



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Kohl & Schützenhöfer SteuerberatungsgesmbH, 8230 Hartberg, Baumschulgasse 5, vom 31. März 2006 und vom 13. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 26. Jänner 2006 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2001 bis 2004, vom 17. April 2008 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2005 und vom 17. April 2008 betreffend Umsatzsteuer 2008 (ursprünglich gerichtet gegen Umsatzsteuerfestsetzung Mai 2007) entschieden:

1. Die Berufungen gegen die **Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2005** werden als unbegründet *abgewiesen*.

Der Bescheid betreffend **Umsatzsteuer 2004** wird *abgeändert*; die Umsatzsteuer 2004 wird mit **€ 221.076,63** festgesetzt (bisher lt. Berufungsvorentscheidung € 223.536,63).

2. Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend **Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2001 bis 2004** wird – im Sinne der Berufungsvorentscheidungen - *teilweise Folge gegeben*.

2.1. Die in den Jahren **2001 bis 2003** erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO der Höhe nach wie in den Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes vom 9. April 2008 festgestellt.

2.2. Die im Jahr **2004** erzielten Einkünfte werden mit - **€ 87.028,48** festgestellt (bisheriger Verlust lt. Berufungsvorentscheidung vom 17. April 2008: - € 74.728,48).

Davon entfällt ein Anteil von - **€ 999,75** auf die KB GmbH (StNr. 1/3 FA Oststeiermark) sowie ein Anteil von - **€ 86.028,73** auf JM (StNr. 1/2 FA Oststeiermark).

3. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend **Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2005** wird als unbegründet *abgewiesen*.

4. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend **Umsatzsteuer 2008** bzw. gegen die **Umsatzsteuerfestsetzung Mai 2007** wird *abgewiesen*.

5. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgaben bzw. der festgestellten Einkünfte sind aus den der Partei bekannten Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes ersichtlich; für das Jahr 2004 ergeben sich diese dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (iVm. den Ausführungen in der Bescheidbegründung), welches einen Bestandteil des Bescheidspruches bildet.

### Entscheidungsgründe

(1) In den Jahren 2004 bis 2006 fand bei der Berufungswerberin (Unternehmensgegenstand: Betonwarenerzeugung) eine die Jahre 2001 bis 2003 umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. Stichtag des (abweichenden) Wirtschaftsjahres ist bei der Bw. jeweils der 28. Februar. In ihrem Bericht vom 16. Jänner 2006 traf die Prüferin (ua.) folgende Feststellungen:

#### *„Tz 1 Betonmischanlage Werk II*

*Wie aus dem Anlagenverzeichnis ersichtlich, wurde bereits im Kalenderjahr 1980 der Grundstein für die Errichtung einer Betonmischanlage "Werk II" gelegt. In den Wirtschaftsjahren 1998 - 2000 wurden Teilherstellungskosten in Höhe von insgesamt S 14.559.719,91 (entspricht € 1.058.096,11) aktiviert. Im Prüfungszeitraum wurden weitere Investitionen in diese Anlage getätigt und aktiviert (Herstellkosten per 28.2.2003 insgesamt € 1.558.612,66). Die Inbetriebnahme erfolgte zufolge den Angaben im Anlagenverzeichnis zu Ende des Wirtschaftsjahres 2001, sodass erstmalig für das Wirtschaftsjahr 2001 eine Absetzung für Abnutzung (Halbjahres-AfA) geltend gemacht wurde. Der Berechnung der AfA wurde eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren zugrunde gelegt. Diese erscheint aufgrund der tatsächlichen zu erwarteten Nutzungsdauer zu gering, weshalb die Herstellkosten*

überprüft wurden. Laut Aussage des Geschäftsführers wurde die Errichtung jener Teile der Mischanlage, die steuerrechtlich als Gebäude zu beurteilen sind (Fundamente, Halle, Verkleidungen uä.), im Kalenderjahr 2001 abgeschlossen. Mangels detaillierter Aufzeichnungen werden Baukosten in Höhe von € 576.000,00 dem Gebäudeteil zugeordnet, die übrigen Investitionen in Höhe von € 982.612,66 werden als Betriebsvorrichtung anerkannt. Die AfA für den Gebäudeanteil wird gem. § 8 EStG 1988 mit 3 % p.a. bemessen, der AfA-Satz für die Betriebsvorrichtung (10 %) wird beibehalten.

(.....)

#### *Tz 2 Recyclinganlage*

Die großteils selbst errichtete Recyclinganlage wurde zufolge den Angaben im Anlagenverzeichnis am 20.9.2000 in Betrieb genommen und der Berechnung der Absetzung für Abnutzung eine Nutzungsdauer von fünf Jahren zugrunde gelegt. Von den gesamten Herstellkosten werden durch die Betriebsprüfung die als Gebäudeteil zu qualifizierenden Investitionen mit einem Betrag in Höhe von S 1.336.000,00 bzw. € 97.000,00 geschätzt und darauf ein AfA-Satz von 3 % gem. § 8 EStG 1988 angewendet. Der AfA-Satz für die maschinelle Vorrichtung wird mit 20 % p. a. belassen.

(.....)

#### *Tz 4 Leasingentgelt Sattelzug*

Die gegenständliche KG leaste seit Juli 1998 ein Iveco Sattelzugfahrzeug, Fahrgestell Nr. 1234, und seit August 1998 einen Schwarzmüller Sattelanhänger, Fahrgestell Nr. 5678. Dieses Sattelfahrzeug war ursprünglich auf die Bw. mit dem behördlichen Kennzeichen X1 (Sattelzugfahrzeug) bzw. Y2 (Sattelanhänger) angemeldet.

Am 18.8.1999 wurden beide Fahrzeuge (Zugmaschine und Auflieger) abgemeldet und unter den behördlichen Kennzeichen Z3 (Sattelzugmaschine) bzw. Z4 (Sattelzugfahrzeug) auf den Bruder des Geschäftsführers der [Bw.], CM, Transportunternehmer in G, neu zugelassen. Die [Bw.] trug weiterhin den Finanzierungsaufwand in Form von Leasingraten, welche sie als Betriebsausgaben absetzte, sowohl für das Sattelzugfahrzeug als auch den Sattelanhänger. Gleichzeitig erhielt die [Bw.] die für sie durchgeführten Transporte verrechnet. Erstmals dazu befragt antwortete der Geschäftsführer, es gebe dazu keine Vereinbarung. Später führte er letztlich aus, dass die laufenden Kosten (Betriebskosten, Instandhaltung, Abgaben, Lohnaufwand für den Fahrer) ohnehin vom Transportunternehmer getragen werden und der [Bw.] würde als Ausgleich für die erfolgte Finanzierung ein günstigerer Tarif für die durchgeführten Transporte verrechnet. Eine konkrete Vereinbarung darüber bestehe nicht, die Fa. CM müsse jedenfalls günstiger fahren, und zwar mit allen zum Einsatz kommenden

*Fahrzeugen.*

*Bei den durchgeführten Transporten handelt es sich vorwiegend um Schottertransporte aus dem Raum Wr. Neustadt zum Betriebsgelände der [Bw.] in X, bzw. um Transporte von Betonfertigteilen von X nach B bzw. von F nach X.*

*Im Zuge der Überprüfung der verrechneten Transporttarife wurde festgestellt, dass die Fa. CM die für die [Bw.] durchgeführten Transporte durchaus fremdüblich verrechnet. Zum Vergleich wurden die von einem fremden, gelegentlich aber wiederholt eingesetzten, "Sub"-Unternehmer verrechneten Transporttarife herangezogen. Signifikant dabei ist, dass die Fa. CM die Vielzahl der Transporte, die eine hohe und kalkulierbare Auslastung des Fuhrparks gewährleisten, mit denselben Preisen verrechnet wie dieser nur gelegentlich eingesetzte fremde Unternehmer. Wird ein von einem fremden Unternehmer verrechnetes Entgelt zu Recht als fremdüblich eingestuft, so kann auch ein von einem nahe stehenden Unternehmer in derselben Höhe verrechnetes Entgelt für dieselbe Leistung nur als fremdüblich beurteilt werden. Dadurch ergibt sich für die [Bw.] kein Vorteil, der die Übernahme der Finanzierung des Sattelfahrzeuges rechtfertigen würde.*

*Als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen verlangt das Gesetz fremdübliche Vereinbarungen. Die Vorgehensweise, einen Sattelzug zu finanzieren, einem Dritten zur Verfügung zu stellen und dafür auch noch die Transportkosten fremdüblich verrechnet zu bekommen, ist wirtschaftlich nicht begründbar und hält einem Fremdvergleich nicht stand.*

*Für die Bereitstellung des Sattelzugs an die Fa. CM wird deshalb ein Entgelt in Höhe der geleisteten Leasingzahlungen (Leasingaufwand lt. GuV) zuzüglich 20% Umsatzsteuer verrechnet und als Forderung in die Bilanz eingestellt. (.....)"*

Infolge der unter Tz 4 dargestellten Feststellung erhöhte die Prüferin die steuerbaren bzw. die mit 20% zu versteuernden Umsätze jeweils um die Netto-Leasingentgelte (2001: S 289.727,52; 2002: € 21.357,93; 2003: € 17.025,50) bzw. stellte ertragsteuerlich entsprechende Forderungen der Bw. an die Fa. CM in Höhe der Netto-Leasingentgelte zuzüglich 20% Umsatzsteuer in die Bilanz ein.

