter anderem zu lesen:

Bereits 1997 war der Erstverkäuferin mit Bescheid des LH von NÖ aufgetragen worden, die im Bericht des Umweltbundesamtes 2008 abschließend und näher beschriebenen Altlasten (erhebliche Gefährdung des Grundwassers infolge jahrzehntelanger Verschmutzung des Bodens mit Altölen, Metallen und anderen Problemstoffen) auf den sogenannten "Verdachtsflächen" vollständig zu beseitigen. Die Sanierung der Grundstücke repräsentiere einen Betrag, der ihren Wert bei weitem übersteige (II.2.1. und 2.2.).

In dem am 1. Oktober 1999 abgeschlossenen Vertrag (Rahmenvereinbarung) zwischen der Bw und der VoreigentümerinÖ, welcher auf die oben beschriebenen Verträge hinsichtlich Stammanteils- Abtretung und Liegenschaftsverkauf Bezug nimmt, ist unter Punkt VIII. *Vor- und Wiederkaufsrecht – Call-Option* zu lesen:

"8.1. Das der (Verkäuferin) eingeräumte Vor- und Wiederkaufsrecht hinsichtlich der Liegenschaft ... sowie das dieser Vereinbarung angeschlossene unwiderrufliche Anbot auf Abtretung sämtlicher Geschäftsanteile an der "W" können durch die Verkäuferin nur in den im Punkt 6.4 (i) bis (vi) genannten Fällen ausgeübt bzw. angenommen werden und erlöschen drei Monate nach vollständiger Durchführung der (Altlasten-Sanierungs-) Arbeiten gemäß Punkt 4.3."

8.2. Die (Verkäuferin) verpflichtet sich, nach Erlöschen des (oben genannten) Vor- und

Wiederkaufsrechtes die für die grundbücherliche Löschung erforderlichen Erklärungen zu unterfertigen."

Sobald daher die aufgetragene Altlastensanierung vollständig durchgeführt war, würde das Vor- und Wiederkaufsrecht erloschen sein.

Im Zuge einer am 23. Juli 2013 beim Referenten abgehaltenen Besprechung über offene Sachverhaltsfragen wurden die Vertreter der Amtspartei eingeladen, folgende weitere Ermittlungen durchzuführen:

Zu den Kaufverhandlungen der Y-Holding mit der (Grundstücksnachbarin): Die Amtspartei möge feststellen, wann und mit wem die Verhandlungen aufgenommen wurden. Wann sei der VoreigentümerinÖ bzw. der "W" klar gewesen, dass das Grundstück an die (Grundstücksnachbarin) oder einen anderen Interessenten nach Altlastensanierung verkauft werden sollte?

Zu bislang fehlenden Aktenstücken: Wo befänden sich das Protokoll der Generalversammlung der Y-Holding vom 13.03.2000 und der Vertrag über die Abtretung der Gesellschaftsanteile durch Y-GmbH an XY (angeblich 31.03.2000)? Im Prüferakt seien diese nicht enthalten.

Zur Haftung des XY: Die Amtspartei möge jene Unterlagen beschaffen, die eine Vollhaftung des X für die erfolgreiche Altlastensanierung begründeten.

Zum Zeitpunkt, in dem der Werkstätten-Betrieb der "W" beendet wurde: Die fehlenden Bilanzen der Bw zum 30.06.1999, 2000 und 2001 seien beizuschaffen.

(Die Amtspartei erstattete darüber im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung am 7. November 2013 keinen weiteren Bericht.)

Aus dem durch den Referenten des UFS eingesehenen elektronisch abgespeicherten Arbeitsbogen zu der die Abgaben für 2000 – 2002 umfassenden Außenprüfung bei der Y-GmbH geht unter anderem hervor, dass dieser Gesellschaft seitens der Firma-I-Verwertung-GmbH mit Kostennoten vom 13. Juni 2000 bzw. vom 22. März 2001 Honorare für diverse die Betriebsliegenschaft betreffende Arbeiten in den Leistungszeiträumen Jänner-Mai 2000 bzw. Jänner-März 2001 in Rechnung gestellt wurden. Im Einzelnen betraf dies

- 1. Rechnung: Erstellen eines Verwertungsgutachtens, Aufbereitung der Verkaufsunterlagen, Auswahl der Interessentenliste "und unsere Verkaufsaktivitäten";
- 2. Rechnung: Vermittlung des Grundstückes "W" incl. Verhandlungen (BRD), Ausarbeitung von Finanzierungsvorschlägen, Verkaufsvarianten (Industrie od. Wohngebiet), Wirtschaftlichkeitsberechnung und Untersuchung der Förderungsmöglichkeiten (EU).

Den Ankauf der Liegenschaft durch die Y-GmbH hatte ein anderer Makler vermittelt und ihr dafür am 11. Oktober 1999 Honorarnote gelegt.

Das Betriebsgelände war demnach mindestens seit Anfang 2000 für den Verkauf an einen Investor bestimmt, mit dem Erlöschen des Vor- und Wiederkaufsrechtes der Voreigentümerin hatte die Y-GmbH offensichtlich schon seit Beginn der 1999 vereinbarten Altlastensanierungsarbeiten gerechnet. Wann der Werkstätten-Betrieb eingestellt worden war, ließ sich aus den Prüferunterlagen nicht ableiten, mit Auflassung des unmittelbar angrenzenden (Industrie-) Bahnhofes im Jahr 2000 war dem Werkstätten-Betrieb jedenfalls die erforderliche Infrastruktur verloren gegangen. Die Auflassung des Bahnhofes durch die ÖBB war in den Medien zeitnah bekannt, eine Fortsetzung des Werkstätten-Betriebes am selben Standort erschien bereits damals undenkbar. Einer Auskunft des Chronisten der Stadtgemeinde, vom 23. Juli 2013 zufolge wurde der Werkstätten-Betrieb 1999 eingestellt, die Arbeiter waren mit einem Sozialplan schon davor gekündigt worden.

An wen die Betriebsliegenschaft laut abgerechneten Leistungen des oben erwähnten Immobilienmaklers im Zeitraum Jänner-Mai 2000 bzw. Jänner-März 2001 vermittelt worden war, ließ die Bw auch in der mündlichen Berufungsverhandlung unbeantwortete, Unterlage dazu brachte sie nicht bei.

Den beigeschafften Akten des Amtes der NÖ. Landesregierung sowie dem mit E-Mail vom 26. Juli 2013 übermittelten Begleitschreiben des dortigen Sachbearbeiters ist in Bezug auf die streitgegenständliche Liegenschaft und ihr betriebliche Nutzung bis 1999 Folgendes zu entnehmen:

Das (heutige) BMLFUW habe mit Bescheid vom 6. April 1999 die Berufung gegen den Maßnahmenbescheid der Wasserrechtsbehörde vom 12. Februar 1999 abgewiesen. Mit der aufgetragenen Sanierung sei offensichtlich sehr rasch begonnen worden, erwähnt seien (im Berufungsbescheid) Erhebungsberichte der Gewässeraufsicht ... vom Februar und März 2000. "Damit dürfte die **Einstellung des Betriebes** der "W" wohl nach Einlangen der Berufung und **vor Verkauf des Betriebsareals** an die XYGmbH **im Sommer oder Herbst 1999** durchgeführt worden sein."

Das Sanierungsgeschehen ist im beigefügten Feststellungsbescheid vom 22. März 2002 des Amtes der nö. Landessregierung, Gruppe Wasser, Abteilung Wasserrecht u. Schifffahrt, worin festgestellt wird,

dass die Altlast "Deponie WDW" – äußeres Betriebsareal ordnungsgemäß saniert und dem Maßnahmenbescheid vom 12. Februar 1999 im Wesentlichen entsprochen worden ist,
unter Verweis auf die dort zitierten Gutachten der Amtssachverständigen und mit

Bezugnahme auf die Grundwasserschichtenpläne vom 26. April 2000 und 18. Februar 2002 ausführlich dargestellt.

Einer Auskunft des ehemaligen "W" - Geschäftsführers, vom 5. September 2013 zufolge war der Werkstätten-Betrieb bereits vor Abtretung der Geschäftsanteile der "W" an die XYGmbH eingestellt worden.

Einer Auskunft gemäß § 143 BAO des Grundstückserwerbers I vom 17. September 2013 zufolge hatte dieser, nach Erhalt eines Grundbuchsatzes am 21.06.2004, schriftlich dokumentierte Verhandlungen mit einem Vertreter der Grundstückseigentümerin über den Ankauf der Liegenschaft erstmals am 23.06.2004 geführt und am 24.06.2004 einen Entwurf des Kaufvertrages samt Ranganmerkungsgesuch an das zuständige Bezirksgericht im Wege seines damaligen rechtfreundlichen Vertreters der Grundstückseigentümerin übermittelt. Daraufhin sei der Kaufvertrag beiderseits am 30.06.2004 unterfertigt worden. Wann die Sondierungsgespräche und Verhandlungen tatsächlich begonnen worden waren, ist der erteilten Auskunft gemäß § 143 BAO nicht zu entnehmen.

Der Referent hielt der Bw anlässlich der bzw. im Nachtrag zur Ladung für die mündliche Berufungsverhandlung die oben zusammengefassten Ermittlungsergebnisse vor und ersuchte um Stellungnahme zu den daran anknüpfenden Bedenken gegen das Berufungsvorbringen:

Umsatzsteuer 2006

In den Akten des Finanzamtes finde sich keine Rechnung, mit welcher die XYGmbH der Bw für den Kauf der Liegenschaft (Vertrag vom 22. November 2002) nachträglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt haben sollte. Ursprünglich sei der Liegenschaftsverkauf an die Bw umsatzsteuerfrei erfolgt (kein Hinweis im Vertrag, dass es sich bei den € 435.000,00 um einen Bruttobetrag handelt). Auf dem Buchhaltungs- Konto *Vorsteuern* sei mit Buchungstag 30.06.2006 (Konten-Abschluss zum Bilanzstichtag) ein Umsatzsteuer-Betrag von € 87.000,00 ausgewiesen, der offensichtlich mit der Feststellung des Außenprüfers bei der XYGmbH betreffend den nachträglich verUsteten Grundstücksumsatz 2002 (Ankauf durch die Bw) korrespondieren solle. Die Bw habe diesen Betrag in der Umsatzsteuer- Voranmeldung für den Zeitraum 10/2005 (eingereicht am 10.01.2006, kassenmäßig verbucht am 31.01.2006) unter dem Titel "Berichtigung § 16 UStG" als Vorsteuer abgezogen. Mangels Vorliegen einer Rechnung mit Umsatzsteuerausweis stehe der Vorsteuerabzug insoweit nicht zu. Wie der Bw auf Grund der seinerzeitigen gesellschaftsrechtlichen Verflechtung (XY sei Gesellschafter-Geschäftsführer sowohl der Y-GmbH als auch der XYHolding gewesen) bekannt sein dürfte, habe der Prüfer bei XYGmbH auf die an sich dort zwingend gebotene Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 UStG verzichtet und dafür den Liegenschaftsverkauf an die Bw der Umsatzsteuer unterzogen – ohne dass eine Rechnung an die Bw nachweislich ausgestellt

worden sei. Die umsatzsteuerliche Beurteilung des steuerfreien Liegenschafts-An- und Verkaufes auf Ebene der Bw bleibe davon jedoch unberührt.

