



GZ. RV/2580-W/08,
miterledigt RV/2578-W/08,
RV/2579-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der "Abfallunternehmen" A**** GmbH, früher 3580 T.-Stadt, Bahnhof-X-Straße 3, vertreten durch I.R., gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 bis 2005 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2001 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2001 und 2002 als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2001 und 2002 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2003 bis 2005 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2003 bis 2005 dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

Mit Datum vom 18.10.2006 wurde über das Vermögen der Berufungswerberin, einer GmbH (idF Bw), der Konkurs eröffnet. Zum Masseverwalter wurde Rechtsanwalt Dr. L**** O**** bestellt. Dieser ist auch der Einbringer der verfahrensgegenständlichen Berufung. Die Schließung des Unternehmens wurde angeordnet. Mit Beschluss vom 6.2.2009 ist die Aufhebung des Konkurses nach Verteilung der Masse (Verteilungsquote 1,7%) rechtskräftig.

Mit Eintragung im Firmenbuch vom 17.7.2009 wurde die Bw amtswegig gelöscht.

Letzte Geschäftsführerin vor Konkurseröffnung und seit Mitte 2004 Alleingesellschafterin war B**** A****. Davor war deren Ehemann U**** A**** Hauptgesellschafter der Bw.

Das Finanzamt führte bei der Bw - noch vor Konkurseröffnung - eine Betriebsprüfung durch. In dem über diese Prüfung erstatteten Bericht wird zusammengefasst ausgeführt, Betriebsgegenstand der Bw sei Müllentsorgung (gewesen). Weiters führte die Prüferin aus:

Tz 1 „Mängel der Buchführung / nicht vorgelegte Unterlagen“

Führung von Grundaufzeichnungen: das Kassabuch sei mangelhaft geführt worden (kein Journal über chronologische Erfassung der einzelnen Geschäftsfälle, keine Ermittlung von Kassabeständen, keine laufende Nummerierung auf Kassabelegen, bei Betriebsbesichtigung habe sich kein Bargeld in der Kassa befunden)

Fehlende, nicht vorgelegte Unterlagen:

a) Inventuren für 2004 und 2005 seien nicht vorgelegt worden

b) Geschäftsbeziehungen zu U**** A****:

AR wiesen tw. Subnummern (1) oder (A) auf, dadurch sei die Vollständigkeit des Rechenwerkes nicht überprüfbar

c) Geschäftsbeziehungen Fa. T. & J.:

keine Grundaufzeichnungen / Stundenaufzeichnungen über geleistete Arbeitsstunden; die AR vom 30.11.2003 und 31.10.2003 wiesen keine Nummerierung auf (die Vollständigkeit des Rechenwerkes sei daher nicht gegeben)

d) es gebe keine Aufzeichnungen über geleistete Arbeitsstunden von LKW-Fahrern

e) es fehle eine Liste über Aufstellungsorte von Containern über den gesamten Prüfungszeitraum

Tz 2 Mitwirkung bei Durchführung der BP

[...]

Tz 3 Schlussbesprechung

[...]

Steuerliche Feststellungen

Tz 4 Sicherheitszuschlag

Aufgrund der erwähnten Mängel sei die passive Prüfungsfähigkeit sowie die sachliche Richtigkeit der Buchführung nicht gegeben. Es liege daher gemäß § 184 BAO die Befugnis zur Schätzung vor. Den erklärten Umsätzen (excl Recyclerlösen) werde ein Sicherheitszuschlag von 2 % hinzugerechnet. [...]

Tz 5 Erlöse innerbetriebliche Verrechnung

[...]

Tz 6 Steuerfreie Ausfuhrlieferungen 2004

Der im Jahr 2004 auf dem Konto 859 Erlöse aus Sachanlagenabgang verbuchte Umsatz in Höhe von € 15.000 werde mangels Vorliegen des Ausfuhrnachweises mit 20% der USt unterzogen. Die Hinzurechnung zu den 20%igen Umsätzen erfolge mit dem Nettobetrag von € 12.500, die Umsatzsteuer werde in Höhe von € 2.500 passiviert.

Tz 7 Mengenrechnung 2004

Eine durchgeführte Mengenrechnung der auf dem Konto Wareneinkauf 0% (Konto 400, 40001 und 40002) verbuchten Mengen an Schrott/Metalleinkäufen und auf dem Konto Entsorgung (Konto 49102) verbuchten Mengen an Eisen/Metalleinkäufen einerseits

sowie

auf dem Konto Recyclerlöse (Konto 806, 80601, 80602) verbuchten Mengen (AR-Belege) andererseits habe folgende Differenzen ergeben:

Schrott Motore/Eisen 2,300.000 kg

Kupfer 40.000 kg

Restl. Metalle (Alu/Me/Niro) 48.000 kg

Diese Mengendifferenz werde mit folgenden Preisen pro kg umgerechnet:

(Die Werte entsprächen den durchschnittlichen Verkaufspreisen der Bw)

Schrott/Motore/Eisen	Differenz 2,300.000 kg	Preis pro kg 0,1 €	230.000 €
Kupfer	Differenz 40.000 kg	Preis pro kg 2 €	80.000 €
Restl. Metalle	Differenz 40.000 kg	Preis pro kg 0,5 €	24.000 €

Die Differenz der verprobten Recyclerlöse für 2004 betrage somit 334.000 €.

Der erklärte Recyclerlös 2004 betrage 756.000 €, diese ergebe eine Umsatzverkürzung von 44%.

Von der Bp werde der ermittelte Verkürzungsfaktor des Jahres 2004 auch auf die Jahre 2003 und 2005 angewendet [...].

Tz 8 Gefährliche Abfälle

[...]

Tz 9 Selbstanzeige 2004

[...]

Tz 10 Metalleinkäufe 2005

Einkauf von U**** A**** 95.380 kg Kupfer und 22.510 kg Aluminium.

Der Verkauf dieser Metalle sei laut Vorhaltsbeantwortung an V. und C. GmbH erfolgt. Obwohl es sich bei dieser Menge um einen außergewöhnlichen Geschäftsfall handle (im Vergleich dazu habe der gesamte Kupfer-Einkauf des Jahres 2004 64.000 kg betragen), sei bisher seitens der Bw kein Nachweis über den tatsächlichen Verkauf erbracht worden. Der möglicherweise nicht erklärte Umsatz daraus werde daher bei der Hinzurechnung unter Punkt Mengenrechnung gewürdigt.

Tz 11 Geschäftsbeziehung zu U** A******

[...]

Aufgrund der genannten Sachverhalte iZm den Geschäftsbeziehungen U**** A**** und Bw betreffend Restmüllverrechnung sowie die Verrechnung über geleistete Arbeiten bei Fa. T. & J., gehe die Bp davon aus, dass zwar Umsätze getätigt worden seien, diese aber einen anderen Leistungsinhalt mit fremden Dritten hätten, da sehr wohl Kassaeingänge stattgefunden hätten. Es erfolge daher keine ertragsmäßige bzw. umsatzsteuerliche Kürzung.

[...]

Tz 14 Gewinnermittlung

außerbilanzmäßige Hinzurechnungen:

Die Bp habe folgende außerbilanzmäßige Hinzurechnungen zu den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb der Jahre 2001 bis 2005 vorgenommen

1) Sicherheitszuschlag:

Aufgrund der in Tz 1 festgestellten Mängel werde den erklärten Umsätzen (exkl. Recyclinglösungen) ein Sicherheitszuschlag von 2% hinzugerechnet.

2) Mengenrechnung:

Hinzurechnung aufgrund der durchgeführten Mengenrechnung für Schrott/Metall/Eiseneinkäufe und -verkäufe des Jahres 2004 (ohne Berücksichtigung von Autowracks) für die Jahre 2003 bis 2005. Die detaillierte Berechnung dazu sei bereits in den vorläufigen Prüfungsfeststellungen mit Schreiben vom 11.9.2006 übermittelt worden.

3) Gefährliche Abfälle / Kontrolle NÖ LReg

[...]

4) Verzinsung Verrechnungskonto K**** A****

[...]

5) Hauskauf H.

Mit 1.10.2004 habe B**** A**** (Gesellschafter/Geschäftsführerin der Bw) ihr Haus in H. 123 mit einem Wert von 600.000 € an die Bw verkauft.

Laut vorgelegtem Gutachten des Sachverständigen K**** E**** betrage der Verkehrswert jedoch lediglich 423.000 €. Die Betriebsprüfung habe das Objekt am 5.7.2006 besichtigt und ebenfalls eine Bewertung vorgenommen (Verkehrswert/Vergleichswert).

Es liege daher die Vermutung nahe, dass die Liegenschaft zu einem überhöhten Preis von der Gesellschafterin/Geschäftsführerin B**** A**** an die Bw verkauft worden sei und somit eine Vorteilsgewährung, die einem fremden Dritten nicht gewährt worden wäre, gegeben sei. Die Differenz zwischen Verkaufspreis inkl Nebenkosten und Wert laut Gutachten inkl Nebenkosten von 190.100 € stelle eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin B**** A**** dar.

6) Berücksichtigung des Buchwertabganges von 190.100 € (siehe Punkt 5).

7) AfA-Berichtigung Haus H.

Berücksichtigung der geltend gemachten Abschreibung iZm dem Hauskauf für die Jahre 2004 und 2005

Gebäudewert lt Bp: 386.302 €, davon 1,5% AfA = 5.524,53 €;

1/2 Jahres AfA: 2.762,27 €

bisherige AfA: 4.833,00 €

Differenz/Hinzurechnung 2004: 2.070,71 €

Differenz/Hinzurechnung 2005: 4.141,47 €

8) Kürzung Wareneinkauf

[...]

9) Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben gemäß § 20 EStG/§ 12 KStG

[...]

10) Umsatzsteuerpassivierung 2001 und 2004

[...]

11) Einbringung EU A****

Berichtigung der Buchwerte und AfA (siehe Pkt 11 der Beilage Gewinnermittlung und Beilage Buchwert/AfA-Berichtigung)

[...]

Tz 15: Einbringung EU A****

Die Einbringung des Einzelunternehmens sei folgendermaßen abgewickelt worden und entsprechende zivilrechtliche Vereinbarungen / Verträge vorgelegt worden:

„1) Lt. **Kaufvertrag vom 24.6.2004** hat Hr. K**** A**** sein Einzelunternehmen (Müllentsorgung u. Verschrottung) in T.-Stadt, X-Straße 3, an seine Gattin Fr. B**** A**** verkauft. Da sich Aktiva und Passiva die Waage halten, wurde vereinbart, dass die Entrichtung eines Kaufpreises entfällt. Die Übergabe des Unternehmens erfolgt am 24.6.2004.

2) Mit **Eingabe an das Firmenbuchgericht v. 29.6.2004** wurde bei der Fa. "Abfallunternehmen" A**** GmbH (FN 12345x) die Eintragung der Änderung der Gesellschafter lt. Abtretungsvertrag vom 16.12.2003 beantragt. Der bisherige Hauptgesellschafter K**** A**** (beteiligt mit 95 %) scheidet aus, B**** A**** übernimmt die Gesellschaftsanteile und ist ab diesem Zeitpunkt alleinige Gesellschafterin.

3) Vorlage des **Einbringungsvertrages v. 28.6.2004** beim Firmenbuchgericht am 29.6.2004. Fr. B**** A**** bringt ihr Einzelunternehmen zum Stichtag 30.9.2003 in die "Abfallunternehmen" A**** GmbH ein. Die Grundlage hierfür soll die Einbringungsbilanz des EU K**** A**** zum 30.9.2003 bilden. Die Einbringung erfolgt unter Anwendung der Bestimmungen des Art III UmgrStG. Vertraglich wird festgehalten, dass das eingebrachte Einzelunternehmen einen positiven Verkehrswert aufweist.

Zu dem Themenbereich "Einbringung gem. den Bestimmungen des UmgrStG" wird von der Betriebsprüfung wie folgt ausgeführt:

Die vom UmgrStG umfassten Tatbestände würden nach allgemeinem Steuerrecht grundsätzlich der Veräußerungsgewinnbesteuerung bzw Liquidationsbesteuerung unterliegen. Die Bedeutung des UmgrStG liegt unter anderem darin, bestimmte Vermögensübergänge steuerneutral, dh ohne Aufdeckung der stillen Reserven zu ermöglichen. Es sind aber entsprechende, im UmgrStG angeführte Anwendungsvoraussetzungen (§ 12 UmgrStG) zwingend zu erfüllen. Liegen diese nicht vor, sind die allgemeinen Vorschriften des Abgabenrechts - für den ertragsteuerlichen Bereich ist § 6 Z 14 lit b EStG 1988 maßgebend - zwingend anzuwenden. Es kommt zu einer Betriebsveräußerung, auf die ggf. die Begünstigungsvorschriften des EStG anzuwenden sind. Umsatzsteuerrechtlich sind in solchen Fällen die Bestimmungen des § 4 Abs 7 UStG 1994 ‚Geschäftsveräußerung im Ganzen‘ anzuwenden.

Das eingebrachte Vermögen muss am Einbringungsstichtag existiert haben und dem Einbringenden am Einbringungsstichtag zuzurechnen gewesen sein.

Wird das Vermögen erst nach dem Einbringungsstichtag erworben, ist eine Anwendungsvoraussetzung dahingehend nicht erfüllt, dass es dem Einbringenden noch nicht zuzurechnen war und daher eine Vermögensübertragung iSd § 12 Abs 2 UmgrStG nicht wirksam erfolgen kann. Eine Einbringung zu Buchwerten könnte daher frühestens auf den Abschluss des Einbringungsvertrages und nur bei rechtzeitiger Wahrnehmung dieses Stichtages als Ersatzstichtag erfolgen. Werden die Voraussetzungen des Art III auf den Ersatzstichtag innerhalb der neuerlichen Neunmonatsfrist nicht geschaffen und ist damit keine umgründungssteuerwirksame Sanierung erfolgt, liegt eine unter den Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 lit b EStG 1988

fallende Einbringung vor. Die Gewinnverwirklichung bezieht sich in diesem Fall nicht auf den Ersatzstichtag sondern auf den im Einbringungsvertrag ursprünglich festgelegten Tag.

Im Fall der Einbringung von im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Betriebsvermögen ist entsprechend den steuerlichen Zurechnungsvorschriften (§ 24 BAO) der wirtschaftliche Eigentümer als Einbringender und somit als Gegenleistungsberechtigter anzusehen.

Fallbezogene Ausführungen It BP:

Ertragsteuerliche Beurteilung

Da das eingebrachte Vermögen It Kaufvertrag (siehe 1) von der Einbringenden erst am 24.6.2004 erworben wurde, ist eine Anwendungsvoraussetzung für den Art III UmgrStG nicht erfüllt. Nachdem auch die Möglichkeit nicht wahrgenommen wurde, die Anwendungsvoraussetzungen auf den Ersatzstichtag (Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, das wäre der 28.6.2004) zu schaffen, liegt ein unter den Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 lit b EStG 1988 fallender Vermögensübergang vor, der mit dem 30.9.2003 (im Einbringungsvertrag festgelegter Einbringungsstichtag) als realisiert anzusehen ist.

Da zum 30.9.2003 jedenfalls noch Hr. K**** A**** als Einzelunternehmer tätig war und somit das Einzelunternehmen ausschließlich Hr. K**** A**** zuzurechnen war, ist für steuerliche Belange Hr. K**** A**** auch als Einbringender anzusehen. Zu diesem Zeitpunkt war Hr. K**** A**** auch noch Hauptgesellschafter (95 %) der übernehmenden Körperschaft. Durch die Realisierung der stillen Reserven durch Anwendung des Tauschgrundsatzes gem § 6 Z 14 lit b EStG 1988 bei Hr. K**** A**** iJ 2003 wird auch der Verschiebung der Gewinnrealisierung ausschließlich auf Grund einer zivilrechtlichen Vereinbarung (It Kaufvertrag; 1) auf die Ehegattin Fr. B**** A**** entgegengetreten.

In dem Sachverständigengutachten des Herrn Kl**** E**** (allgemein gerichtlich beeideter und zertifizierter Sachverständiger) - beauftragt durch das Ehepaar A**** - wurden folgende Verkehrswerte/gemeine Werte der Liegenschaften (Grundstück u. Gebäude) u. der Mietrechte (für Pachtgründe der ÖBB u. der Gem. T.-Stadt) ermittelt (siehe Beilage Buchwerte/Afa-Berichtigung)

Der von der Bp ermittelte Wert zum 30.9.2003 iH von 240.376,96 € ist auf der Passivseite über das Gesellschafter-Verrechnungskonto in die Bilanz einzustellen.

Aufgrund der Änderung der Bilanzansätze des Sachanlagevermögens ist die AfA ebenfalls zu berichtigen (siehe Punkt 11 Beilage Gewinnermittlung)."

Es ergab sich durch diese Feststellung eine Anpassung (Erhöhung) der AfA für die Jahre 2003 (Halbjahres-AfA) und 2004 und 2005 (jeweils Ganzjahres-AfA) wie folgt:

2.005,38 € (2003)

4.010,76 € (2004 und 2005)

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung des Masseverwalters vom 14.12.2006 brachte dieser zusammengefasst vor, zu den Tz 6, 7, 14/2 des BP-Berichtes werde darauf verwiesen, dass dem Masseverwalter zur Zeit keine Belege zur Verfügung stünden und es daher nicht möglich sei, die von der Prüferin angestellte Mengenrechnung zu widerlegen. Die Mengenrechnung sei nicht nachvollziehbar „und diese auf Grund der Auswertung des Jahres 2004 auch für die anderen Jahre (2003 und 2005) angewendet wurde.“ Zum Jahr 2005 werde angemerkt, dass das Konto 802 Erlöse 20% gegenüber dem Vorjahr 2004 einen um

43% höheren Saldo aufweise. Daraus sei ersichtlich, dass zumindest Teile dieses Kontos auch Recyclingerlöse beinhalteten.

Bezüglich der Tz 11 werde auf die Ausführungen des Steuerberaters Dr. Ä**** in der parallel eingebrachten Berufung gegen die Abgabenbescheide des Herrn U**** A**** verwiesen.

Zur Tz 14/5, Liegenschaft H., werde auf den Umstand verwiesen, dass das im BP-Bericht angeführte Gutachten des Sachverständigen Kl**** E**** von einem Verkehrswert von 423.000 € ausgehe. In diesem Wert seien weder Einrichtung noch Wohnausstattung, welche allenfalls auch mitübergeben worden seien, berücksichtigt (vgl Pkt 1. Allgemeines des Gutachtens).

