



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., 8010 Graz, Petersgasse 128a, vom 13. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 13. Juni 2006 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Körperschaftsteuer 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Die Berufung gegen die Umsatzsteuer 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Entsprechend den Ausführungen des Berichtes über die Außenprüfung vom 6. Juni 2006 wurde in Textziffer Tz. 24 festgestellt, dass im Jahr 2004 Aufwendungen in Höhe von 330.087,94 € (netto), (Vorsteuer: 66.017,59 €) im Zusammenhang mit den Gebäudeabbrucharbeiten auf den gemieteten Liegenschaften als Betriebsausgabe abgezogen,

welchen Erlöse in Höhe von 256.858,37 € (Umsatzsteuer: 51.371,67 €) aus der Vereinbarung mit der Liegenschaftserwerberin gegenüber gestellt wurden. Der aus dieser Gestion entstandene Nettoverlust wurde dem körperschaftsteuerlichen Gewinn als verdeckte Ausschüttung hinzugerechnet. Die Liegenschaften standen zum damaligen Zeitpunkt im Alleineigentum des Gesellschaftergeschäftsführers, der die Veräußerung an eine benachbarte Firma geplant hatte. Vorerst mussten diese jedoch bis zum gewachsenen Naturboden von Baulichkeiten und sonstigen Anlagen frei gemacht werden. Zu diesem Zweck wurde von der Bw. mit Werkvertrag vom 11. März 2004 eine Firma mit den Abbrucharbeiten beauftragt. Parallel dazu wurde im Einverständnis mit dem Liegenschaftseigentümer ein Werkvertrag zwischen der Bw. und der Käuferin abgeschlossen, welche sich bereit erklärte, die Abbruchkosten bis zu einem Betrag von 342.000 € zu übernehmen. Ursprünglich wäre aus diesen beiden Aufträgen ein positives Gesamtergebnis zu erwarten gewesen. Im Zuge der Abbrucharbeiten habe sich jedoch herausgestellt, dass infolge unerwarteter Aushub- und Abtransportkosten (Schlacke) die tatsächlichen Kosten weit höher als veranschlagt waren und somit zu einem saldierten Verlust für die Bw. führten. Seitens der Bw. wurde eingewendet, sie wäre als Verursacherin von Kontaminationen festgestanden und hätte deshalb die Kosten tragen müssen.

In rechtlicher Hinsicht wurde weiters ausgeführt, der Gesellschaftergeschäftsführer war Alleineigentümer der Liegenschaften und es lag in seinem Verantwortungsbereich, die Liegenschaft im Zuge der Veräußerung von sämtlichen Gebäuden und Kontaminationen frei zu machen. Wenn der Verursacher dieser Kontaminationen die Bw. war, wären diese Kosten vom Eigentümer im Zivilrechtsweg geltend zu machen gewesen. Da aber auf Grund der abgeschlossenen Werkverträge mit einem positiven Ergebnis aus der Kostenübernahme und den Abbruchkosten spekuliert worden sei, könnte die Verlagerung dieser Geschäftsfälle in die Buchhaltung der Bw. ihre Wurzeln nur in dem Naheverhältnis zum Gesellschafter begründet sein. Außerdem halte diese Vorgehensweise einem Fremdvergleich nicht stand, da ein fremder Mieter einen derartigen Aufwand nicht so ohne weiteres übernommen hätte. Auch würde der Liegenschaftseigentümer einen aus einem solchen Geschäftsfall allfälligen erzielten Gewinn – wie angeblich erwartet – nicht einer fremden Gesellschaft zukommen lassen.

In ihrer Berufung führte die Bw. aus, da der Kaufinteressent die Liegenschaften geräumt von den Altgebäuden übernehmen wollte, sei vereinbart worden, der Verkäufer (gemeint: Gesellschaftergeschäftsführer) solle sich um den Abbruch der Liegenschaften im Auftrag und auf Kosten des Käufers (ein Fixpreis für den Abbruch wurde vorerst grundsätzlich vereinbart) kümmern. Ein eingeholter Kostenvoranschlag ließ erwarten, dass sich mit großer Wahrscheinlichkeit aus dem Abbruch ein Gewinn erzielen ließe. Beide Vertragsteile einigten sich dann darauf, nicht der Verkäufer, sondern sein Unternehmen (gemeint: die Bw.) sollte

den Abbruch durchführen. Damit stünden sich für den zu schließenden Werkvertrag zwei protokollierte Unternehmen gegenüber, die jedenfalls beide den gleichen rechtlichen Grundlagen (Handels -und Unternehmensrecht) unterliegen.

Für den Gesellschaftergeschäftsführer war diese Vereinbarung auch deswegen sinnvoll, weil die Bw. als Bestandnehmerin ohnehin für allfällige Kontaminationen haftete und mit der direkten Beauftragung der Bestandnehmerin (Bw.) durch den Käufer gleich ein allfälliges Kostenrisiko auf sie überging, das diese kostengünstigst auf sich nehmen konnte, in dem sie den Abbruch bzw. die Entsorgung des Materials selbst durchführen lassen konnte.

Im Zuge der Untersuchung des abgebrochenen Mauerwerks stellte sich heraus, dass aufgrund von Kontaminationen des Mauerwerks eine aufwändige Spezialentsorgung notwendig werde. Der ursprünglich aus dem Abbruch zu erwartende Gewinn verwandelte sich damit in ein Verlustgeschäft, das ohnehin von der Bw. als Bestandnehmerin zu tragen war.

Den Ausführungen des Finanzamtes zur verdeckten Gewinnausschüttung könne nicht gefolgt werden. Der Umstand, dass der Gesellschafter das zu erwartende positive Gesamtergebnis seiner GmbH zuwenden wollte, könne niemals den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllen. Vielmehr könne hier nur eine (versuchte) verdeckte Einlage vorliegen, woraus jedoch keine Kapitalertragsteuerpflicht begründet werden kann. Würde man die Schlussfolgerung des Finanzamtes konsequent zu Ende denken, wäre jeder Gewinn, den eine Gesellschaft eines geschäftsführenden Mehrheitsgesellschafters erzielt, ein unübliches Vorgehen, weil ja die Privatperson den Gewinn erzielen müsste. Dies entspreche weder der Gesetzeslage noch der Rechtsprechung, weil die grundsätzliche Trennung von Gesellschaftersphäre und dem Unternehmen des Gesellschafters ein fundamentaler Grundsatz der Rechtsordnung sei, der nur dort seine Grenze finde, wo das Handeln einer Gesellschaft ohne die Verbundenheit mit ihrem Gesellschafter keinen Sinn ergäbe.

