



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K.A., früher vertreten durch StB-Kanzlei, gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 bleiben unverändert.

Der Berufung wird betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2003 teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2003 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2003 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF Bw) betrieb einen Schrotthandel (Großhandel mit übrigen Rohstoffen und Halbwaren). Er ermittelte seinen Gewinn in den Jahren 2001 und 2002 mit einem auf den 31.12., im Jahr 2003 mit einem auf den 30.9. endenden Wirtschaftsjahr

Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003.

In dem über diese Prüfung erstatteten Bericht wird (soweit für das Berufungsverfahren relevant) zusammengefasst ausgeführt, die Prüfung sei gemäß § 99 FinStrG durchgeführt worden, weil der Verdacht bestanden habe, dass der Bw im Zeitraum 2003 näher genannte Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 FinStrG begangen habe. Weiters führte der Prüfer aus:

Punkt „1 Mängel“:

1a) In der Niederschrift über die Betriebsbesichtigung vom 16.3.2006 werde angegeben, dass einmal im Monat alle Belege an den Steuerberater übermittelt würden. Dieser nehme dann die Verbuchung vor und erstelle zeitnah eine OP Liste. Bargeldebewegungen (Kassaein- und -ausgänge) würden händisch auf Kassabelegen erfasst, ein Kassabuch sowie ein Wareneingangsbuch würden nicht geführt. Die Kassastände würden nicht ermittelt. Eine laufende Nummerierung der Belege erfolge nicht.

Bargeldebewegungen seien jedoch täglich in geeigneter Weise festzuhalten, wenn die Eintragung in die Bücher nicht täglich erfolge (Grundlagensicherung). Eine bloße Sammlung von Belegen ohne Sicherstellung einer lückenlosen und fortlaufenden Nummerierung erfülle die Anforderungen einer Grundlagensicherung nicht. Daher habe die vollständige und lückenlose Erfassung der Geschäftsfälle nicht überprüft werden können.

1b) Im Kassabuch seien im Jahr 2003 für den Zeitraum 13.5.2002 bis 7.10.2002 Nachbuchungen erfolgt. Zudem fehlten die dazugehörigen Belege (Gegenkonten seien Lieferanten und Kunden). Im Kassabuch seien dadurch Kassafehlbeträge vom 1.1. bis 9.4.2003 bis zu einer Höhe von rund 41.700 € festgestellt worden. Die Nachbuchung sei aus der ACL Datei ersichtlich. Diese sei dem Steuerberater übergeben und bis dato nicht aufgeklärt worden.

1c) Kundenforderungen und Lieferverbindlichkeiten seien teilweise über das Privatkonto gebucht worden.

1d) Begleitpapiere über die Sammlung und Entsorgung von Restmüll, Sondermüll und Autowracks seien nicht vorgelegt worden.

1e) Im Jahr 2001 seien die Erlöse 20% AR 1-12/2001 auf dem Kto 802 zum Jahresende nachgebucht worden.

1f) Am 31.12.2002 sei ein Kredit in Höhe von 769.572,94 € ins Privatvermögen übernommen worden. Bankauszüge seien nicht vorgelegt worden.

2) Auf Grund der festgestellten Mängel sei die passive Prüfungsfähigkeit nicht mehr gegeben, die sachliche Richtigkeit der Buchführung sei nicht vorhanden und somit die Schätzungsbezugnis gemäß § 184 BAO gegeben. Es werde daher ein Sicherheitszuschlag von 5 % zugerechnet:

2001	2002	2003
------	------	------

650.000 S	50.000 €	33.000 €
-----------	----------	----------

3) [...]

4) Am 6.7.2001 seien ein Schneeräumfahrzeug, eine Presse, zwei Container für gefährliche Stoffe und ein Stehwagerl um 20.000 S eingekauft worden. Ein Verkauf sei nicht verbucht worden. Die Erlöse aus diesen Verkäufen würden mit 25.000 S (2001) geschätzt.

4) (sic!) Für das von U**** A**** eingekaufte Metall im September 2003 seien keine Erlöse gebucht worden, auch sei dieses Metall nicht in die Inventur aufgenommen worden. Die Erlöse aus diesen Verkäufen würden wie folgt geschätzt:

Alu	53.000 kg	0,95	50.350 €
Messing	15.710 kg	0,95	14.924 €
Kupfer	16.000 kg	1,20	19.200 €
Summe			84.474 €

Erlöse Buntmetall 2003 geschätzt: 85.000 €

6) Für den gebuchten Wareneinkauf 0% vom 30.9.2003 in Höhe von 39.500 € fehle der Beleg (über Privatkonto gebucht). Der Aufwand 2003 sei um 39.500 € zu kürzen.