Bezüglich Tz 15 werde auf die nachzureichende Stellungnahme von Prof. Dr. G**** verwiesen. Ganz allgemein werde festgehalten, dass es ausdrücklicher Parteiwille gewesen sei, das Einzelunternehmen am 30.9.2003 an die Ehegattin (Frau B**** A****) zu übergeben bzw die Anteile an der GmbH (Bw) mit Wirkung 30.9.2003 an die Ehegattin (Frau B**** A****) abzutreten.

In dieser Stellungnahme des Rechtsanwaltes Dr. G**** wird ausgeführt:

„Laut Bestätigung des Krankenhauses P.-Stadt vom 22.02.2002 bestand bei Herrn K**** A**** schon seit Jahren eine chron. Balanitis. Diese Erkrankung hat in der weiteren Folge immer wieder zu ärztlichen Behandlungen und Krankenhausaufenthalten geführt. Jedenfalls war bereits im Jahre 2002 und dem ersten Halbjahr 2003 Herr K**** A**** durch die Erkrankung und die damit verbundenen Aufenthalte bei Ärzten und Kliniken sein Arbeitseinsatz bzw die Möglichkeit die Firma zu führen stark reduziert. Laut Bestätigung des MR. Dr. med. Harald Drexler vom 08.03.2002 war bereits damals eine paroxysmale Lachycardie infolge körperlicher und vegetativer Erschöpfung, die einen progredienten Verlauf aufweist. Der Arzt führt weiter aus, dass eine Discopathie sowie eine Omarthrose besteht, weshalb eine vorzeitige Pensionierung aus gesundheitlichen Gründen empfohlen wurde.

Zu den vorgenannten Erkrankungen kam eine coronare Eingefäßerkrankung hinzu, welche den stationären Aufenthalt von Herrn A**** in der Herz-Kreislauf-Sonderkrankenanstalt, H.-Spital notwendig machte. Der wesentliche Teil des beiliegenden Berichtes vom 30.09.2003 lautet:

„Bezüglich ausführlicher Vorgeschichte verweisen wir auf unseren Arztbrief vom 08.09.2003 (coronare Eingefäßerkrankung im Sinne einer 80-90%igen exzentrischen Stenose am Übergang vom proximalen zum mittleren Drittel der RCA bei Zustand nach kleinem Diaphragmalinfarkt mit Lyseztherapie am 15.08.2003 mit einem CK-Maximum von 300 U/l). Am 09.09.2003 erfolgte im KH Z.-Stadt das erfolgreiche Direkt-Stenting der RCA Stenose mittels Taxus-Stent mit komplikationslosem postinterventionellem Verlauf.

Zusammenfassend bestanden folgende Diagnosen:

„Coronare Eingefäßerkrankung, Zustand nach kleinem Diaphragmalinfarkt mit Lysetherspie am 15.08.2003, Direkt-Stenting einer höhergradigen RCA-Stenose am 09.09.2003 mittels Taxus-Stent (KH Z.-Stadt), geringe Hyperlipidämie- und Hyperuricämie-Neigung, Zustand nach reichlichem beruflichen Stress sowie Phimose- und Penis-CA-OP im März bzw April 2003. Laut Anamnese ist eine PenicillinaIlergie sowie eine Cholezystithiasis (differenzialdiagnostisch Gallenblasenpolyp) anzuführen“.

Herrn K**** A**** wurde bereits im September 2003 unter anderem eine stressreduzierte Lebensweise empfohlen. Weiter wurde ihm für März 2004 ein weiterer halbmonatiger Klinikaufenthalt geraten.

Ich verweise auf die beiliegenden Aufenthaltsbestätigungen nachstehender Krankenhäuser:

- XY Klinikum T.-Stadt
- allg. öffentl. Krankenhaus (...), Z.-Stadt
- öffentl. Krankenhaus R.-Stadt
- Krankenhaus P.-Stadt
- SVA, Herz-Kreislauf-Sonderkrankenanstalt, H.-Stadt

Bereits vor Ende September 2003 war K**** A**** daher nicht mehr in der Lage das Unternehmen (Einzelunternehmen K**** A****) zu führen. Da es keine andere Möglichkeit gab, wurde das Unternehmen von seiner Ehefrau B**** A**** geführt. Da aufgrund der lebensbedrohenden Erkrankung von Herrn A**** auch nicht klar erkennbar war, ob er überleben wird bzw jemals wieder berufstätig sein können, hat er mündlich schon im September 2003 das Einzelunternehmen an seine Frau übertragen. Jedenfalls war Frau B**** A**** bereits am 30.09.2003 wirtschaftliche Eigentümerin des Unternehmens. Die entsprechende vertragliche Vereinbarung konnte jedoch zu diesem Zeitpunkt nicht gemacht werden, da Herr K**** A**** nicht in der Lage war Rechtsanwalt Prof. Dr. Fritz G**** aufzusuchen. Am 09.12.2003 war sodann Herr A**** wieder in der Anwaltskanzlei Prof. Dr. G**** und bat die Übertragung des Unternehmens per 30.09.2003 ausdrücklich bekräftigt. Es wurde auch Auftrag gegeben nunmehr den Übergang per 30.09.2003 vertraglich zu fassen. Dies hat sich aus den bereits oben dargestellten krankheitsbezogenen Gründen vorerst nicht ergeben.

Für den Unternehmenskaufvertrag K**** A**** und Dors A**** wurde ein computermäßig erfasster Textbaustein verfasst, der so eingerichtet ist, dass die jeweilige Sekretärin an die Leerstelle des Vertrages das Datum der Unterfertigung des Vertrages als „Übergabstichpunkt“ einsetzt. Von den Parteien wurde übersehen, die Tatsache festzuhalten, dass die Übergabe bereits am 30.09.2003 erfolgt ist, was sich im Übrigen auch aus Punkt I. dieses Vertrages ergibt, da die Vermögenswerte laut Bilanz zum 30.09.2003 übertragen wurden.“

Die Prüferin gab zu dieser Berufung eine Stellungnahme ab, in welcher sie erklärte, im Hinblick auf die umfangreiche Begründung im BP-Bericht nur auf die erstmalig in der Berufung angeführten Punkte einzugehen.

Zu Tz 6, steuerfreie Ausfuhrlieferungen, führte die Prüferin aus, bei diesem Geschäftsfall handle es sich um den Verkauf eines LKW Mercedes Benz 2544 L 45/6x2 an die bulgarischen Autofirma KFZ. GmbH. Dieser Verkauf sei auf dem Konto „859 Erlöse aus Sachanlagenabgang“ in Höhe von 15.000 € steuerfrei verbucht worden. Die Betriebsprüfung habe einen Ausfuhrnachweis abverlangt, dieser sei aber von der Bw nicht erbracht worden.

Zu den Punkten Mengenrechnung (Tz 7 und 14/2) führte die Prüferin aus, anhand der vorgelegten Einkaufsbelege (handschriftliche Kassabelege) für das Jahr 2004 sei eine Mengenrechnung erstellt worden, wobei sie diese näher erläuterte.

Wenn in der Berufung weiters ausgeführt werde, dass im Jahr 2005 auf dem Konto Erlöse 20% gegenüber dem Vorjahr 2004 ein um 43% höherer Saldo aufscheine und dieser iZm den Recyclerlöhnen zu sehen sei, so seien im Zuge der Betriebsprüfung sämtliche Erlöskonten

und die auf diesen Konten verbuchten Bewegungen überprüft worden. Es seien ua folgende Erlöskonten vorhanden:

Konto 802 – Erlöse 20%

Konto 806 – Recyclerlöhre 20%

Auf dem Konto 802 – Erlöse 20% des Jahres 2005 seien ua umfangreiche Erlösverbuchungen iZm den Geschäftsbeziehungen der Fa. T. & J. (in Summe 689.000 €) und andererseits iZm U**** A**** (244.000 €) enthalten. Lt den vorliegenden Kontenausdrucken seien auf diesem Konto **keine Recyclerlöhre** verbucht, diese seien auf dem Konto 806 – Recyclerlöhre erfasst. Das Berufungsvorbringen gehe daher ins Leere.

Zu Tz 11, Geschäftsbeziehungen U**** A**** / Fa. T. & J. seien von Dr. Ä**** keinerlei nachhaltige Beweise / Unterlagen oder Begründungen betreffend die Restmüllverrechnung sowie über die verrechneten Arbeiten iZm der Fa. T. & J. vorgelegt worden. Die Ausführungen im BP-Bericht seien damit nicht widerlegt worden.

Betreffend die Liegenschaft H. (Tz 14/5) sei im Sachverständigengutachten unter Punkt 1. Allgemeines ausdrücklich angeführt, dass die Einrichtung und die Wohnausstattung nicht berücksichtigt worden seien. Auch im Vertrag über den Verkauf der Liegenschaft vom 22.2.2005 sei unter Punkt II angeführt, dass als Gegenstand des Vertrages „die Baulichkeit, mit allem, was erd-, mauer-, niet- oder nagelfest verbunden ist“ anzusehen sei. Somit sei aus beiden Verträgen ersichtlich, dass weder Einrichtung noch Wohnausstattung bewertet oder verkauft worden seien. Über den Verkauf der Einrichtung seien keinerlei Verträge vorgelegt worden.

Daher sei der Unterschiedsbetrag zwischen dem lt Betriebsprüfung und Sachverständigen ermittelten Wert von 423.000 € und dem Kaufpreis inkl Nebenkosten von 613.100 € angesetzten Wert als Vorteilsgewährung und verdeckte Ausschüttung zu werten.