Auf Basis der von der Prüferin getroffenen Feststellungen erließ das Finanzamt per 26. Jänner 2006 die nunmehr angefochtenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Prüfungsjahre 2001 bis 2003 sowie auch für das Jahr 2004.

(2) In der Folge wurde mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 2. März 2006 über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet.

(3) Mit Schriftsatz vom 31. März 2006 erhob der bestellte Masseverwalter binnen verlängerter Frist das Rechtsmittel der Berufung, welches sich mit folgender Begründung gegen die oa. Feststellungen (Tz 1, 2 und 4) bzw. die darauf beruhenden Abgabefestsetzungen richtete:

*Nutzungsdauer der Betonmischanlage bzw. der Recyclinganlage:*

Jedes Wirtschaftsgut unterliege grundsätzlich einer einheitlichen Abnutzung. Es sei daher nicht zulässig, für sich verschieden schnell abnutzende Teile eines Wirtschaftsgutes verschiedene AfA-Sätze zu wählen. Das gegenständliche Betonmischwerk bestehe überwiegend aus bloßen Stahlkonstruktionen, welche die Mischanlage aufnehmen würden und auf einer Betonplatte aufgesetzt seien. Die wenigen Mauern seien unmittelbar für den Betrieb einer Betonmischanlage erforderlich, die teilweise Bedachung sei offen. Der Gebäudeanteil trete insgesamt nach der Verkehrsauffassung derart in den Hintergrund, dass er einer eigenständigen Bewertung iSd. §§ 6 und 7 EStG nicht zugeordnet werden könne. Sämtliche betonierten Teile dienten unmittelbar der Betriebsvorrichtung und würden im Falle der Veräußerung keinen gesonderten Wert repräsentieren. Kein potenzieller Käufer würde die Gebäudeteile gesondert bewerten, sondern stets nur von einer einheitlichen Betriebsvorrichtung ausgehen. Die technischen Einrichtungen stünden im Vordergrund, auf diese würden rund 80% der Herstellungskosten entfallen. Dasselbe gelte für die Recycling-Anlage, bei welcher der Gebäudeanteil noch weiter in den Hintergrund trete bzw. zu fragen wäre, ob überhaupt ein Gebäude im steuerlichen Sinne vorliege.

*Leasingentgelt – Sattelzug:*

Der Bruder des Geschäftsführers der Bw., Herr CM, habe im Zeitraum der erfolgten Ummeldung des Sattelfahrzeuges bzw. -anhängers ein Fuhrunternehmen gegründet. Es habe zwischen der Bw. und CM eine mündliche Abrede gegeben, welcher zufolge die Bw. (gemeint wohl: die Fa. CM!) als Ausgleich für die Weiterzahlung der Leasingraten einen nachhaltig günstigeren Tarif – konkret ATS 90,- anstatt ATS 110,- pro Tonne - für die Transporte verrechne. Auf Grund der getroffenen Vereinbarung komme die Rechtsbeziehung zwischen der Bw. und CM ausreichend zum Ausdruck. Da die Fa. CM der Bw. nachweislich ein wesentlich geringeres Entgelt verrechnet habe als Dritte, ergebe sich „unter Bedachtnahme auf die Nachhaltigkeit“ für die Bw. sehr wohl ein Vorteil, der die Übernahme der Finanzierung des Sattelfahrzeuges rechtfertige. Auf Grund der gegenüber anderen Firmen wesentlich kostengünstigeren Preisen sei der Bw. bis 31. März 2005 ein Vorteil von insgesamt € 10.695,- entstanden. Die Vorgangsweise halte einem Fremdvergleich jedenfalls stand. Zu berücksichtigen sei überdies, dass Leasingfirmen die Übernahme von Leasingverträgen nie „privativ“ vornehmen würden und daher die Haftung aus dem Leasingvertrag bei der Bw.

verblieben wäre. Die für die steuerliche Anerkennung von zwischen nahen Angehörigen geschlossenen Verträgen erforderlichen Kriterien lägen im dargestellten Sachverhalt vor.

(4) Mit Berufungsvorentscheidungen vom 9. April 2008 kam es zu einer Abänderung der Feststellungsbescheide 2001 bis 2003; die gegen die Umsatzsteuerbescheide gerichteten Berufungen wurden als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wird zu den einzelnen Streitpunkten – auszugsweise wörtlich wieder gegeben - wie folgt ausgeführt:

*„Nutzungsdauer Betonwerk:*

*Strittig ist im vorliegenden Fall die Nutzungsdauer für das in den Wirtschaftsjahren 1998-2001 errichtete Betonwerk II. Insbesondere richtet sich die Berufung gegen die im Bp-Verfahren vorgenommene Aufteilung der Herstellungskosten in einen unbeweglichen Gebäudeteil (€ 576.000,--) sowie einen beweglichen Maschinenteil (€ 982.612,66) und es wird beantragt, die gesamte Anlage verteilt auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abzuschreiben.*

*Wenngleich im nunmehrigen Verfahren der Aufteilung der Errichtungskosten des Betonwerkes keine entscheidungswesentliche Bedeutung mehr zukommt, so wird dennoch festgehalten, dass seitens des geprüften Unternehmens weder buchhalterische noch sonstige Vorkehrungen, (zB Bau-Aufzeichnungen) getroffen wurden, die eine exakte Zuordnung der Baukosten zugelassen hätten. Die Betriebsprüfung war somit angehalten, diese Aufteilung entsprechend dem Baufortschritt unter gleichzeitiger Einbeziehung der vom Geschäftsführer dazu erteilten Auskünfte zu schätzen. Demnach wurden die bis zum Bilanzstichtag 28.2.1999 aktivierten Errichtungskosten dem Gebäude zugeordnet, obwohl laut Aussage des Geschäftsführers die Hallenverkleidung sowie die Dacheindeckung erst Anfang des Jahres 2000 abgeschlossen waren.*

*Im Bescheid über die gewerbebehördliche Genehmigung vom 6.11.1998 der Bezirkshauptmannschaft Hartberg wird sowohl über einen bautechnischen wie auch über einen maschinentechnischen Teil der Anlage gesondert abgesprochen. Der bautechnische Teil betrifft ein Hallengebäude mit einer Länge von 41m und einer Breite von 9,5m, das auf einer 50 cm starken Betonplatte steht und mit dieser fest verbunden ist. Die Halle ist als Stahlgerüst-Stahlfachwerkhalle errichtet mit Außenwänden, die aus einer Trapezverblechung hergestellt sind; das Dach besteht aus einer Welleterniteindeckung. In einem der in Massivbauweise ausgeführten Räumlichkeiten befindet sich die elektronische Steuerung der gesamten Betonmischanlage bzw. in einem weiteren Raum steht ein Notstromaggregat. Ebenfalls zum bautechnischen Teil zählen 8 Silos aus Stahlbeton, in denen der für die Produktion erforderliche Schotter gelagert wird. Oberhalb der Schottersilos befinden sich Betonplatten. Auf der südlichen Seite ist die Halle teilweise offen und weist im Teilbereich der Silos keine Außenwand auf.*

*Der maschinentechnische Teil der Anlage beinhaltet neben den beiden Betonmischern einen als Hängebahn ausgeführten Kübelkran zum Abtransport des Betons und der zwei Hallen verbindet, eine Förderbandanlage/wiegeband für die Beschickung der Betonmischer mit den für die Produktion erforderlichen Schotter, eine Förderschnecke/Elevator für die Befüllung der Schottersilos, ein Wassersystem, diverse Installations- und Steuerungsanlagen.*

*Da im vorliegenden Fall das Wirtschaftsgut Betonmischanlage derart im Vordergrund steht und somit den eigentlichen Betriebszweck darstellt, dem Hallengebäude hingegen nur eine Schutzfunktion (Überdachung der Mischanlage) zukommt, schließt sich das Finanzamt in diesem Punkt der Rechtsmeinung der Berufungswerberin an. Demnach stellt das gegenständliche Gebäude zusammen mit den anderen Betriebsvorrichtungen eine einheitliche Produktionsanlage (Betonwerk II) dar mit der Folge, dass der AfA-Bemessung nur eine einheitliche Gesamtnutzungsdauer zugrunde zu legen ist.*

*Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für das Betonwerk wird unter Hinweis auf Erfahrungswerte (AfA-Tabelle) mit 15 Jahren geschätzt. Dieser Zeitraum berücksichtigt sowohl die technische Nutzungsmöglichkeit, die sich auf Grund der Bauart bzw. Bauweise ergibt, als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer in angemessener Weise.*

*Maßgeblich für die Ermittlung der Gesamtnutzungsdauer waren die Abschreibungszeiträume laut den amtlichen Abschreibetabellen (EStR 2000, RZ 3115). Die in diesen Tabellen für die einzelnen Anlagegüter angegebene betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beruht auf Erfahrungen der steuerlichen Betriebsprüfung.*