Aus der Darstellung des Finanzamtes gehe nicht hervor, dass die Bw. seit dem Jahre 1986 Mieterin war und in den ersten 10 Jahren auch die Gießerei tatsächlich selbst betrieben habe.

Es wurde im Zuge der Betriebsprüfung nachgewiesen (dies aufgrund chemischer Analysen des Mauerwerks), dass das Mauerwerk mit Stoffen kontaminiert wäre, die durch die Anwendung von Technologien durch die Bw. entstanden seien. Hohe Messwerte für die polyzyklischen aromatischen Kohlenwasserstoffe PAK machten die teuren Sondermaßnahmen bei der Entsorgung notwendig. Laut einem Gutachten betrug der Messwert diesbezüglich 24,0, der Grenzwert jedoch nur 2,0. Auf diesen Sachverhalt wurde bei der Schlussbesprechung ausdrücklich hingewiesen, aber vom Finanzamt als nicht relevant betrachtet.

Darüber hinaus könne der Begründung der Finanzverwaltung, diese Vorgehensweise halte einem Fremdvergleich nicht stand, nicht näher getreten werden. Die Bw. war bzw. sei Mieterin der Liegenschaft. Im Zuge nachträglicher Recherchen für das Berufungsverfahren sowie des Aktenstudiums wurde ein Nachtrag vom 7. März 1988 zum Mietvertrag vom 4. März 1985 gefunden, wonach zwischen dem Vermieter und der Mieterin festgehalten wurde, die Mieterin habe für allfällige Schäden aufgrund einer Verunreinigung des Bodens aufzukommen. Bedauerlicherweise sei dieses Schriftstück falsch abgelegt worden und konnte deshalb im Zuge der Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden.

In Entsprechung dieser Verpflichtung wurde vereinbart, die Mieterin trage die Kosten von vornherein bzw. nehme den Abbruch auf eigenes Risiko gleich selbst vor, um nicht späterhin vom Vermieter verklagt zu werden, was naturgemäß höhere Kosten verursacht hätte. Jeder wirtschaftlich vernünftig denkende Mensch (somit auch ein ‚fremder‘ Mieter) hätte versucht, den Schaden auf eigene Kosten selbst zu regeln, anstatt sich dem Risiko einer Klage auszusetzen. Im Übrigen hätte auch im Falle des Fehlens einer solchen Vereinbarung die Bw. die entstandenen Kosten zu tragen gehabt, weil sich zivilrechtlich aus der Kontaminierung eine Schadenersatzverpflichtung ergebe.

Die von der Finanzverwaltung als einzige mögliche Vorgehensweise vorgeschlagene Möglichkeit, der Alleineigentümer der Liegenschaft hätte sein eigenes Unternehmen (Bw.) zu klagen gehabt, sei geradezu grotesk, weil sich der Vermieter quasi selbst geklagt hätte, da der Grundeigentümer auch zu 100 % Eigentümer der Bw. ist. Durch die Erteilung des Auftrages, den Abbruch des Gebäudes durch den Mieter vornehmen zu lassen und damit sowohl die Chance auf einen Gewinn zu haben und auf der anderen Seite ein allfälliges Risiko als Mieter und Abbrecher zugleich abzudecken, wurde der von der Finanzverwaltung verlangte Weg, sich selbst klagen zu müssen, vermieden und somit jener Zustand hergestellt, den sowohl das Gesetz als auch die vertragliche Schadensübernahme bereits eindeutig vorgezeichnet habe.

In seiner Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt ergänzend aus, die Bw. hätte die Produktion von Gusserzeugnissen auf dem angemieteten Gelände vor etlichen Jahren eingestellt und den Betriebsgegenstand auf den Handel mit Stahlerzeugnissen beschränkt. Der Gesellschaftergeschäftsführer habe die Liegenschaften aus der seinerzeitigen Konkursmasse der Gießerei GmbH käuflich am 4. Dezember 1986 erworben und anschließend an die Bw. vermietet. Auf dem Gelände habe sich die seinerzeitige und nunmehr eingestellte Gießerei befunden. Im Zuge der Verkaufsverhandlungen wurde vereinbart, die Käuferin wolle die Liegenschaft der Gießerei ohne Altgebäude erwerben und übernahm vertraglich die Garantie für die Abbruchkosten bis zu einem Höchstbetrag von 342.000 €. Die Vertragsteile hätten sich daraufhin geeinigt, den Abbruch sollte die Bw. veranlassen, weil ihn nicht der Gesellschafter

selbst durchführen wollte, womit sich vertraglich auch zwei protokollierte Unternehmen gegenüberstanden. Im Prüfungsverfahren blieb der im nunmehrigen Berufungsverfahren erwähnte Nachtrag zum Bestandvertrag unerwähnt.

In rechtlicher Hinsicht führte es aus, dem Geschäftsführer waren sämtliche wirtschaftliche Tätigkeiten des Unternehmens der Bw. bekannt und er hätte bereits im Vorfeld entsprechende Verunreinigungen untersagen müssen. Wurden diese noch von der seinerzeitigen Gießerei GmbH (Vorunternehmen) verursacht, wäre die Bw. nicht der verantwortliche Verursacher und folglich auch nicht zum Schadenersatz verpflichtet gewesen. Seitens des Finanzamtes sei davon auszugehen, nicht die Bw., sondern die Vorgängerfirma Verursacherin dieser Bodenverunreinigungen wäre, und es könne keine eindeutige Verpflichtung zur Schadenersatzleistung erblickt werden.

Zum nunmehr vorgelegten schriftlichen Nachtrag zum Bestandvertrag wurde auf Grund des Erscheinungsbildes bezweifelt, dass dieser zum damaligen Zeitpunkt auch erstellt wurde. Dies ergebe sich auf Grund des gesamten Erscheinungsbildes des Schriftstücks (moderne Schriftart, offensichtlich mit EDV erstellt, keinerlei Alterserscheinungen). Aus der gesamten Aktenlage sei festzustellen, sowohl 1988 als auch noch in den Folgejahren wären sämtliche Schriftstücke mit einer Schreibmaschine verfasst und das Wort „Guss“ wurde zum damaligen Zeitpunkt nicht mit „ss“, sondern mit „ß“ geschrieben.

Gegenständlich wurde vom Gesellschaftergeschäftsführer von vornherein festgelegt, dass die Abbruchkosten nicht von ihm, sondern von der Bw. zu tragen seien, weil ohnedies ein Gewinn aus diesem Geschäft zu erwarten war und diesen der Gesellschafter der Bw. zukommen lassen wollte. Diese Argumentation wurde insofern nicht geteilt, da sich dieser offenbar bereits im Jahr 1988 mit dieser Problematik Gedanken gemacht habe und mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit damit gerechnet werden konnte, dass im Zuge der Abbruchkosten mit Bodenkontaminierungen zu rechnen war. Sollte jedoch seitens des Geschäftsführers davon ausgegangen werden, dass keine Kosten für die Entsorgung der Kontaminierungen zu erwarten und nur die reinen Abbruchkosten zu bezahlen waren, bleibt fraglich, warum die Bw. die Abbruchkosten getragen hatte. Die Tatsache, dass Bodenkontaminierungen vorhanden waren, die zu höheren Entsorgungskosten führten, seien erst im Zuge der Abbrucharbeiten zu Tage getreten.