Das Finanzamt gewährte der Bw zu dieser Stellungnahme Gehör. Die Bw (der Masseverwalter) gab allerdings keine Äußerung ab.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, wobei es als Begründung ausführte, da keine Äußerung zur Stellungnahme der Prüferin abgegeben worden sei, sehe das Finanzamt keinen Anlass, von den Feststellungen der Betriebsprüfung abzuweichen.

Die Bw (der Masseverwalter) beantragte mit Datum vom 5.8.2008 ohne weiteres Vorbringen die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Urteil (Datum der Urteilsausfertigung: 16.10.2008) des Landesgerichtes P.-Stadt wurde B**** A**** wegen des Verbrechens der betrügerischen Krida nach § 156 Abs 1 und 2 StGB verurteilt; K**** A**** wurde freigesprochen. In diesem Urteil wird ausgeführt:

„I) B**** [...] A**** ist schuldig, sie hat in der Zeit von dem Jahr 2003 bis 24.08.2006 in T.-Stadt als leitende Angestellte der Firma "Abfallunternehmen" A**** GesmbH das Vermögen dieser GesmbH dadurch wirklich verringert, dass sie EUR 950.000,-- dieser entnahm, und dadurch die Befriedigung der Gläubiger der GesmbH vereitelt, wobei der durch die Tat entstandene Schaden EUR 50.000,-- übersteigt;

sie hat hiedurch das Verbrechen der betrügerischen Krida nach dem § 156 Abs 1 und 2 StGB begangen und wird hiefür nach § 156 Abs 2 StGB zu einer Freiheitsstrafe in der Dauer von 2 (zwei) Jahren sowie gemäß § 389 Abs 1 StPO zum Ersatz der Kosten des Strafverfahrens verurteilt.

Gemäß § 43 Abs 1 StGB wird die verhängte Freiheitsstrafe unter Bestimmung einer Probezeit von drei Jahren bedingt nachgesehen.

II) Hingegen wird K**** [...] A**** von dem wider ihn erhobenen Vorwurf, er habe in der Zeit vom Jahr 2003 bis 24.08.2006 in T.-Stadt als leitender Angestellter der Firma "Abfallunternehmen" A**** GesmbH im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit B**** [...] A**** das Vermögen dieser GesmbH dadurch wirklich verringert, dass sie dieser EUR 950.000,-- entnahmen, und dadurch die Befriedigung der Gläubiger der GesmbH vereitelt, wobei der durch die Tat entstandene Schaden EUR 50.000,-- übersteigt, gemäß § 259 Z 3 StPO freigesprochen.

Entscheidungsgründe:

Auf Grund der kriminalpolizeilichen Ermittlungen, insbesondere der Auswertung der sichergestellten Buchhaltungsunterlagen, der Aussage des Zeugen I**** St**** und der Verantwortung der Angeklagten hat das Gericht folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die am nn.nn.nnnn geborene B**** A****, geborene Sch****, erlernte nach der Absolvierung von fünf Klassen Gymnasium den Beruf einer Bürokauffrau, war danach als Sekretärin tätig und arbeitete nach dem Jahre 1988 im Büro ihres späteren Gatten des Zweitan-geklagten. Nunmehr ist sie angestellte Geschäftsführerin der A**** YZ. GesmbH, wo sie monatlich ca EUR 750,- verdient. Sie hat keine Sorgepflichten mehr, aber noch Schulden von ca EUR 1.000.000,--.

Der am mm.mm.mmmm geborene K**** A**** arbeitete nach dem Besuch der Hauptschule im elterlichen Betrieb mit, welcher sich damals schon mit dem Schrotthandel beschäftigte und welchen er später übernahm. Er führte diesen zunächst in P.-Stadt weiter und verlegte ihn 1981 nach T.-Stadt. Er ist nunmehr Pensionist mit einem monatlichen Einkommen von EUR 1.300,-- 14 Mal jährlich und hat für niemanden mehr zu sorgen. Auch er ist mit ca EUR 50.000,-- verschuldet.

Beide Angeklagte führten bisher einen ordentlichen Lebenswandel.

Der Angeklagte K**** A**** wurde als Einzelunternehmer bald von Gläubigern mit Exekutionen verfolgt. Mit Gesellschaftsvertrag vom 20.09.1994 gründete er mit seiner Gattin B**** A**** die "Abfallunternehmen" A**** GesmbH, bei welcher beide abwechselnd Geschäftsführer waren. Das Einzelunternehmen übernahm die Angeklagte B**** A**** und brachte dieses mit Einbringungsvertrag vom 28.06.2004 in die "Abfallunternehmen" A**** GesmbH ein, nachdem zahlreiche Gläubiger auch gegen sie Exekutionen führten (ON 77, 78). Bald führten auch zahlreiche Gläubiger gegen die "Abfallunternehmen" A**** GesmbH Exekutionen (ON 79, 80). Nunmehr gründeten die beiden Angeklagten am 11.5.2005 mit W**** A**** die A**** YZ. GesmbH mit Sitz in Wien, deren Geschäftsanteile B**** A**** im Jahr 2006 übernahm und wo der Angeklagte K**** A**** seit 24.01.2007 als selbständiger Geschäftsführer agiert (AS 279/11).

Über das Vermögen der "Abfallunternehmen" A**** GesmbH wurde am 24.08.2006 der Konkurs eröffnet, in welchem Forderungen in der Höhe von ca EUR 2.500.000,-- ein Verwertungserlös von nur etwas mehr als EUR 44.000,- gegenüber stand.

Die Fa "Abfallunternehmen" A**** GesmbH war vom Jahr 2003 bis zu ihrem Konkurs immer Schuldner mehrerer Gläubiger.

Im Jahre 2003 wurde beim Angeklagten K**** A**** Unterleibskrebs diagnostiziert und er musste erhebliche Zeiten in Krankenhäusern zu Behandlungszwecken verbringen. Die Unternehmensführung lag von da an beinahe ausschließlich in den Händen der Angeklagten B**** A****, obwohl sich der Angeklagte K**** A**** nicht gänzlich aus der Unternehmensführung zurückzog.

In dieser Zeit entnahm B**** A**** dem Unternehmen für nicht feststellbare Zwecke einen Betrag von mindestens EUR 950.000,--, auf welchen die Gläubiger nicht mehr zugreifen konnten. Sie tarnte diese Entnahmen durch Ausstellung von Scheinrechnungen über Schrotteinkäufe über insgesamt EUR 1,191.538,10 von Personen, welche tatsächlich nicht existierten oder keinen Schrott verkauft hatten. Bei Schrottmaterial ergibt sich im Durchschnitt ein Schwund von 10 % und ein ebenso hoher Anteil an nicht verwertbarem Schreddermaterial. Für das Unternehmen hätten daher nur rund 80 % des eingekauften Schrottes weiter verkauft werden können.

Der Fa "Abfallunternehmen" wurde zumindest ein Betrag von EUR 950.000 entnommen und dadurch dem gemeinsamen Befriedigungsfonds der Gläubiger entzogen.

Es kann jedoch nicht festgestellt werden, dass die Geldentnahmen aus dem Vermögen der "Abfallunternehmen" GesmbH bis zu deren Insolvenzverfahren die Angeklagte B**** A**** in Absprache und unter Mitwirkung ihres Gatten tätigte.

Ebenso wenig kann festgestellt werden, in welchen Zeiträumen K**** A**** krankheitsbedingt nicht in der Fa anwesend war und, dass er ebenfalls der Fa "Abfallunternehmen" A**** GesmbH Geld zu firmenfremden Zwecken entnahm.

Zumindest B**** A**** wusste und wollte, dass sie durch die Geldentnahme von EUR 950.000, -- und Verwendung dieses Betrags für firmenfremde Zwecke die Befriedigung der die angeführte Firma bedrängenden Gläubiger zumindest erheblich schmälert bzw beinahe zur Gänze vereitelt und fand sich damit auch ab.

Zu diesen Feststellungen gelangte das Gericht auf Grund folgender Erwägungen:

Die Angeklagte B**** A**** verantwortete sich dahingehend, dass sie die auf den Rechnungen aufscheinenden Waren eingekauft worden und die dort angeführten Rechnungsempfänger die Verkäufer seien, wobei sie natürlich nicht wisse, ob diese ihr ihren richtigen Namen genannt hatten oder nicht. Die Verkäufer hätten auch die angeführten Beträge erhalten.

Diese Verantwortung steht in krassem Widerspruch zu den Erhebungsergebnissen und wurde durch diese zweifelsfrei widerlegt:

Im Zuge der Hausdurchsuchungen wurden zahlreiche Belege sichergestellt. Eine Überprüfung von 1647 von österreichischen „Verkäufern“ ausgestellte Rechnungen ergab, dass 1525 Rechnungen auf Personen ausgestellt waren, die entweder nicht existierten oder keine Verkäufe an die Angeklagte getätigt hatten (Bände V) bis VII).

Nach der EDV-Buchhaltung der GesmbH wurden insgesamt 13,584.534 kg Schrott eingekauft, aber nur 8,555.750 kg verkauft. Die Gewichts Differenz versuchte die Angeklagte zwar zunächst mit Schwund zu erklären, aber auch mit der Tatsache, dass auf dem Lagerplatz in T.-Stadt Schrott auch der Wiener A**** YZ. GesmbH gehört habe, konnte aber insgesamt nicht erklären, wie es zu der Mengendifferenz kam.