*Demnach sind für die wesentlichsten Einrichtungen folgende Ansätze vorgesehen:*

*Silobauten aus Beton 33 Jahre*

*Förderschnecken 14 Jahre*

*Hängebahnen 14 Jahre*

*Förderbänder 14 Jahre*

*Regeleinrichtungen 18 Jahre*

*Krananlagen 14 Jahre*

*Betonmischer: Laut Bauplan sind in der gegenständlichen Anlage ein H-Mischer und ein ELBA-Mischer eingebaut. Wie eine Recherche im Internet ergab, verweist die Herstellerfirma H auf die hohe Beständigkeit und Zuverlässigkeit ihrer Produkte und gewährt eine Garantie von 5 Jahren. Die tatsächliche Nutzungsdauer dürfte daher bei 10 - 20 Jahren liegen.*

*Bei Hallenbauten, wie oben beschrieben, ist laut Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 3. Auflage, Seite 177 von einer durchschnittlichen Lebensdauer von 20 - 30 Jahren auszugehen.*

*Für die Abschreibungsdauer der Recyclinganlage könnte als Anhaltspunkt im weiteren Sinn die*

*Nutzungsdauer für Kläranlagen herangezogen werden, die laut Tabelle mit 18 Jahren angeführt ist*

*Ein mittlerer Wert von 15 Jahren für die Gesamtnutzungsdauer wird unter Hinweis auf die vorangeführten Nutzungsdauerzeiträume durchaus als realistisch angesehen, jedoch stellt dieser Wert nach Ansicht des Finanzamtes die unterste Grenze dar.*

*(.....)*

*Nutzungsdauer Recycling-Anlage:*

*Die Recyclinganlage besteht im Wesentlichen aus einem 3 m tiefen aus Beton gefertigten Wasserbecken, das wiederum in mehrere Kammern ( Auswaschbecken bzw. Rührwerksbecken) unterteilt ist. Ein weiterer wesentlicher Anteil umfasst den technischen Bereich, so da sind Aufgabetrog, Austrag- bzw. Auswaschschnecke, Rührwerksantrieb und Spezialpumpen. Eine Pumpe davon speist die Wasserwaage bzw. den Mischer der Mischanlage zur Herstellung von neuem Beton an.*

*Nach Ansicht des Finanzamtes bilden Betonwerk und Betonrecyclinganlage eine produktionstechnische Einheit, sodass auf Grund des engen Funktionszusammenhanges auch von einer einheitlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren ausgegangen werden kann.*

*(.....)*

*Leasingentgelt – Sattelzug:*

*(.....)*

*Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen fremden Geschäftspartnern bestehenden Interessensausgleich, sodass steuerliche Folgen durch rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten entsprechend beeinflusst werden können. Diese für die Beweiswürdigung unerlässlichen Voraussetzungen waren der Berufungswerberin ganz offensichtlich bekannt, da sie in der Berufung wiederholt werden, jedoch nur mit dem lapidaren Hinweis, sie träfen auf den dargestellten Sachverhalt zu, ohne auf die einzelnen Punkte näher einzugehen.*

*Publizität nach außen:*

*Wenngleich, wie im vorliegenden Fall eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichsten Vertragsbestandteile (wie Ausmaß der vereinbarten Tätigkeit, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, konkrete Aussagen über die Höhe des Entgeltes, Tragung der Instandhaltungs-, Betriebs- und Versicherungskosten, Vertragsauflösungsmodalitäten, was geschieht, wenn Sattelzugfahrzeug unbrauchbar wird) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein und auch nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen. Der*



steuerliche Vertreter verweist in seiner Begründung auf eine mündliche Abrede zwischen CM und der Bw., wonach als Ausgleich für die Weiterbezahlung der Leasingraten ein nachhaltig günstigerer Tarif verrechnet werde, konkret ATS 90,-- anstatt ATS 100,-- pro Tonne und führt im Wesentlichen (Preis)Vergleiche mit verschiedenen Firmen an, die dies belegen sollen.

Zu den anderen erforderlichen Vertragspunkten findet sich dazu keine Aussage.

Es fällt daher in diesem Zusammenhang besonders auf, dass auch der Vertragspartner CM diesbezüglich keine Auskunft geben konnte. Anlässlich einer Befragung am 20.1.2005 erklärte dieser, er wisse nicht, warum dies vereinbart worden sei, das sei halt so gemacht worden.

Über den Inhalt der Vereinbarung wisse er nicht Bescheid, da müsse er seine Mutter fragen.

Im Zuge einer Besprechung wurde auch Frau IM (Mutter) persönlich zu diesem Punkt befragt, die aber erklärte, es gibt keine Vereinbarung, "wir sind ja eine Familie." Angesichts dieser Sachlage geht daher das Finanzamt in freier Beweiswürdigung davon aus, dass diesbezügliche Vereinbarungen in Wahrheit nicht vorliegen.

Klarer, eindeutiger, jeden Zweifel ausschließender Inhalt:

Gefordert wird diesbezüglich eine deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile.

Wie oben ausgeführt, liegen derartige Vereinbarungen, insbesondere über den zeitlichen Geltungsbereich sowie die Höhe des Entgeltes tatsächlich nicht vor. Diese können auch nicht dadurch ersetzt werden, dass versucht wird, an Hand von Preisvergleichen mit einzelnen Firmen zu belegen, dass die Fa. CM ein geringeres Entgelt verrechnet hätte. Ein klarer und eindeutiger Vertragsinhalt ist jedoch darin in keiner Weise erkennbar. Im allgemeinen Wirtschaftsleben entspricht es der gängigen Geschäftspraxis, wenn bei Abnahme von größeren Liefermengen oder bei langfristigen Lieferverträgen besondere Preisnachlässe gewährt werden. Auch im Falle von Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmungen gelten zumeist andere Geschäftsbedingungen, die von der üblichen Norm abweichen können. Unter Familienfremden wären diese Vertragsbestandteile aber klar und unzweifelhaft vereinbart worden.

(.....)

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zufolge sei der Berufungswerberin bis 31.3.2005 ein insgesamter Vorteil von € 10.695,- entstanden. Abgesehen davon, dass diese Berechnung nicht nachvollzogen werden kann, weist sie dennoch gravierende, rechnerische Fehler auf. Durch mehrfache Erfassung von gleichen Rechnungen ist das Ergebnis schon aus diesem Grund rein rechnerisch unrichtig. Nach Bereinigung der Doppelterfassungen errechnet sich de facto ein Minusbetrag von € 5.573,89.

Fremdvergleich:

Im Hinblick auf den Fremdvergleich ist von der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten

*Praxis auszugehen. Demnach ist es unter Familienfremden völlig unüblich, dass ein Unternehmer Verpflichtungen eingeht, ohne dass vorher konkrete Vereinbarungen über das Ausmaß der Leistung, sowie insbesondere über die Höhe des Entgeltes und dessen Berechnungen getroffen werden.*

*Die Vereinbarung zwischen der gegenständlichen KG und dem Bruder des Geschäftsführers, in welcher die KG ein Sattelzugfahrzeug zur Verfügung stellt und als Gegenleistung nur fordert, dass dieser Transportleistungen zu einem betragsmäßig nicht festgelegten günstigeren Tarif zu erbringen hat, entspricht in keinem einzigen Punkt den eingangs zitierten, vom VwGH für die steuerliche Anerkennung festgelegten Kriterien. Da auch hinsichtlich des zeitlichen Geltungsbereiches konkrete Aussagen fehlen, hält die mündlich getroffene Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht stand.*

*Zweifelsohne wäre ein solcher Vertrag, in dem nicht zumindest die Höhe des Entgeltes und die zeitliche Gültigkeit des Vertrages präzise festgelegt sind, unter Fremden in dieser Form nicht abgeschlossen worden. Die mündliche Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und dem Bruder des Geschäftsführers ist daher aus oa. Gründen steuerlich nicht anzuerkennen. (.....)"*

(5) In den Jahren 2007 und 2008 fand bei der Bw. eine weitere abgabenbehördliche Prüfung – diesmal die Jahre 2004 und 2005 sowie einen Nachschauzeitraum bis Mai 2007 betreffend – statt. Der Bericht vom 17. April 2008 enthält folgende – hier entscheidungsrelevanten – Feststellungen:

#### *„Tz 1 Betonmischanlage Werk II*

*Die mit Baubeginn 1998 neu errichtete Betonmischanlage ist in ihrer Gesamtheit als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren. Auf Grund der unterschiedlichen Nutzungsdauer (bautechnischer und maschinentechnischer Teil) wird für die gesamte Anlage die voraussichtliche Nutzungsdauer mit 15 Jahren angenommen. Soweit im Prüfungszeitraum Herstellungskosten aktiviert und bisher auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren verteilt abgesetzt wurden, wird für diese Aufwendungen die Nutzungsdauer ebenfalls auf 15 Jahre erhöht. Im Übrigen wird auf die ausführliche Begründung in der Berufungsvorentscheidung vom 9.4.2008 betreffend die Vorjahre 2001 - 2003 verwiesen. (.....)*

#### *Tz 2 Recyclinganlage*

*Die Recyclinganlage ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Betriebsvorrichtung zu sehen (Teil der Betonmischanlage) und wird daher ebenfalls eine Nutzungsdauer von 15 Jahren angenommen. Auf die gesonderte Begründung in der Berufungsvorentscheidung wird verwiesen. (.....)*

### *Tz 3 Sattelzug*

*Für den Sattelzug fielen im Wirtschaftsjahr 2004 noch Leasingraten bzw. eine anteilige Auflösung der Leasingvorauszahlung in Höhe von € 7.267,28 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer an, die an Herrn CM weiterzuverrechnen sind.*