Den vorliegenden Akten sei weiters nicht zu entnehmen, dass und wann die Bw die angeblich (2004 oder Oktober 2005?) nachbelastete Umsatzsteuer von € 87.000,00 an die XYGmbH tatsächlich entrichtet habe; um geeigneten Nachweis aus den Büchern werde ersucht.

Mantelkauf

Der UFS ersuche den Geschäftsführer XY um Vorlage jener Beweismittel, die Aufschluss darüber gäben, welche Leistungen die Firma-I-Verwertung-GmbH in den Zeiträumen Jänner-Mai 2000 und Jänner-März 2001 an die XYGmbH erbracht hatte (Honorarnoten im Akt): Laut Leistungsbeschreibung jener Firma habe sie Verwertungsstudien (Industrie- oder Wohnbauprojekt) samt Erkundung/Anwerbung von Kaufinteressenten hinsichtlich der Liegenschaft erbracht sowie 2001 die Vermittlung der Liegenschaft durchgeführt. Bekannt zu geben sei, um welche(n) Interessenten es sich handelte. Es liege nahe anzunehmen, dass die Vermittlung an den Grundstücksnachbarn erfolgte, sei es doch dieser Anrainer gewesen, der größtes Interesse haben musste fremde Dritte, vor allem solche, die – das Betriebsgelände des Anrainers empfindlich störende – Wohnbauprojekte verfolgten, am Erwerb der Nachbargrundstücke zu hindern – was ihm mit dem Ankauf 2004 gelungen sei. Die gesamte Liegenschaft sei hinsichtlich der Altlasten bereits seit 2002 saniert gewesen.

Die Bw habe das gesamte Betriebsgelände **nach dessen Sanierung** im Jahr 2002 erworben (siehe den Feststellungsbescheid des Amtes der Nö. Landesregierung vom 22.03.2002, GZ WA1), als der Reparatur-Werkstätten-Betrieb längst eingestellt war (Sozialplan für die Mitarbeiter spätestens 1999 aufgestellt, Bahnhof 2000 aufgelassen, Auflassung der Werkstätte vor dem Ankauf ihrer Stammanteile durch die XYGmbH am 1. Oktober 1999; der Altlastensanierungs- Auftrag des Landeshauptmannes von NÖ (Bescheid der Wasserrechtsbehörde vom 12. Februar 1997) sei mit abweisender Berufungsentscheidung des (heutigen) BMLFUW vom 6. April 1999 in Rechtskraft erwachsen). Sowohl der Ankauf als auch der Weiterverkauf an I seien auf Betreiben des damals in beiden Gesellschaften hauptverantwortlichen Geschäftsführers und beherrschenden Gesellschafters XY erfolgt. Der zeitliche Zusammenhang dieser Ereignisse in Verbindung mit den 1999 abgeschlossenen Verträgen lasse planmäßiges Handeln der Gesellschafterin Y-GmbH bzw. des dahinter stehenden XY im Sinne eines einheitlichen rechtsgeschäftlichen Willens erblicken.

Dass die Bw im Hinblick auf den 2006 neu definierten Unternehmensgegenstand wohl einer "Vorratsgründung" (mit erhoffter Abzugsfähigkeit der in Vorjahren angesammelten Verluste bei späterer Wiederaufnahme der Tätigkeit) gleichzuhalten sei, ändere nichts an dem einer positiven Beurteilung abträglichen Umstand, dass eine entsprechende Tätigkeit laut den beim

Firmenbuchgericht eingereichten Jahresabschlüssen bis heute tatsächlich nicht ausgeübt werde.

Mit Einschreiben vom 4. Oktober 2013 beantwortete die Bw den Vorhalt des Referenten wie folgt:

Am 29. September 1999 sei die streitgegenständliche Betriebsliegenschaft der "W" von deren Eigentümerin an die XYGmbH verkauft worden. Nach (Altlasten-) Sanierung sei der "Rückverkauf" der Liegenschaft an die Verursacherin, die ehemalige "W" (nunmehr: XYHolding, um EUR 435.000,00 verkauft worden. Mit Rechnung vom 31. Oktober 2005 habe die XYGmbH der Bw die "Vorsteuer" in Rechnung gestellt; diese sei in der UVA für Oktober 2010 unter "§ 16 UStG" gesondert ausgewiesen und abgezogen worden. Der Beleg liege vor (die Rechnungskopie war dem Schreiben angefügt). Am 30. Juni 2004 sei die Liegenschaft um EUR 1.600.000,00 ohne Umsatzsteuer an I verkauft worden.

Die Rechnung vom 31. Oktober 2005 wurde vorgelegt. Sie referiert auf Punkt 1 der Niederschrift über die Umsatzsteuernachschau 2003 sowie Tz 16 des Prüferberichtes betreffend die XYGmbH vom 24. Oktober 2005 und weist die auf den Nettokaufpreis von € 435.000,00 entfallende 20%ige Umsatzsteuer von € 87.000,00 gesondert aus. Die Verbuchung sei auf ein Verrechnungskonto, welches danach ausgeglichen wurde, erfolgt. "D.h. die Zahlung ist erfolgt. Leider ist es uns nicht möglich Buchhaltungsunterlagen der GmbH aus 2005 bereitzustellen, da die Aufbewahrungsfrist abgelaufen ist."

Dem Schreiben war ein Ausdruck des Verrechnungskontos der Rechnungsausstellerin (aus der Buchhaltung der Bw) für 2005 und 2006 beigelegt. Nach Ansicht der Bw "ist der Ausgleich des Kontos der Bezahlung gleichzuhalten."

Die Vorsteuerkorrektur in Höhe von 8/10 werde hingenommen und insoweit die Berufung eingeschränkt; der Betrag sei bereits mit Überweisung vom 21. Oktober 2010 an das Finanzamt überwiesen bezahlt worden. Die Bw ersuche daher um entsprechende Berücksichtigung des Buchwertes abgegangener Anlagen.

Die restlichen (Vorhalts-) Fragen würden innerhalb offener Frist beantwortet.

Mit Eingabe vom 28. Oktober 2013 antwortete die Bw auf die weiteren vorgehaltenen Fragen wie folgt:

"1. Sachverhalt

1999 trat der damalige Geschäftsführer der Reparatur-Werkstätte, in der Folge "W" genannt, an Herrn XY als Geschäftsführer der XYGmbH heran, um eine Sanierung der von "W" benutzten Betriebsliegenschaft, welche in erheblichem Ausmaß kontaminiert war, zu besprechen. Es lag zu diesem Zeitpunkt bereits ein Bescheid zur Sanierung der im

Altlastenkataster ausgewiesenen Altlast an "W" vor. Diese beabsichtigte die Schließung des bisherigen Betriebes der Reparaturwerkstätte, was jedoch nur nach vorheriger, gänzlicher Sanierung der Betriebsliegenschaft von den bestehenden Kontaminationen möglich und zulässig war. Der Sanierungsauftrag wurde nicht von "W", sondern von deren 100%igen Muttergesellschaft an XYGmbH erteilt (in der Folge VoreigentümerinÖ genannt) dies, da VoreigentümerinÖ als Grundeigentümerin neben "W" als Verursacherin für die Sanierung der bestehenden Kontaminationen nach dem Altlastensanierungsgesetz haftpflichtig war. "W" war aufgrund der bestehenden wirtschaftlichen Verhältnisse nicht in der Lage, die erforderlichen wirtschaftlichen Mittel für die Sanierung aufzubringen. Als Bedingung für die Auftragserteilung zur Sanierung verlangte VoreigentümerinÖ von XYGmbH einerseits die Übernahme der Geschäftsanteile an der "W", andererseits den Erwerb der kontaminierten Liegenschaft um (jeweils) ATS 1,00. Hierbei wurde von VoreigentümerinÖ verlangt, dass die Liegenschaft bis zum Ende der Sanierung im Eigentum der XYGmbH bleiben sollte; dies zur Absicherung, dass die Sanierung der Liegenschaft ordnungsgemäß durchgeführt werden konnte. Eine sofortige Übertragung der Liegenschaft an "W" als eigentlichen Verursacher und jahrzehntelangen Nutzer der Liegenschaft, konnte daher erst aufgrund der bestehenden Vertragswerke nach Abschluss der Sanierung von XYGmbH an "W" durchgeführt werden. VoreigentümerinÖ, und dies war Bedingung für den Auftrag, wollte die kontaminierte Liegenschaft vorerst an die XYGmbH übertragen, da diese nach Prüfung der Verhältnisse davon ausging, dass XYGmbH als nunmehrige Eigentümerin einerseits eine sorgfältige Dekontaminierung durchführen würde und andererseits auch bei allfälligen Mehrkontaminationen wirtschaftlich in der Lage war, ein diesbezügliches Risiko zu tragen, womit ein Rückgriff auf die bisherigen Liegenschaftseigentümer(in) VoreigentümerinÖ unwahrscheinlich wurde.

Die Betriebsschließung der "W" inklusive Sanierung der Liegenschaft dauerte mehr als zwei Jahre. In diesen zwei Jahren wurden von "W" unter anderem folgende Leistungen getätigt:

Demontage von auf dem Grundstück befindlichen Waggonen, Ausräumen und Wegschaffen von Werkzeugen, Reparaturmaschinen, Mannschaftsspinden, Mannschaftsküchen, Drehbänken, Möbeln sowie den Abbruch aller Gebäude, mit Ausnahme eines Gebäudes, wo keine Verunreinigung vorlag. Dieses Gebäude wurde in der Folge während der Räumung als Büro der "W" und der XYGmbH benutzt.

Weiters wurden alle Schienenanlagen innerhalb und außerhalb des Gebäudes demontiert und entsorgt, die Abbruchmaterialien der abgebrochenen Objekte entsorgt, sowie zum Abschluss die komplette Sanierung des Bodens und des Grundwassers auf dem Betriebsgelände vorgenommen.

Alle diese Arbeiten wurden in einem Bescheid der NÖ Landesregierung von "W" im Rahmen der Betriebsschließung gefordert. Ohne Erbringung dieser Arbeiten wäre es nicht möglich gewesen, den Betrieb zu schließen.

Wie bereits ausgeführt, erfolgte diese Arbeit in einem Zeitraum von zwei Jahren nach Übernahme der Geschäftsanteile der "W". In diesen zwei Jahren waren zumindest zwei Angestellte bei "W" ständig auf dem Gelände tätig. Diese haben bis zu zwölf Stunden pro Tag die laufenden Räumungsarbeiten überwacht und alle Räumungsschritte protokolliert. Zusätzlich waren natürlich zahlreiche Arbeiter und Angestellte der XYGmbH, sowie Mitarbeiter des Ziviltechnikerbüros* mit der Betriebsschließung beschäftigt. Es kann davon ausgegangen werden, dass im "W" Areal für zwei Jahre laufend über 20 Mitarbeiter tätig waren, um die Sanierung durchzuführen und den Betrieb zu schließen.

XYGmbH beabsichtigte von Anfang an, nach bescheidmäßiger Feststellung, dass die Sanierung abgeschlossen ist, die Liegenschaft zur Verkleinerung eines eigenen Haftungsrisikos an die ursprüngliche Verursacherin und langjährige Nutzerin zu übertragen. Dies geschah mit dem im Berufungsverfahren bereits bekannten Kaufvertrag. Der Kaufpreis entsprach den damals aufgrund von Einschätzungen diverser Berater gegebenen Vorstellungen. Zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft durch "W" war der spätere Käufer, Herr I nicht in Erscheinung getreten und nicht bekannt. Der Verkauf an (diesen) erfolgte aufgrund eines Zufalles und erbrachte einen unerwartet hohen Kaufpreis, welcher sich daraus erklärt, dass die gegenständliche Liegenschaft in unmittelbarer Nachbarschaft bzw. angrenzend an das Betriebsgelände der Firma des Käufers gelegen war und die Bebauung der Liegenschaft mit einer Wohnanlage befürchtete. Weiters rechnete (diese Firma) mit erheblichen und kostenintensiven Auflagen, wie auch unter Umständen in laufende, nachbarrechtliche Auseinandersetzungen (Immissionen und Unterlassungsansprüche) verwickelt zu werden.

