

# TE Vwgh Erkenntnis 2014/6/26 2011/15/0076

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.06.2014

## **Index**

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## **Norm**

ABGB §914;  
BAO §167 Abs2;  
KStG 1988 §8 Abs2;  
UStG 1994 §12 Abs1 Z1;

## **Beachte**

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2011/15/0077

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräatin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerden der Z GmbH in G, vertreten durch die Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KG in 8010 Graz, Petersgasse 128 a, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 11. März 2011, 1. Zl. RV/0351-G/07, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 (hg. Zl. 2011/15/0076), und 2. Zl. RV/0354-G/07, betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2004 (hg. Zl. 2011/15/0077), zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Der erstangefochtene Bescheid wird in seinem Abspruch betreffend Umsatzsteuer wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und in seinem Abspruch betreffend Körperschaftsteuer wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der zweitangefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 2.652,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Die Mehrbegehren werden abgewiesen.

## **Begründung**

Mit Mietvertrag vom 4. März 1985 hat die Beschwerdeführerin Liegenschaften aus der Konkursmasse einer ehemaligen Metallgießerei vom seinerzeitigen Masseverwalter angemietet, um dort über mehr als ein Jahrzehnt eine Gießerei zu betreiben. In der Folge dienten die Liegenschaften nur mehr der Modelltischlerei und der Lagerhaltung für den weiterhin betriebenen Handel mit Gusserzeugnissen.

Alleingesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin war DI HZ. Am 4. Dezember 1986 erwarb DI HZ die Liegenschaften aus der Konkursmasse ins private Eigentum und beließ den seinerzeit von der Beschwerdeführerin mit dem Masseverwalter geschlossenen Mietvertrag unverändert bestehen. Am 7. März 1988 wurde laut Vorbringen der Beschwerdeführerin ein Nachtrag zum Mietvertrag geschlossen, in dem festgehalten wurde, dass die Beschwerdeführerin für allfällige von ihr verursachte Kontaminationen der Liegenschaften hafte.

DI HZ versuchte in der Folge, die Liegenschaften zu verkaufen. Im Jahr 2003 fand er in der Person der P GmbH einen Interessenten, der jedoch den Wunsch äußerte, die Liegenschaften geräumt von den Altgebäuden zu erwerben. Daraufhin bot DI HZ der P GmbH an, den Abriss durch die Beschwerdeführerin vornehmen zu lassen.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführerin aus der Abwicklung des Abrisses ein Verlust entstanden war. Die Beschwerdeführerin habe die Abbrucharbeiten zu einem Fixpreis in Auftrag gegeben. Parallel dazu habe die Beschwerdeführerin mit der P GmbH einen Vertrag abgeschlossen, mit dem sich diese verpflichtet habe, Abbruchkosten bis zu einem bestimmten Betrag zu übernehmen. Ursprünglich sei aus diesen beiden von der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Verträgen ein positives Gesamtergebnis zu erwarten gewesen. Im Zuge der Abbrucharbeiten habe sich aber herausgestellt, dass infolge unerwarteter Aushub- und Abtransportkosten (Schlacke) die tatsächlichen Kosten weit höher als veranschlagt geworden seien. Es habe sich aus der Abwicklung des Abrisses durch die Beschwerdeführerin ein Gesamtverlust von 73.229,57 EUR netto ergeben.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass es im Verantwortungsbereich des Gesellschafters gelegen war, die betreffenden Liegenschaften im Zuge der Veräußerung von sämtlichen Gebäuden und Kontaminationen frei zu machen. Soweit die Beschwerdeführerin nachweislich die Verursacherin der (die Zusatzkosten verursachenden) Kontaminationen gewesen sei, hätten die angefallenen Kosten vom Gesellschafter im Zivilrechtswege gegenüber der Beschwerdeführerin geltend gemacht werden müssen. Da aber auf Grund der abgeschlossenen Werkverträge mit einem positiven Ergebnis "spekuliert" worden sei, könne die von vornherein praktizierte Verlagerung dieser Geschäfte in die Buchhaltung der Beschwerdeführerin ihre Wurzel nur im Naheverhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft haben. Diese Vorgangsweise halte einem Fremdvergleich nicht stand, weil ein fremder Mieter einen derartigen Aufwand in dieser Höhe nicht ohne weiteres übernommen hätte. Auch würde kein wirtschaftlich denkender Geschäftsmann einen ihm zustehenden Gewinn einer fremden Person zukommen lassen.