Im Vorlageantrag führte die Bw. ergänzend aus, dass – wie bislang unerörtert geblieben – sowohl der seinerzeitige Werkvertrag mit dem Käufer als auch jener mit dem Entsorgungsunternehmen zwei Teilaufträge, einen für die Entsorgung des Südteils und einen für die des Nordteiles der Liegenschaft; welche zu verschiedenen Zeiten zu erfüllen waren, umfasste. Bisher sei nur der Südteil betrachtet worden – obwohl hier nur eine

Gesamtbetrachtung des Auftrages Ziel führend sein kann. Der Nordteil wäre bis Ende 2006 zu entsorgen gewesen und brachte wie aus den Beilagen hervorgehe, einen Gewinn von 10.000,- € - €. Damit würde aber die verdeckte Gewinnausschüttung um diesen Betrag und auch die Vorsteuerkürzung (um 2.000,- €) zu reduzieren sein, da nicht nur ein Teilauftrag zur Beurteilung herangezogen werden könne.

In ihrer Berufung hätte die Bw. ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es ein Anliegen sowohl des Erwerbers der Liegenschaft als auch des Veräußerers war, für die Werkvertragsarbeiten nicht den aller Voraussicht nach unter Konsumentenschutz stehenden Verkäufer als Vertragspartner zu haben, sondern jedenfalls jenes Unternehmen, das ohnehin für die Kontaminierung des Erdreiches bzw. Mauerwerkes verantwortlich war und darüber hinaus mit diesem Unternehmen ein beiderseitiges Handelsgeschäft (Anwendung des HGB) abgeschlossen werden konnte. Im übrigen sei auch die Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes mangelhaft gewesen, weil ja die Bw. mehr als zehn Jahre lang im Unternehmen eine Gießerei betrieben habe und damit auch Verursacher der Kontaminationen wäre. In der Berufungsvorentscheidung werde im Gegensatz dazu eine Darstellung gewählt, als hätte die Bw. lediglich Handel und die Produktion von Gusserzeugnissen überhaupt nicht betrieben.

Das Finanzamt führe wider besseren Wissens aus, die Verursacherin der Kontaminationen sei nicht die Bw., sondern die seinerzeit in Konkurs gegangene Gießerei GmbH gewesen, womit nämlich der Gesellschafter bereits verunreinigten Boden erworben und selbst für diese Verunreinigungen einzustehen hätte.

Auf die im Zuge der Betriebsprüfung seitens des Abgabepflichtigen ausgeführten Argumentationen, die Kontaminierung des Mauerwerks sei durch eine Technologie, die die Bw. verwendet hätte, entstanden, sei bisher nicht eingegangen worden.

Die von der Finanzverwaltung aufgrund der ihr zustehenden freien Beweiswürdigung gemachte Unterstellung, die Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag wäre nachträglich erstellt worden, sei nicht von rechtlicher Relevanz und entbehre auch der Berechtigung. Sie sei ausschließlich auf dem Umstand begründet, dass in diesem Schreiben Guss mit „ss“ und nicht mit scharfem ß geschrieben ist. Auch diese Argumentation sei nicht richtig. In der Anlage werde eine Anzahl von Schriftstücken vorgelegt, in welchen auch hier bereits die Schreibweise mit "ss" vorgenommen wird. Bei einigen dieser Schriftstücke handelt es sich um solche der Finanzverwaltung (wobei man hier nicht nur von der Großschreibung reden kann, die kein scharfes ß kennt). Und bei anderen Schriftstücken ist erkennbar, dass die Bw. selbst im Schriftverkehr das "ss" verwendet hat und diese Schreibweise weiters auch in Verträgen durchaus vorkam. Darüber hinaus sei das Schriftbild weder modern noch entspricht die Schrift dem Schriftbild einer EDV. Zur richtigen rechtlichen Beurteilung der Sachlage hätte es dieser

Vereinbarung nicht bedurft, weil aufgrund der laufenden zivilrechtlichen Judikatur zum Schadenersatzrecht jedenfalls der Mieter für die von ihm verursachten Kontaminationen heranzuziehen sei.

Dass man sich bereits im Jahre 1988 darüber Gedanken gemacht hat, nachdem seit 1984 die Bw. als potenzieller Bodenverschmutzer auf dem Grundstück ihren Geschäften nachkam, spreche nicht dagegen, dass ein Betrieb, der jedenfalls und zweifelsfrei über zehn Jahre lang Kontaminierungen verursacht hat, dann richtigerweise auch die Folgen für sein Handeln tragen müsse.

Schlussendlich sei auf die Argumentation einzugehen, der Gesellschaftergeschäftsführer, wenn ihm die Kontamination bekannt waren, hätte die Kontaminationen verbieten müssen, weil dies in seinem Aufgabenbereich (in welcher Funktion?) lag. Auch diese Argumentation gehe an der Realität vorbei. Was anderes könne ein Eigentümer einer Liegenschaft noch tun, außer sich absichern, dass allfällige Kontaminationen vom Verursacher zu tragen seien. Gerade ein fremder Eigentümer hätte genau dies getan - weil die andere Alternative gewesen wäre, nicht zu vermieten. Wenn aber die Nutzung der Betriebsanlagen nur durch ein einschlägiges Unternehmen zu einer Ertrag bringenden Vermietung führen kann, würde ein fremder Vermieter genau dies auch tun, was geschehen ist: vermieten und sich absichern.

Er könne dies vertraglich vereinbaren und bei Nichteinhaltung Schadenersatz verlangen; dies aber erst dann, wenn die Kontaminationen bekannt werden - und dies geschehe erfahrungsgemäß erst dann, wenn die Gebäude abgetragen werden. Anderes könne letztlich nur im Wege der Nachbarschaftsrechte bei Direktimmissionen und in Folge dann durch behördlichen Eingriff geschehen.

In seiner Berufungsvorentscheidung habe das Finanzamt hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung keinerlei definitiven Begründungen abgegeben, warum eine solche vorliegen sollte.

Nach Randzahl 751 der Körperschaftssteuerrichtlinien seien (beruhend auf der ständigen Rechtssprechung) folgende Voraussetzungen kumulativ für eine verdeckte Gewinnausschüttung notwendig: eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft, das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahe stehenden Person zu Lasten der Körperschaft und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung.