Die Liegenschaft ist auch bis heute keiner wie immer gearteten Verwendung durch Herrn I zugeführt worden und dient nur als Abstandsfläche zwischen dem Betriebsgelände und den angrenzenden Nachbarn.

Soweit erinnerlich, wurde der Liegenschafts Kauf von Herrn I selber angebahnt. Die Liegenschaft war damals gar nicht "auf dem Markt".

Der Erwerb der langjährigen, eigenen Betriebsliegenschaft durch "W" zum Zwecke der Vereinigung der Risikoträgerschaft als Verursacher und Liegenschaftseigentümer stellt keine Schaffung einer "neuen Einheit" dar. Wäre die Übertragung dieser Liegenschaft von Voreigentümerin Ö an "W" noch vor Übertragung der Geschäftsanteile an XYGmbH und vor

Durchführung der Sanierung durchgeführt worden, wäre wohl niemand auf die Idee gekommen, dies als Anhaltspunkt für einen späteren "Mantelkauf" zu betrachten. Nichts anderes kann jedoch gelten, wenn der Erwerb dieser Liegenschaft aufgrund vertraglicher Vorgaben der Auftraggeber-Seite zur Vermeidung von Haftungsrisiken auf Seiten des Auftraggebers erst nach Abschluss der Sanierung erfolgen konnte. Auch die nachfolgende Verwertung der ehemaligen Betriebsliegenschaft durch den Verkauf an Herrn I gehört noch zur Schließung des Betriebes bzw. Beendigung dieses Betriebes.

Eine Änderung des Unternehmensgegenstandes im Firmenbuch fand deswegen statt, da im Zusammenhang mit der beabsichtigten Schließung dieser Betriebseinheit keine Waggons mehr repariert wurden.

Tatsache ist, dass nach Übernahme der Geschäftsanteile der "W" durch XYGmbH die Schließungs- und Entsorgungsarbeiten mindestens zwei Jahre andauerten, wobei hier "W" noch eigene Mitarbeiter beschäftigte.

Die (2000 und 2001 beauftragte Makler-) Firma war nach unserer Erinnerung mit Verwertungsstudien im Zusammenhang mit dem betroffenen Grundstück betraut, Herr I war zum damaligen Zeitpunkt noch nicht als Interessent in Erscheinung getreten. Zu den Rechnungen (dieser Firma) können keine Angaben gemacht werden, da diese bei der Abgabepflichtigen nicht mehr vorliegen und sich der Geschäftsführer im Hinblick auf den langen verstrichenen Zeitraum nicht mehr daran erinnern kann.

Der Verkaufserlös von EUR 435.000,00 für die Veräußerung der Liegenschaft von XYGmbH an "W" entspricht dem damaligen geschätzten Liegenschaftswert abzüglich Nachsorgeverpflichtungen, abzüglich Restrisiko. Hierzu muss angemerkt werden, dass eine Nachsorge für eine dekontaminierte Liegenschaft insofern erforderlich ist, da noch mehrere Jahre lang Proben entnommen werden müssen, wobei hier Pumpen und Sonden eingesetzt werden, wobei der Betrieb dieser Pumpen und Sonden, sowie die laufenden Untersuchungen natürlich einen erheblichen finanziellen Aufwand bedeuten. Soweit erinnerlich, waren seitens der Behörde Grundwassersonden-Untersuchungen sowohl auf den eigentlichen Grundstücken, wie auch bei benachbarten Brunnen zweimal jährlich über mindestens 5 Jahren vorgeschrieben. Erst nach jahrelangen Studien und Beprobungen wurde die Altlast als saniert angesehen. Dies wurde nach unserer Erinnerung erst mit Bescheid 2008 von der Behörde bestätigt. Nachkontrollen sind trotzdem weiterhin möglich. Diese Aussage wurde von Herrn XY eidesstattlich bestätigt (Beilage I).

2. Thema "Mantelkauf"

Entgegen den Annahmen des Finanzamtes liegt kein Mantelkauf vor. Die Regelungen zum Mantelkauf (§ 8 Abs. 4 KStG) bezwecken die Reglementierung von Verlustverwertungen durch den Kauf von anderen Körperschaften, wobei verhindert werden soll, dass Gesellschaften nur deshalb gekauft werden, weil sie über hohe Verlustvorträge verfügen. Der Mantelkaufatbestand ist daher nur dann verwirklicht, wenn bei Betrachtung aller Umstände (wirtschaftliche Betrachtungsweise) die Geschäftsanteile nur deshalb übernommen wurden, um die in einer Gesellschaft enthaltenen Verlustvorträge verwerten zu können. Gerade dies ist aber im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Wie bereits umstehend ausgeführt, bestand hinsichtlich der Betriebsliegenschaft der "W" ein umfassender Sanierungsauftrag der NÖ Landesregierung. Die Liegenschaft war eine im Altlastenkataster ausgewiesene Altlast mit der Nummer N. Hierbei standen vorerst Sanierungskosten von bis zu ATS 200 Mio. im Raum. "W" gehörte als Beteiligung indirekt dem Konzern B, einer ausländischen Aktiengesellschaft, deren Interesse es war, sich sowohl von der Liegenschaft, wie auch von der Gesellschaft "W" zu trennen. Auf Seiten B wurde befürchtet, dass eine ungeklärte Situation mit erheblichen, im Raum stehenden Sanierungskosten, Auswirkungen auf den Aktienkurs von B haben hätte können, ganz abgesehen von einem allfälligen möglichen Skandal. Es wurde daher bei der Vergabe des Sanierungsauftrages nicht nur zur Bedingung gemacht, die kontaminierte Liegenschaft zu übernehmen, sondern auch die Geschäftsanteile an "W", um diese aus dem Konzernverbund auszuschneiden. Auch hier war in einem ersten Schritt eine Übernahme der Geschäftsanteile bedingungsgemäß nur durch die XYGmbH möglich, um hier wiederum für den Auftraggeber ein höheres Maß an Gewissheit zu schaffen, dass die Sanierung sorgfältig und gründlich vorgenommen werden würde. Hierbei war auch auf Seiten der XYGmbH von Anfang an geplant, nach Durchführung der Sanierung die Geschäftsanteile von "W" aus dem Besitz der XYGmbH wegen der in "W" befindlichen Restrisiken auszuschneiden, wobei dies nach den Bestimmungen des Auftragsvertrages, ebenso wie eine Veräußerung der Liegenschaft, erst nach Abschluss der Sanierungsarbeiten möglich war.

Abgesehen von obigen Ausführungen liegt ein Mantelkauf auch deshalb nicht vor, da die unbedenkliche Beendigung der bisherigen Einheit im Bereich des Folgeeigentümers nicht schädlich ist.

Die KStR 13 sehen dies (zusätzlich zur Judikatur, siehe Berufung) auch in RZ 995 künftig vor: Die bloße Beendigung oder Verminderung soll noch keine wirtschaftliche Strukturänderung darstellen. Bei einer Beendigung soll erst die Schaffung einer neuen Einheit schädlich sein.

Die Sanierung und Beendigung war der wirtschaftliche Grund der Unternehmensübernahme (siehe auch obige Ausführung, Verträge, Berufung). Ohne Zwischenschaltung der XYGmbH wäre diese nicht möglich gewesen (wirtschaftliche Betrachtungsweise § 21 BAO).

Weiters hat die Firma XYHolding (vormals "W") auch weiterhin Mitarbeiter beschäftigt. Aus dem Firmenbuch der XYHolding (vormals "W") ist ersichtlich, dass z.B. der Geschäftsführer, Ing*, der "W" trotz bereits am 1.10.1999 erfolgter Anteilsabtretung an die XYGmbH noch bis 10.2.2000 tätig war. Auch wenn keine Waggon mehr repariert wurden, war -wie bereits ausgeführt -noch eine zweijährige Tätigkeit zur Schließung erforderlich.

Beweise und Zeugen

Vertrag vom 1.10.1999, Beilage ./F;

Kaufvertrag Liegenschaft vom 29.9.1999, Beilage ./H;

Abtretungsvertrag vom 1.10.1999, Beilage ./G;

Akt des Amtes der NÖ Landesregierung, Gruppe Wasser, Abteilung Wasserrecht und Schifffahrt, WA1-1*, dessen Beischaffung beantragt wird;

Eidesstattliche Aussage des Geschäftsführers XY, Beilage I;

Einvernahme des Geschäftsführers XY, dessen Ladung über die Kanzlei der Vertreterin der Berufungswerberin erfolgen kann. Herr XY möchte persönlich seine Aussage ablegen und ist selbstverständlich auch Willens und bereit, zu einer Verhandlung beim UFS anzureisen und zu erscheinen. Er befindet sich jedoch derzeit in einem amerikanischen Behördenverfahren zur Erlangung einer Daueraufenthaltsgenehmigung. Aus verfahrenstechnischen Gründen ist eine Ausreise derzeit nach Österreich nicht möglich, da in diesem Falle eine Rückreise in die Vereinigten Staaten, wo sich die Geschäftstätigkeit des Herrn XY und der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befindet, derzeit nicht unter einer Vorlaufzeit von 8 Wochen möglich wäre. Eine derartig lange Abwesenheit -wie sie derzeit nötig wäre – ist jedoch für (ihn) aus beruflichen Gründen nicht möglich. Die angestrebte Daueraufenthaltsgenehmigung, und damit die Möglichkeit, ohne Schwierigkeiten anzureisen, wird in 6-8 Monaten erledigt sein, sodass dann eine Anreise des Herrn X zum Zwecke der Ablegung einer Aussage vor dem UFS ohne weiteres möglich sein wird. Zum Beweis hierfür wird eine Stellungnahme der Rechtsanwältin XYZ in der Anlage vorgelegt, Beilage./J.

Weiters beantragen wir zum Beweis unseres gesamten Berufungsvorbringens die Ladung folgender Zeugen:

- I, (Personalie und Adresse genannt);
- Ing*, (Adresse genannt);
- DI V, (Adresse genannt);
- RechtsanwaltR, (Adresse genannt)."

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

1) Mantelkauf:

Mag. Minarik:

"Ich möchte zunächst darauf verweisen, dass die Zwischenschaltung der Berufungswerberin aus Finanzierungsgründen erfolgt ist; wäre bereits von vornherein die "W" Eigentümerin der Liegenschaft gewesen und hätte sie diese verkauft, wäre ich wohl nicht auf die Idee gekommen, einen Mantelkaufatbestand zu unterstellen. Die gewählte Vorgangsweise wurde rein aus haftungsrechtlichen Gründen eingeschlagen."

Rechtsanwalt Dr. Mohn (von der Bw zusätzlich bevollmächtigt):

"Ich möchte betreffend Vorliegen des Mantelkaufatbestandes schon etwas zeitiger einsetzen. Mantelkauf ist definitionsgemäß die Absicht, einen GmbH-Mantel deshalb zu erwerben, um Verlustvorträge geltend machen zu können. Im konkreten Fall war allerdings der Kauf der GmbH-Anteile Teil eines Gesamtpakets und stand im Zusammenhang mit der Sanierung der Liegenschaft."