Nicht bestritten wurde von der Angeklagten, dass der auf diesen Scheinrechnungen aufscheinende Betrag von insgesamt EUR 1,191.538,10 der Kasse der "Abfallunternehmen" A**** GesmbH entnommen wurde.

Da das Gericht auf Grund der Scheinrechnungen überzeugt ist, dass dieses Geld nicht den dort angeführten Rechnungsempfängern ausbezahlt wurde, musste er anderen Zwecken zugeführt worden sein und verblieb in keinem Fall der GesmbH.

Die "Abfallunternehmen" GesmbH führte auch bei der Firma „T. und J.“ in G-Ort Arbeiten durch und erhielt diese tatsächlich bezahlt, welche sie schwerlich mit dem bei der Sozialversicherung angemeldeten Personal bewältigen hat können. Auch wurden in den Rechnungen tschechische Schrottverkäufer angeführt. Eine Überprüfung durch die tschechischen Polizeibehörden ergab, dass diese Personen unter den angegebenen Adressen nicht aufhältig sind (ON 62), sodass es sich auch bei diesen Personen handelt es sich somit um Scheinverkäufer und nicht um Personen, welche dieses Entgelt unter Umgehung der steuer- und sozialrechtlichen Bestimmungen erhalten haben. In letzterem Falle wären die Gewinne der "Abfallunternehmen" GesmbH auch höher gewesen und - da diese in die Buchhaltung nicht in vollem Umfang Eingang gefunden hatten - ein noch höherer Betrag der Gesellschaft entzogen worden. Darauf ist aber nicht weiters einzugehen, weil nur die Vermögensverkürzung durch die an österreichische "Verkäufer" gestellten Scheinrechnungen Gegenstand der Anklage waren.

Die Scheinrechnungen wurden größtenteils von der Angeklagten B**** A**** unterfertigt. Daraus war zu schließen, dass sie, welche behauptete, die Verkäufer gesehen und bezahlt zu haben, wusste, dass diese nicht existierten bzw ihr keine Waren verkauft hatten. Daraus war unschwer zu folgern, dass sie die Unrichtigkeit der Belege kannte. Sie gestand auch zu, gewusst zu haben, dass die GesmbH ständig mehrere Gläubiger hatte und dass durch das Fehlen von finanziellen Mitteln für die Befriedigung der Gläubiger diese einen Vermögensausfall erleiden würden.

Dementsprechend kam das Gericht auch zu der Überzeugung, dass sie der "Abfallunternehmen" GesmbH die Beträge primär zwecks Realisierung ihrer Wünsche oder Notwendigkeiten entzog, dabei aber auch wusste und sich damit abfind billigend akzeptierte, dass die Gläubiger der GesmbH um diese Beträge weniger erhalten.

Der Angeklagte K**** A**** verantwortete sich dahingehend, dass er ab dem Jahr 2003 infolge seiner Krankheit sich nicht mehr um die geschäftlichen Belange kümmern konnte, er nur mehr gelegentlich technische Ratschläge erteilt habe bzw Einkäufe getätigt habe und seiner Gattin, welche im buchhalterischen Bereich Kenntnis gehabt habe, diese Angelegenheiten überlassen habe.

Die Angeklagte B**** A**** bestätigte, dass ihr Gatte im Jahr 2003 ein Unterleibskarzinom und einen Herzinfarkt erlitten und deshalb lange in Krankenhäusern und sodann teils auf Rehabilitationen war, teils mangels Belastbarkeit sich nur mehr um einige technische Sachen habe kümmern können. Auch wenn manche Scheinrechnungen von K**** A**** hergestellt worden waren, so kann nicht ausgeschlossen werden, dass er diese ohne Kontrolle der inhaltlichen Richtigkeit für die Buchhaltung unterfertigte bzw sich um die angegebenen Rechnungsempfängernamen nicht kümmerte. Noch weniger ließen diese Rechnungen den Schluss zu, dass sie dazu dienten, seiner Gattin zu ermöglichen, diese Beträge an sich zu nehmen. Sonstige Hinweise darauf, dass beide Angeklagten sich über die Vorgangsweise abgesprochen hatten, hat das Ermittlungsverfahren nicht ergeben.

Da es auch nicht ausgeschlossen werden kann, dass B**** A**** ihren schwerkranken Gatten nicht auch noch mit den finanziellen Schwierigkeiten des Unternehmens belasten wollte, ist im Zweifel davon auszugehen, dass der Angeklagte K**** A**** an den unrechtmäßigen Geldentnahmen zu Lasten der "Abfallunternehmen" GesmbH nicht beteiligt war, weshalb bei K**** A**** mit einem Freispruch nach § 259 Z 3 StPO vorzugehen war.

Ausgehend von den Feststellungen ergab sich in rechtlicher Hinsicht:

Die Angeklagte B**** A**** war zunächst Angestellte der "Abfallunternehmen" A**** GesmbH, welche ab dem Jahr 2003 immer Schuldner mehrerer Gläubiger war, hatte auf deren Geschäftsführung einen maßgeblichen Einfluss (§ 309 StGB) und stand vom 30.09.2003 bis 06.11. 2005 und vom 07.02.2006 bis 24.08.2006 als Geschäftsführerin der schuldnerischen GesmbH bezüglich der Verantwortlichkeit einem leitenden Angestellten gleich (§ 161 Abs 1 StGB). Dadurch, dass sie vorsätzlich nicht bestehende Kaufpreisverbindlichkeiten durch die Ausstellung von Scheinausgangsrechnungen vorschützte und die diesbezüglichen Rechnungsbeträge aus dem Vermögen der GesmbH in ihr Privatvermögen überleitete, hat sie deren Vermögen tatsächlich verringert. Zweck ihres Vorgehens war unter anderem, zu verhindern, dass diese Gelder die zahlreichen andrängenden Gläubiger erhalten. Tatsächlich wurden diese Gläubiger sowohl vor als auch in dem folgenden Insolvenzverfahren durch das Fehlen dieses Betrages in dem Befriedigungsfonds an ihrem Vermögen geschädigt, weil sie nur einen Teil ihrer Vermögensforderung erhielten. Ihr Schaden hat den Betrag von EUR 50.000 erheblich überschritten.

Die Angeklagte B**** A**** war daher des Verbrechens der betrügerischen Krida nach § 156 Abs 1 und 2 StGB schuldig zu erkennen.

Bei der Strafbemessung war

erschwerend: die Begehung der Tat durch längere Zeit hin durch, dass der Schaden mehr als das 19-fache der Wertgrenze des § 156 Abs 2 StGB beträgt, mildernd: der bisherige ordentliche Lebenswandel, der wesentliche Beitrag zur Wahrheitsfindung sowie die besonderen, durch die schwere Krankheit des K**** A**** bedingten Tatumstände.

Im Hinblick auf diese Strafbemessungsgründe erachtete das Gericht eine Freiheitsstrafe in der Dauer von zwei Jahren für tatangemessen.

In Anbetracht auf ihren bisherigen ordentlichen Lebenswandel und die durch die besondere Situation ihres Gatten geschaffene schwierige wirtschaftliche Situation erscheint der Vollzug der Strafe nicht erforderlich, um sie von der neuerlichen Begehung strafbarer Handlungen abzuhalten, weshalb die verhängte Freiheitsstrafe gemäß § 43 Abs 1 StGB bedingt nachgesehen werden konnte."

Die Betriebsprüfung gab nach Ergehen dieses Urteiles eine weitere Stellungnahme ab, in welcher sie ausführte, die Betriebsprüfung habe zu erheblichen Zurechnungen als Folge der Mengenrechnung (Tz 14/2) geführt. Dabei sei die Prüferin davon ausgegangen, dass es sich bei den vorgelegten Eingangsfakturen betreffend Schrotteinkäufe um ordnungsmäßige Aufwendungen gehandelt habe. Im Zuge der Ermittlungen der Staatsanwaltschaft sei festgestellt worden, dass B**** A**** seit dem Jahr 2003 einen Betrag von mindestens 950.000 € entnommen habe. Sie habe diese Entnahmen durch Ausstellung von Scheinrechnungen über Schrotteinkäufe über insgesamt 1.191.538,10 € von Personen, welche tatsächlich nicht existiert hätten oder keinen Schrott verkauft hätten, getarnt. Der vom Gericht als entnommen festgestellte Betrag von 950.000 € ergebe sich dadurch, dass bei Schrotteinkäufen im Durchschnitt ein Schwund von 10% und ein ebenso hoher Anteil an nicht verwertbarem Schreddermaterial vorliege. Für das Unternehmen hätten daher nur rund 80% des eingekauften Schrottes weiterverkauft werden können.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien folgende Beträge auf Grund der Differenzen der Mengenrechnung den Erlösen hinzugerechnet bzw als verdeckte Ausschüttung behandelt worden:

2003:	54.000
2004:	334.000
2005	157.000
in Summe	545.000

Auf Grund der Feststellungen im Zuge des Gerichtsverfahrens wären diese Hinzuschätzungen wieder zu korrigieren. Auswirkungen ergäben sich dadurch bei der Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer.

Im Gegenzug seien dann die vom Gericht festgestellten Scheinrechnungen - die jedoch nicht den einzelnen Jahren zuordenbar seien - in Höhe von 1.191.538,10 nicht anzuerkennen. Der bisher als Aufwand geltend gemachte Schrotteinkauf von 1.396.399,41 € in den Jahren 2003 bis 2005 sei daher auf 204.861,31 € zu reduzieren. Die vom Gericht festgestellten 1.191.538,10 € stellten zudem eine verdeckte Ausschüttung dar. Auswirkungen ergäben sich nur bei der Körperschaft- und Kapitalertragsteuer.