Bereits die zweite Voraussetzung, nämlich das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers, sei nicht mehr gegeben, weil eine Bereicherung nicht stattgefunden habe. Es werde eine Vermögensverminderung bei der Körperschaft vorausgesetzt, die durch erhöhte

Aufwendungen der Körperschaft verursacht ist und für die keine andere Ursache als die Eigentümerstellung bestehe. Für die Bw. bestehe eine zivilrechtliche Verpflichtung zur Beseitigung jener Kontaminationsschäden auf ihre Kosten, die sie verursacht habe. Damit kam die Gesellschaft bei Tragung der Entsorgungskosten einer zivilrechtlichen Verpflichtung nach, die gerade nicht auf dem Naheverhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft beruhe.

Auch die dritte Voraussetzung, nämlich das subjektive Tatbild, sei nicht gegeben. Subjektive Voraussetzung für die verdeckte Ausschüttung sei nämlich eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen - der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben könne. Das Verhalten muss den Schluss ermöglichen, die durch das Organ vertretene Gesellschaft habe die Verminderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert (KStR 2001, Rz. 783f und 790f).

Gerade diese Argumentation habe die Behörde aber in jeder Weise vermissen lassen argumentierte sie doch so, dass das Zukommen-Lassen von Gewinnen an die Gesellschaft durch den Gesellschafter unüblich sei und daher, wenn aus dem Geschäft ein Verlust zu Stande kommt, eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege. Die Abgabenbehörde habe niemals die subjektive Tatbildkomponente behauptet oder ihrer Entscheidung zu Grunde gelegt, welche jedenfalls gar nicht vorliege.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Mai 2010 wurde die Bw. aufgefordert zur Tatsache der möglichen Verursachung angeblicher Bodenkontaminationen durch die frühere Betriebsinhaberin und nicht üblichen Übernahme von Altlasten Stellung zu nehmen. Weiters sei entsprechend des bisher vorgelegten Gutachtens vom 12. Juli 2004 das Kontaminierungsrisiko als gering anzusehen. Außerdem wurde sie um den Nachweis der Sondermüllentsorgungen durch Begleitscheine, weitere technische Gutachten, behördliche Auflagen ersucht.

Im Übrigen seien die angeblichen Mehrkosten wegen behaupteter Kontaminierung im bisherigen Verfahren weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden, zumal eine unmittelbare Verbindung zwischen den Kostenersätzen der Liegenschaftskäuferin und den Abbruchkosten einerseits und den Mehraufwendungen aus der Kontaminierung nicht ohne weiteres herstellbar sei.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 31. August 2010 führt die Bw. aus, eine Verpflichtung zum Gebäudeabriss finde sich im Bestandvertrag vom 4. März 1985 nicht, da dies damals überhaupt kein Thema war. Der Abriss durch sie sei ja nicht auf Grund einer im Mietvertrag eingegangenen Verpflichtung vorgenommen worden, sondern auf Grund des Rechtsgeschäfts,

mit dem die Bw. den Abriss vornehmen sollte und die Kosten entsprechend des Kostenvoranschlages verrechnen konnte. Der Bestandgeber habe ausdrücklich keine Gewähr für den Bauzustand gegeben, woraus sich eindeutig ergebe, dass für etwaige bereits vorhandene Kontaminierungen keine Haftung des seinerzeitigen Grundstückseigentümers vereinbart wurde. Aus dem Schreiben des Sachverständigen vom 2. Juni 2006 gehe hervor, dass bei der Herstellung von Sandformen, die mit Phenolharz gebunden sind, immer mit dem Auftreten polyzyklischer aromatischer Kohlenwasserstoffe gerechnet werden müsse.

Weiters sei darauf hinzuweisen, das seinerzeitige Unternehmen sei in Insolvenz geraten und der Masseverwalter hätte sicherlich eine Kostenteilung zwischen der zahlungsunfähig gewordenen GmbH und der Bw. nicht vereinbart, weil dies ja nicht im Interesse der Gläubiger gelegen wäre. Das neue Unternehmen (Bw.) ihrerseits hatte sehr wohl ein Interesse daran, rasch die Produktion aufnehmen zu können. Bei Abschluss des Mietvertrages war der Gesellschaftergeschäftsführer der Bw. noch nicht Eigentümer des Grund und Bodens. Darüber hinaus sei noch festzuhalten, dass die Mieterin (Bw.) bei Abschluss des Bestandvertrages in Kauf nehmen musste (um den Vertrag abschließen zu können), bei einer allfälligen Verunreinigung haftbar gemacht zu werden. Der Grund für die Entsorgung sei der hohe Gehalt an polyzyklischen Kohlenwasserstoffen, die vor allem auf moderne Produktionsverfahren zurückzuführen sei und nicht auf Verfahren des Vorgängerunternehmens.

Der in dem der Finanzbehörde bereits bekannten Gutachten vom 12. Juli 2004 genannte Restwert der Kohlenwasserstoffe mit 2,1 beziehe sich nur auf einen Teil des Bauschutts. Um die Gesamtkosten der Entsorgung möglichst gering zu halten, sei der Bauschutt in mehrere Gruppen geteilt und vom Sachverständigen untersucht worden, um festzustellen, welche Art von Deponie für die einzelnen Gruppen in Frage kam, um die Entsorgungskosten niedriger zu halten. Diese Vorgehensweise entsprach auf den Auflagen im Abbruchbescheid der Gemeinde. In der Gesamtbeurteilung gemäß der Deponieverordnung vom 2. Juni 2004 sei ausdrücklich von einem Messwert von 24 (gegenüber: 2,1) die Rede. Hinsichtlich des Nachweises der Baurestmassen verwies sie lediglich auf die im Abbruchbescheid erteilten Auflagen und die vom Abbruchunternehmen ausgestellten Schlussrechnung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhaltsfeststellungen:

Entsprechend obiger Ausführungen werden folgende Sachverhaltsumstände festgestellt:

Die Bw. hat die streitgegenständlichen Liegenschaften vom Masseverwalter der Konkursmasse der Gießerei GmbH am 4. März 1985 angemietet. Mit Kaufvertrag vom 4. Dezember 1986 wurden diese vom nunmehrigen Alleingesellschafter der Bw. von der Konkursmasse käuflich erworben und der Mietvertrag mit der Bw. fortgesetzt.

In einem Nachtrag vom 7. März 1988 wurde festgehalten, sie habe für allfällige Schäden auf Grund der Verunreinigung des Bodens aufzukommen. Sollten Kontaminierungen festgestellt werden, gelten diese im Zweifel als von der Bw. verursacht.