Die Differenz zwischen Abbruchkosten und diesbezüglichen Einnahmen stelle im Jahr 2004 eine verdeckte Ausschüttung dar. Der dafür geltend gemachte Vorsteuerabzug von 14.645,91 EUR (20% von 73.229,57 EUR) sei nicht anzuerkennen. Die verdeckte Ausschüttung betrage insgesamt 87.875,48 EUR.

Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechend geänderte Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 2004 sowie einen Bescheid, mit dem die Beschwerdeführerin zur Haftung für Kapitalertragsteuer 2004 herangezogen wurde.

In ihrer Berufung gegen die Sachbescheide und den Haftungsbescheid wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die Annahme einer verdeckten Ausschüttung. Ein eingeholter Kostenvoranschlag habe erwarten lassen, dass sich aus dem Abbruch mit großer Wahrscheinlichkeit ein Gewinn für die Beschwerdeführerin ergeben würde. Beide Verkaufsteile hätten sich darauf geeinigt, dass nicht DI HZ, sondern "sein Unternehmen" (die Beschwerdeführerin), den Abbruch durchführen sollte. Damit wären sich zwei protokolierte Unternehmen gegenüber gestanden, für die dieselben rechtlichen Grundlagen gegolten hätten. Für DI HZ sei diese Vereinbarung auch deswegen sinnvoll gewesen, weil die Beschwerdeführerin als Bestandnehmerin ohnehin für allfällige Kontaminationen gehaftet habe und mit der direkten Beauftragung der Bestandnehmerin durch den Käufer gleich ein allfälliges Kostenrisiko auf sie übergegangen sei. Im Zuge der Untersuchung des abgebrochenen Mauerwerks habe sich herausgestellt, dass auf Grund von Kontaminationen des Mauerwerks eine aufwändige Spezialentsorgung notwendig werde. Der ursprünglich aus dem Abbruch zu erwartende Gewinn habe sich damit für die Beschwerdeführerin in ein Verlustgeschäft gewandelt. Würde man die Schlussfolgerung des Finanzamtes zu Ende denken, wäre jeder Gewinn, den die Gesellschaft eines geschäftsführenden Mehrheitsgesellschafters erzielt, ein unübliches Vorgehen, weil ja die Privatperson den Gewinn

erzielen müsste. Dies entspreche nicht der Gesetzeslage und Rechtsprechung zur Trennung von Gesellschafter- und Gesellschaftssphäre. Dass das Mauerwerk mit Stoffen kontaminiert gewesen sei, die durch den Betrieb der Beschwerdeführerin verursacht waren, habe die Beschwerdeführerin im Prüfungsverfahren nachgewiesen. Hohe durch ein Gutachten festgestellte Messwerte hätten teure Sondermaßnahmen bei der Entsorgung notwendig gemacht. Jeder wirtschaftlich vernünftig denkende Mensch hätte versucht, den von ihm verursachten Schaden auf eigene Kosten selbst zu regeln, anstatt sich dem Risiko einer Klage auszusetzen. Es sei grotesk, von DI HZ zu verlangen, sich als Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin quasi selbst zu klagen.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass DI HZ der Beschwerdeführerin bereits im Vorfeld entsprechende Verunreinigungen hätte untersagen müssen. Auch wäre es möglich, dass der Vormieter, der auch eine Gießerei an diesem Standort betrieben habe, Verursacher der Bodenverunreinigungen gewesen sei. In diesem Fall wäre das früher dort betriebene Unternehmen und nicht die Beschwerdeführerin zum Schadenersatz verpflichtet. Überdies bezweifelte das Finanzamt, dass die (eingangs erwähnte) erst mit der Berufung vorgelegte Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag vom 7. März 1988 zu dem ausgewiesenen Zeitpunkt erstellt worden sei, weil sowohl das Erscheinungsbild als auch die Schreibweise einzelner Buchstaben für eine nachträgliche Errichtung der Urkunde sprächen.