Herr Wimmer (Außenprüfer, vom Finanzamt als Auskunftsperson beigezogen):

"Das Finanzamt verweist auf die bisherigen Ausführungen im Verwaltungsverfahren; es bleibt dabei, dass auf Grund der dort dargelegten Umstände von einem Mantelkauf auszugehen ist."

Mag. Zach:

"Im konkreten Fall liegt körperschaftsteuerlich eine Besonderheit vor, als sich der Vorgang über mehrere Jahre, und zwar von 1999 bis 2004, erstreckt hat. Die Transaktionen waren jedenfalls von einem einheitlichen Willen getragen."

Mag. Minarik:

"Von einem einheitlichen Willen kann nicht gesprochen werden; dies deshalb, weil es mehrere Entscheidungsträger gegeben hat; Mag. CS war etwa ab dem Jahr 2000 Prokurist bzw. ab 2003 als Geschäftsführer tätig."

2) Umsatzsteuer:

Mag. Minarik:

"Bei der Frage, ob der Vorsteuerabzug zusteht, ist wesentlich, ob der Wille der Berufungswerberin von Anfang an auf einen umsatzsteuerpflichtigen Verkauf gerichtet war. Im konkreten Fall bestand zunächst die Absicht, das Grundstück an einen auf Grund der Widmung (Gewerbegebiet) an einen Gewerbetreibenden weiter zu verkaufen und im Zuge dessen zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren. Dass schließlich der Verkauf mit I zustande gekommen ist, war ein Zufall bzw. ein Glücksfall."

Herrn Wimmer:

"Nach Ansicht des Finanzamtes liegt bezüglich des Grundstückes Umlaufvermögen vor, weshalb eine Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 11 UStG zu erfolgen hat, und nicht eine Korrektur nach § 12 Abs. 10 UStG, bei der eine Vorsteuerkorrektur nur im Umfang von 7/10 der zustehenden Vorsteuern zu erfolgen hätte.

Hinweisen möchte ich darauf, dass die nachträgliche 'VerUStung' der Liegenschaftsveräußerung darauf zurückzuführen ist, dass auf Grund des ursprünglich umsatzsteuerfreien Verkaufes eine Korrektur der davor angefallenen Vorsteuern hätte erfolgen müssen."

Mag. Minarik:

"Hinweisen möchte ich darauf, dass das Problem (umsatzsteuer- und körperschaftsteuerrechtlich) nicht existieren würde, wäre die Liegenschaft ursprünglich im Eigentum der WDW gewesen.

Hinweisen möchte ich weiters auf die im Steuerrecht geltende wirtschaftliche Betrachtungsweise sowie das Leistungsfähigkeitsprinzip."

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Zum Vorbringen, es liege kein Mantelkauf vor.

I.1. Die Bw beendete ihre werbende Tätigkeit als Waggonreparatur-Werkstätte im Zuge der Vorbereitung des mit Maßnahmen-Bescheid des LH von NÖ im Jahr 1997 definierten und mit Berufungsentscheidung des heutigen BMLFUW vom 6. April 1999 rechtskräftig angeordneten Sanierungsvorganges hinsichtlich der schwer kontaminierten Betriebsliegenschaft. Die bald nach Abtretung der Geschäftsanteile und Verkauf der Betriebsliegenschaft – jeweils am 1. Oktober 1999 an die XYGmbH – in Angriff genommenen Abbruch- und Sanierungsarbeiten sind in den aktenkundigen, aus der ersten Jahreshälfte 2000 stammenden Fotos des Chronisten der Stadtgemeinde dokumentiert (die letzte Aufnahme datiert von April 2000). Eine einschlägige Fortsetzung dieses Werkstätten-Betriebes durch die Bw – etwa an einem anderen Standort – war nicht vorgesehen (*arg*: Sozialplan für die ausscheidenden Arbeiter, *und*: Der Mutterkonzern habe sich von dem Standort Deutsch-Wagram 1999 endgültig "trennen" wollen) und ist von ihr auch in der Folge nicht wieder aufgenommen worden. Die Bw besteht firmenbuchrechtlich weiter, hat allerdings den seit Abschluss (Neufassung) des Gesellschaftsvertrages im Jahr 2006 neu definierten satzungsmäßigen Unternehmensgegenstand: *Waggonwerkstätte, Umbau und Vertrieb von Schienenfahrzeugen und technischen Ausrüstungsgegenständen, Nutzung von Verwertungsrechten etc.*, bis heute nicht ausübt (vgl. die vom Geschäftsführer XY bis dato

beim Firmenbuchgericht eingereichten Jahresabschlüsse bis WJ 2011/12). Im Vertragskonglomerat mit der XYGmbH war wohl vereinbart worden, dass die Liegenschaft bei **gescheiterter** Sanierung (diese beauftragt 1999 und im Wesentlichen vollzogen bis Februar/März 2002; Förderungen großteils ausbezahlt bis 5. November 2002 und mit allen Förderstellen endabgerechnet am 23. Mai 2003) **an die ehemalige Mutter** der Bw **auf deren Verlangen** zurückverkauft werden muss, **wenn** ihr Vor- bzw. Wiederkaufsrecht mangels Altlastensanierung nicht erloschen sein würde. Die ehemalige Mutter hatte allerdings diese Call-Option mit erfolgter Altlastensanierung verloren. Stattdessen erwarb ihre ehemalige Tochtergesellschaft "W" (= Y-Holding = die Bw), die im Alleineigentum zunächst des Sanierungsexperten XYGmbH, sodann des dahinterstehenden Gesellschafters XY stand, diese Liegenschaft 2002 und verkaufte sie 2004 an den Grundstücksnachbarn weiter.

Mit dem Erwerb der dem aufgelassenen Werkstätten-Betrieb seit Eintritt der Rechtskraft des Sanierungsauftrages im April 1999 nicht mehr dienenden, erkennbar zur Weiterveräußerung an fremde Dritte bestimmten Liegenschaft (aktenkundige Honorarnoten 2000 und 2001 betreffend die Aufträge der XYGmbH an einen Immobilienmakler/-entwickler zur Erstellung von Verwertungsstudien und zur Anwerbung von **Kauf**interessenten wurden der Bw vorgehalten; sie hat sich dazu im Verfahren nicht geäußert) nahm die Bw 2002 eine ihr von der Grundstücks-Voreigentümerin XYGmbH zugedachte, neue werbende Tätigkeit anderer Art auf: Dieser Vorgang stand im engen zeitlichen Zusammenhang mit den Verwertungs- und Verkaufs sondierungen ihrer Gesellschafter Y-GmbH (bis März 2000) bzw. XY (ab April 2000) spätestens seit Anfang 2000. Während die Bw zu diesem Zeitpunkt weder über nennenswertes Betriebsvermögen verfügte noch die ursprüngliche Tätigkeit auch nur ansatzweise fortführte, stellte das 2002 im sanierten Zustand erworbene, offenkundig für den Weiterverkauf – nicht für die Wiederaufnahme des Werkstätten-Betriebes! – bestimmte Grundstück mit dem Kaufpreis von € 435.000,00 eine Mehrung ihres Betriebsvermögens dar (entscheidende Erhöhung ihrer Aktiva). Dass die Finanzierung aus Fremdmitteln erfolgte (siehe die Passivpost *Verbindlichkeiten* in der Bilanz 2003), berührt das Faktum der Vermögensmehrung nicht, weil die Passivseite einer Bilanz nur darüber Auskunft gibt, wie ein Unternehmer sein Unternehmen (sein Betriebsvermögen) finanziert. Der UFS geht davon aus, dass es sich dabei um eine für das Verlustvortragsrecht schädliche Mehrung des Betriebsvermögens handelte: Angenommen wird, dass der nahezu viermal höhere Veräußerungserlös 2004 das Vorhandensein stiller Reserven am Grundstück (in freilich noch unbestimmter Höhe) bereits im Zeitpunkt seines Ankaufes 2002 indizierte, und dass dies den Organen der Bw – es waren dieselben, die die Geschäfte der Sanierungsexpertin XYGmbH führten – schon damals bekannt sein musste.

I.2. Die Bw behauptete im Verfahren, dass der Erwerb des Grundstückes keinesfalls mit der Aussicht auf einen Weiterverkauf desselben in ursächlichem Zusammenhang stehe, geschweige denn mit dem 2004 vollzogenen Verkauf an den Grundstücksnachbarn. Damit bezog sie sich offenbar auf die Verträge des Jahres 1999 und den zeitlichen Abstand zu den Grundstückstransaktionen 2002 bzw. 2004. Dieses Vorbringen erweist sich jedoch aus mehreren Gründen als nicht zielführend:

- *Zum einen* hatte der Grundstücksnachbar in Beantwortung eines Auskunftersuchens des UFS vom 26. August 2013 im Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 17. September 2013 Folgendes bekannt gegeben: "Nach Durchsicht der Akten ist das erste uns vorliegende Schriftstück betreffend Kauf der (streitgegenständlichen) Liegenschaft ein Fax von Herrn CS von der XYGmbH an die Firma I-GmbH vom 21.06.2004, mit dem der Grundbuchsauszug für das gegenständliche Grundstück übermittelt wurde. Daraufhin hat am 23.06.2004 eine Besprechung zwischen den Herren I, DJ (seinem damaligen anwaltlichen Vertreter) und CS betreffend den gegenständlichen Kauf stattgefunden. Mit Schreiben vom 24.06.2004 wurde von DJ der Entwurf des Kaufvertrages über das gegenständliche Grundstück übermittelt. Bereits am 30.06.2004 wurde der Kaufvertrag von (beiden Vertragsparteien) unterfertigt. Hinweise auf Besprechungen, Verhandlungen bzw. Korrespondenzen in gegenständlicher Causa vor dem 21.06.2004 sind aus den uns vorliegenden Akten nicht ersichtlich." Der UFS kann in dieser Auskunft keine Beweiskraft dafür erkennen, dass der Grundstücksnachbar erst im Jahr 2004 Interesse an der Liegenschaft bekundet haben sollte. Eine Zeitspanne von sieben Tagen zwischen erster Kontaktaufnahme (Vorgespräche, Verhandlungen) und Kaufvertragsabschluss erscheint angesichts des Kaufpreises von € 1.600.000,00 nicht rational erklärbar, weil derart bedeutsamen Entscheidungen eines Investors nach den allgemeinen Erfahrungen im Wirtschaftsleben regelmäßig längerfristige Überlegungen des späteren Käufers vorangehen. Dass I (sei es persönlich oder durch von ihm beauftragte Personen) bereits weit früher schon mit der Voreigentümerin Ö oder mit der XYGmbH und nicht erst mit der Bw bezüglich seines Interesses an der Nachbarliegenschaft Kontakt aufgenommen hatte, liegt daher nahe anzunehmen. Eine Aussicht auf den Verkauf an ihn oder – wie möglicherweise davor durch Aufträge 2000/2001 an die mehrfach erwähnte Maklerfirma sondiert – an einen anderen Investor nach entsprechender Altlastenbeseitigung im Sinne des 1999 in Rechtskraft erwachsenen Maßnahmenbescheides bestand wohl bereits bald nach Inangriffnahme der Altlastensanierung und erst recht im Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bw am 22.11.2002, als die Liegenschaft – wie zuletzt von der Bw selbst bestätigt – aufgrund professioneller Leistungen der XYGmbH im Wesentlichen bereits saniert war – *laut Bestätigung des Lebensministeriums vom 17.06.2009 waren die zugesagten Fördermittel für den "inneren Werksbereich" (insgesamt € 3.320.168,06) im Ausmaß von € 3.154.109,41 bereits per 5.11.2002 im Wege der Kommunalkredit Public Consulting GmbH ausbezahlt worden, was den nahezu*

abgeschlossenen Altlasten-Sanierungsvorgang auch in diesem Kernbereich dokumentiert – und so erstmals ein marktfähiges Objekt darstellte.