7) [...]

8) Eine Umsatzverprobung habe folgende Abweichungen ergeben und stehe im Zusammenhang mit den Forderungsverlusten. Die gebuchten Forderungsverluste seien bis dato nicht nachgewiesen worden. Diese seien den erklärten Umsätzen und Gewinnen hinzuzurechnen.

	2001	2002	2003
Forderungsverluste 20%	294.257,86 S	3.355,03 €	5.761,45 €
Forderungsverluste 10%		3.081,33 €	297,30 €

Weiters führte der Prüfer unter Punkt 9 aus:

„9.) Einbringung des Einzelunternehmens A**** in die "Abfallunternehmen" A**** GmbH

Die Einbringung des Einzelunternehmens wurde folgendermaßen abgewickelt, entsprechende zivilrechtliche Vereinbarungen/Verträge wurden vorgelegt:

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 Einbringungstichtag existiert haben und dem Einbringenden am Einbringungstichtag zuzurechnen gewesen sein. Wird das Vermögen erst nach dem Einbringungstichtag 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 Abschlusstag 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 Einbringungstichtag) 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**** W**** (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:

Lt Bil 30.9.03	Wert lt Gutachten	Diff (stille Res.)	
Eigengrund	44.602,09	217.000,00	172.397,91 da Gew.erm. § 4(1) nicht zu versteuern!

Bürogebäude	115.992,96	182.700,00	66.707,04
Lagerhalle	232.981,41	383.000,00	150.018,59
Mietrecht Lagerpl.	76.421,99	116.600,00	40.178,01
Realisierung stiller Reserven 2003			256.903,64
Freibetrag gem § 24 (4) EStG			-7.300,00
Steuerpfl. Veräußerungsgewinn 2003 lt BP			249.603,64

Umsatzsteuerliche Beurteilung

Im Rahmen der Geschäftsveräußerung im Ganzen sind folgende Vermögenswerte der USt zu unterziehen:

Mietrechte (Pachtgründe ÖBB, Gem.) lt. Gutachten	116.000,00
Techn. Anlagen u. Maschinen	11.672,00
Andere Anlagen, Betriebs- u. Geschäftsausstattung u. Fuhrpark (ohne PKW)	115.208,00
Warenvorräte	29.684,00
Stpfl. Erlöse Betriebsveräußerung lt BP	273.164,00
mit 20 % zu versteuern (= 54.632,80 USt)	
Von den im Rahmen der Errichtung folgender Betriebsgebäude geltend gemachten Vorsteuern sind Berichtigungen gem. § 12 (10) UStG 1994 vorzunehmen:	
Bürogebäude - Ansch. 1995;	AK € 167.000,00
Vorsteuer 33.400,00 Berichtigung 1/10tel	3.340,00
Zubau Halle - Ansch. 1998;	AK € 122.600,00
Vorsteuer 24.500,00 Berichtigung 4/10tel	9.800,00
Summe Ber. gem. § 12 (10) UStG 1994 i.J. 2003	13.140,00"

In der gegen diese Bescheide gerichteten Berufung wird vorgebracht:

Zu Tz 1 Punkt 1a würden laut den Ausführungen des Prüfers Bargeldbewegungen händisch auf Kassenbelegen erfasst. Andererseits werde ausgeführt, dass Bargeldbewegungen täglich in geeigneter Weise festzuhalten seien, wenn die Eintragungen in die Bücher nicht täglich erfolgten.

Zu Punkt 1b sei mittels e-mail vom 30.5.2006 das Kassabuch 2003 längst an Fr. O**** übermittle worden. Im Rahmen der Besprechung im Finanzamt T.-Stadt sei seitens der steuerlichen Vertretung darauf aufmerksam gemacht worden, dass es sich um „EB-Buchungen“ handle, wo das ursprüngliche Datum erhalten bleibe. Die EB-Buchung auf dem Kassakonto entspreche der Journalzeile 932. Die ACL-Listung beinhalte Journalzeilen, die kleiner als 932 seien.