Der Unabhängige Finanzsenat hat der Bw zu Handen von B**** A**** zu dieser Stellungnahme der Prüferin Gehör gewährt sowie die beabsichtigte Schätzung der Aufteilung der Entnahmen durch Scheinrechnungen auf die einzelnen Streitjahre und die daraus resultierenden steuerlichen Änderungen (gleich wie die Berechnungen am Ende der Berufungsentscheidung) vorgehalten.

Die Bw hat diesen Vorhalt nicht beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sicherheitszuschlag (Tz 1 und 4 des BP-Berichtes)

Im Verfahren ist unstrittig, dass seitens der Bw einmal im Monat alle Belege an den Steuerberater übermittelt wurden und dieser dann die Verbuchung vornahm und zeitnah eine OP Liste erstellte. Bargeldbewegungen (Kassaein- und -ausgänge) wurden händisch auf Kassabelegen erfasst, ein Kassabuch sowie ein Wareneingangsbuch wurden nicht geführt. Die Kassastände wurden nicht ermittelt. Eine laufende Nummerierung der Belege erfolgte nicht.

§ 131 BAO bestimmte in der in den Streitjahren geltenden Fassung auszugsweise:

(1) Für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. [...]

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

3. [...]

4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

6. [...]

(2) - (3) [...]

Bei den Vorschriften des § 131 Abs 1 Z 1 bis 6 BAO handelt es sich überwiegend um bloße „Sollvorschriften“, deren Einhaltung aber, ebenso wie die Einhaltung der anderen im § 131 BAO getroffenen Regelungen, dem § 163 Abs 1 BAO zufolge die Voraussetzung dafür ist, dass die Aufschreibungen des Abgabepflichtigen die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich haben und der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen sind, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Nach § 184 Abs 3 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung ua dann zu schätzen, wenn Bücher oder Aufzeichnungen solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit dieser Aufschreibungen in Zweifel zu ziehen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 131 Anm 13).

Schon bloß formelle Buchführungsmängel, die Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen, begründen die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde; eines Nachweises durch die Abgabenbehörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht. Der Abgabepflichtige kann die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen beweisen (vgl die bei *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 131 zitierte Rechtsprechung).

Zur Erfassung der Bargeldbewegungen kann auf die Führung eines besonderen Kassabuches als Grundaufzeichnung verzichtet werden, wenn die unmittelbaren Eintragungen (Verbuchungen) aller Bargeldveränderungen in den Büchern täglich erfolgen. Erfolgen die Eintragungen in die Bücher zusammengefasst (§ 131 Abs 1 Z 2 zweiter und dritter Satz BAO), dann bedarf es einer Grundaufzeichnung, mit deren Hilfe die Bargeldbewegungen täglich erfasst werden.

Im Rahmen der Buchführung sind alle Bargeldbewegungen (Eingänge und Ausgänge) zu erfassen, unabhängig davon, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht (VwGH 23.3.1999, 98/14/0127).

Die Bw hat - indem sie auf die oben dargestellte Weise vorgegangen ist - diesen Erfordernissen nicht entsprochen. Im Streitfall war daher bereits auf Grund dieser Mängel die Schätzungsbefugnis gegeben. Es erübrigt es sich, auf die weiteren Feststellungen der Prüferin in Tz 1 des Berichtes einzugehen.

Das Finanzamt hat einen Sicherheitszuschlag von 2% angewendet.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Behörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 184 Tz 12, 18).

Auf Grund der im Streitfall gegebenen Buchführungsmängel war die Anwendung eines Sicherheitszuschlages korrekt. Die Bw hat gegen den vom Finanzamt herangezogenen Prozentsatz von 2% keine Einwendungen erhoben. Seitens des Unabhängigen Finanzsenates bestehen gegen die Höhe keine Bedenken.

Die Berufung erweist sich damit in diesem Punkt als unbegründet.

Steuerfreie Ausfuhrlieferungen 2004 (Tz 6 des BP-Berichtes)

Gemäß § 6 Abs 1 Z 1 UStG sind Ausfuhrlieferungen steuerfrei. Die näheren Regelungen trifft § 7 UStG, wobei gemäß Abs 4 ein Ausfuhrnachweis erforderlich ist.

Die Prüferin hat die Ausfuhrlieferung mangels Vorliegen eines Ausfuhrnachweises als steuerpflichtig behandelt.

Ein entsprechender Nachweis erfolgte bis zum Abschluss des Verfahrens nicht.

Die Berufung erweist sich damit in diesem Punkt als unbegründet.

Mengenrechnung 2004 (Tz 7 des BP-Berichtes)

Für die Ermittlung des Einkommens ist es gemäß § 8 Abs 2 KStG ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder auf andere Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (KStR 2000 Rz 749).

Diebstahl des Anteilsinhabers bewirkt keine verdeckte Ausschüttung, wenn fremde Interessen (Rechte der sonstigen Anteilsinhaber oder der gesetzlichen Vertreter) berührt sind und das Handeln des Anteilsinhabers nicht der Gesellschaft zugerechnet werden kann. Eine verdeckte Ausschüttung liegt nur dann vor, wenn die Gesellschafter nach dem Bekanntwerden auf die Refundierung verzichten. Stellt die Gesellschaft dagegen eine Forderung ein, fehlt es an der erforderlichen Absicht der Vorteilszuwendung. Geld- oder Sachentnahmen des geschäftsführenden Alleingeschafters stellen bei fehlender Einbettung in ein Rechtsgeschäft (etwa bei Fehlen der laufenden Erfassung als Kreditgeschäft auf dem Verrechnungskonto oder als Teil der Geschäftsführerentlohnung im Lohnaufwand unter Beachtung der sonstigen für den Fremdvergleich maßgebenden Kriterien) eine verdeckte Ausschüttung dar (KStR 2000 Rz 914).

Gleiches gilt für Unterschlagung und Untreue (vgl. KStR 2000 Rz 1136 f.).

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist 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 kann. Sie liegt daher auch vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen.

Zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung bedarf es rechtlich eines der Körperschaft zuzurechnenden Verhaltens des vertretungsbefugten Organs, das für sie auftritt und entscheidet.

Dieses Verhalten muss den Schluss ermöglichen, auch wenn es nur in einem Dulden oder Unterlassen besteht, dass die durch das Organ vertretene Gesellschaft die Verminderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert hat. Unmaßgeblich ist hingegen, ob der Anteilsinhaber von der Vorteilszuwendung Kenntnis hat oder sie will (KStR 2000 Rz 790).

B**** A**** war zunächst Minderheitsgesellschafterin (alleiniger weiterer (Haupt)Gesellschafter war zu diesem Zeitpunkt K**** A****), ab 1.7.2004 war sie Alleingesellschafterin der Bw.

Von 30.9.2003 bis 7.11.2005, sowie ab 7.2.2006 war B**** A**** handelsrechtliche Geschäftsführerin der Bw, davor und dazwischen war K**** A**** handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Im Jahre 2003 wurde bei K**** A**** Unterleibskrebs diagnostiziert und er musste erhebliche Zeiten in Krankenhäusern zu Behandlungszwecken verbringen. Die Unternehmensführung der Bw lag von da an beinahe ausschließlich in den Händen von B**** A****, obwohl sich K**** A**** nicht gänzlich aus der Unternehmensführung zurückzog.

Im Zeitraum vom Jahr 2003 bis 24.08.2006 stellte B**** A**** Scheinrechnungen über Schrotteinkäufe über insgesamt € 1,191.538,10 von Personen, welche tatsächlich nicht existierten oder keinen Schrott verkauft hatten aus und entnahm der Bw diesen Betrag.

Seitens der Bw wurden keine Schritte unternommen, um diese Beträge zurückzufordern.

Damit sind jedoch die objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung erfüllt, da mit Wissen der Bw der Betrag von € 1,191.538,10 aus der Bw. abgeflossen ist, dieser Betrag der Gesellschafterin B**** A**** zugekommen ist und keine Rückforderung erfolgte. Die verdeckte Ausschüttung ist daher zur Gänze B**** A**** zuzurechnen.

Die Prüferin hat unter dem Punkt Mengenrechnung oben näher dargestellte Feststellungen getroffen. Im Hinblick auf die erfolgte strafrechtliche Verurteilung der B**** A**** und des dabei hervorgekommenen tatsächlichen Sachverhaltes (keine nichterklärten Erlöse sondern tatsächlich fingierte Einkäufe) hat die Betriebsprüfung in einer (ebenfalls oben näher dargestellten) weiteren Stellungnahme dargelegt, welche Änderungen der angefochtenen Bescheide vorzunehmen wären. Der Unabhängige Finanzsenat hat der Bw (B**** A****) Gelegenheit gegeben, sich zu diesen Änderungen zu äußern und ihr die beabsichtigte Schätzung der Aufteilung der Kürzung des Aufwandes bzw der verdeckten Ausschüttung auf die einzelnen Streitjahre vorgehalten.