Die Beschwerdeführerin brachte in ihrem Vorlageantrag ergänzend vor, dass die gegenständlichen Abbrucharbeiten auf zwei Teilaufträge (einen Süd- und einen Nordteil) entfielen, welche zu unterschiedlichen Zeiten zu erfüllen waren. Bisher sei nur die (verlustverursachende) Durchführung des Südteiles betrachtet worden. Der Nordteil sei bis Ende 2008 zu entsorgen gewesen und hätte der Beschwerdeführerin einen Gewinn von 10.000 EUR erbracht. Um diesen Betrag wäre die vom Finanzamt gesehene verdeckte Ausschüttung jedenfalls zu kürzen. Weiters trat sie den vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung geäußerten Mutmaßungen über den Vormieter als Verursacher der Verunreinigungen entgegen. Die Beschwerdeführerin habe schon im Zuge der Prüfung erläutert, dass erst die von ihr verwendete Technologie die Verunreinigung habe verursachen können. Die Zusatzvereinbarung sei auch nicht nachträglich erstellt worden. Das Schriftbild sei weder modern noch per EDV erstellt. Überdies hätte es auf Grund der Judikatur zum Schadenersatzrecht, wonach der Mieter jedenfalls für die von ihm verursachten Kontaminationen hafte (Hinweis u.a. auf MietSlg 43.098), keiner Zusatzvereinbarung bedurft.

Mit dem zur ZI. 2011/15/0076 angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer als unbegründet ab. Die Umsatzsteuerfestsetzung wurde zum Nachteil der Beschwerdeführerin insoweit abgeändert, als nunmehr die gesamten Vorsteuern aus den Abbruch- und Entsorgungsarbeiten nicht zum Abzug zugelassen wurden.

Die Beschwerdeführerin habe keine Teilung der reinen Abbruchkosten von den (allfälligen) Mehrkosten aus Gründen der Kontaminierung vorgenommen. Damit könne der Anfall wesentlicher Mehrkosten aus Anlass der Bodenkontaminierung, die von der Beschwerdeführerin zu tragen gewesen wären, nicht als erwiesen angenommen werden. Der Bauschutt sei in mehrere Gruppen geteilt und vom Sachverständigen untersucht worden. Daraus hätten mehrere Gutachten mit unterschiedlichen (Kontaminierungs-)Werten resultiert. Die Beschwerdeführerin habe keine Quantifizierung von Menge und Entsorgungsmehrkosten, die u.U. dem ehemaligen Gießereibetrieb der Beschwerdeführerin zuzurechnen wären, vorgenommen. Eine solche bloß in der Differenz zwischen den erzielten Einnahmen und den der Beschwerdeführerin erwachsenen Aufwendungen anzunehmen, erscheine nicht überzeugend. Vielmehr sei anzunehmen, dass die vom Grundstückseigentümer aus einem Kalkulationsirrtum entstandenen und von ihm zu tragenden Mehrkosten aus dem Gebäudeabriss auf die Beschwerdeführerin abgewälzt werden sollten.

Eine zivilrechtliche Verpflichtung der Beschwerdeführerin zum Gebäudeabriss habe nicht bestanden. Die Beschwerdeführerin habe sich auf ein nicht fremdübliches Geschäftsrisiko in einer bloß vagen Hoffnung auf ein vorteilhaftes Geschäft eingelassen. Allfällige Kalkulationsirrtümer über die Abbruchkosten gingen zu Lasten des Liegenschaftseigentümers. Im Übrigen handle es sich bei der Übernahme von Teilen der Abbruchkosten durch den Käufer in wirtschaftlicher Hinsicht um Kaufpreisbestandteile, die dem Veräußerer zuzurechnen seien. In steuerlicher Betrachtungsweise habe beim Gesellschafter eine steuerneutrale Grundstücksveräußerung stattgefunden, wobei nicht im Zusammenhang mit dem Betrieb der Beschwerdeführerin stehende Kosten der Beschwerdeführerin unter dem Rechtstitel einer Bodensanierung angelastet werden sollten. Die Übernahme derartiger Mehraufwendungen entspreche nicht der üblichen Praxis, weil ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer fremd gegenüber stehender Mieter

diese Aufwendungen nicht oder nur bei Vorliegen von eindeutigen jeden Zweifel ausschließenden Vereinbarungen übernommen hätte. In analoger Anwendung der Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofes zu Rückstellungen für Umweltschäden könnten Aufwendungen nur anerkannt werden, wenn Schäden tatsächlich gegeben seien.