Nachdem der Gießereibetrieb still gelegt wurde, entschloss sich der Gesellschaftergeschäftsführer die Liegenschaften an eine ihm fremde GmbH zu veräußern. Ein entsprechender Liegenschaftskaufvertrag wurde am 26. Juni 2003 zwischen dem Gesellschafter und der P. GmbH unterfertigt. Gleichzeitig wurde die Bw. von der P. GmbH mit Werkvertrag vom selben Tag mit der Freimachung der Liegenschaften bis zum gewachsenen Naturboden von Baulichkeiten beauftragt.

Die potentielle Kaufinteressentin und spätere Liegenschaftserwerberin wollte die Liegenschaften jedoch nur geräumt von den Altgebäuden übernehmen und es sei vereinbart worden, dass sich der Gesellschaftergeschäftsführer der Bw. um den Abbruch zu kümmern habe. Zu diesem Zweck wurde zwischen der liegenschaftserwerbenden P. GmbH und der Bw. ein Werkvertrag abgeschlossen, wonach sich letztere verpflichtete, den Abbruch durchzuführen und bediente sich in der weiteren Folge ihrerseits eines Entsorgungsunternehmens. Im nachhinein kam hervor, dass Abbruchkosten deutlich höher als die dafür erzielten Einnahmen waren.

Eine entsprechende Verpflichtung zur Tragung der Abbruchkosten der Produktionsgebäude gegenüber dem Vermieter wurde nicht behauptet. Eine Teilung der reinen Abbruchkosten von den (allfälligen) Mehrkosten aus Gründen der Kontaminierung erfolgte nicht. Die diesbezügliche Anfrage im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates blieb unbeantwortet, sodass der Anfall wesentlicher Mehrkosten aus Anlass einer Bodenkontaminierung, die von der Bw. zu tragen gewesen wären, nicht angenommen werden kann. Im Übrigen erwähnt die Bw. selbst, der Bauschutt sei in mehrere Gruppen geteilt und vom Sachverständigen untersucht worden. Daraus resultieren auch mehrere Gutachten mit unterschiedlichen Werten bei den polyzyklischen aromatischen Kohlenwasserstoffen, wobei das jüngste bzw. das der Behörde im Erstverfahren vorliegende den geringsten Kontaminationsgrad aufwies. Im Behandlungsvorschlag des am stärksten kontaminiertesten Bauschuttanteils riet der Sachverständige, da sich diese Stoffe nur an der Oberfläche der Schuttbestandteile befinden können, den Feinanteil des Abfalls abzusieben und auf einer dafür genehmigten Massenabfalldeponien und den Rest auf Baumassendeponien zu entsorgen. Eine

Quantifizierung sowohl der Menge nach als auch nach Entsorgungsmehrkosten, die u.U. dem ehemaligen Gießereibetrieb der Bw. zurechnen wären, wurde von der Bw. nicht vorgenommen. Eine solche bloß in der Differenz zwischen den erzielten Einnahmen und den der Bw. erwachsenen Aufwendungen anzunehmen, wie es der Bw. offenbar vorschwebt, erscheint nicht überzeugend. Vielmehr ist anzunehmen, die vom Grundstückseigentümer aus einem Kalkulationsirrtum entstandenen und von ihm zu tragenden Mehrkosten aus dem Gebäudeabriss sollten auf die Bw. abgewälzt werden und hätten für ihn einer Schmälerung des Käuferlöses bedeutet. Im Übrigen waren die realisierten stillen Reserven aus der Liegenschaftsveräußerung nicht mehr steuerhängig.

In rechtlicher Hinsicht war der Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

Körperschaftsteuer:

[§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) lautet wie folgt:

Für die Ermittlung des Einkommens ist ohne Bedeutung, ob das Einkommen
- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Die Körperschaft und ihre Anteilseigner sind zivilrechtlich und idR auch steuerrechtlich zwar als eigenständige Rechts- und Vermögenssubjekte zu behandeln, sodass auf Grund dieses Trennungsprinzips zwischen diesen Subjekten bestehende Rechtsbeziehungen möglich und prinzipiell anzuerkennen sind. Allerdings dürfen auch bei Körperschaften verdeckte Ausschüttungen als Einkommensverwendung bzw. gesellschaftsrechtlich motivierte Vorgänge die Einkommensermittlung selbst dann nicht beeinflussen, wenn sie in die äußere Form solcher schuldrechtlichen Beziehungen gekleidet werden und somit den Anschein tatsächlicher Leistungsbeziehungen erwecken (*Renner, KSt 1988, § 8, Rz. 108*).

Die zentrale Problemstellung bei verdeckten Ausschüttungen ist die Frage, ob eine Einkommens- bzw. Vermögensverminderung bei der Körperschaft ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft des Vorteilsempfängers bzw. einer ihm nahestehenden Person hat oder nicht. Diese Fragestellung wird nach herrschender Auffassung über die Angemessenheit bzw. Unangemessenheit eines Aufwandes oder Entgeltes gelöst. Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass die Angemessenheit (Unangemessenheit) lediglich ein Indiz für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung (vA) darstellt und demgemäß nicht "dogmatisiert" werden darf.

Die Beurteilung, ob eine vA vorliegt oder nicht, ist eine - oftmals im Wege der Beweiswürdigung durchzuführende - Maßnahme der Einkommensermittlung. Zu untersuchen ist dabei, ob ein Vorgang betrieblich bzw. durch die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte

veranlasst ist. Regelmäßig wird man davon ausgehen können, dass angemessene Gestaltungen in der Einkunftserzielung wurzeln und unangemessene in der Anteilsinhaberschaft.

Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber jenen Anforderungen entsprechen müssen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden (siehe z.B. VwGH 3.8.2000, [96/15/0169](#); 31.7.2002, [98/13/0011](#), 0040; 24.9.2003, 97/13/0232; 14.12.2005, 2002/13/0001; 26.7.2006, 2004/14/0151; 8.2.2007, 2004/15/0149 sowie 17.10.2007, 2006/13/0069, VwGH 3.9.2008, [2006/13/0069](#) bzw. 4.3.2009, 2004/15/0135; in diesem Sinne auch die Verwaltungspraxis, KStR 2001, Rz. 753 ff).

Dieselben Grundsätze sind auf Rechtsbeziehungen anzuwenden, die zwischen

- der Körperschaft und einem Anteilsinhaber nahestehenden Personen (VwGH 13.3.1998, 93/1470023 und 8.2.2007, 2004/15/0149; Rz 1197 EStR 2000) und
- von der selben Person vertretenen oder wirtschaftlich dominierten Körperschaften (VwGH 26.5.1999, [99/13/0039](#), 0072) abgeschlossen wurden. Diese Auffassung fußt bereits auf der Rechtsprechung des RFH (5.6.1925, IA 17/25, RFHE 16, 355 f; 11.1.1927, IA 409/26, RFHE 20, 169, 171 f).

Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarung zwischen "Nahestehenden" wird demnach davon abhängig gemacht (VwGH 22.2.2000, [99/14/0082](#); 19.4.2007, [2005/15/0020](#); ebenso aus Sicht der Verwaltungspraxis auch Rz. 1127 ff EStR 2000), dass die Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen müssen (Publizität), eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen "Fremden" (d.h. Nicht-Anteilsinhabern) unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Merkmale, die kumulativ vorliegen müssen (VwGH 18.12.2008, [2006/15/0208](#)), haben insbesondere für die Beweiswürdigung Bedeutung (VwGH 30.6.1994, 92/15/0021; 26.4.2006, [2004/14/0066](#) bzw. 4.3.2009, 2004/15/0135; Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 160/1; siehe unten Tz 175/1).

Gegenständlich geht es darum zu beurteilen, ob die Übernahme der Abbruchkosten durch die Mieterin fremdüblich ausgestaltet wurden.

Die maßgeblichen zivilrechtlichen Vorschriften des ABGB (Originaltext) lauten wie folgt:

„§ 1096 Abs. 1: Vermieter und Verpächter sind verpflichtet, das Bestandstück auf eigene Kosten in brauchbarem Stande zu übergeben und zu erhalten und die Bestandinhaber in dem bedungenen Gebrauche oder Genusse nicht zu stören. Ist das Bestandstück bei der Übergabe derart mangelhaft oder wird es während der Bestandzeit ohne Schuld des Bestandnehmers

derart mangelhaft, daß es zu dem bedungenen Gebrauche nicht taugt, so ist der Bestandnehmer für die Dauer und in dem Maße der Unbrauchbarkeit von der Entrichtung des Zinses befreit. Auf diese Befreiung kann bei der Miete unbeweglicher Sachen im voraus nicht verzichtet werden.

Abs. 2: Der Pächter hat die gewöhnlichen Ausbesserungen der Wirtschaftsgebäude nur insoweit zu tragen, als sie mit den Materialien des Gutes und den Diensten, die er nach der Beschaffenheit des Gutes zu fordern berechtigt ist, bestritten werden können.

§ 1109: Nach geendigtem Bestandvertrage muß der Bestandnehmer die Sache dem etwa errichteten Inventarium gemäß oder doch in dem Zustand, in welchem er sie übernommen hat, gepachtete Grundstücke aber mit Rücksicht auf die Jahreszeit, in welcher der Pacht geendet worden ist, in gewöhnlicher wirtschaftlicher Kultur zurückstellen. Weder ein Zurückbehaltungsrecht oder die Einwendung der Kompensation noch selbst des früheren Eigentumsrechtes kann ihn vor der Zurückstellung schützen.

§ 1111: Wird das Mieth- oder Pachtstück beschädigt, oder durch Mißbrauch abgenützt; so haften Miether und Pächter sowohl für ihr eigenes, als des Afterbestandnehmers Verschulden, nicht aber für den Zufall. Doch muß der Bestandgeber den Ersatz aus dieser Haftung längstens binnen Einem Jahre nach Zurückstellung des Bestandstückes gerichtlich fordern; sonst ist das Recht erloschen."

Aus diesen Bestimmungen geht nicht hervor, dass der Mieter der Liegenschaft auch für den Abbruch des Gebäudes zu sorgen hat, zumal ein Mietvertrag den Mieter lediglich den bedungenen Gebrauch einer Sache ermöglicht und dieser zur Zurückstellung verpflichtet. Bestandsobjekte sind in dem Zustand rückzustellen, in dem sie übernommen wurden, jedoch mit den Verschlechterungen, die sich aus der gewöhnlicher Abnutzung – Rz 2 zu § 1111 – (SZ 43/142 = EvBl 1971/75 = Miet 22.150; Miet 28.154; 39.114; zuletzt LGZ Wien Miet 47.115; – auch in zinsgeregelten Objekten: ausdrücklich JBl 1958, 334 = Miet 5673) u infolge Schäden ergeben, für die der Bestandnehmer nicht haftet (dazu Rz. 2 f zu § 1111; SZ 53/41 = Miet 32.190/13) [Rummel, ABGB-Kommentar, § 1110, Tz. 7].

Somit bleibt als Zwischenergebnis festzuhalten, dass eine zivilrechtliche Verpflichtung zur Tragung sämtlicher Abbruchkosten (auch) nicht besteht. Im Übrigen liegt es ausschließlich in der Sphäre des Eigentümers, ob dieser ein unbebautes oder ein mit einem Altgebäude bebautes Grundstück veräußern will. In wirtschaftlicher Hinsicht ist es eine Frage der Preisfindung, ob der Veräußerer der Liegenschaft die Abbruchkosten selbst trägt oder den Abbruch des Gebäudes den Käufer vornehmen lässt, was sich in der Regel in einer Preisminderung niederschlägt bzw. der potentielle Grundstücksinteressent dies in seine Preisvorstellungen einfließen lassen wird.

In keiner Weise ist in diesem Zusammenhang die Mieterin (Bw.) wirtschaftlich berührt und es kann auch kein aner kennenswerter Grund gefunden werden, worum sie das Kostenrisiko des Eigentümers ohne weiteres übernehmen muss. Der Einwand der Bw., der Gesellschafter habe aus der Übertragung der mit dem Liegenschaftskäufer vereinbarten Kostenabgeltung auf einen Gewinn aus dem Gebäudeabbruch gerechnet, erscheint als Ausdruck einer wohl vagen

Hoffnung auf ein vorteilhaftes Geschäft nicht ausreichend, zumal sich die Bw. auf ein nicht fremdübliches Geschäftsrisiko eingelassen hat, zu dem sich ein dem Gesellschafter fremd Stehender nicht eingelassen hätte. Allfällige Kalkulationsirrtümer über die Abbruchkosten gehen zu Lasten des Liegenschaftseigentümers. Im Übrigen handelt es sich bei der Übernahme von Teilen der Abbruchkosten durch den Käufer in wirtschaftlicher Hinsicht um Kaufpreisbestandteile, die dem Veräußerer zuzurechnen sind. In steuerlicher Betrachtungsweise fand beim Gesellschafter eine steuerneutrale Grundstücksveräußerung des Privatvermögens statt, wobei gegenständlich nicht im Zusammenhang mit dem Betrieb/ Unternehmen der Bw. stehende Kosten der Bw. unter dem Rechtstitel einer Bodensanierung angelastet werden sollten.