Dabei erfolgte laut Vorhalt die Aufteilung des Betrages von 1.191.538,10 € anteilig nach der Verteilung des Wareneinkaufes laut Bilanzen bzw laut Saldenliste 2006 (Summe 2003 bis 2006 = 100%); siehe dazu im Detail die Berechnung am Ende dieser Berufungsentscheidung. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Die Kürzung des Wareneinkaufes erfolgt daher entsprechend der Aufteilung laut Vorhalt.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2003 bis 2005 sind daher wie von der Betriebsprüfung in ihrer weiteren Stellungnahme dargestellt abzuändern:

Die Hinzuschätzungen von 2003: 54.000 €, 2004: 334.000 € und 2005: 157.000 € sind bei Umsatz, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer zu korrigieren. Im Gegenzug ist der Wareneinkauf zu kürzen. Daraus resultiert eine verdeckte Ausschüttung bei Körperschaft- und Kapitalertragsteuer. Die Aufteilung der Kürzung des Wareneinkaufes auf die Jahre 2003 bis 2005 erfolgt entsprechend der Darstellung im Vorhalt.

Hauskauf H. (Tz 14 Punkt 5) – Punkt 7) des BP-Berichtes)

Mit 1.10.2004 hat B**** A**** (Gesellschafter/Geschäftsführerin der Bw) ihr Haus in H. 123 mit einem Wert von 600.000 € an die Bw verkauft. Laut Gutachten des Sachverständigen betrug der Verkehrswert jedoch lediglich 423.000 €. Die Betriebsprüfung kam daher zum Ergebnis, dass die Liegenschaft zu einem überhöhten Preis an die Bw verkauft worden sei und somit eine Vorteilsgewährung, die einem fremden Dritten nicht gewährt worden wäre, gegeben sei. Die Differenz zwischen Verkaufspreis inkl Nebenkosten und Wert laut Gutachten inkl Nebenkosten von 190.100 € stelle eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin B**** A**** dar.

Daher sei der Unterschiedsbetrag zwischen dem lt Betriebsprüfung und Sachverständigen ermittelten Wert von 423.000 € und dem Kaufpreis inkl Nebenkosten von 613.100 € angesetzten Wert als Vorteilsgewährung und verdeckte Ausschüttung zu werten.

Das oben unter Punkt „Mengenrechnung“ betreffend verdeckte Ausschüttungen Gesagte gilt auch hier. Eine verdeckte Ausschüttung liegt ua vor, wenn Wirtschaftsgüter zu einem überhöhten Preis vom Anteilsinhaber erworben werden.

Die Bw bringt lediglich vor, im vom Sachverständigen ermittelten Verkehrswert von 423.000 € seien weder Einrichtung noch Wohnausstattung, welche allenfalls auch mitübergeben worden sei, berücksichtigt.

Die Prüferin hat dem - im Einklang mit der Aktenlage - in ihrer Stellungnahme entgegengehalten, im Sachverständigengutachten sei unter Punkt 1. Allgemeines ausdrücklich angeführt, dass die Einrichtung und die Wohnausstattung nicht berücksichtigt worden seien. Auch im Vertrag über den Verkauf der Liegenschaft vom 22.2.2005 sei unter Punkt II angeführt, dass als Gegenstand des Vertrages „die Baulichkeit, mit allem, was erd-, mauer-, niet- oder nagelfest verbunden ist“ anzusehen sei. Somit sei ersichtlich, dass weder Einrichtung noch Wohnausstattung bewertet oder verkauft worden seien. Über den Verkauf der Einrichtung seien keinerlei Verträge vorgelegt worden. Daher sei der Unterschiedsbetrag zwischen dem lt Be-

triebsprüfung und Sachverständigen ermittelten Wert von 423.000 € und dem Kaufpreis inkl Nebenkosten von 613.100 € angesetzten Wert als Vorteilsgewährung und verdeckte Ausschüttung zu werten.

Das Vorbringen der Bw wurde damit entkräftet.

B**** A**** war im Verkaufszeitpunkt Alleingesellschafterin, das Haus wurde zu einem überhöhten Preis erworben, eine Rückforderung durch die Bw erfolgte nicht. Die objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung sind damit erfüllt. Die Berufung erweist sich damit insoweit dem Grunde nach als nicht begründet.

Das Finanzamt hat den Wert von 423.000 € dem Kaufpreis von 600.000 € plus anteilige Nebenkosten von 13.100 € (29,5 % von 44.000 €) gegenübergestellt. Daraus resultierte eine Differenz von 190.100 €.

Soweit die Veräußerung der Liegenschaft zum Ansatz einer verdeckten Ausschüttung auf Ebene der Gesellschafterin B**** A**** geführt hat, erfolgte allerdings die Einbeziehung der Anschaffungsnebenkosten von 13.100 € zu Unrecht. Denn diese Anschaffungsnebenkosten sind B**** A**** nicht zugeflossen.

Die Berufung erweist sich insoweit teilweise als berechtigt.

Zur Berechnung siehe das Ende der Entscheidungsgründe.

Gegen die Berechnung der AfA-Kürzung wurden keine Einwendungen erhoben.

Einbringung des Einzelunternehmens A** in die "Abfallunternehmen" A**** GmbH (Tz 15 des BP-Berichtes)**

Das Finanzamt hat die Anwendung des UmgrStG auf die im Streitfall vorgenommene Einbringung mit der Begründung verweigert, B**** A**** sei zum Stichtag 30.9.2003 nicht Eigentümerin des Einzelunternehmens gewesen.

§ 13 Abs 2 UmgrStG bestimmt, dass Einbringungsstichtag nur ein Tag sein kann, zu dem das einzubringende Vermögen dem Einbringenden zuzurechnen war. Erfolgt eine Einbringung auf einen Stichtag, zu dem das einzubringende Vermögen dem Einbringenden nicht zuzurechnen war, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, wenn dies innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtages (§ 108 BAO) dem gemäß § 58 der BAO für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird und die in § 12 Abs 1 genannten Voraussetzungen auf den Ersatzstichtag vorliegen.

Die Bw hält dem entgegen, es sei ausdrücklicher Parteiwille gewesen, das Einzelunternehmen am 30.9.2003 an die Ehegattin B**** A**** zu übergeben bzw die Anteile an der GmbH mit

Wirkung 30.9.2003 an B**** A**** abzutreten. Tatsächlich sei B**** A**** zum 30.9.2003 bereits wirtschaftliche Eigentümerin gewesen.

Dieses Vorbringen werde durch die Erklärung Rechtsanwaltes Dr. G**** gestützt, in welcher dieser ua ausführt:

„Bereits vor Ende September 2003 war K**** A**** daher nicht mehr in der Lage das Unternehmen (Einzelunternehmen K**** A****) zu führen. Da es keine andere Möglichkeit gab, wurde das Unternehmen von seiner Ehefrau B**** A**** geführt. Da aufgrund der lebensbedrohenden Erkrankung von Herrn A**** auch nicht klar erkennbar war, ob er überleben wird bzw jemals wieder berufstätig wird sein können, hat er mündlich schon im September 2003 das Einzelunternehmen an seine Frau übertragen. Jedenfalls war Frau B**** A**** bereits am 30.09.2003 wirtschaftliche Eigentümerin des Unternehmens. Die entsprechende vertragliche Vereinbarung konnte jedoch zu diesem Zeitpunkt nicht gemacht werden, da Herr K**** A**** nicht in der Lage war Rechtsanwalt Prof. Dr. Fritz G**** aufzusuchen. Am 09.12.2003 war sodann Herr A**** wieder in der Anwaltskanzlei Prof. Dr. G**** und bat die Übertragung des Unternehmens per 30.09.2003 ausdrücklich bekräftigt. Es wurde auch Auftrag gegeben nunmehr den Übergang per 30.09.2003 vertraglich zu fassen. Dies hat sich aus den bereits oben dargestellten krankheitsbezogenen Gründen vorerst nicht ergeben.

Für den Unternehmenskaufvertrag K**** A**** und Dors A**** wurde ein computermäßig erfasster Textbaustein verfasst, der so eingerichtet ist, dass die jeweilige Sekretärin an die Leerstelle des Vertrages das Datum der Unterfertigung des Vertrages als ‚Übergabstichpunkt‘ einsetzt. Von den Parteien wurde übersehen, die Tatsache festzuhalten, dass die Übergabe bereits am 30.09.2003 erfolgt ist, was sich im Übrigen auch aus Punkt I. dieses Vertrages ergibt, da die Vermögenswerte laut Bilanz zum 30.09.2003 übertragen wurden.“

Dieses Vorbringen vermag nicht zu überzeugen.

Zunächst ist es wenig glaubhaft, dass sowohl die Parteien als auch der vertragsverfassende Rechtsanwalt verabsäumt haben sollten sich zu vergewissern, ob ein angeblich in der Vergangenheit liegender Übergabezeitpunkt des Unternehmens tatsächlich im Vertrag Niederschlag gefunden hatte. Dies gilt umso mehr, als dieser Vertrag lediglich fünf Seiten umfasst. Würde dies doch bedeuten, dass keiner der Beteiligten den Vertrag vor Unterfertigung nochmals durchgelesen hätte. Der Vertrag enthält keinerlei Hinweise darauf, dass die Übergabe tatsächlich bereits vor Abschluss erfolgt ist, wie wohl man derartiges – gerade wenn es sich um eine angeblich viele Monate zuvor erfolgte Übergabe handeln soll – erwarten könnte und müsste.

Soweit vorgebracht wird, dass der Kaufvertrag auf die Bilanz zum 30.9.2003 Bezug nimmt, ist darauf zu verweisen, dass es sich dabei offensichtlich um die der als rückwirkend beabsichtigten Einbringung zu Grunde gelegte Bilanz handelt. Die Vermutung liegt nahe, dass die Parteien zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung keine andere Bilanz zur Hand hatten.