*Das gegenständliche Unternehmen erwarb im April bzw. Mai 2003 den Sattelanhängen und das Sattelzugfahrzeug von der Leasinggesellschaft um insgesamt netto € 1.886,05, aktivierte den Sattelzug und verteilte die Anschaffungskosten auf eine Nutzungsdauer von drei Jahren. Da eine Nutzung im eigenen Betrieb nicht festgestellt werden konnte, erfolgt eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen per Mai 2003 mit folgenden Werten:*

<i>Sattelzugfahrzeug</i>	<i>€ 7.700,-</i>
<i>Sattelanhängen</i>	<i>€ 4.600,-</i>
<i>Gesamt</i>	<i>€ 12.300,-</i>
<i>zuzügl. 20% USt</i>	<i>€ 2.460,-</i>
<i>Entnahmewert brutto</i>	<i>€ 14.760,-</i>

*Auf die gesonderte Begründung in der Berufungsvorentscheidung vom 9.4.2008 wird hingewiesen.*

*(.....)*

### *Tz 10 Umsatzsteuernachschau Mai 2007*

*Im März 2006 wurde über das Vermögen der [Bw.] das Konkursverfahren eröffnet. Im Februar 2006 erfolgte eine Vorsteuerberichtigung in der Höhe von € 86.043,84 unter Annahme eines 100 %-igen Forderungsausfalles. Mit Beschluss vom 19. April 2007 wurde der angenommene Zwangsausgleich bestätigt; die Konkursgläubiger erhalten eine Quote von 20 %. Mit Beschluss vom 7. Mai 2007 wurde der Zwangsausgleich rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben.*

*In der Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 2007 wurde eine Vorsteuerberichtigung im Ausmaß von 20 % (€ 17.208,77) zu Gunsten des gegenständlichen Unternehmens durchgeführt.*

*Anerkannte Konkursforderung des Finanzamtes: € 304.164,29*

*(In anerkannter Forderung ist 100 %-ige Vorsteuerberichtigung iHv. € 86.043,84 enthalten)*

*Berichtigung der anerkannten Forderung im Zwangsausgleichsverfahren: € 17.208,77*

*(20 % aus Vorsteuerberichtigung)*

*Basis für die 20 %-ige Zwangsausgleichsquote: € 286.955,52*

*Wie aus dem Bericht (Schreiben vom 26.4.2007) des Masseverwalters eindeutig hervorgeht, wurde die vom Finanzamt angemeldete Forderung in Hinblick auf den angestrebten Zwangsausgleich tatsächlich um € 17.208,77 (20 % von 86.043,84) vermindert. Da somit*

*nicht 100 % der Vorsteuer zurückgefordert wurden, kann eine Vorsteuer aus dem Titel „gezahlte Ausgleichsquote“ nicht geltend gemacht werden. (.....)“*

Den Feststellungen der Prüferin folgend erließ das Finanzamt am 17. April 2008 die hier ebenfalls berufungsgegenständlichen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkünftefeststellung (jeweils) für 2005 sowie betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für Mai 2007.

(6) Mit Eingaben vom 13. Juni 2008 wurden zum Einen die gegen die Bescheide für 2005 bzw. gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für Mai 2007 gerichteten Berufungen erhoben sowie zum Anderen die Vorlage der gegen die Bescheide für die Jahre 2001 bis 2004 eingebrachten Rechtsmittel an den UFS beantragt.

Hinsichtlich der Nutzungsdauer brachte die Bw. ergänzend vor: Es sei von einer Nutzungsdauer von ca. 12 Jahren auszugehen, da häufig Teile der Produktionsanlage auszutauschen seien bzw. sonstige Reparaturen anfielen. Beim Elevator sei bereits dreimal der Gurt samt Bechern ausgetauscht worden. Bei den Förderbändern seien die Gurte und Tragrollen komplett ausgetauscht worden, nur das Grundgerüst sei bestehen geblieben. Die Mischerauskleidung sei alle vier bis fünf Jahre zu wechseln. Grundsätzlich sei bei Herstellung einer Anlage von einer kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer auszugehen als bei Anschaffung einer Anlage, da im Falle der Anschaffung der Lieferant bei Mängeln mit der Geltendmachung von Garantie- und Gewährleistungsansprüchen rechnen müsse und die Qualität daher tendenziell höher sein werde als bei der Herstellung durch Eigenleistungen, bei welcher Kosteneinsparungen im Vordergrund stehen und Reparaturen selbst durchgeführt würden. Auch seien bei der Herstellung des Betonwerkes II teilweise gebrauchte Teile verwendet worden (wie zB der oa. Mischer).

Die Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für Mai 2007 begründet die Bw. wie folgt: *Im März 2006 wurde über das Vermögen der [Bw.] das Konkursverfahren eröffnet. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO betreffend die Umsatzsteuer 02/2006 wurde unter Tz 2 Vorsteuerberichtigung festgehalten, dass die Vorsteuerberichtigung unter Annahme eines 100%igen Forderungsausfalles mit € 86.043,84 festgesetzt wurde. Bei Feststehen der tatsächlichen Quote würde die Vorsteuerberichtigung von Amts wegen entsprechend korrigiert.*

*Im rechtskräftig bestätigten Zwangsausgleich wurde eine Quote von 20% für die Gläubiger festgesetzt. In der Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 2007 wurde daher aufgrund der eindeutigen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von € 17.208,77 (= 20% von € 86.043,84) zugunsten unseres Mandanten berücksichtigt. Da die Bw. 20% der Konkursforderungen an die Gläubiger zu bezahlen hat, sollten letztend-*

*lich auch 20% der Vorsteuern geltend gemacht werden können.*

*In der Bescheidbegründung des Finanzamts vom 17.04.2008 wurde ausgeführt, dass die Vorsteuerberichtigung durch eine Verringerung der Basis für die 20%ige Zwangsausgleichsquote um € 17.208,77 (von € 304.164,29 auf € 286.955,52) ersetzt worden sei.*

*Abgesehen davon, dass dies nach den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes nicht vorgesehen ist, würde eine Verringerung der Basis für die Zwangsausgleichsquote unserem Mandanten lediglich einen Vorteil von € 3.441,75 (= 20% Quote von der Verringerung der Basis um € 17.208,77) bringen."*

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

#### *1. Nutzungsdauer Betonmischwerk II bzw. Recyclinganlage:*

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als ein Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung, AfA). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Besteht ein Wirtschaftsgut aus verschiedenen Teilen und ist deren Nutzungsdauer unterschiedlich lang, so kann die AfA dennoch nur einheitlich vom gesamten Wirtschaftsgut bemessen werden. Werden Teile, die sich rascher abnutzen, ausgetauscht, dann liegt Erhaltungsaufwand vor (s. zB *Doralt*, EStG 13. Auflage, § 7 Tz 21, mwH).

Der Anfall eines größeren Erhaltungsaufwandes führt nicht zu einer Verkürzung der Nutzungsdauer (vgl. *Doralt*, aaO, § 7 Tz 65, mwN).

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens steht nunmehr außer Streit, dass es sich bei den zu beurteilenden Anlagen jeweils um ein einheitliches Wirtschaftsgut handelt. Vor dem UFS ist nur noch die maßgebliche Nutzungsdauer strittig: Während das Finanzamt eine solche von 15 Jahren unterstellt, vertritt die Bw. die Ansicht, das Betonwerk sowie die Recycling-Anlage unterlägen einer 12-jährigen Nutzungsdauer.

Einleitend sei darauf verwiesen, dass bei Ermittlung der Nutzungsdauer von Anlagegütern die deutschen amtlichen AfA-Tabellen (in der Folge: *AfA-Tabelle AV*) als Hilfsmittel herangezogen werden können. Der Nachweis einer davon abweichenden Nutzungsdauer ist jedoch zulässig (*Doralt*, aaO, § 7 Tz 66).

Der Referent des UFS nahm am 12. Oktober 2010 im Rahmen eines Ortsaugenscheines eine Besichtigung der strittigen Anlagegüter vor. Die dabei gewonnenen Eindrücke vermochten den UFS nicht dazu zu veranlassen, von der Beurteilung des Finanzamtes abzugehen:

### *1.1. Betonmischwerk II:*

Das Finanzamt hat die hier in Frage stehende Anlage insbesondere in seiner Begründung der Berufungsvorentscheidung unter Bezugnahme auf die gewerbebehördliche Genehmigung vom 6. November 1998 in ihren wesentlichen Grundzügen näher beschrieben (s. dazu oben). Der gewerbebehördliche Bescheid enthält ua. folgende auszugsweise wörtlich wiedergegebenen Ausführungen:

*„a) bautechnisch: (.....)*

*Hallenerweiterung .... sowie Neuerrichtung einer Misanlage... :*

*Die Hallenerweiterung ... hat eine Ausdehnung von ca. 41 x 9,5m. (.....)*

*Die Konstruktion erfolgt mittels **Stahlbeton**trägern bzw. Stahlbetonbinder, wobei eine Well-  
eterniteindeckung vorgesehen wird. Die Zwischenräume zwischen den Stahlbetonstützen  
werden mit **Beton**verkleidungsplatten verblendet (.....)*