Eine Übernahme derartiger Mehraufwendungen aus den Abbruchkosten entsprechen nicht der üblichen Praxis, weil ein dem Gesellschaftergeschäftsführer fremd gegenüber stehender Mieter diese Aufwendungen nicht oder nur bei Vorliegen von eindeutigen ohne Zweifel ausschließenden Vereinbarungen übernommen hätte (VwGH 16.12.2010, [2007/15/0013](#)). Die Bw. übersieht in diesem Zusammenhang, dass sie zwischen ihr und dem Gesellschafter keine eindeutigen Vereinbarungen vorlegen konnte und sich ihr Vorbringen wohl vorwiegend auf Behauptungsebene bewegt. Dasselbe gilt wohl für den inzident ins Treffen geführten dahingehenden Vorteilsausgleich, dass am Ende für die Bw. doch ein gewinnbringendes Geschäft (Rohgewinn) aus dem Werkvertrag mit der Liegenschaftserwerberin und den übernommenen Abbruchkosten erzielt werden konnte.

In analoger Anwendung der Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofes zu Rückstellungen für Umweltschäden (VwGH 23.3.2000, [97/15/0038](#), 28.10.2009, 2005/15/0014) können diese auch nur dann gebildet werden, wenn solche tatsächlich gegeben sind.

Nach [§ 115 Abs. 1 BAO](#) sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Zu erforschen ist die materielle Wahrheit. Im Abgabenverfahren gilt nicht die Parteienmaxime, daher darf die Abgabenbehörde ihren Entscheidungen Sachverhalte nicht allein deshalb zu Grunde legen, weil sie von der Partei behauptet werden. Die beiderseitigen Pflichten, die sich aus [§ 115 Abs. 1 BAO](#) ergebenden Pflichten der Behörde und die sich aus dem Mitwirkungsgebot ergebenden Pflichten der Partei, führen zu einem Bündel korrespondierender subjektiver Rechte und Pflichten, wobei die sich daraus ergebenden Sachverhaltsaufklärungspflichten des einen Verfahrensteiles in ihrem Umfang und in ihrer Intensität weitgehend unter Bedachtnahme auf die korrespondierenden Pflichten und das Maß der Erfüllung dieser Pflichten durch den anderen bestimmt werden. Dieser Regel kommt vor allem besondere Bedeutung zu, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken der Behörde mit der Partei geklärt werden kann. Anders

ist es bei den idealtypischen Verhältnissen nicht entsprechenden Sachverhalten. In diesen Fällen hält die Judikatur die von ihr entwickelte Regel bereit, dass dann, wenn ein außergewöhnlicher oder in seiner Entstehung, in seiner Beschaffenheit, in seinem Verlauf nicht üblicher und nicht zu vermutender Sachverhalt zu beurteilen ist, den Verfahrensteil, der sich auf im Wirtschaftsleben unübliche Sachverhalte und auf von der durchschnittlichen Erfahrung abweichende Lebensverhältnisse beruft, eine erhöhte Verpflichtung zur Sachverhaltsaufklärung und zur Mitwirkung trifft.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der Behörde daraufhin zu prüfen, ob der Denkvorgang zu einem den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechenden Ergebnis geführt hat, bzw. daraufhin, ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist. Die Abgabenbehörde trägt die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des [§ 119 Abs. 1 BAO](#) offen zu legen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes findet die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können, wie dies insbesondere dann der Fall ist, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, [94/15/0131](#)).

Mit der Übernahme der Abbruchkosten durch die Bw. als Mieterin setzt sie einen Sachverhalt der im normalen Verlauf der Dinge wohl als ungewöhnlich und atypisch angesehen werden muss. Daran können auch die ihre dahingehende Beteuerungen, die Vertragsgestaltung wurde deshalb so gewählt, damit sich zwei protokollierte Unternehmen (Kapitalgesellschaften) vertraglich gegenüber standen. Dies hat keine entscheidungswesentliche Relevanz, zumal das Grundstück ohnehin vom Gesellschaftergeschäftsführer erworben wurde. Behauptet die Partei des Abgabenverfahrens das Vorliegen ungewöhnlicher Umstände, so unterliegt sie bei Feststellung dieser Verhältnisse einer erhöhten Mitwirkungspflicht (VwGH 26.07.2007, [2005/15/0051](#), 24.3.1998, 97/14/0116). Sie konnte keine konkreten Umstände, die zu einer der Höhe nach behaupteten Verpflichtung zur Tragung von konkret diesem Aufwand zuzurechnenden Entsorgungskosten der Bw. führten, ins Treffen führen. Die im Abbruchbescheid genannten Auflagen werden üblicherweise bei Gebäudeauftragungen

vorgeschrieben und sind kein hinreichender Nachweis einer der nach konkreten Schadenersatz- bzw. Kostenverpflichtung. Was die von der Bw. ins Treffen geführte Kontaminierung anlangt, ist auszuführen, das im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegte Gutachten sah die Kontaminierung des Bauschutts noch als gering an. Das in der weitere Folge beigebrachte Gutachten, sprach zwar von einer höheren Belastung, die jedoch durch entsprechende Versiebung des besonders belasteten Baurestschutts und dessen Entsorgung auf einer Spezialdeponie zu Mehrkosten führen konnte. Bei den dahingehenden Fragestellungen hat sich die Bw. eher bedeckt gehalten und sprach von einer entsprechend der Kontaminierung der Baurestmassen gebildeten Gruppen, wobei eine Gesamtrechnung nicht vorgelegt wurde. Es ist daher nicht anzunehmen, der gesamte Bauschutt sei mit der höchsten Entsorgungsstufe zu behandeln, zumal die Bw. selbst von den wirtschaftlichen Überlegungen der Gruppenbildung sprach. Daraus ist zu schließen, dass maßgebliche Entsorgungsmehrkosten in der von der Bw. vermeinten Höhe nicht schlüssig nachgewiesen werden konnte.

Die weiter ins Treffen geführte Argumentation, wonach der spätere erzielte Überschuss aus der Entsorgung des Nordteils in Höhe von 10.000,-- Euro im Jahr 2006 mit der verdeckten Ausschüttung zu kompensieren sei, vermag sich der UFS nicht anzuschließen, weil einerseits verdeckte Ausschüttungen nicht mit späteren vermeintlichen verdeckten Einlagen nach Art eines Vorteilsausgleichs verrechnet werden können und andererseits derartige Umstände erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind. Allfällige Korrekturen durch Betriebsergebnisse späterer Wirtschaftsjahre (hier: 2006) können nicht im gegenständlichen Berufungsverfahren (hier: 2004) erfolgen. Im Übrigen kann es zu einer Berichtigung der Handels- bzw. Unternehmensbilanz nämlich nur kommen, wenn der Rückforderungsanspruch erfolgter verdeckter Ausschüttungen zum Stichtag bereits den Charakter eines Vermögensgegenstandes hat, woraus folgt, dass gesellschaftsrechtliche Rückforderungsansprüche aus verdeckten Ausschüttungen solange sie verdeckt bleiben, keine bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstände darstellen. Die verdeckte Ausschüttung zieht daher keineswegs automatisch die Einstellung eines wie immer gearteten Rückforderungsanspruches nach sich. Wird in der weiteren Folge dieser dann durchgesetzt, würde es sich um eine ertragsteuerlich unbeachtliche Einlage handeln (vgl. *Renner, KStG 1988, § 8 Tz. 124*).