Mit der Übernahme der Abbruchkosten habe die Beschwerdeführerin als Mieterin einen Sachverhalt gesetzt, der im normalen Verlauf der Dinge ungewöhnlich und atypisch sei. Behauptet die Partei wie gegenständlich das Vorliegen ungewöhnlicher Umstände, so trüfe sie eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Dieser sei die Beschwerdeführerin nicht nachgekommen, weil sie keine konkreten Umstände zum Entsorgungsmehraufwand habe ins Treffen führen können. Die im Abbruchbescheid genannten Auflagen würden üblicherweise bei Gebäudeabtragungen vorgeschrieben und stellten keinen hinreichenden Nachweis einer konkreten Schadenersatzverpflichtung der Beschwerdeführerin dar. Das im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegte Gutachten habe die Kontaminierung des Bauschutts als gering angesehen. Das in weiterer Folge vorgelegte Gutachten spreche zwar von einer höheren Belastung, die durch entsprechendes Versieben des besonders belasteten Bauschutts und dessen Entsorgung auf einer Spezialdeponie zu Mehrkosten führen konnte. Bei den dahinterstehenden Fragestellungen der belangten Behörde habe sich die Beschwerdeführerin eher bedeckt gehalten. Es sei daher nicht anzunehmen, dass der gesamte Bauschutt mit der höchsten Entsorgungsstufe zu behandeln gewesen sei. Die Beschwerdeführerin selbst habe von Gruppenbildungen gesprochen. Daraus sei zu schließen, dass maßgebliche Entsorgungsmehrkosten von der Beschwerdeführerin nicht schlüssig nachgewiesen worden seien.

Eine Kompensierung der verdeckten Ausschüttungen mit dem 2006 erzielten Überschuss aus der Entsorgung des Nordteils in Höhe von 10.000 EUR sei nicht möglich, weil einerseits verdeckte Ausschüttungen nicht mit späteren vermeintlichen verdeckten Einlagen nach der Art eines Vorteilsausgleichs verrechnet werden könnten und andererseits derartige Umstände erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten seien.

Die Vorsteuern im Zusammenhang mit den strittigen Aufwendungen für den Gebäudeabriss stünden zur Gänze nicht zu. Liege ein Schein- oder Umgehungsgeschäft vor, sei der Vorsteuerabzug auf Grund einer Rechnung auch dann unzulässig, wenn die Umsatzsteuer vom Rechnungsaussteller abgeführt worden sei. Ein Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und der Liegenschaftskäuferin habe in Wahrheit nicht stattgefunden, weil ohne Zustimmung des Liegenschaftseigentümers die Räumung der Liegenschaften von den Bauwerken gar nicht möglich gewesen wäre. Tatsächlich handle es sich um einen verdeckten Kaufpreisan teil, mit dem dem Verkäufer ein Großteil der Abbruchkosten ersetzt worden sei. Im Übrigen komme die Bauherrn- und Bestellereigenschaft des Abbruchauftrages an die Dritt firma dem Gesellschafter als Liegenschaftseigentümer und nicht der Beschwerdeführerin zu, weil nur dieser über die Grundstücke und ihre baulichen Anlagen habe disponieren können. Somit sei der Gesellschafter als Leistungsempfänger der Abbruchleistung zu betrachten. Die gegenständliche Vorgangsweise finde ihre Erklärung darin, dass der Gesellschafter das Grundstück steuerfrei veräußert habe. Somit wären die Vorsteuern für die Abbruchkosten für den Gesellschafter nicht abzugsfähig gewesen. Daher sei der Vorsteuerabzug zu versagen. Die bisher ausgewiesene Umsatzsteuerschuld wandle sich in eine nach § 11 Abs. 14 UStG.

Mit dem zur Zl. 2011/15/0078 angefochtenen Bescheid schrieb die belangte Behörde im Instanzenzug Kapitalertragsteuer für die verdeckte Ausschüttung unter der Annahme vor, dass die Beschwerdeführerin auch die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer zu tragen habe.