Außerdem hatte die XYGmbH – wie oben dargelegt – bereits im Jahr 2000 Leistungen eines Immobilienmaklers betreffend Verwertung/Verkauf der Liegenschaft an allerdings nicht genannte Interessenten in Anspruch genommen und wurden ihr dafür sowie für 2001 erbrachte Vermittlungsleistungen jeweils namhafte Honorare in Rechnung gestellt.

- *Zum anderen* könnte das Vorbringen der Bw (Tenor: der spätere Käufer sei erst knapp vor dem Verkauf 2004 festgestanden; Zeugenbeweis beantragt), selbst wenn es zutreffen sollte, an der Erfüllung des dritten Mantelkauf- Tatbestandselementes "Wechsel der wirtschaftlichen Tätigkeit" nichts ändern: Die Werkstätten- GmbH (= Bw) hatte das Grundstück seinerzeit von der Mutter VoreigentümerinÖ gemietet und benötigte es sowohl unmittelbar nach der Werksschließung als auch im sanierten Zustand offenkundig nicht mehr für den ursprünglichen Betriebszweck. Einschlägige Weiterverwendungsabsicht wurde im Verfahren nicht behauptet und ergibt sich auch nicht aus dem sonstigen Akteninhalt. Außerdem war das Grundstück 1999 ins Eigentum der Y-GmbH übergegangen, eine Verpflichtung zum "Rück-" (richtig: Weiter-) Verkauf **an die Bw** traf die Ersterwerberin nicht. Die Umstände, welche 2002 zum Verkauf an die Bw geführt hatten, wurden im Verfahren vor dem UFS damit erläutert, dass dieser Vorgang im Gesamtpaket der 1999 geschlossenen Verträge vorherbestimmt gewesen sei. Da aber Fa. B, als ehemalige Großmutter der Bw, sich von ihrer Enkeltochter – wie zuletzt von der Bw bestätigt – trennte, und weil sie nach erfolgreicher Altlastensanierung keine Option auf den Rückverkauf der früheren Betriebsliegenschaft mehr besaß, war es **gerade nicht** zwingende Konsequenz des 1999 geschlossenen Vertragskonglomerats, die Liegenschaft an die nunmehr im Alleineigentum der XYGmbH bzw. des dahinterstehenden Gesellschafters XY (damit außerhalb des Einflusses von B / VoreigentümerinÖ) stehende Bw zu veräußern.

Die Bw wurde ohne betriebswirtschaftlich nachvollziehbaren Grund zur Eigentümerin der Liegenschaft: Die Aufnahme einer anderen wirtschaftlichen Tätigkeit (angedeutet: eigenes Industrieanlagenprojekt?) wurde weder konkret erläutert noch etwa an Hand der abverlangten Leistungsvereinbarungen mit dem mehrfach genannten Immobilienmakler nachgewiesen, und der von Anbeginn beabsichtigte – da schon vom Voreigentümer XYGmbH bzw. dem dahinter stehenden XY in die Wege geleitete – Weiterverkauf stand in keinem wie immer gearteten inhaltlichen Konnex zum vorherigen Unternehmensgegenstand *Waggonwerkstätte*. Aus der Perspektive des Gesellschafters der Bw betrachtet lag dem Geschehen ein einheitlicher rechtsgeschäftlicher Wille zugrunde, der auf optimale Verwertung der Mantelverluste abzielte: Durch Übertragung des in den Grundstücken ruhenden

Ertragspotenzials auf die Bw sollte der mögliche steuerpflichtige Gewinn aus dem späteren Verkauf *qua* Verlustabzug steuerschonend platziert werden.

I.3. Den zuletzt, knapp vor dem (nach Vertagung) anberaumten Ersatztermin der mündlichen Berufungsverhandlung, gestellten Beweisanträgen war aus nachstehenden Gründen nicht zu entsprechen:

- I konnte zu den inneren Vorgängen bei der Bw und der ihr verbundenen XYGmbH schon wegen seiner Stellung als fremder Dritter keine Wahrnehmungen beisteuern, solches behauptete die Bw im ohne Nennung des Beweisthemas gestellten Beweisantrag nicht.
- Die eidesstattliche Erklärung des XY enthielt keine konkreten Ausführungen zum Sachverhalt, sondern beschränkte sich darauf, sämtliche Berufungsvorbringen der Bw als sachlich zutreffend zu "bestätigen". Das Angebot, den Genannten als Zeugen zu vernehmen, freilich erst in ca. 6-8 Monaten, da er sich gegenwärtig in einem Verfahren betreffend die Bewilligung seines Daueraufenthaltes in den USA ebendort befinde und erst danach wieder nach Österreich zurückkehren könne, steht in Widerspruch zur Vertagungsbitte vom 19. September 2013 (eine mündliche Verhandlung war für 25.9.2013 anberaumt und die Bw dazu samt Fragenvorhalt geladen worden), die lediglich mit einer Erkrankung des X begründet war, verbunden mit dem Ersuchen, die Antwortfrist bis Ende Oktober zu erstrecken. Von einem schon gegebenen oder unmittelbar bevorstehenden mehrmonatigen Daueraufenthalt in den USA war in diesen Schreiben keine Rede. Diese widersprüchliche Vorgangsweise (terminlich definiertes Fristansuchen, sodann erst nach Empfang der neuen Ladung und knapp vor dem Verhandlungstermin gestellte Beweisanträge) hat der Senat im Hinblick auf die bisherige Verfahrensdauer und die zuletzt im ho. Vorhalt vom 30. Juli 2013 aufgeworfenen Fragen bzw. vorgehaltenen Bedenken als Ausdruck einer gewissen Verzögerungstaktik gewertet.
- Die Fragen des Referenten zu Inhalt und Umfang der Vermittlungsleistungen der Firma-I-Verwertung-GmbH in den Jahren 2000 und 2001 blieben unbeantwortet: Der Geschäftsführer der Bw könne sich an so weit zurückliegende Vorgänge nicht mehr erinnern. Dass eine Vernehmung des XY als Zeuge diesbezüglich Klarheit schaffen würde, erscheint mangels entsprechender Ankündigung, er werde zu diesem Thema später Beweis liefern können, ausgeschlossen. Der Senat durfte somit davon ausgehen, dass die in den Rechnungen verzeichneten Leistungen tatsächlich die Vermittlung der allenfalls um eine Verwertungsstudie (Industrie- oder Wohnbauprojekt) angereicherten Liegenschaft an einen Käufer (an wen, blieb im Verfahren unbeantwortet) Gegenstand des Auftrages der XYGmbH gewesen war. Der Senat durfte auch davon ausgehen, dass dieser ungenannte Käufer weder die diesbezüglich desinteressierte Voreigentümerin Ö noch die Bw sein würde, weil kein Unternehmer für den

Verkauf eines in seinem Allein-Eigentum stehenden Wirtschaftsgutes an ein ebenfalls in seinem beherrschenden Einfluss stehendes anderes Unternehmen (bis 2002 bestand Geschäftsführer- und Gesellschafter- Identität; der 2003 hinzutretende Co-Geschäftsführer der Bw, CS, wurde nicht aus dem Einflussbereich der B oder der VoreigentümerinÖ geholt, sondern vom bis dahin allein bestimmenden Gesellschafter- Geschäftsführer XY ausgewählt) die Leistungen eines Vermittlers in Anspruch nehmen würde.

- Eine Vernehmung des angebotenen, aber nicht stellig gemachten Zeugen XY konnte – zumal die Bw kein konkretes Beweisthema angeführt hat – unterbleiben.

- Hinsichtlich der dreijährigen Zeitspanne zwischen dem Erwerb von "W"- Geschäftsanteilen bzw. Liegenschaft durch die XYGmbH (1999) und der für Marktfähigkeit (freie Veräußerbarkeit) des Grundstückes erforderlichen Altlastenbefreiung (2002) sowie der unmittelbar darauffolgenden Grundstücksübertragung an den Verlustmantel durfte der Senat einen engen inneren Zusammenhang annehmen, ohne die angebotenen Beweispersonen Dipl.- Ing. V und Ing* als Zeugen zu hören; eine relevante Verletzung des Parteienghört liegt insoweit nicht vor. Zudem hat es die Bw unterlassen das Thema anzugeben, für das die Genannten Beweis liefern sollten.

- Zu welchem Beweisthema der Rechtsanwaltes_NN Zeugenbeweis liefern könnte, gab die Bw nicht bekannt; seine Vernehmung war daher entbehrlich.

I.4. Zum Streitthema *Mantelkauf* hat der Senat überdies erwogen:

Dass sich die organisatorischen und gesellschaftsrechtlichen Strukturen bei der Bw durch die entgeltliche Anteilsabtretung 1999 und den Geschäftsführerwechsel 2000 in engem zeitlichen Zusammenhang wesentlich geändert hatten, ergibt sich aus den beim Firmenbuchgericht erstatteten Anzeigen sowie den dort eingereichten Verträgen und Bilanzen. Dies wurde von der Bw ebenso wenig widerlegt wie der Umstand, dass sich die wirtschaftliche Struktur mit dem entgeltlichen Erwerb des ehemaligen Betriebsgeländes im November 2002 wesentlich geändert hatte. Die Bw bestreitet aber, dass der Grundstückserwerb unter solchen Umständen (kurzer Zeitraum, Motiven-Zusammenhang) erfolgt war, die nach Auffassung des Finanzamtes die dritte Tatbestandsvoraussetzung für den Mantelkauf erfüllten, weil – so die Bw – entgegen der Annahme des Finanzamtes dem gesamten Vorgang **kein** einheitlicher rechtsgeschäftlicher Wille zu Grunde liege.

Die gegen angenommene Einheitlichkeit der Vorgänge erhobenen Einwendungen der Bw überzeugen den Senat, wie oben dargelegt, nicht; die Aufnahme der thematisch undefinierten Zeugenbeweise ließ daher keinen entscheidungswesentlichen Beitrag zur Klärung des maßgeblichen Sachverhaltes erwarten.