Zu Punkt 1c seien im Rahmen der Bilanzerstellung 2001 die Personenkonten abgestimmt worden.

Zu Punkt 1d sei es hinsichtlich Restmüll branchenmäßig unüblich, Belege auszustellen.

Zu Punkt 1e sei seitens der Kanzlei Dkfm. R**** für das Jahr 2001 mangels Übergabe der Daten durch die Vorgängerkanzlei neu gebucht worden. Es sei somit zu keinen Nachbuchungen gekommen.

Zu Punkt 1f seien schon durch die Vorvorgängerkanzlei Teile der Zinsen als Betriebsausgabe ausgeschieden worden. Seitens der Vorgängerkanzlei Dkfm. R***** sei der Kredit buchmäßig ins Privatvermögen entnommen worden, um die Einbringung vorzubereiten.

Zu Punkt 2 ergebe sich aus diesen Ausführungen, dass die passive Prüfungsfähigkeit gegeben gewesen sei.

Zu Punkt 4 seien die am 6.7.2001 gekauften Gegenstände verschrottet und nicht veräußert worden.

Zu Punkt 4 und Punkt 6 Metalleinkäufe sei anzumerken, dass Wareneinkäufe von 105.000 € Recyclerlöhne von rund 348.000 € entgegenstünden. Weiters werde auf den Umstand aufmerksam gemacht, dass die Unterlagen aktuell nicht verfügbar seien und somit ein Nachvollziehen der Geschäftsfälle nicht möglich sei.

Zu Punkt 8 seien die Forderungen nach Maßgabe der Verjährung bzw durch Kontenabstimmungen mit Kunden ausgebucht worden.

Zu Punkt 9 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 B***** A***** zu übergeben bzw die Anteile an der GmbH mit Wirkung 30.9.2003 an B***** A***** abzutreten. Ergänzend werde darauf aufmerksam gemacht, dass die Unterlagen aktuell nicht verfügbar seien.

Der Prüfer gab eine Stellungnahme zur Berufung ab, wobei er ausführte:

Ad Punkt 1b seien mit den Journalzeilen 371 bis 863 im Kassabuch 2003 Einträge aus dem Jahr 2002 getätigt worden, ab der Journalzeile 1143 beginnen die Einträge des Jahres 2003.

Ad Punkt 1d seien im Speziellen für Sondermüllsammlungen und -entsorgungen Aufzeichnungen zu führen, welche auch im Zuge der Berufung nicht vorgelegt worden seien. Wie die Ermittlungen des Prüfers ergeben hätten, sei dieses Faktum bereits bei Überprüfungen der Abteilung RU 4 des Amtes der NÖ LReg beanstandet worden, sodass dem Bw auch in der Folge die Sammelgenehmigung für Sondermüll entzogen worden sei.

Ad Punkt 1e hätten diese Angaben von der Betriebsprüfung bisher nicht nachvollzogen werden können.

Ad Punkt 1f sei die Entnahme des Privatkredites nicht nachgewiesen worden, wobei auch eine Rechenschaft für die private Finanzierung dieses Kredites von € 769.572,94 abverlangt aber bisher unbeantwortet geblieben sei.

Ad Punkt 4 sei im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt worden, dass ein Schneeräumfahrzeug, eine Presse und andere Gerätschaften zu höheren Preisen als dem üblichen Schrottwert eingekauft worden seien. Der Prüfer gehe daher davon aus, dass diese Gerätschaften noch gebrauchstüchtig gewesen seien. Es handle sich bei der Behauptung, die Gerätschaften seien verschrottet worden um eine reine Schutzbehauptung, da es branchenunüblich und wider

jegliche Lebenserfahrung wäre, derartige Geräte um einen höheren als den Schrottwert einzukaufen und diese an zu verschrotten.

Ad Punkt 8 seien die Forderungsverluste bisher nicht nachgewiesen worden.

Der Bw erstattete eine Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers und führte aus:

Zu Punkt 1b: Wenn sich die Betriebsprüfung mit der bereits oftmals vorgebrachten Tatsache auseinandergesetzt hätte, dass es sich um EB-Buchungen handle und das vorgelegte Journal auch tatsächlich analysiert hätte, hätte ihr auffallen müssen, dass sich alle EB-Buchungen aufhöben. Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass es gar nicht möglich sei, im Buchungsjahr 2003 Buchungen aus 2002 durchzuführen, im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass es sich im Einzelnen um näher dargestellte Journalnummern handle.