*Im nordwestlichen Bereich der genehmigten Halle wird ein dreigeschossiger **Baukörper** mit  
folgenden Räumlichkeiten errichtet: Im Erdgeschoß wird ein Aggregate- und Steuerungsraum  
eingebaut. Dieser wird als eigener Brandabschnitt **in Massivbauweise** ausgebildet (.....). Der  
Fußboden wird verflieset und öl- und flüssigkeitsdicht hergestellt. Darüber liegt ein Technik-  
raum mit der Mischerkabine. Im oberen Bereich wird das Betonlabor eingebaut. (.....) Als  
Dach wird ein Pultdach mit Profilblecheindeckung vorgesehen...*

*Die Misanlage ..... besteht aus nachstehenden Bauteilen:*

*8 Schottersilos, die in **Stahlbeton**weise errichtet werden. Diese haben jeweils einen Inhalt  
von 110m<sup>3</sup>.*

*Des Weiteren kommen 4 Zementsilos in **Stahlbau**weise zur Aufstellung (Nutzinhalt je 50t).*

*Des Weiteren wird eine Schottergrube ..... errichtet.*

*Zusätzlich werden die vorgenannten Siloanlagen ..... eingehaust. Es werden Säulen sowie eine  
Dachkonstruktion aus Stahlbindern, wobei die Dacheindeckung mittels Profilblechen erfolgen  
wird, errichtet.*

*Wie im Plan dargestellt werden im Firstbereich Lichtkuppeln vorgesehen. Zwischen den  
Stahlsäulen werden Betonverkleidungsplatten eingebaut. Verbindungsgänge und  
Bedienungsstiegen werden aus **Stahlelementen** vorgesehen. (.....)*

*Der 7.000l-Heizöltank, der zur Versorgung des Aggregates dient, wird in einer eigenen betonierten Auffangwanne, die unter das Umgebungsniveau reicht, aufgestellt.*

*Die gegenständliche Misanlage, bestehend aus 8 Schottersilos, den 4 Zementsilos sowie der dreigeschossige Erweiterungsbau und der Hallenzubau sowie die Haupthalle selbst, werden blitzschutzmäßig geerdet.*

*b) maschinentechnisch:*

*In Betrieb kommen 1 ELBA-Mischer, 1 H-Mischer, 1 Elevatoranlage, 8 Schottersilos, 4 Zementsilos mit zugehöriger Filteranlage, weiters zugehörige Nahfördermittel, Krananlagen sowie 1 Stromaggregat mit zugehöriger Heizöllagerung....*

*(.....)"*

Beim zur Ausführung gelangenden ELBA-Mischer handelt es sich lt. gewerbebehördlichem Bescheid um ein gebrauchtes Gerät.

Angesichts der gegebenen Sachlage kann dem Finanzamt aus folgenden Gründen nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Betonmischwerkes mit 15 Jahren angesetzt hat:

-- Das gegenständliche Betonmischwerk besteht in wesentlichen Teilen aus in Massivbauweise hergestellten Bestandteilen (wie zB dem oa. dreigeschossigen Baukörper mit Steuerungsraum etc., Schottersilos, Hallenkonstruktion aus Stahlbeton, usw.). Massivbauweise liegt insbesondere vor bei Bauten aus Ziegel- oder Steinmauerwerk, aus Stahlbeton oder aus Stahl. Die Ausfachung der Wände kann aus Ziegel- oder Steinmauerwerk oder Betonfertigteilen bestehen (s. *Doralt*, aaO 12. Auflage, § 8 Tz 4). Im Gegensatz dazu liegt Leichtbauweise etwa vor bei Bauausführungen im Fachwerk oder Rahmenbau mit einfachen Wänden zB aus Holz oder Blech oä.

Die *AfA-Tabelle AV* sieht nun schon für in Leichtbauweise gefertigte Hallen eine Nutzungsdauer von 14 Jahren vor. Selbst für Baracken, also aus einfachen Materialien gefertigte Gebäuden, wird in der Tabelle eine Nutzungsdauer von 16 Jahren angenommen.

Die berufungsgegenständliche Anlage ist jedoch zu ganz wesentlichen Anteilen in massiver Bauweise ausgeführt, sodass der Ansatz einer 15-jährigen Nutzungsdauer nach ha. Ansicht ohnehin am unteren Limit liegt.

Der Ansatz mit lediglich 15 Jahren lässt sich nach Meinung des UFS aber ua. damit rechtfertigen, dass die Anlage teils auch größere Blechelemente (Welleterniteindeckung bzw. Profilblecheindeckung) enthält.

-- Ein wesentlicher Teil des Werkes, nämlich der dreigeschossige Baukörper mit Aggregate- und Steuerungsraum, Technikraum und Betonlabor, ist ohne jeden Zweifel als Gebäude zu qualifizieren. Bei Gebäuden beträgt die AfA gemäß § 8 Abs. 1 EStG bis zu 3% der Herstellungskosten, soweit das Gebäude unmittelbar der Betriebsausübung eines Gewerbetreibenden dient. Dies entspräche einer Nutzungsdauer von rund 33 Jahren.

-- Die Mischanlage besteht ua. aus 8 Schottersilos sowie 4 Zementsilos, jeweils errichtet aus Stahlbeton. Die *AfA-Tabelle AV* legt für Silobauten aus Beton eine Nutzungsdauer von 33 Jahren, für solche aus Stahl eine Nutzungsdauer von 25 Jahren fest. Silos aus Kunststoff haben dieser Tabelle zufolge eine Nutzungsdauer von immerhin noch 17 Jahren.

-- In der maschinentechnischen Beschreibung der Gewerbebewilligung sind überdies ua. Krananlagen und ein Stromaggregat angeführt.

Die *AfA-Tabelle AV* sieht für Stromaggregate eine Nutzungsdauer von 19 Jahren, für (orts-feste) Krananlagen eine solche von 21 Jahren vor.

-- Die Anlage umfasst des Weiteren einen aus Stahl bestehenden Heizöltank, der rundum mit einer 60 cm hohen Stahlbetonmauer geschützt wird. Der Boden im Bereich des Aufstellungsplatzes des Tanks wurde ebenfalls aus Stahlbeton gefertigt (s. S. 8 der gewebebehördlichen Bewilligung).

Die *AfA-Tabelle AV* unterstellt bei Tanks eine 25-jährige Nutzungsdauer. Beton- und Ziegelmauern werden lt. Tabelle in 17 Jahren abgenutzt.

-- Die *AfA-Tabelle AV* sieht zB für folgende im gegenständlichen Mischwerk vorhandenen Anlagegüter (bzw. für mit den in Frage stehenden Gütern vergleichbare Anlagegüter) eine Nutzungsdauer von jeweils 14 Jahren vor:

Förder- und Transportbänder, Elevatoren, Förderschnecken, Hängebahnen, sonstige Krananlagen.

-- Die Fa. H bietet für den von der Bw. eingebauten Mischer eine Garantie (!) von 5 Jahren (s. dazu schon das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung)

-- Ein weiteres Indiz für eine längere als die im Vorlageantrag begehrte Nutzungsdauer von 12 Jahren ist auch die Höhe der Gesamtherstellungskosten (per 28. Februar 2001 immerhin rund € 1.241.500,-) sowie die langjährige Herstellungsdauer. Die Anlage wurde zudem in den Streitjahren stets erweitert, was jeweils – betragsmäßig beträchtliche – „Hinzuaktivierungen“ zur Folge hatte.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Betonmischwerk zu einem beträchtlichen Teil (Baukörper, Hallenkonstruktion, Silos, etc.) aus in Massivbauweise gefertigten Teilen besteht.



Für diese ist infolge höherer Beständigkeit jedenfalls eine längere Nutzbarkeit gegeben. Aber auch die maschinentechnische Ausstattung der Anlage weist eine Nutzungsdauer von zumindest 14 (Elevator, Förderbänder, usw.) bis 25 Jahren (zB Tank) auf. Wenn daher das Finanzamt für die gesamte Anlage eine Nutzungsdauer von 15 Jahren annahm, so ist dies in jedem Fall gerechtfertigt. Nach Meinung des UFS wäre es durchaus zulässig gewesen, auch eine längere Nutzungsdauer anzusetzen.

Den ergänzend in der Eingabe vom 4. Juli 2008 vorgebrachten Argumenten der Bw. ist wie folgt zu erwidern:

-- Der Austausch von Verschleißteilen sowie der Anfall von Reparaturarbeiten vermag die Nutzungsdauer nicht zu beeinflussen. Dabei wird es sich im Regelfall um Instandhaltungsaufwand handeln, wenngleich dieser im Einzelfall auch relativ teuer sein gewesen mag (vgl. dazu nochmals zB *Doralt*, aaO, § 7 Tz 65).

-- Die Bw. gibt in der oa. Eingabe selbst an, dass zB bei den Förderbändern Gurte und Tragrollen ausgetauscht worden seien (Instandhaltung bzw. allenfalls Instandsetzung), das Grundgerüst (!) jedoch bestehen geblieben sei.

-- Die Ansicht, dass bei der Herstellung einer Anlage grundsätzlich von einer kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer auszugehen sei als bei der Anschaffung, vermag der UFS nicht zu teilen. Gerade bei der Herstellung von Gütern für den eigenen Betrieb wird eine besondere Sorgfalt an den Tag gelegt werden, zumindest aber eine solche wie bei Herstellung für einen anderen Betrieb. Dazu kommt, dass im Falle der „Eigenherstellung“ betriebsindividuelle Vorstellungen und Bedürfnisse in einem höheren Maße berücksichtigt und verwirklicht werden können als bei der Herstellung durch eine „Fremdfirma“.