Gegenüber dem angefochtenen Bescheid ergeben sich bei der Berechnung der Körperschaftsteuer infolge des Aufhebens der Umsatzsteuerpassivierung (s. später) mit der Erhöhung der Bemessungsgrundlage der erfolgten verdeckten Ausschüttungen keine Änderungen.

Umsatzsteuer:

§ 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 lautet:

„Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,
a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.“

Entsprechend der vorhin ausgeführten ertragsteuerrechtlichen Beurteilung, welche entsprechend auch für die Umsatzsteuer anzuwenden ist, war der Vorsteuerabzug hinsichtlich der geltend gemachten strittigen Aufwendungen für den Gebäudeabriss zur Gänze zu versagen. Vorsteuerbeträge, die andere Personen angehen oder die seine nichtunternehmerische Sphäre betreffen sind nicht abzugsfähig (*Ruppe, UStG³, § 12, Tz. 63*).

Im Zusammenhang mit § 12 UStG geht es in erster Linie um Leistungen, die eine Körperschaft von Dritten (Abbruchunternehmen) bezieht (und bezahlt), die jedoch nicht für die betriebliche Sphäre der Körperschaft bestimmt (dh. betrieblich veranlasst) sind, sondern entweder einem Gesellschafter oder einem anderen nicht betrieblichen Zweck zugute kommen. Die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 betrifft somit nicht nur verdeckte Ausschüttungen, sondern geht darüber hinaus, andererseits erfasst sie nicht alle verdeckten Ausschüttungen, sondern nur jene, denen ein Erwerb von Leistungen zugrunde liegt (*Ruppe, UStG 1994³, § 12, Tz. 121*). Wird der wirkliche Leistungsempfänger verschleiert (etwa weil er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist), so liegt kein Scheingeschäft, sondern ein Umgehungsgeschäft vor: Das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft ist gewollt, denn es soll den Vorsteuerabzug ermöglichen. Sein Inhalt entspricht aber nicht dem wirtschaftlichen Hintergrund. Der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen, weil die Leistung gar nicht für das Unternehmen des Auftraggebers ausgeführt wird. (*Ruppe, UStG 1994³, § 12, Tz. 70*).

In Beweis würdiger Hinsicht sprechen folgende Indizien für diese Annahme:

- a) Berufungsvorbringen: „Da der **Kaufinteressent** die Liegenschaften geräumt **von den Altgebäuden übernehmen wollte**, wurde vereinbart, dass sich der **Verkäufer um den Abbruch der Liegenschaften** im Auftrag und auf Kosten des Käufers kümmern sollte.“
- b) Werkvertrag zwischen Käuferin und Bw. vom 26. Juni 2003, Punkt 3:
„**Im Einverständnis mit dem alleinigen Eigentümer der Liegenschaften** .. wird zwischen Auftraggeber (Käufer) und dem Auftragnehmer (Bw.) folgendes vereinbart:...”
- c) Werkvertrag zwischen der Bw. als Auftraggeber und dem Abbruchunternehmen als Auftragnehmer vom 11. März 2004, einleitend: „Mit der Bw., nachfolgend ‚Auftraggeber‘ genannt, vertreten durch den Geschäftsführer ... **Im Einvernehmen mit dem Liegenschaftseigentümer ... (Geschäftsführer)** wird zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer folgendes vereinbart: ...“

Der Vorsteuerabzug aufgrund einer Rechnung für ein Scheingeschäft (dasselbe gilt wohl auch für das verdeckte Geschäft) ist auch dann unzulässig, wenn die Umsatzsteuer vom

Rechnungsaussteller abgeführt wurde (vgl. VwGH 27. 2. 2002, [98/13/0053](#); 27.3. 2002, [96/13/0148](#); ebenso OGH 23. 7. 2008, [13 Os 65/08w](#)). Missbräuchliche Praktiken sind nach der Rechtsprechung des EuGH auch auf dem Gebiet der Umsatzsteuer verboten (EuGH 21. 2. 2006, [C-255/02](#) „Halifax plc“ ua; dazu Beiser, ÖStZ 2006/675) (*Berger- Bürkler- Kanduth-Kristen – Wakounig, UStG, Umsatzsteuergesetz 1994, § 12, Tz. 31*).

Dass gegenständlich der Bw. die dem Liegenschaftseigentümer zukommende Einnahme aus Übernahme der Abbruchkosten gegen Tragung der höheren Abbruchkosten überlassen wurde, ändert daran nichts, zumal ein anzuerkennender Leistungsaustausch zwischen der Bw. gegenüber der Liegenschaftskäuferin in Wahrheit gar nicht stattgefunden hat, weil ohne Zustimmung des Liegenschaftseigentümers die Räumung der Liegenschaft von den Bauwerken gar nicht möglich gewesen wäre. In Wahrheit handelt es sich um einen verdeckten Kaufpreisanteil, mit dem Verkäufer ein Großteil der Abbruchkosten ersetzt und über den Vorsteuerabzug eine Kostenentlastung, weil der zu Grunde liegende Grundstücksumsatz steuerfrei behandelt wurde. Im Übrigen kommt die „Bauherrn- und Bestellereigenschaft“ des Abbruchauftrages an die Drittfirma dem Gesellschaftsgeschäftsführer als Grundeigentümer und nicht der Bw. zu, weil nur dieser über das Grundstück und seine baulichen Anlagen und nicht die Bw. als bloße Mieterin disponieren konnte. Somit ist dieser als Leistungsempfänger der Abbruchleistung zu betrachten. Die Bw. Vorgangsweise findet ihre Erklärung darin, die Abbruchkosten über den Vorsteuerabzug zu mindern, weil der Gesellschafter das Grundstück steuerfrei veräußerte. Somit wären die Vorsteuern aus den Abbruchkosten für den Gesellschafter nicht abzugsfähig gewesen. Daher ist der Vorsteuerabzug zu versagen. Die bisher ausgewiesene Umsatzsteuerschuld wandelt sich in eine nach § 11 Abs. 14 UStG.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Umsatzsteuer 1994)

Graz, am 11. März 2011