Zu Punkt 1e stelle sich der steuerliche Vertreter die Frage, was der Prüfer zu unternehmen gedenke, um diese Angaben nachzuvollziehen.

Zu Punkt 1f werde ergänzend zu Berufung auf die Journalzeile 7667 des übermittelten Journals verwiesen, darin sei die Entnahme dokumentiert:

Zu den Punkten 1d, 4 und 8 sowie ganz allgemein zu den Fragen des Prüfers werde darauf hingewiesen, dass sämtliche Unterlagen noch immer beschlagnahmt seien.

Das Finanzamt erließ abweisende Berufungsvorentscheidungen, wobei es in einer ergänzenden Begründung ausführte, die in der Gegenäußerung vorgebrachten Argumente hätten die Feststellungen bzw die Stellungnahme des Prüfers nicht substantiell widerlegen können. Es bestehe daher kein Anlass, die Bescheide zu ändern. Die in der Berufung angeführte Stellungnahme von Prof. Dr. G**** sei bis dato nicht vorgelegt worden.

Der Bw beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei er auf die Berufung verwies. Weiters legte er eine Stellungnahme des Rechtsanwaltes Prof. Dr. G**** vor. In dieser 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. F**** L**** 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 Diaphragmalfarkt mit Lyseherapie 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 Diaphragmalfarkt mit Lysetherapie 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 Penicillinallergie sowie eine Cholezystitis (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:

- Waldviertel Spital 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. I**** 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.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Sicherheitszuschlag (Pkt 1 und 2 des BP-Berichtes)

Im Verfahren ist unstrittig, dass 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 vom Bw 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/Sut-ter/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).

Der Bw hat diesen Erfordernissen nicht entsprochen. Im Streitfall war daher bereits auf Grund dieser Mängel die Schätzungsbefugnis gegeben. Es erübrigt es sich, auf die weiteren Feststellungen des Prüfers in Tz 1 des Berichtes einzugehen

Das Finanzamt hat einen Sicherheitszuschlag von 5% 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. Der Bw hat gegen den vom Finanzamt herangezogenen Prozentsatz von 5% keine Einwendungen erhoben. Seitens des Unabhängigen Finanzsenates bestehen gegen die Höhe keine Bedenken.

Die Berufung erweist sich damit in diesem Punkt als unbegründet.

Schneeräumfahrzeug etc (Pkt 4 des BP-Berichtes)

Der Bw wendet in seiner Berufung ein, die unter Tz 4 angeführten Gegenstände (Schneeräumfahrzeug etc) seien verschrottet worden ohne diese Behauptung belegen zu können. Der

Prüfer führte dazu ergänzend aus, diese Gegenstände seien zu höheren Preisen als dem üblichen Schrottwert eingekauft worden seien, weswegen davon auszugehen sei, dass diese noch gebrauchstüchtig gewesen seien. Es wäre branchenunüblich und wider jegliche Lebenserfahrung, derartige Geräte um einen höheren als den Schrottwert einzukaufen und diese an zu verschrotten.

Die Berufung ist nicht geeignet, diese Beurteilung des Prüfers zu entkräften. Die Berufung erweist sich daher insoweit als unbegründet.

Eingekauftes Metall im September 2003 (Pkt 4 und 6 des BP-Berichtes)

Der Prüfer hat festgestellt, für das von U**** A**** eingekaufte Metall im September 2003 seien keine Erlöse gebucht worden, auch sei dieses Metall nicht in die Inventur aufgenommen worden. Die Erlöse Buntmetall 2003 wurden mit 85.000 € geschätzt (Tz 4).

Für den gebuchten Wareneinkauf 0% vom 30.9.2003 in Höhe von 39.500 € fehle der Beleg (über Privatkonto gebucht). Der Aufwand 2003 sei um 39.500 € zu kürzen (Tz 6).

Der Bw hält dem (lediglich) entgegen, dass Wareneinkäufen von 105.000 € Recyclingerlöse von rund 348.000 € entgegenstünden. Zudem seien die Unterlagen aktuell nicht verfügbar und somit ein Nachvollziehen der Geschäftsfälle nicht möglich sei.

Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, die Prüferfeststellungen zu entkräften. Die Berufung erweist sich somit insoweit als unbegründet.