Was die sachverhaltsbezogenen Ausführungen der Bw (insbesondere im Schriftsatz vom 28.10.2013 und in der mündlichen Berufungsverhandlung) betrifft, so hat der Senat noch Folgendes erwogen:

Dass der Erwerb von 100% der Gesellschaftsanteile an der "W" (nunmehr: Bw) durch die XYGmbH Bedingung für den Sanierungsauftrag gewesen sei, wird mit Hinweis auf die angeblich drohende Verursacher-Haftung der "W" begründet, lässt sich jedoch weder aus dem Vertragskonglomerat zwingend ableiten, noch überzeugt es aus betriebswirtschaftlicher Sicht: Dem Sanierungsexperten XY (bzw. der von ihm beherrschten GmbH) war ein Auftrag zur Altlastensanierung angeboten worden. Um die VoreigentümerinÖ (damalige Gesellschafterin der "W") vom Haftungsrisiko hinsichtlich der seit Jahrzehnten angesammelten und künftig womöglich noch erhöhten Grundwasserverseuchung auf der ihr allein – nicht der Tochter "W"! – gehörenden Betriebsliegenschaft zu befreien, war zweifellos eine Leistungsgarantie des Auftragnehmers erforderlich und dafür eine spezifisch eingeschränkte Haftungsübernahme zweckmäßig. Zur Absicherung dessen hätte die Übertragung der Liegenschaft samt Haftungsklauseln ausgereicht. Dass auch die Gesellschaftsanteile der Betriebsgesellschaft "W" mitübernommen wurden, war aus Sicht des Auftragnehmers XYGmbH nur insoweit verständlich, als damit ein schon Mitte 1999 stillgelegter Mantel mit hohen Verlustvorträgen zur Verfügung stand, der die späteren Gewinne aus einer Liegenschaftsveräußerung nach gelungener Sanierung steuerschonend aufsaugen würde. Diesen Vorteil hätte die Sanierungsexpertin selbst wegen ihres hohen Ertragspotenzials und mangels verfügbarer Verlustvorträge nicht gehabt. Aus dieser Perspektive machte ein Erwerb der "W"-Stammanteile für den Sanierungsexperten Sinn: Wie die weitere Entwicklung erkennen lässt, diente der Mantel de facto nur der Beherbergung des Betriebsgrundstückes in seinem nach Dekontaminierung erstmals marktfähigen Zustand, nicht wegen beabsichtigter Wiederaufnahme des ursprünglichen oder eines verwandten Betriebsgegenstandes, sondern einzig und allein zur Verwertung im Wege des Verkaufes an einen fremden Dritten.

1.5. Der Senat hält den für das Verlustvortrags- und Verlustabzugsrecht schädlichen Mantelkaufatbestand aus folgenden rechtlichen Überlegungen verwirklicht:

Maßgebliche Rechtsvorschriften, Rechtsfolgen

Gemäß § 8 Abs 4 Z 2 Satz 1 KStG stellt der Verlustabzug iSd § 18 Abs 6 und 7 EStG 1988 eine bei Ermittlung des Einkommens abzugsfähige Ausgabe dar. Der Verlustabzug steht jedoch gemäß Z 2 Satz 2 ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse

wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Abs 2 4.Satz (kein Mantelkauf, wenn im Zuge der Anteilsabtretung bis zum Ende des Wirtschaftsjahres stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden) findet hier keinen Anwendungsraum, weil bei der Bw im Jahr der Anteilsabtretung 1999 keine stillen Reserven vorhanden waren (Abtretungspreis: ATS 1,00 zuzüglich Übernahme der Pflicht zur Altlastensanierung im geschätzten Ausmaß des doppelten Sanierungsbeitrages der "W" bzw. ihrer Mutter VoreigentümerinÖ) und solche daher auch nicht aufgedeckt werden konnten. Die Tatbestandsvoraussetzungen für den Mantelkauf = Veränderungskriterien müssen allerdings kumulativ erfüllt sein.

Eine wesentliche Änderung der *organisatorischen* Struktur liegt vor, wenn die gesetzlichen Vertreter der Körperschaft in den Leitungs- und Verwaltungsfunktionen vollständig oder überwiegend ausgetauscht werden. Ein sukzessiver Austausch der überwiegenden Mehrheit der geschäftsleitenden Organe genügt, wenn die einzelnen Wechsel in einem inneren Zusammenhang stehen. Die Geschäftsführungsorgane wurden im zeitlichen Zusammenhang mit der Anteilsabtretung 1999 (nämlich Anfang 2000) vollständig ausgetauscht, so dass dieses Tatbestandselement eines Mantelkaufes erfüllt ist.

Eine wesentliche Veränderung der *Gesellschafterstruktur* umfasst nach der Verwaltungspraxis mehr als 75% des stimmberechtigten Kapitals; der hier vollzogene 100%ige Gesellschafterwechsel stellt daher jedenfalls eine Änderung der Struktur dar. Für die Erfüllung des Mantelkaufatbestandes ist *Entgeltlichkeit* der Anteilsübertragung erforderlich, wobei Anteilskauf um einen symbolischen Betrag genügt. Zahlt der Voreigentümer der Gesellschaftsanteile (Stammanteile) dem Anteilserwerber für die auf ihn abtretungsvertraglich überbürdete Verpflichtung zur Altlastensanierung einen Betrag, der die aus der Verpflichtung erwachsenden Aufwendungen zum Teil (hier: etwa zur Hälfte) abdeckt, so ist in der damit bewirkten vollkommenen Entledigung des Voreigentümers von jeglicher (hier: wertmäßig weit darüber hinausgehenden) Sanierungsverpflichtung *Entgeltlichkeit* zu erblicken.

Die wesentliche Änderung der *wirtschaftlichen* Struktur betrifft die wirtschaftliche Tätigkeit (den tatsächlich verfolgten Unternehmenszweck, nicht: den satzungsmäßigen Unternehmensgegenstand, siehe *Ressler/Stürzlinger*, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), KStG Kommentar, Rz 254 zu § 8 Abs 4) und das Vermögen der Körperschaft. Eine Änderung in diesem Sinne liegt vor, wenn die aus Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit verloren geht. Die Schaffung einer neuen oder einer zusätzlichen wirtschaftlichen Einheit durch den Folgeeigentümer der Körperschaft ist eine wirtschaftliche Strukturänderung und kann einen Mantelkauf begründen. Dafür ist entweder eine hinreichend große Erhöhung des Vermögens oder eine wesentliche Änderung des Unternehmensgegenstandes oder eine kombinierte Änderung beider Elemente erforderlich.

- *Quantitativer Aspekt:* Bei unverändertem Unternehmensgegenstand muss eine deutliche Erweiterung des Betriebsvermögens erfolgen, um eine wesentliche Strukturänderung zu bewirken. Nach herrschender Lehre muss sich das Betriebsvermögen um mehr als das Dreifache erhöhen. Die quantitative Änderung muss (wohlgemerkt, bei gleichbleibendem Unternehmensgegenstand) kurzfristig durchgeführt werden. Erstreckt sich der Erweiterungszeitraum längerfristig, so wird dies nach KStR 2001 Rz 1181 keinen Mantelkauf auslösen. Erstreckt sich der Zeitraum über eine längere Periode **und** ist – *Anm.: anders als hier* – die Änderung (Erhöhung) des Vermögens auf den wirtschaftlichen Erfolg der Körperschaft zurückzuführen, so kann kein Mantelkauf vorliegen.

- *Qualitativer Aspekt:* Eine vollkommene Änderung des (faktischen) Unternehmensgegenstandes bewirkt per se eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur, ohne dass es zusätzlich auch auf die Erhöhung des Betriebsvermögens ankommt. Nur bei einer (bloß) teilweisen Änderung des Unternehmensgegenstandes ist nach überwiegender Schrifttums-Meinung auch eine Erhöhung des bisherigen Betriebsvermögens um mehr als das Dreifache (abweichend davon *Quantschnigg*, ÖStZ 1989, 43: mehr als das Doppelte) Tatbestandsvoraussetzung. Nach der Verwaltungspraxis muss für den Fall, dass im Herrschaftsbereich des Folgeeigentümers eine zusätzliche wirtschaftliche Einheit in einer anderen Branche geschaffen wird, die neue Einheit die bisherige (und beibehaltene!) wirtschaftliche Einheit um mindestens 75% überwiegen.

Die Beurteilung der Änderungen ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorzunehmen. Das Gesamtbild muss den Schluss rechtfertigen, dass die Verlustverwertung das Primärziel der Strukturänderungen ist. Beabsichtigten die neuen Gesellschafter die Aufrechterhaltung der übernommenen wirtschaftlichen Struktur und war dies zum Zeitpunkt der Übernahme der Gesellschaftsanteile auch wirtschaftlich denkmöglich, liegt kein Mantelkauf vor. Die Übergabe von "besenreinen" – d. h. wohl: ihrer bisherigen betriebsnotwendigen Einrichtungen vollständig entkleideten – Standorten auch nur an eine in der gleichen Branche tätige Gesellschaft (hier waren und sind aber die Käuferin XYGmbH bzw. der Nachkäufer XY als Altlasten- Sanierungsexperten und Deponiebetreiber in einer ganz anderen Branche tätig), wobei die frühere Gestion, was Ware, Lieferanten und Einrichtung anlangt, beendet wird, indiziert allerdings das Vorliegen eines Mantelkaufes gemäß § 8 Abs 4 Z 2 Satz 2. Die einzelnen Tatbestandselemente können unterschiedlich stark ausgeprägt sein. Die Gesamtbetrachtung kann aber das gänzliche Fehlen eines notwendigen Tatbestandselementes nicht kompensieren.

Zeitliche Komponente: Die drei Tatbestandselemente müssen, um den Mantelkaufatbestand auszulösen, kumulativ erfüllt sein. Die zeitliche Reihenfolge der Strukturänderungen ist irrelevant, solange es im Ergebnis zu einer Änderung der wirtschaftlichen Identität der

Körperschaft kommt. Die einzelnen Strukturänderungen müssen nicht notwendigerweise innerhalb eines kurzen Zeitraumes durchgeführt werden. Entscheidend für einen Mantelkauf ist ein planmäßiger Zusammenhang zwischen den einzelnen Änderungen.

Wird die Erweiterung in qualitativer oder in quantitativer Hinsicht durch den Folgeigentümer kurzfristig durchgeführt, stellt sie jedenfalls eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur dar. Der Zeitraum hat lediglich Indiz-Wirkung hinsichtlich des inneren Zusammenhanges. Je länger die Zeitspanne für die Strukturänderungen ist, desto schwächer wird die Indiz-Wirkung. Verteilen sich die Strukturänderungen über einen längeren Zeitraum, müssen die Änderungen von einem einheitlichen rechtsgeschäftlichen Willen getragen sein, um den erforderlichen inneren Zusammenhang zwischen den Änderungen herzustellen und einen Mantelkauf zu verwirklichen. Da die inneren Beweggründe für die Abgabenbehörde nicht fassbar sind, müssen die äußeren Umstände des Einzelfalls für einen logischen Zusammenhang zwischen den einzelnen Änderungen sprechen. Ohne das Vorliegen äußerer Umstände spricht daher bei Änderungen innerhalb eines Zeitraumes von mehr als einem Jahr die Vermutung gegen die Erfüllung des Mantelkaufatbestandes.

Der Senat sieht schon in der 1999, vor Anteilsabtretung an die XYGmbH, vollzogenen Beendigung des Werkstätten-Betriebes der Bw eine Änderung der bisherigen wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne eines vollständigen Wegfalles derselben, so dass von der entgeltlichen Übertragung einer bereits leeren, jeglichen Ertragspotenzials beraubten "Hülse" auszugehen ist. Diese Hülse wäre nur dann als eine für das weitere Verlustabzugsrecht unschädliche "offene Mantel- (= Vorrats-) Gründung" anzusehen, wenn der zunächst wirtschaftlich inaktive Unternehmensgegenstand später ernsthaft wieder aufgenommen werden sollte und tatsächlich wieder aufgenommen worden wäre (*Kirchmayr*, in: *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG- Kommentar, Tz 542 zu § 8 Abs 4, die dazu auf *Auer*, in: WBl 2001, 245 verweist). Nach Überzeugung des Senates liegt jedoch mangels ernsthafter Absicht des Erwerbers, die nun eingestellte Tätigkeit später wieder aufzunehmen (die XYGmbH war nie Werkstätten-Betreiber, sondern ist seit jeher ausschließlich im Geschäftsbereich *Deponiebetrieb* und *Sanierung/Entsorgung von Industrieanlagen* tätig; der "Vorratsmantel" hat nach dem Verkauf der Liegenschaft 2004 bis heute keine wie immer geartete Tätigkeit aufgenommen), eine der **"verdeckten Mantelgründung"** gleich zu haltende Konstruktion vor (vgl. dazu *Auer*, aaO, Abschn. I.2., der allerdings vorrangig firmenbuchrechtliche Fragen erörtert).