Gegen diese Bescheide richten sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machenden Beschwerden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die beiden Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über sie nach Vorlage der Akten und Erstattung von Gegenschriften durch die belangte Behörde und von Repliken seitens der Beschwerdeführerin erwogen:

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass in den angefochtenen Bescheiden zum ersten Mal das Auftreten von Mehrkosten auf eine Fehlkalkulation des Gesellschafters zurückgeführt worden sei. Dies sei unrichtig. Der Grundstückseigentümer habe überhaupt keine Kalkulationen angestellt. Es sei der Beschwerdeführerin überlassen gewesen, aus den Angeboten mehrerer Abbruchfirmen das günstigste zu wählen. Nur die jeweilige Abbruchfirma habe Kalkulationen angestellt und deshalb ihr Angebot so aufgebaut, dass neben einem fixen Basisbetrag die Entfernung allfälliger kontaminierten Baurestmassen gesondert in Rechnung gestellt werden konnte. Ein bedachtes und bewusstes Vorgehen zu Lasten der Beschwerdeführerin, wie vom Tatbild der verdeckten Ausschüttung gefordert, setze neben der

Kenntnis der objektiven Bereicherung des Anteilsinhabers voraus, dass der Gesellschaft etwas aufgebürdet werde, zu dem sie nicht ohnedies verpflichtet sei. Dies sei gegenständlich nicht der Fall, weil die Gesellschaft die Verursacherin der Kontamination sei. Die Beschwerdeführerin habe auch keine Mitwirkungspflicht verletzt; vielmehr habe die belangte Behörde der Beschwerdeführerin mit dem Hinweis auf das umfassende Ermittlungsverfahren nahe gelegt, auf die Abhaltung der beantragten mündlichen Verhandlung zu verzichten. Die belangte Behörde erwecke zudem den unrichtigen Eindruck, es seien nachträgliche Gutachten im Berufungsverfahren übermittelt worden; tatsächlich habe die Beschwerdeführerin schon im Prüfungsverfahren alle Gutachten, die im Zuge der Abbrucharbeiten laufend erstellt worden seien, vorgelegt. In diesen Gutachten seien Kontaminationen festgestellt worden, die das erlaubte Ausmaß um ein Vielfaches übertroffen hätten und deren Entsorgung jedenfalls behördlich auferlegt worden sei. Aus der Schlussrechnung des mit dem Abbruch beauftragten Unternehmens seien die Mehrkosten ersichtlich.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2008/15/0039).

Eine der Voraussetzungen für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft. Dabei ist es zulässig, aus den Umständen des betreffenden Falles auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Juli 2007, 2007/14/0013).

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 19. März 2002, 97/14/0034, und vom 29. März 2012, 2008/15/0170 und 0171).

Im Beschwerdefall sollte der zwischen der Beschwerdeführerin und der Liegenschaftskäuferin abgeschlossene Werkvertrag über die Freimachung der Liegenschaften "bis zum gewachsenen Naturboden", der letztlich zu dem streitgegenständlichen Verlust geführt hat, ausdrücklich erst dann verbindlich werden, sobald der Kaufvertrag über die Liegenschaften zustande kommt, und erforderten die Abbrucharbeiten die Zustimmung des Gesellschafters. Ungeachtet des Vorliegens getrennt abgeschlossener Verträge durfte die belangte Behörde daher davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin und ihr Alleingesellschafter auf der einen Seite und der Erwerber der Liegenschaften auf der anderen Seite eine einheitliche Regelung anstreben. Für den Liegenschaftserwerber hat es offenkundig keinen Unterschied gemacht, ob und in welcher Weise der für den Erwerb der (freigemachten) Liegenschaften insgesamt zu leistende Kaufpreis zwischen der Gesellschaft als Mieterin und dem Gesellschafter als Vermieter und Liegenschaftseigentümer aufgeteilt wird. Wenn die belangte Behörde daher die Befassung der Beschwerdeführerin mit den Räumungsarbeiten auf Grund der zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bestehenden Nahebeziehung, die einen zwischen Fremden üblichen Interessensgegensatz ausschließt, einer Prüfung an Hand eines Fremdvergleiches unterzogen hat, war dies nicht rechtswidrig. Allerdings hält die Begründung, mit der die belangte Behörde zur Bejahung der Fremdunüblichkeit und zur Beurteilung des Vorganges als verdeckte Ausschüttung gelangte, der Schlüssigkeitsprüfung nicht stand.

Die Beschwerdeführerin hat im Verwaltungsverfahren die (entgeltliche) Übernahme der Abbrucharbeiten u.a. damit erklärt, dass sie als Mieterin für allfällige Kontaminationen der Liegenschaft verantwortlich gewesen sei und die Besorgung des Gebäudeabbruchs samt notwendiger Entsorgungsarbeiten es ihr ermöglicht habe, die Sanierungskosten - etwa durch die Einholung diverser Offerte - niedrig zu halten. Dass die Schadensbeseitigung durch die Beschwerdeführerin nicht dazu angetan war, dieses Ziel zu erreichen und ein fremder Mieter eine Schadensbeseitigung unterlassen und allfällige Schadenersatzklagen abgewartet hätte, macht der angefochtene Bescheid nicht einsichtig.