Umsatzverprobung/Forderungsverluste (Pkt 8 des BP-Berichtes)

Nach den Feststellungen des Prüfers hat eine Umsatzverprobung Abweichungen ergeben, welche im Zusammenhang mit den Forderungsverlusten stünden. Die gebuchten Forderungsverluste seien bis dato nicht nachgewiesen worden. Diese seien den erklärten Umsätzen und Gewinnen hinzuzurechnen.

	2001	2002	2003
Forderungsverluste 20%	294.257,86 S	3.355,03 €	5.761,45 €
Forderungsverluste 10%		3.081,33 €	297,30 €

Der Bw hält dem lediglich allgemein entgegen, die Forderungen seien nach Maßgabe der Verjährung bzw durch Kontenabstimmungen mit Kunden ausgebucht worden.

Dieses Vorbringen ist derart allgemein gehalten, dass es nicht geeignet ist, die substantiierten Feststellungen des Prüfers zu entkräften. Insoweit hätte es einer Auseinandersetzung mit den einzelnen gebuchten Forderungsverlusten sowie entsprechender Nachweise bedurft.

Die Berufung erweist sich damit insoweit als unbegründet.

Einbringung des Einzelunternehmens A** in die "Abfallunternehmen" A**** GmbH (Pkt 9 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 Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird und die in § 12 Abs 1 genannten Voraussetzungen auf den Ersatzstichtag vorliegen.

Der 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 wird 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 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. I**** 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 ‚Übergabsstichpunkt‘ 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 hat. 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 handelt – 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 Geschäftsausstattung, 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 des-

halb 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). Damit hat es zu der vom Finanzamt angenommenen Rechtsfolge der Aufdeckung der stillen Reserven (Verwirklichung des Tauschgrundsatzes) zu kommen.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes kommt es dabei allerdings nicht zu einer Rückwirkung auf den 30.9.2003 und einer Aufdeckung beim Bw. Denn einerseits war der Bw nicht Einbringender (und ist damit eine Aufdeckung der stillen Reserven bei ihm schon aus diesem Grund ausgeschlossen), zum anderen war die Voraussetzung, dass dem Einbringenden das einzu-

bringende Vermögen am Einbringungsstichtag zuzurechnen sein muss am 30.9.2003 nicht erfüllt.

Daher endet das Wirtschaftsjahr nicht am 30.9.2003 sondern hat die Gewinnermittlung zum 31.12.2003 zu erfolgen. Der Bw hat bisher keinen Jahresabschluss zum 31.12.2003 vorgelegt. Das Jahresergebnis war daher zu schätzen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat dem 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 für das vierte Quartal mit 40.000 € beabsichtigt. Der Gewinn für das Jahr 2003 wäre um diesen Betrag zu erhöhen.

Der Bw hat dazu keine Äußerung abgegeben.

Die Schätzung erfolgt daher laut Vorhalt.

Entsprechend entfallen auch die Umsatzsteueränderung im Jahr 2003 von 273.164 € (Geschäftsveräußerung im Ganzen) und die Vorsteuerberichtigung von -13.400 €.

Berechnung:

	2003
Umsatzsteuer	
Steuerpflichtiger Umsatz lt BP	1.331.318,93
minus Umgründung Tz 8	-273.164,00
lt UFS	1.058.154,93
Normalsteuersatz 20% lt BP	1.112.747,64
minus Umgründung Tz 8	-273.164,00
lt UFS	839.583,64
Vorsteuerberichtigung lt BP	-13.140,00
plus Umgründung Tz 8	13.140,00
lt UFS	0,00
Einkommensteuer	
Einkünfte aus Gw lt BP	480.149,58
minus Veräußerungsgewinn Tz 8	-249.603,64
plus Gewinn 4. Quartal lt Vorhalt	40.000,00
plus Passivierung der Vorsteuerberichtigung Tz 8	13.140,00
Einkünfte aus Gw lt UFS	283.685,94
Differenz zu BP	-196.463,64

Die Berufung erweist sich damit, soweit sie die Jahre 2001 und 2002 betrifft, als unbegründet, soweit sie das Jahr 2003 betrifft, als teilweise berechtigt. Daher war gemäß § 289 Abs 2 BAO

die Berufung für die Jahre 2001 und 2002 abzuweisen, für das Jahr 2003 waren die angefochtenen Bescheide abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter 2003

Wien, am 27. Jänner 2012