Ressler/Stürzlinger, aaO, Tz 249 zu § 8 Abs 4, weisen darauf hin, dass "nach hL" eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur dann vorliegt, "wenn die aus Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit **im Hinblick auf sämtliche bisherigen Tätigkeitsbereiche** verloren geht" (Hervorhebung durch den UFS). Dass dies im gegenständlichen Fall zutrifft, steht für den Senat angesichts der beschriebenen Umstände

außer Zweifel.

Wohl vertritt die Verwaltungspraxis eine weniger strenge, vom Außenprüfer in seinem Bericht geteilte Auffassung (Tenor: die bloße Beendigung der Tätigkeit des Mantels stelle für sich allein noch keine dem Verlustvortragsrecht schädliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur dar, es müsse, damit das dritte Mantelkaufkriterium erfüllt ist, eine neue Tätigkeit anderer Art zeitnah oder im Motivzusammenhang entfaltet werden; siehe die oben zitierten KStR, aktualisiert 2013 und erörtert im Salzburger Steuerdialog 2013; in diesem Sinne *Wolf*, in: SWK, H.7/2003, Nr. 256, Abschn.1.3.). Soweit ersichtlich, wurde der VwGH mit diesem Thema noch nicht befasst. Es wäre jedoch auch bei Zutreffen der in den KStR vertretenen Rechtsmeinung für die Berufung nichts gewonnen: Denn mit dem Erwerb des ehemaligen Betriebsgeländes 2002 unmittelbar nach Altlastensanierung und mit dem Weiterverkauf 2004 entfaltete die Bw eine – von ihren Gesellschaftern und verantwortlichen Organen wohl schon 1999, jedenfalls aber seit Anfang 2000 vorgesehene und nach erfolgreicher Altlastensanierung 2002 in die Tat umgesetzte – neue wirtschaftliche Tätigkeit anderer Art, die, wie angesichts der zuvor geschilderten Umstände erkennbar, von einem einheitlichen rechtsgeschäftlichen Willen des hinter der Bw und der Sanierungsexpertin XYGmbH stehenden XY getragen war: Die Aufnahme der Verwertungssondierungen hinsichtlich der Liegenschaft in Richtung fremder Kaufinteressenten erfolgte nachweislich Anfang 2000, also spätestens 3 Monate nach Stammanteils- und Liegenschaftserwerb durch die XYGmbH, als die Liegenschaft noch nicht saniert war; 2002 wurde die Liegenschaft an den mit Verlustvorträgen ausgestatteten, im übrigen vermögenslosen und gewerblich untätigen Mantel (= die Bw) verkauft, als sie nach Altlastensanierung erstmals einen positiven Marktwert besaß und der fremde dritte Käufer wohl bereits gefunden war oder zumindest seit Anfang 2000 ernsthaft gesucht wurde. Der Verkauf an den Grundstücksnachbarn fand knapp 2 Jahre nach Anschaffung durch die Bw statt. Die Verzögerung des Verkaufes (an welchen fremden Dritten auch immer) erklärt sich aus dem Umstand, dass die Altlastensanierung gegenüber dem fremden Käufer an Hand behördlich beauftragter Gutachten oder mindestens der Förderungszuwendungen nachzuweisen war, sowie durch das aus Sicht des Käufers verständliche Interesse, über die Höhe des Kaufpreises noch zu verhandeln. Die drei Tatbestandsvoraussetzungen für die Annahme eines Mantelkaufes liegen daher vor, ein Recht auf Verlustabzug steht der Bw in den Streitjahren nicht zu. Insoweit erweist sich die Berufung als unbegründet.

II. Die *Berufung* gegen die **Wiederaufnahmebescheide** erweist sich aus folgenden Gründen als **verfehlt**.

II.1. Körperschaftsteuer 2004, 2005:

Novum repertum:

Bestimmte Tatsachen und Umstände, wie der wasserrechtliche Maßnahmenbescheid und sämtliche oben genannten Verträge waren noch nicht Bestandteil des Steueraktes der Bw, als das zuständige Behördenorgan die ursprünglichen Sachbescheide erließ. Ob entscheidungswesentliche Tatsachen oder Umstände (hier: die für eine Prüfung des Mantelkaufatbestandes maßgeblichen Elemente) neu hervorgekommen sind, **nachdem** das Finanzamt ein Verfahren mit Bescheid beendet hat (oder ob diese Tatsachen und Umstände schon **vorher** bekannt waren), richtet sich nach der Kenntnis des zuständigen Behördenorgans im jeweiligen Akt und Steuerjahr. Im gegenständlichen Fall kommt der Außenprüfung bei der Bw und den dort erhobenen Sachverhaltsumständen entscheidende Bedeutung zu. Erst durch die Außenprüfung bei der Bw erlangte das Finanzamt Kenntnis von jenen Umständen, die es zur Wiederaufnahme der zunächst erklärungsgemäß abgeschlossenen Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerverfahren bewogen. Davor waren die Indizien für das Vorliegen eines Mantelkaufes iSd § 8 Abs 2 Z 4 KStG wegen des zeitlichen Auseinanderfallens der einzelnen Strukturänderungen bei der Bw (1999 – 2002) mangels Kenntnis des inneren Zusammenhanges derselben zu schwach, sodass das Finanzamt den damaligen Körperschaftsteuerbescheiden die nunmehrige rechtliche Beurteilung des gesamten Vorganges als Mantelkauf noch nicht zugrunde legen konnte; dies vor allem deswegen, weil es die schon erwähnten Richtlinienaussagen glaubte beachten zu müssen, und weil einschlägige, weiter oben zitierte Fachliteratur die Richtlinien zu stützen schien. Erfolgen die einzelnen Änderungs-Schritte nicht innerhalb eines Jahres, so wird ihre Indiz-Wirkung – wenn zwischen den Ereignissen kein innerer Zusammenhang besteht – umso schwächer, je weiter die Ereignisse zeitlich auseinander fallen. Der innere Zusammenhang wurde erst im Zuge der Außenprüfung bekannt: Es war die im schon erwähnten Maßnahmenbescheid angeordnete, umfangreiche und kostenintensive Altlastenbeseitigung, die sich über mehrere Jahre erstreckte und deren erfolgreicher Abschluss 2002 die erwiesenermaßen bereits Anfang 2000 angestrebte Verwertung des Grundstückes durch die Eigentümerin ermöglichte, wobei die beabsichtigte Veräußerung am Markt der mit hohen Verlustvorträgen ausgestatteten Bw überlassen wurde. Ihre wirtschaftliche Struktur wurde unmittelbar nach dem im Wesentlichen abgeschlossenen Sanierungsvorgang durch den am 21. November 2002 vollzogenen Erwerb der Liegenschaft geändert; dieses Timing erscheint dem Senat offenkundiger Ausdruck des einheitlichen rechtsgeschäftlichen Willens der Mantelkäuferin bzw. des dahinter stehenden Alleingesellschafters. Das Finanzamt durfte daher bei der erstmaligen Prüfung des Gesamtvorganges auf das Vorliegen eines Mantelkaufes den durch die Außenprüfung bekannt gewordenen Zusammenhang zwischen Altlasten-Sanierung und Vertragskonglomerat als Wiederaufnahmegrund heranziehen.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2004 und 2005 kam im Zuge der Außenprüfung hervor, dass die bislang nicht im Akt aufscheinende *Altlastensanierung am Grundstück* Ursache dafür bildete, dass die Bw erst 2002 – lange nach dem Erwerb dieser vermögenslosen und nicht mehr operativ tätigen Gesellschaft – eine neue (andere) wirtschaftliche Tätigkeit aufnahm, dass aber damit sehr wohl ein von einheitlichem rechtsgeschäftlichen Willen getragener innerer Zusammenhang der einzelnen Änderungsschritte gegeben war.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2004 und 2005 kam weiters neu hervor, dass die nachträgliche Korrektur (*nicht*: Minderung oder Erlass) von Forderungen der XYGmbH für 2003/**2004** tatsächlich um den Nettowert von € 103.000,00 geringer erbrachte Leistungen nicht periodengerecht in diesem Jahr, sondern erst 2004/**2005** als a. o. Ertrag erfasst worden war (Tz 2 des Prüferberichtes bzw. der Niederschrift über die Schlussbesprechung; diese Feststellung blieb unbestritten).

II.2. - Hinsichtlich der *Umsatzsteuer 2006* kam erst im Zuge der Außenprüfung hervor, dass die Betriebsliegenschaft (von der Bw 2002 umsatzsteuerfrei erworben, sodann 2004 umsatzsteuerfrei veräußert) kraft Rechnung aus 2006 nachträglich mit Umsatzsteuer belastet worden war. In der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2005 – die Daten fanden unverändert Eingang in die erklärungsgemäß veranlagte Umsatzsteuer 2006 – war der geltend gemachte Vorsteuerabzug von € 87.000,00 unter der für Berichtigungen nach § 16 UStG vorgesehenen Kennziffer eingetragen; für diesen Fehler übernahm der steuerliche Vertreter anlässlich einer im Beisein des Strafreferenten abgehaltenen Besprechung die volle Verantwortung. Insoweit liegt auch hier ein *novum repertum* vor.

II.3. Begründungswortlaut:

Wiederaufnahme- Begründungen müssen, sollen sie der Rechtskontrolle standhalten, hinsichtlich der Identifizierung der für die Aufrollung herangezogenen *nova reperta* nachvollziehbar sein, was seitens der Abgabenbehörden regelmäßig durch klaren Verweis auf die in Prüferbericht und/oder Niederschrift festgehaltenen, wiederaufnahmerelevant erachteten Prüferfeststellungen bewerkstelligt wird. Diesen Mindestanforderungen an eine Wiederaufnahmebegründung genügen die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung seiner Verfahrensbescheide. Ob die angeführten Gründe überhaupt neu hervorgekommen und ob sie davon abgesehen auch materiell-rechtlich tauglich sind, ob ferner die standardmäßig mit dem Vorrang der Rechtsrichtigkeit vor Rechtsbeständigkeit begründete Übung des Ermessens dem Gesetz entsprach, unterliegt der nachprüfenden Kontrolle des Unabhängigen Finanzsenates. Hier kommt es vor allem auf die Verhältnismäßigkeit der Auswirkungen an. Die materiell-rechtlichen Tauglichkeit der Prüferfeststellungen hält der Senat, wie oben (zur Körperschaftsteuer) bzw. unten (zur Umsatzsteuer) dargelegt, für zutreffend.

II.4. Auswirkung der Feststellungen:

Prüferbericht, Tz 1: Die steuerlichen Auswirkungen waren in betragsmäßiger Hinsicht jeweils nicht von bloß geringfügiger Bedeutung, sondern erheblich:

Durch den Wegfall des Verlustabzuges 2004 und 2005 kam die jeweilige Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage voll zum Tragen; es wurde dadurch bedeutend mehr an Körperschaftsteuer festgesetzt als in den Erstbescheiden.