-- Der Umstand, dass bei der Herstellung auch ein gebrauchtes Wirtschaftsgut, nämlich der ELBA-Mischer, verwendet wurde, vermag die Nutzungsdauer nicht wesentlich zu beeinflussen. Aus dem gewerbebehördlichem Bescheid geht nicht hervor, dass noch weitere gebrauchte Güter zur Verwendung gelangten.

### *1.2. Recycling-Anlage:*

Die strittige Anlage besteht bautechnisch im Wesentlichen aus einem Wasserbecken (20m lang, 5m breit, 3m tief) mit einem Fassungsvermögen von 350m<sup>3</sup>. Das Becken ist in mehrere Kammern unterteilt (Auswaschbecken bzw. Rührwerksbecken). An einer der Stirnseiten befindet sich ein – zur Gänze abgedeckter – Bunker für die Auswaschschnecke. Die Recycling-Anlage umfasst maschinenbautechnisch folgende Anlagenteile: Spülbetonauswascher, unterirdische – aus Stahlbeton gefertigte – Grube für Spülbetonauswascher, Spülwasserver-

wertungsanlage (mit dem offenen Wasserbecken aus Stahlbeton, den 5 Rührwerken und diversen Pumpen), Zubringer-Schüttrinne. Die Recycling-Anlage dient der Trennung von Restbeton in seine wieder verwertbaren Ausgangsstoffe. Die in dem Becken befindlichen Rührwerke haben die Aufgabe, das zugegebene Spülwasser mit den Feinteilen so zu bewegen, dass keine Ablagerungen erfolgen können. Die Größe des Beckens (350m<sup>3</sup>) soll gewährleisten, dass stets genügend Wasser zur Betonherstellung und zum Auswaschen des Restbetons vorhanden ist (s. dazu die Ausführungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 9. April 2008 sowie die bezüglichlichen Ausführungen im baubehördlichen Bescheid der BH Hartberg vom 4. Juli 2000).

Im Vorlageantrag wurde von Seiten der Bw. zum Ansatz einer 15-jährigen Nutzungsdauer der Recycling-Anlage nichts (mehr) vorgebracht. Das Finanzamt führte in der Berufungsvorentscheidung (auf S. 3 der gesondert ergangenen Begründung) aus, dass die gegenständliche Recycling-Anlage mit dem oa. Betonmischwerk eine Einheit darstelle und sohin auch von einer einheitlichen Nutzungsdauer auszugehen sei. Dem wurde von der Bw. nichts entgegen gehalten. Der UFS hat oben (unter 1.1.) ausführlich dargelegt, aus welchen Gründen er für die Betonmischanlage (zumindest) eine 15-jährige Nutzungsdauer als angemessen erachtet. Bilden Recycling-Anlage und Betonmischwerk eine Einheit, so kann auch für die Recycling-Anlage keine andere Nutzungsdauer gelten.

Aber selbst wenn man die beiden Anlagen nicht als Einheit betrachten wollte, ist der Ansatz einer Nutzungsdauer von 15 Jahren bei der Recycling-Anlage jedenfalls vertretbar:

Die Anlage besteht zu einem wesentlichen Teil aus Stahlbeton (insbes. das Wasserbecken). Dieser weist eine höhere Beständigkeit auf und führt daher zu einer längeren Nutzbarkeit der daraus gefertigten Teile. In der *AfA-Tabelle AV* enthaltene vergleichbare Wirtschaftsgüter weisen durchwegs eine längere Nutzungsdauer auf: zB Kläranlagen – 20 Jahre, Wasserspeicher und Brunnen – 20 Jahre. Für Betonmauern wird eine Nutzungsdauer von 17 Jahren angeführt. Hinsichtlich der maschinellen Ausstattung wie Tauchpumpen, Auswaschschnecke, Spülrinne etc. erscheint – siehe oben - eine Nutzungsdauer von rund 14 Jahren angemessen. Wenn das Finanzamt daher insgesamt für die Anlage eine Nutzungsdauer von 15 Jahren in Ansatz brachte, so kann diese Vorgangsweise nicht als rechtswidrig erachtet werden.

## *2. Leasingentgelt Sattelzug:*

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland **für sein Unternehmen** ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Eine Leistung gilt dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des

Unternehmens erfolgt. Nach der in den Streitjahren geltenden Rechtslage war bei Leistungen, die nicht Grundstücke betreffen, für den Vorsteuerabzug stets Voraussetzung, dass die Leistung zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dient (s. zB *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 86/2ff.).

Nach § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG zufolge dürfen ua. freiwillige Zuwendungen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dazu zählen insbesondere Aufwendungen oder Ausgaben, die aus privaten oder familiären Gründen gewährt werden (vgl. zB die in *Jakom/Baldauf*, EStG<sup>3</sup>, § 20 Rz 81, angeführten Beispiele).

Im vorliegenden Fall war die Bw. seit Mitte 1998 Leasingnehmerin eines Sattelzugfahrzeuges sowie eines Sattelanhängers. Im August 1999 wurden diese Fahrzeuge von der Bw. abgemeldet und auf Herrn CM, Transportunternehmer und Bruder des Geschäftsführers der Bw., neu zugelassen. Sattelzug und Anhänger wurden nach den diesbezüglich unbestrittenen Feststellungen des Finanzamtes ab August 1999 zur Gänze Herrn CM zu dessen uneingeschränkter Verfügung überlassen. Die Bw. trug jedoch weiterhin den Finanzierungsaufwand (Leasingraten) für diese Fahrzeuge. CM führte in den Streitjahren mehrmals – zum Teil mit dem gegenständlichen Sattelzug, zum Teil aber auch mit anderen Fahrzeugen – gegen Entgelt Transporte für die Bw. durch.

Unbestritten ist, dass in den berufsgegenständlichen Jahren eine Nutzung im Unternehmen bzw. im Betrieb der Bw. nicht erfolgt ist (vgl. zB die Ausführungen in Tz 3 des Prüfungsberichtes vom 17. April 2008, wonach eine Nutzung im Betrieb der Bw. nicht festgestellt werden konnte). Die Leasingraten für das Sattelzugfahrzeug sowie für den Anhänger wurden zwar zur Gänze von der Bw. bezahlt, die Nutzung der Fahrzeuge wurde jedoch uneingeschränkt einem Dritten, eben dem Bruder des Geschäftsführers der Bw., überlassen.

Bei der gegebenen Sachlage handelte es sich bei den von der Bw. getätigten Leasingzahlungen ebenso wenig um Leistungen, die – im Sinne des § 12 UStG – für das Unternehmen der Bw. ausgeführt wurden, wie um durch den Betrieb der Bw. veranlasste Aufwendungen iSd. EStG. Die Fahrzeuge wurden zur Gänze der wirtschaftlichen Disposition eines anderen Unternehmers (CM) überlassen, der diese in seinem (Transport-)Unternehmen uneingeschränkt nutzen bzw. einsetzen konnte. Mit Ausnahme der Leasingraten wurden sämtliche weiteren mit den Fahrzeugen zusammenhängenden Aufwendungen (Treibstoffe, Reparaturen, etc.) von diesem getragen. Soweit CM Transporte für die Bw. durchgeführt hat, so erfolgte dies stets gegen Entgelt. Die der Bw. von der Fa. CM dafür in Rechnung gestellten Beträge wurden als Betriebsausgaben abgesetzt. Die gegenständlichen Fahrzeuge wurden sohin nicht im Unternehmen bzw. im Betrieb der Bw., sondern im Unternehmen bzw. im

Betrieb der Fa. CM genutzt. Der Umstand, dass die Fa. CM (als Auftragnehmerin) die fraglichen Fahrzeuge teils auch für Zwecke der Durchführung von (entgeltlichen) Transporten für die Bw. (als Auftraggeberin) verwendet hat, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern, sondern hatte lediglich zur Folge, dass die Bw. die entsprechenden Aufwendungen als Betriebsausgaben behandeln bzw. die in den Transportrechnungen der Fa. CM ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern geltend machen konnte.

Das Finanzamt hat in diesem Punkt die von der Judikatur entwickelten Kriterien über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen herangezogen. Auch eine Beurteilung nach diesen Gesichtspunkten führt nach Meinung des UFS zum selben Ergebnis:

Die Bedeutung dieser Rechtsprechung (sog. „Angehörigenjudikatur“) liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung. Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen (zB *Doralt*, EStG 8. Auflage, § 2 Tz 159). Ein Naheverhältnis liegt im Berufungsfall ohne Zweifel vor, handelt es sich doch bei den in Frage stehenden Vorgängen um solche zwischen dem Geschäftsführer der Bw. und dessen Bruder.

Das Finanzamt hat in seiner Begründung der Berufungsvorentscheidung ausführlich dargelegt, welche (konkreten) Anforderungen für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erfüllt sein müssen – und dass diese im Berufungsfall nicht erfüllt sind:

-- Eine schriftliche Vereinbarung liegt nicht vor. Eine Befragung des Herrn CM sowie der Mutter des Geschäftsführers der Bw. durch die Prüferin legt vielmehr sogar nahe, dass eine konkrete – geschweige denn: hinreichend klare - Vereinbarung bezüglich der Überlassung der Fahrzeuge offenbar nicht getroffen wurde. Der Geschäftsführer der Bw. gab in einer ersten Äußerung zunächst selbst an, eine konkrete Vereinbarung habe nicht bestanden (s. Bericht vom 16. Jänner 2006, Tz 4).