Soweit die belangte Behörde Fehlkalkulationen für den eingetretenen Verlust verantwortlich macht, ist der Beschwerde zuzustimmen, dass damit keine Sachverhaltskonstellation zur Darstellung gebracht wird, die auf die

Absicht der Vorteilsgewährung seitens der Beschwerdeführerin hinwiese. Davon abgesehen entbehrt auch die Sachverhaltsannahme der belangten Behörde, nicht die Kontaminationen seien für das Auftreten eines Verlustes verantwortlich gewesen, sondern ein Kalkulationsirrtum des Gesellschafters, einer schlüssigen Begründung. Die Beschwerdeführerin hat mit ihrem Vorbringen, die Abbruchunternehmen hätten ihr jeweiliges Angebot so aufgebaut, dass neben einem fixen Basisbetrag die Entfernung allfälliger kontaminierte Baurestmassen gesondert in Rechnung gestellt werden konnte, eine Vorgangsweise aufgezeigt, die grundsätzlich geeignet erscheint, den Mehraufwand aus der Entsorgung der Kontaminationen zu beziffern und dem Verursacher zuordenbar zu machen. Dass die tatsächliche Abwicklung dieser Vereinbarung nicht entsprochen hätte oder andere Gründe vorlägen, die Anhaltspunkte für eine bewusste Bereicherung des Gesellschafters böten, ist der Bescheidbegründung nicht zu entnehmen.

Die Versagung des Vorsteuerabzugs hat die belangte Behörde anders als das Finanzamt mit dem Vorliegen eines Umgehungsgeschäftes begründet; es habe kein Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und dem Abbruchunternehmen stattgefunden, weil die Abtragung der Gebäude ohne Zustimmung des Liegenschaftseigentümers gar nicht möglich gewesen wäre.

Leistungsempfänger ist, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat. Für eine Bestimmung des Leistungsempfängers nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (Nutznießer der Leistung), lässt das Gesetz grundsätzlich keinen Raum (vgl. Achatz/Ruppe, UStG4, § 12 Tz 72 f).

Im Erkenntnis vom 19. Dezember 2013, 2009/15/0137, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf Vorjudikatur ausgesprochen, dass weder der Umstand, dass die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen in den Aufgabenbereich der Gebietskörperschaften fällt, noch der Umstand, dass eine errichtete Verkehrsfläche letztlich in das Eigentum des Straßeneigentümers übergeht, einen Vorsteuerabzug eines die Bauleistungen in Auftrag gebenden Unternehmers ausschließt. Entscheidend ist, ob die Vorleistung im unternehmerischen Interesse des Auftraggebers liegt. Nichts anderes kann für die vorliegende Sachverhaltskonstellation gelten. Gegenständlich hat die Beschwerdeführerin ein unternehmerisches Interesse, die durch ihren Betrieb verursachten Kontaminationen selbst zu beseitigen, im Berufungsverfahren behauptet, und wurde dieser Veranlassungszusammenhang (wie oben ausgeführt) von der belangten Behörde nicht schlüssig entkräftet. Dass nur der Grundstückseigentümer über die Liegenschaften verfügen konnte, berechtigte die belangte Behörde daher nicht, diesen und nicht die Beschwerdeführerin als (wahren) Empfänger der Abbrucharbeiten zu betrachten.

Der erstangefochte Bescheid war daher hinsichtlich Umsatzsteuer gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und hinsichtlich Körperschaftsteuer gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Für den zweitangefochtenen Bescheid, mit dem die belangte Behörde Kapitalertragsteuer hinsichtlich der von ihr angenommenen verdeckten Ausschüttungen im Instanzenzug festgesetzt hat, gilt das zur Körperschaftsteuer Gesagte. Er war daher gleichfalls gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. II Nr. 455/2008. Das Mehrbegehren findet in diesen Vorschriften keine Deckung.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 26. Juni 2014

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150076.X00

**Im RIS seit**

30.07.2014

**Zuletzt aktualisiert am**

07.11.2014

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)