Weiters wird im Vertrag auf Seite 1 wörtlich ausgeführt: „Zu diesem Unternehmen gehören als wesentliche Vermögenswerte: Grundstücke, Büroeinrichtung, Betriebs- und Geschäftsaus-

stattung, technische Anlagen und Maschinen, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen laut der in Kopie beiliegenden Bilanz zum 30.09.2003.“

Weiters wird in Punkt II „Kaufpreis“ geregelt: „Im Hinblick darauf, dass die Aktiva und Passiva sich nach Feststellung beider Vertragsteile die Waage halten, entfällt die Entrichtung eines Kaufpreises.“

Schließlich wird unter Punkt VII. „Forderungen und Verbindlichkeiten“ ausgeführt:

„Festgestellt wird, dass der Verkäufer nachstehende Verbindlichkeiten hat:

Sparkassa T.-Stadt ca EUR 200.000,-

Kreditverbindlichkeiten derzeit aushaftend ca EUR 500.000,-

Finanzamt ca EUR 75.000,-

Vereinbart wird, dass die Käuferin diese Verbindlichkeiten des Unternehmens, welche sich unter Hinzuzählung von Minimalverbindlichkeiten (Energiebezug, Kleinmaterial, etc) gerundet auf € 800.000 errechnet in Anrechnung auf den Kaufpreis von der Käuferin übernommen wird.“

In der Zusammenschau ist aus diesen Ausführungen nichts für den Standpunkt des Bw zu gewinnen. Mit der Anführung der Bilanz in Punkt I sollen ersichtlich nur die wesentlichen Betriebsgrundlagen näher umschrieben werden, welche offensichtlich bis zum Tag der Vertragsunterfertigung nicht verändert worden waren.

Eine exaktere Beschreibung des Unternehmens war für die Parteien offensichtlich auch deshalb nicht von besonderer Bedeutung, da ohnehin ein Kaufpreis von null vereinbart wurde. Bei der Beschreibung der Verbindlichkeiten haben es die Parteien schließlich bei Cirka-Angaben belassen. Dies spricht gerade – entgegen dem Vorbringen in der Berufung – gegen die Übertragung zum 30.9.2003. Denn diesfalls hätten die Parteien die exakten Werte aus der Bilanz heranziehen können. Zudem weichen diese Cirka-Angaben erheblich von der Bilanz zum 30.9.2003 ab.

Hinzu kommt als weiterer Punkt, dass auch noch nach dem 30.9.2003, nämlich bis Mai 2004 weiterhin die Umsatzsteuervoranmeldungen unter dem Namen des bisherigen Eigentümers K**** A**** abgegeben wurden. Eine Übergabe an B**** A**** zum 30.9.2003 hätte jedoch zur Folge gehabt, dass diese nunmehr Unternehmerin und daher zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet gewesen wäre.

Auf Grund dieser Umstände steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass zum 30.9.2003 keine Übergabe des Einzelunternehmens an B**** A**** erfolgt ist. Diese Übergabe erfolgte vielmehr erst am Tag des Abschlusses des Kaufvertrages, somit am 24.6.2004, wie in Punkt III. des Vertrages angeführt.

Dass B**** A**** allenfalls in Hinblick auf die Erkrankung des K**** A**** die Geschäftsführung des Einzelunternehmens übernommen hat macht diese noch nicht zu dessen wirtschaftlicher Eigentümerin.

Daraus folgt rechtlich:

Da das einzubringende Vermögen der Einbringenden zum 30.9.2003 nicht zuzurechnen war, ist eine Voraussetzung des § 13 Abs 2 UmgrStG nicht erfüllt. Da die Einbringung auf einen Stichtag erfolgte, zu dem das einzubringende Vermögen der Einbringenden nicht zuzurechnen war, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, somit der 28.6.2004.

Die Voraussetzungen des UmgrStG zu diesem Stichtag sind allerdings unstrittig nicht erfüllt (zB keine Einbringungsbilanz auf diesen Stichtag).

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes komm es dabei allerdings nicht zu einer Rückwirkung auf den 30.9.2003.

Denn einerseits war K**** A**** nicht Einbringender (und ist damit eine Aufdeckung der stillen Reserven bei ihm schon aus diesem Grund ausgeschlossen), zum anderen ist die Voraussetzung, dass dem Einbringenden das einzubringende Vermögen am Einbringungsstichtag zuzurechnen sein muss am 30.9.2003 nicht erfüllt.

Daher endet das Wirtschaftsjahr des K**** A**** nicht am 30.9.2003 sondern hat dessen Gewinnermittlung zum 31.12.2003 zu erfolgen. Der Gewinn des Einzelunternehmens ist daher für die Zeit von 1.10.2003 bis 28.6.2004 noch nicht bei der Bw zu erfassen und sind die Jahresergebnisse der Bw entsprechend anzupassen, das heißt zu vermindern.

K**** A**** hat keinen Jahresabschluss zum 31.12.2003 vorgelegt. Ebenso liegt keine Gewinnermittlung auf den 28.6.2004 vor. Es hat daher eine Schätzung zu erfolgen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat der Bw vorgehalten, ausgehend von einem Ergebnis für die ersten drei Quartale 2003 von 87.135,55 € plus Sicherheitszuschlag von 33.000 € (Summe: 120.135,55) sei eine Schätzung des aliquoten Gewinns des Einzelunternehmens für das Jahr 2003 mit 40.000 € (1.10. – 31.12.) und für das Jahr 2004 (1.1. – 28.6.) mit 80.000 € beabsichtigt.

Die Bw hat dazu keine Stellungnahme abgegeben.

Der Gewinn der Bw der Jahre 2003 und 2004 war daher entsprechend zu vermindern.

Zustellung an B** A******

Vertreter der aufgelösten GmbH nach Beendigung der Liquidation ist gemäß § 80 Abs 3 BAO, wer nach § 93 Abs 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten GmbH verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.

§ 93 Abs 3 GmbHG bestimmt, dass die Bücher und Schriften der aufgelösten GmbH einem der Gesellschafter oder einem Dritten ... zur Aufbewahrung zu übergeben sind.

Da B**** A**** zuletzt Alleingesellschafterin war, ist sie nach den genannten Bestimmungen Vertreterin der Bw und ist damit der Bescheid an sie zuzustellen.

Berechnungen:

	Wareneinkauf 0%				
	2003	2004	2005	2006	Summe
	lt Bilanz	lt Bilanz	lt Bilanz	lt Saldenliste	
	148.952,10	684.745,33	562.178,98	215.172,30	1.611.048,71
<i>Prozentsatz</i>	<i>9,24566086</i>	<i>42,50308049</i>	<i>34,89521928</i>	<i>13,3560394</i>	<i>100,00</i>
fingierter Eink. (Aufw.Kürz. bzw vA)	110.165,57	506.440,40	415.789,83	159.142,30	1.191.538,10
Differenz (anzuerkennend. Eink.)	38.786,53	178.304,93	146.389,15	56.030,00	

<u>steuerliche Auswirkungen</u>	2003	2004	2005
Gewinn lt BP bisher	186.584,41	483.425,74	153.904,23
minus Mengenrechnung netto	-54.000,00	-334.000,00	-157.000,00
plus fingierte Einkäufe	110.165,57	506.440,40	415.789,83
plus AfA BW-Berichtigung (Pkt 11)	2.005,38		
minus Gewinn EU geschätzt	-40.000,00	-80.000,00	
Einkünfte aus Gw lt UFS	204.755,36	575.866,14	412.694,06
Differenz:	18.170,95	92.440,40	258.789,83

verdeckte Ausschüttung bisher	80.951,93	608.018,67	220.089,54
minus Mengenrechnung bisher	-54.000,00	-334.000,00	-157.000,00
minus USt bisher	-10.800,00	-66.800,00	-31.400,00
Überhöhter Anteil Breiteneich		-13.100,00	
	16.151,93	194.118,67	31.689,54
plus fingierter Einkauf	110.165,57	506.440,40	415.789,83
verdeckte Ausschüttung neu	126.317,50	700.559,07	447.479,37
davon KEST (33,33%)	42.101,62	233.496,34	149.144,87

Umsatzsteuer	2003	2004	2005
Umsatz 20% lt BP	442.513,50	1.688.910,40	1.810.499,93
minus Mengenrechnung Tz 7	-54.000,00	-334.000,00	-157.000,00
Umsätze 20% lt UFS	388.513,50	1.354.910,40	1.653.499,93
KZ 000 lt BP	530.659,54	1.847.040,86	1.873.932,44
	-54.000,00	-334.000,00	-157.000,00
KZ 000 lt UFS	476.659,54	1.513.040,86	1.716.932,44

Kapitalertragsteuer

Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer war für die Jahre 2003 bis 2005 entsprechend abzuändern:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Abgabenbetrag in €
2003	126.319	33,33%	42.102,12
2004	700.559	33,33%	233.496,31
2005	447.479	33,33%	149.144,75

Die Berufung war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO für die Jahre 2001 und 2002 als unbegründet abzuweisen, für die Jahre 2003 bis 2005 waren die angefochtenen Bescheide abzuändern.

Beilage: 6 Berechnungsblätter (3 Umsatzsteuer, 3 Einkommensteuer)

Wien, am 7. Februar 2012