-- Ein eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt der behaupteten Vereinbarung betreffend Art und vor allem Umfang der Leistung liegt nicht vor. Insbesondere fehlen konkrete Vereinbarungen betreffend Vertragsdauer bzw. betreffend die Frage, wie etwa im Falle von Unfällen, Reparaturen oä. vorzugehen ist. Aber auch hinsichtlich der Höhe des Entgeltes ist entgegen der Meinung der Bw. eine hinreichend klare und eindeutige Fixierung nicht erkennbar. In der Berufung wird geltend gemacht, es sei ein „nachhaltig günstigerer Tarif“ verrechnet worden, konkret ATS 90,- anstatt ATS 110,- je Tonne. Die Angaben des CM sowie der Mutter des Geschäftsführers der Bw. vermögen dies jedoch nicht zu tragen. Eine Durchsicht der Rechnungen ergibt überdies, dass im Jahr 2001 überwiegend ein Tarif von ATS 45,-- ver-

rechnet wurde, welchem seitens der Bw. – handschriftlich – ein „fremdüblicher“ von ATS 52,-- gegenüber gestellt wird. In den Folgejahren wurden – offenbar abhängig vom jeweiligen Transportgut (Fertigteile, Schotter, etc.) – mehrere unterschiedliche Tonnensätze zwischen € 0,97 bis € 188,- (teilweise sogar € 255,-) verrechnet. Die Berufung enthält zu diesen Tarifen jedoch keine näheren Ausführungen. Dazu kommt, dass ein Subunternehmer der Fa. CM wiederholt Transportleistungen für die Bw. zu denselben Konditionen wie der Bruder des Geschäftsführers der Bw. durchgeführt hat (s. Berufungsvorentscheidung).

-- Die behauptete Vereinbarung wäre in der vorliegenden Form zwischen Fremden ohne jeden Zweifel so nicht geschlossen worden: Im allgemeinen Wirtschaftsleben wäre kein Unternehmer bereit, den Leasingaufwand für ein Sattelzugfahrzeug samt Anhänger zu tragen, dieses aber einem Fremden für dessen Unternehmen zur uneingeschränkten Nutzung zu überlassen, ohne mit hinreichender Deutlichkeit (und Beweisbarkeit) die näheren Umstände dieser Überlassung (insbesondere Dauer und Gegenleistung) zu fixieren, und überdies für die Durchführung von Transporten mit eben diesem Fahrzeug an den Dritten auch noch ein Entgelt – selbst wenn dieses geringfügig unter den Marktpreisen liegen sollte - zu leisten.

Auch der in der Berufung behauptete, bislang seitens der Bw. auf Grund der günstigeren Tarife (angeblich) insgesamt erzielte Vorteil iHv. ATS 10.695,- überzeugt nicht. Maßgeblich für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist, dass nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende, inhaltlich klare Vereinbarungen gegeben sind, die in der vorliegenden Form und mit dem selben Inhalt auch zwischen Fremden getroffen worden wären. Diese Voraussetzungen müssen grundsätzlich kumulativ vorliegen. Dass für eine Seite ein (größerer) Vorteil aus der Vereinbarung entspringt (und damit gleichzeitig auf der anderen Seite ein entsprechender Nachteil !), würde nach ha. Auffassung geradezu dafür sprechen, dass kein angemessener Leistungsaustausch, sondern vielmehr eine durch das Naheverhältnis begründete Vorgangsweise vorliegt. Anderenfalls wäre die „benachteiligte Seite“ zur Inkaufnahme dieses Nachteiles wohl nicht bereit. Abgesehen davon weist das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung – von der Bw. unwidersprochen und nach Auffassung des UFS auf Grund der im Arbeitsbogen befindlichen Unterlagen völlig zu Recht – darauf hin, dass die von der Bw. angestellte „Vorteilsrechnung“ nicht zutreffend ist, da in dieser ein Teil der von der Fa. CM gelegten Transportrechnungen doppelt berücksichtigt wurde (konkret handelt es sich dabei um zahlreiche Rechnungen, die den Zeitraum April 2001 bis November 2002 betreffen und die sowohl in *Liste 2* als auch in *Liste 3* – insgesamt wurden von der Bw. drei Listen vorgelegt und deren Summen addiert - enthalten sind).

Aus den dargestellten Gründen ist daher zu Recht davon auszugehen, dass die geltend gemachten Leasingzahlungen nicht betrieblich veranlasst waren, sondern sich aus dem Nahe-

verhältnis zwischen dem Geschäftsführer der Bw. und dessen Bruder ergeben haben, und sohin als freiwillige, da privat bzw. familiär motivierte, Zuwendung zu qualifizieren waren.

Als Folge dieser rechtlichen Beurteilung ist den Leasingaufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG der Abzug als Betriebsausgaben bzw. den darauf entfallenden Vorsteuern die Abzugsfähigkeit gemäß § 12 UStG zu versagen. Wenn das Finanzamt demgegenüber in den angefochtenen Bescheiden ertragsteuerlich eine Forderung in Höhe der übernommenen Leasingaufwendungen einkünfteerhöhend in Ansatz brachte bzw. dazu korrespondierend die umsatzsteuerpflichtigen Umsätze im selben Ausmaß erhöhte, so führte dies letztlich hinsichtlich der Abgabeberechnung für die Jahre 2001 bis 2003 zum selben Ergebnis.

Eine Änderung der Abgabeberechnung ergibt sich infolge der Beurteilung des UFS jedoch für das Jahr 2004 (Wirtschaftsjahr 3/2003 bis 2/2004): Die Bw. erwarb im April bzw. Mai 2003 das Sattelzugfahrzeug samt Anhänger. Das Finanzamt unterstellte mangels betrieblicher Nutzung eine Entnahme iHv. € 12.300,- zuzüglich 20% Umsatzsteuer (Eigenverbrauch). Da jedoch die gegenständlichen Fahrzeuge schon seit dem Jahre 1999 nicht mehr im Betrieb bzw. Unternehmen der Bw. genutzt wurden, wäre eine Entnahme richtigerweise schon zum damaligen (außerhalb des Streitzeitraumes liegenden) Zeitpunkt anzusetzen gewesen.

Der steuerpflichtige Umsatz (Eigenverbrauch 20%) ist im Jahr 2004 daher gegenüber der Berufungsvorentscheidung um € 12.300,- zu vermindern:

20%-ige Umsätze lt. BVE	€ 2.992.249,50
abzüglich	<u>€ 12.300,-</u>
20%-ige Umsätze lt. UFS	€ 2.979.949,50
(Umsatzsteuerberechnung s. Beilage)	

Die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung festgestellten (negativen) Einkünfte sind um den Entnahme(brutto)wert von € 14.760,- zu verringern. Demgegenüber vermindern sich die Umsatzsteuernachforderungen (lt. Tz 5 des Prüfungsberichtes vom 17. April 2008) von € 3.913,46 (BVE) auf nunmehr € 1.453,46 (Differenz gegenüber Berufungsvorentscheidung sohin € 2.460,-; dieser Minderbetrag entspricht 20% des zu kürzenden Eigenverbrauches von € 12.300,-):

Einkünfte lt. BVE vor Sonder-BV	- € 87.674,73
abzüglich Entnahmewert	- € 14.760,-
Differenz „Mehrsteuern“	<u>€ 2.460,-</u>
Einkünfte lt. UFS vor Sonder-BV	- € 99.974,73
Sonder-BV JM	<u>€ 12.946,25</u>

Steuerlicher Verlust	<u>- € 87.028,48</u>
Aufteilung:	
KB GmbH (1%)	<b>- € 999,75</b>
JM (99%)	- € 98.974,98
Sonder-BV	<u>€ 12.946,25</u>
JM (gesamt)	<b>- € 86.028,73</b>

### *3. Vorsteuerberichtigung:*

Im März 2006 wurde über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet. Das Finanzamt nahm im Zuge einer UVA-Prüfung für Februar 2006 gemäß § 16 UStG eine Vorsteuerberichtigung iHv. € 86.043,84 vor, wobei (zunächst) von einem 100%-igen Forderungsausfall ausgegangen wurde. Mit Beschluss des Konkursgerichtes vom 19. April 2007 wurde der Zwangsausgleich bestätigt und für die Gläubiger eine Quote von 20% festgesetzt. Im Hinblick auf den angestrebten – und schließlich auch bestätigten – Zwangsausgleich wurde die vom Finanzamt (insgesamt) angemeldete und vom Masseverwalter anerkannte Konkursforderung von € 304.164,29 noch im Konkursverfahren um € 17.208,77 (= 20% von € 86.043,84) auf € 286.955,52 vermindert. Basis für die an das Finanzamt zu zahlende Quote war sohin der Betrag von € 286.955,52. Mit Beschluss vom 7. Mai 2007 wurde der Zwangsausgleich rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben. In der UVA für Mai 2007 wies nun die Bw. neuerlich - zu ihren Gunsten - eine Vorsteuerberichtigung iHv. € 17.208,77 aus.