Tz 2: Die vorgenommene außerbilanzmäßige Aufwandsminderung im Wirtschaftsjahr 2004 und die spiegelbildliche Ertragsminderung im Wirtschaftsjahr 2005 hatte gleichfalls erhebliche steuerliche Auswirkung, da die Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage 2004 durch den in diesem Jahr vollzogenen Grundstücksverkauf bedeutend höher war als 2005, wo keine Umsätze mehr erzielt wurden.

Der grundsätzlich gegebene und vom Finanzamt in der Wiederaufnahmebegründung geltend gemachte Vorrang der Rechtsrichtigkeit vor Rechtsbeständigkeit führte unter Berücksichtigung der erheblichen steuerlichen Auswirkungen dazu, dass das Finanzamt von dem ihm eingeräumten Ermessen im Sinne der Verfahrens-Wiederaufnahme bei der Körperschaftsteuer Gebrauch machte. Damit befand es sich im Recht.

Tz 3: Über die Berufung gegen **Umsatzsteuer 2006** wird in der Sache selbst und damit hinsichtlich ihrer steuerlichen Auswirkungen erwogen:

Im Zeitpunkt der Grundstückslieferung 2002 hatte der liefernde Unternehmer (= XYGmbH) hinsichtlich dieses Umsatzes nicht zur Steuerpflicht optiert (§ 6 Abs 2 UStG 1994 idF BGBl I 79/1998), das Grundstücksgeschäft wurde steuerfrei vereinbart und abgewickelt. Während nach der Rechtslage vor dem 19. Juni 1998 Grundstücksumsätze jedenfalls (unecht) steuerfrei waren, aber gemäß § 12 Abs 14 UStG die Möglichkeit bestand, die vom liefernden Unternehmer nicht abziehbaren oder nach § 12 Abs 10 UStG zurückzuzahlenden Vorsteuerbeträge an den vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger (Grundstückserwerber) weiterzuleiten (auf ihn zu überwälzen), ist diese Möglichkeit mit Inkrafttreten der Optionsbestimmung und gleichzeitiger Aufhebung des § 12 Abs 14 entfallen. Wie der Außenprüfer in der mündlichen Berufungsverhandlung zutreffend ausführte, hätte dies für den liefernden Unternehmer (XYGmbH) bedeutet, dass er die bei ihm tatsächlich angefallene, in den betreffenden Steuer-Zeiträumen zum Abzug geltend gemachte Vorsteuer (hier: hohe Vorsteuerbeträge aus abgerechneten Vorleistungen anderer Unternehmer im Zuge der Altlastensanierung 2000-2002) wegen des Zusammenhanges mit dem steuerfreien Grundstücksumsatz nach Maßgabe des § 12 Abs 10 UStG zu berichtigen und im Ausmaß von 7/10 an das Finanzamt zurückzuzahlen gehabt hätte (im Zuge der Außenprüfung bei der XYGmbH wurde mit der nachträglichen Umsatzbesteuerung des Grundstücksverkaufes eine

entgegenkommende Lösung gefunden). Wohl konnte er dem Erwerber (= der Bw) die rückzahlbaren Vorsteuern in Rechnung stellen (sie auf ihn überwälzen), doch berechnete dies den Erwerber insoweit nicht (nicht mehr) zu einem Vorsteuerabzug.

Die Bw hat indes ein solches Verlangen nicht gestellt, sondern vorgebracht, dass ihr im Wirtschaftsjahr 2006 Umsatzsteuer aus dem Liegenschaftsverkauf 2002 nachträglich in Rechnung gestellt wurde. 2004 habe sie die Liegenschaft ohne Umsatzsteuer verkauft.

Da der Bw im Streitjahr 2006 die Umsatzsteuer aus dem Grundstücksgeschäft (2002) vom liefernden Voreigentümer (= XYGmbH) nachträglich (Oktober 2005) in Rechnung gestellt und diese von ihr, wie aus dem Verrechnungskonto 2005/2006 hervorgehe, auch bezahlt worden sei, sie aber mit dem Verkauf 2004 ohne USt bereits zwei Jahre davor einen (unecht) steuerbefreiten Umsatz ausgeführt habe (dieser Vorgang stelle eine Änderung der Verhältnisse dar), stehe ihr unter dem Regime des § 12 Abs 10 UStG 1994 ein Vorsteuerabzug im beantragten Ausmaß von 3/10 zu, da die Liegenschaft während der Behalte-Dauer zu ihrem Anlagevermögen gezählt habe.

Die Vertretung der Amtspartei hat demgegenüber in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt, dass ihres Erachtens Umlaufvermögen vorliege und daher eine Umsatzsteuerberichtigung nach § 12 Abs 11 UStG 1994 im vollen Umfang vorzunehmen sei.

Nun wäre unter der Voraussetzung, dass das Grundstück zum Anlagevermögen der Bw gehörte, eine Berichtigung nach § 12 Abs 10 UStG bloß im Ausmaß der offenen (noch nicht verfristeten) Zehntelbeträge dann vorzunehmen, wenn/sobald das Wirtschaftsgut des Anlagevermögens einer Verwendung oder Nutzung im Betrieb zugeführt wurde (auf die Zufälligkeit der späteren Rechnungsausstellung kommt es hier nicht an). Die Korrektur mit Zehntel-Beträgen beginnt im Jahr der erstmaligen Nutzung oder Verwendung im Betrieb, d. h.; dass bei Änderung der Verhältnisse, etwa wie hier durch Umsatzsteuer-freien Verkauf der Liegenschaft, die noch verbleibenden Zehntel-Beträge zu korrigieren sind. Eine Verwendung oder Nutzung des Grundstückes im eigenen Betrieb – auch wenn sie tatsächlich ernsthaft beabsichtigt gewesen sein sollte – hat die Bw jedoch im Zeitraum zwischen Anschaffung und Weiterverkauf nicht realisiert. Der für eine Korrektur der geltend gemachten Vorsteuern maßgebliche Berichtigungszeitraum konnte daher mangels tatsächlicher Verwendung oder Nutzung des Anlagevermögens gar nicht zu laufen beginnen. Unter der Voraussetzung, dass mit dem Kauf des ehemaligen Werkstätten-Geländes 2002 wie behauptet Wirtschaftsgüter des *Anlagevermögens* angeschafft wurden, kommt mangels Verwendung oder Nutzung im Betrieb eine Berichtigung der gesamten 2005/**2006** angefallenen Grundstücks- Vorsteuer gemäß § 12 Abs 10 UStG in Betracht, was im Ergebnis zur vollständigen Versagung des Vorsteuerabzuges im Jahr 2006 führt.

Gemäß § 198 UGB sind Gegenstände als Anlagevermögen auszuweisen, die bestimmt sind,

dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Unter dem Begriff *dauernd* ist zu verstehen, dass ein Wirtschaftsgut während seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer oder zumindest eines größeren Zeitraumes davon dem Geschäftsbetrieb dient. Die Bw hat zuletzt erläutert, welchem betrieblichen Zweck die Liegenschaften von vornherein dauernd zu dienen bestimmt gewesen waren, ehe sich die Bw zum Verkauf derselben entschloss:

Es sei geplant gewesen, ein Industrieprojekt zu entwickeln und es einem Investor zum Kauf anzubieten. Zur Verwirklichung dieses Projektes sei es aber, wegen des "überraschend" günstigen Verkaufes an I, nicht gekommen. Damit ist freilich für die Berufung nichts gewonnen, weil die Konsumierung von Vorsteuer- Zehntelbeträgen nicht vor der erstmaligen Nutzung der Investition im Betrieb zu laufen beginnt. Damit wäre das Schicksal der Berufung gegen den Sachbescheid bereits unter der Annahme, dass es sich bei der Liegenschaft um Anlagevermögen handelte – ein *novum repertum* liegt, wie oben und nochmals weiter unten ausgeführt, vor – bereits entschieden.

Der Senat hat jedoch, darin dem Finanzamt beipflichtend, das 2002 erworbene und 2004 weiterverkaufte Grundstück nicht als Anlagevermögen, sondern als Umlaufvermögen der Bw beurteilt: Diente doch das Grundstück keinem anderen erkennbaren betrieblichen Zweck als jenem, es bei Gelegenheit an einen fremden Investor zu veräußern. Damit war es als Umlaufvermögen zu behandeln und konnte, weil es 2004 umsatzsteuerfrei verkauft worden war, das Recht auf nachträglichen Vorsteuerabzug 2006 nicht vermitteln.

Umsatzsteuerbelastung und Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 11 UStG – beide im selben Jahr – heben einander in dieser Fallkonstellation auf.

Soweit sich die Berufung gegen den Sachbescheid über Umsatzsteuer 2006 richtet, erweist sie sich nicht begründet. Der angefochtene Sachbescheid war daher zu bestätigen.

Damit erscheint auch die Berufung gegen den diesbezüglichen Wiederaufnahme-Bescheid, *welche sich in materiell-rechtlichen Einwendungen gegen die vollständige Versagung des Vorsteuerabzuges erschöpft, und bei deren Zutreffen (d. h. wenn die Bw zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre) das Verfahren mangels Spruchauswirkung nicht hätte aufgerollt werden dürfen,*

gleichfalls unbegründet: Dass es sich bei der diesbezüglichen Prüferfeststellung (im Zuge der Außenprüfung ist eine Falschbuchung am Konto "Vorsteuerberichtigung nach § 16 UStG 1994" neu hervorgekommen) um ein *novum repertum* handelte, wird von der Bw nicht in Zweifel gezogen. Dass die Spruchauswirkung der diesbezüglichen Feststellung nur geringfügig wäre und die Wiederaufnahme des Verfahrens daher in Übung des Ermessens zu unterbleiben gehabt hätte, behauptet die Bw angesichts des streitverfangenen Änderungsbetrages nicht. Das Finanzamt hat somit auch hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 von dem ihm zustehende Ermessen gesetzmäßigen Gebrauch gemacht und dies hinreichend begründet.

III. Schließlich erscheint die Berufung, soweit in ihr eine nachträgliche **Erhöhung des Buchwertes der 2004** ausgeschiedenen Liegenschaft um die 2005/200**6** nachbelastete, allenfalls nicht abzugsfähige Umsatzsteuer aus dem 2002 getätigten Ankauf thematisiert und Gewinn mindernde Berücksichtigung verlangt wird, ebenso unbegründet:

Wenn die Bw ihre Nachbelastung im Wirtschaftsjahr 2005/2006 in diesem Verfahren unter Beweis gestellt hat, so ist damit für ihr Begehren nichts gewonnen: Es könnte nämlich die einen Kostenfaktor darstellende "nachbelastete Umsatzsteuer" als nachträgliche

Betriebsausgabe gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 erst im Wirtschaftsjahr des ***nachträglich eingetretenen*** (*nicht*: im Wirtschaftsjahr 2005/2006 bloß neu hervorgekommenen)

Ereignisses, nämlich 2005/**2006** und damit bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer **2006** Berücksichtigung finden, nicht aber in den die Wirtschaftsjahre 2003/**2004** und 2004/**2005** umfassenden Steuerjahren. Ob der Bw hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2006 irgendein Aufrollungstitel zur Verfügung steht, war nicht Gegenstand des hier anhängigen Verfahrens.

Wien, am 11. November 2013