Das Finanzamt verwehrte der begehrten Vorsteuerberichtigung im angefochtenen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für Mai 2007 die Anerkennung und begründete dies unter Darlegung des oa. Sachverhaltes im Wesentlichen damit, dass die vom Finanzamt angemeldete Forderung im Hinblick auf den Zwangsausgleich ohnehin bereits um den Betrag von € 17.208,77 (= 20% der ursprünglich zu Lasten der Bw. vorgenommenen Korrektur) vermindert worden sei. Somit seien von Seiten des Finanzamtes nicht 100% Vorsteuern zurückgefordert worden, eine Vorsteuer aus dem Titel „gezahlte Ausgleichsquote“ könne nicht geltend gemacht werden (s. Tz 10 des Prüfungsberichtes vom 17. April 2008).

In der dagegen erhobenen Berufung wird ausgeführt, da die Bw. 20% der Konkursforderungen an die Gläubiger zu bezahlen habe, sollte sie letztlich auch 20% der Vorsteuern geltend machen können. Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Verringerung der Basis für die 20%-ige Zwangsausgleichsquote würde der Bw. lediglich einen Vorteil iHv. € 3.441,75 (20% Quote von der Verringerung iHv. € 17.208,77) bringen.

Per 16. September 2010 erging der – auch den Monat Mai 2007 umfassende – Umsatzsteuerjahresbescheid 2008 (Wirtschaftsjahr 3/2007 bis 2/2008). Auch in diesem blieb die von

der Bw. begehrte Vorsteuerberichtigung unter Hinweis auf Tz 10 des oa. Prüfungsberichtes unberücksichtigt.

Gemäß § 274 BAO gilt eine Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt. An die Stelle eines angefochtenen Bescheides tretende Bescheide (iSd. § 274 BAO) sind ua. Umsatzsteuerveranlagungsbescheide, die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden treten (s. zB *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 274 Tz 2, mwN). Im vorliegenden Fall gilt daher die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid Mai 2007 erhobene Berufung als auch gegen den Umsatzsteuerveranlagungsbescheid 2008 (Wirtschaftsjahr 3/2007 bis 2/2008) gerichtet, da dieser der von der Bw. beantragten Vorsteuerberichtigung ebenfalls nicht Rechnung trug.

§ 16 Abs. 3 Z 1 UStG sieht (in Verbindung mit Abs. 1) die Berichtigung eines in Anspruch genommenen Vorsteuerabzuges vor, wenn das korrespondierende Entgelt für die bezogene Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug neuerlich zu berichtigen.

Im Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit besteht sohin für den Gemeinschuldner die Verpflichtung, hinsichtlich der uneinbringlich gewordenen Verbindlichkeiten eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Nach hA ist der Vorsteuerrückforderungsanspruch des Finanzamtes im Konkurs als Konkursforderung anzumelden. Mit der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners ist die Forderung des Gläubigers dem Grunde nach als uneinbringlich anzusehen; die Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfüllt daher im Regelfall den Tatbestand der Uneinbringlichkeit dem Grunde nach (vgl. zB *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 16 Tz 76; sowie *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-Kommentar (2006), § 16 Rz 93ff., mwH).

In der Praxis melden die Finanzämter im Konkurs die Vorsteuern aus unbezahlten Verbindlichkeiten des Gemeinschuldners im letzten Voranmeldungszeitraum vor Konkurseröffnung in voller Höhe an. Dies wird aus praktischen Gründen vielfach auch als gerechtfertigt erachtet (vgl. zB *Kanduth-Kristen* aaO, § 16 Rz 97f.).

**Vor** der Schlussverteilung hat allerdings eine Forderungseinschränkung auf den tatsächlichen Ausfall zu erfolgen, denn gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG ist der Vorsteuerabzug bei nachträglicher Vereinnahmung erneut – diesfalls zu Gunsten des Gemeinschuldners - zu berichtigen. Diese neuerliche Berichtigung ist keine Forderung der Masse, sondern ein mit Konkursforderungen des Finanzamtes aufrechenbarer Anspruch und führt daher zu einer Forderungseinschränkung durch den Fiskus (s. nochmals *Kanduth-Kristen*, aaO, § 16 Rz 98, mwH).

Das genaue Ausmaß des Rückforderungsanspruches wird im Konkurs vielfach erst im Laufe des Insolvenzverfahrens bekannt. Die – allenfalls mehrfach vorzunehmende – Änderung der



Bemessungsgrundlage ist stets **als einheitlicher Vorgang** zu sehen. Wurde die Vorsteuerkorrektur zunächst zu hoch angesetzt, kann eine sich letztlich daraus ergebende Gutschrift (nur) mit Konkursforderungen (Ausgleichsforderungen) des Finanzamtes aufgerechnet werden (s. dazu *Kolacny*, ÖStZ 1993, 122f.). Würde man die beiden Vorgänge – nämlich die Vorsteuerkorrektur anlässlich der Konkursöffnung einerseits sowie eine abermals erforderliche Korrektur nach Feststehen der letztlich vom Gemeinschuldner zu begleichenden Quote andererseits – getrennt betrachten, so hätte dies zum Ergebnis, dass das Finanzamt von seiner (Vorsteuerrück-)Forderung

letztlich überhaupt nichts erhält - oder ihm daraus wie im Berufungsfall (s. dazu unten) sogar ein „Verlust“ entsteht.

Für den hier zu beurteilenden Fall bedeutet dies nun Folgendes:

Die Berichtigung der vom Finanzamt zunächst mit einem Betrag von € 86.043,84 in voller Höhe vorgenommenen – und damit letztlich zu hoch angesetzten - Vorsteuerkorrektur führte zu einem Erstattungsanspruch der Bw iHv. € 17.208,77. Dabei handelte es sich nicht um eine Forderung der Masse, sondern um das der Höhe nach erst später feststehende Ausmaß des Rückforderungsanspruches. Es hatte – nach obigen Ausführungen - eine Aufrechnung mit Konkursforderungen des Finanzamtes zu erfolgen. Tatsächlich wurden in der Folge die vom Finanzamt ursprünglich angemeldeten Abgabenforderungen im Hinblick auf den sich abzeichnenden Zwangsausgleich auch um den überhöht vorgenommenen Vorsteuerabzug im Ausmaß von € 17.208,77 reduziert. Der Erstattungsanspruch, der sich aus der zunächst in voller Höhe erfolgten Vorsteuerberichtigung zugunsten der Bw. ergeben hatte, wurde daher vom Masseverwalter völlig richtig mit den übrigen Konkursforderungen des Finanzamtes und somit zutreffend **vor** Ermittlung der 20%-igen Quote entsprechend berücksichtigt (s. dazu zB das Schreiben des Masseverwalters vom 26. April 2007). Beide Korrekturen, nämlich sowohl die von Seiten des Finanzamtes im Monat vor Konkursöffnung vorgenommene, als auch die letztlich erforderliche „Korrektur der Korrektur“ zugunsten der Bw., bilden einen einheitlichen Vorgang.

Mit der nunmehr in der UVA für Mai 2007 beantragten Vorsteuerberichtigung begehrte die Bw. im Ergebnis eine Aufrechnung ihres Erstattungsanspruches mit Masseforderungen bzw. mit Abgabenforderungen des Finanzamtes, die *nach* der Konkursaufhebung liegende Zeiträume betreffen. Würde man diesem Begehren nachkommen, so hätte dies eine doppelte (!) Berücksichtigung des Erstattungsanspruches iHv. € 17.208,77 zur Folge, mit der Konsequenz, dass die Bw. daraus letzten Endes sogar einen „Gewinn“ ziehen würde (vgl. dazu auch das von *Kolacny*, aaO, anschaulich dargestellte Beispiel): Der Vorsteuerrückforderungsanspruch des Finanzamtes belief sich auf Grund des zustande

gekommenen Zwangsausgleiches der Höhe nach richtig auf € 68.835,07 (= € 86.043,84 [100%] abzüglich € 17.208,77 [20%]). Dieser Betrag war der 20%-igen Zwangsausgleichsquote zugrunde zu legen, dh. das Finanzamt erhielt davon einen Betrag von € 13.767,01. Würde nun der sich auf Grund der teilweise doch einbringlichen Konkursforderungen der Gläubiger ergebende Vorsteuerbetrag iHv. € 17.208,77 der Bw. wie in der UVA Mai 2007 beantragt (nochmals) gutgeschrieben, so würde die Bw. aus der Vorsteuerkorrektur letztlich insgesamt ein Guthaben von € 3.441,76 (Differenz aus der Quote, die das Finanzamt aus seinem Vorsteuerberichtigungsanspruch erhält, und der Gutschrift zugunsten der Bw., die sich bei Anerkennung der abermals geltend gemachten Vorsteuerberichtigung ergeben würde) lukrieren.

(Im bei *Kolacny*, aaO, dargestellten Beispielfall erhält das Finanzamt im Ergebnis einen Betrag von € 0,-, da im do. Beispielfall - anders als im Berufungsfall - eine Korrektur der zunächst überhöht angesetzten Vorsteuerberichtigung des Finanzamtes im Insolvenzverfahren unterbleibt).

Aus den dargelegten Gründen bleibt für die von der Bw. in der UVA für Mai 2007 geltend gemachte Vorsteuerberichtigung kein Raum.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Umsatzsteuer 2004)

Graz, am 11. November 2010