



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Barbara Straka, Kommerzialräatin Elfriede Fischer und Stadtrat Johann Fuchs über die Berufungen des XX., Adr., vertreten durch Mag. Rudolf Karall und Dr. Martin Schober, vom 6. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Hofrat Dr. Gerhard Weinmann, vom 14. Juli 2005 betreffend Umsatzsteuer 2001 und Einkommensteuer 2000 bis 2002 nach der am 26. September 2008 in 2620 Neunkirchen, Triesterstraße 16, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2001 wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid bleibt unverändert.

Den Berufungen betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002 wird in eingeschränktem Umfang Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Transportunternehmer und bezog in den Jahren 2000 – 2002 neben den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und eine Pension.

Der Bw. legte den Steuererklärungen folgende Aufstellungen über die Mieteinkünfte bei:

	2001	2002
Einnahmen R-Dorf 20%	1.250.000 ATS	218.018,52 €
Einnahmen P-Dorf 10%	66.545,47 ATS	3.210,90 €
R-Dorf Betriebskosten		7.250 €
So. Einnahmen KM Geld	21.309,50 ATS	
Verkauf Tank	35.000 ATS	
Summe	1.372.854,97 ATS	228.479,42 €
AfA Gebäude	-389.595 ATS	-117.162,42 €
AfA bewegl. Inventar	-416.500 ATS	
Bankzinsen	-339.360,08 ATS	-58.308,12 €
Bankspesen	-20.101 ATS	-2.915,45 €
Geldbeschaffungskosten	-50.400 ATS	-5.600,71 €
Überschuss	156.898,89 ATS	44.492,72 €

Im Anlageverzeichnis sind zum Anschaffungszeitpunkt 1. August 2001 hinsichtlich der Vermietung in R-Dorf folgende Anschaffungskosten (ATS) verzeichnet:

Hallengebäude	19.197.000
Portierhaus	166.000
Wohnhaus LKW-Lenker	1.800.000
Gleisanlagen	200.000
Trafostation	400.000
Tor und Umzäunung	300.000
Bewegl. Inventar	4.165.000
Summe	26.228.000

Die Veranlagung der Jahre 2000 und 2001 erfolgte zunächst erklärungsgemäß.

In der Folge fand eine **Betriebsprüfung** der Jahre 2000 – 2002 statt, wobei der Betriebsprüfer hinsichtlich der Einkünfte aus dem Transportunternehmen ua. Verkehrsstrafen als nicht betrieblich veranlasst beurteilte (Betriebsprüfungsbericht Tz. 3). Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs bei der Vermietungstätigkeit kam der Betriebsprüfer zu dem Ergebnis (Tz. 6), dass in Zusammenhang mit dem Kauf des Grundstücks in R-Dorf der Vorsteuerabzug von 840.000 ATS im Jahr 2001 aus dem Vertrag über den Erwerb von Fahrnissen wegen Mängeln bei der Rechnungslegung nicht zustehe. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung korrigierte der Betriebsprüfer die AfA-Berechnung bzw. die AfA-Bemessungsgrundlage.

	2001	2002
AfA laut Bw.	806.095 ATS	117.162,42 €
AfA laut Bp.	406.906 ATS	59.142,02 €
Differenz	399.189 ATS	58.020,40 €

Das Finanzamt nahm die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2000 und 2001 sowie Umsatzsteuer 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. Es ergingen neue **Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001**, ein erstmaliger **Einkommensteuerbescheid 2002** und ein neuer **Umsatzsteuerbescheid 2001**, mit denen den Ergebnissen der abgabenbehördlichen Prüfung Rechnung getragen wurde. Den Einkommensteuerbescheiden wurden folgende geänderte Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung zu Grunde gelegt:

	2000	2001	2002
Einkünfte aus Gw. laut Bw.	-285.906 ATS	-211.169 ATS	-15.282,56 €
Einkünfte aus Gw. laut Bp.	-288.258,31 ATS	-197.729,03 ATS	-14.099,58 €
Einkünfte aus V+V laut Bw.		156.899 ATS	44.492,72 €
Einkünfte aus V+V laut Bp.		572.888 ATS	104.426,14 €

Der Bw. brachte gegen diese Bescheide ausführliche **Berufungen** ein. Zu den einzelnen Berufungspunkten liegen eine **Stellungnahme des Betriebsprüfers** und eine **Gegen-äußerung des Bw.** vor, die im Folgenden dargestellt werden:

1. Verfahrensmängel

1.1. Berufung

Aus den Bescheiden gehe nach Meinung des Bw. der zu Grunde liegende Sachverhalt nicht hervor, auch nicht durch einen Verweis. Es gebe keine Begründung. Eine rechtliche Überprüfung sei nicht möglich, weil eine Rechtsmeinung nicht enthalten sei. Die Bescheide würden daher nicht den Mindestanforderungen entsprechen (Ritz, BAO, § 93 Rz 10-18).

Inhaltlich werde mit den Bescheiden der Betriebsprüfungsbericht umgesetzt.

1.2. Stellungnahme des Betriebsprüfers

Das Vorbringen des Bw. wird vom Betriebsprüfer bestritten. Zu den Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2001 und zum Umsatzsteuerbescheid 2001 seien jeweils Bescheide über

die Wiederaufnahme des Verfahrens erlassen worden. In diesen Bescheiden sei die Begründung enthalten, dass die Wiederaufnahme aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei und die Sachverhalte der Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Ebenso enthalte der Einkommensteuerbescheid 2002 einen Verweis auf die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht. Der Bw. habe folgerichtig erkannt, wo der Sachverhalt angeführt worden sei, da sich die Berufung eindeutig gegen die im Prüfungsbericht verfassten Feststellungen richte.

1.3. Gegenäußerung des Bw.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit a BAO habe ein Bescheid eine Begründung zu enthalten. Eine zusammenhängende Darstellung des Sachverhalts könne nach der Rechtsprechung des VwGH durch den bloßen Hinweis auf irgendwelches dem Abgabepflichtigen bekanntes „Aktenmaterial“ nicht ersetzt werden.

Die Begründung sei im vorliegenden Fall nicht aus den Bescheiden selbst ersichtlich, sondern es werde auf den Prüfungsbericht bzw. auf die Niederschrift verwiesen. Aus der Begründung sei daher nicht ableitbar, aus welchen Erwägungen gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege.

Darüber hinaus fehle in der Bescheidbegründung auch die rechtliche Beurteilung.

2. Verkehrsstrafen

2.1. Bp-Bericht (Tz. 3)

Verkehrsstrafen von Fahrern seien vom Bw. zu 50% als Aufwand verbucht worden. Nach Meinung des Betriebsprüfers seien Strafen, die durch das eigene Verhalten des Betriebsinhabers oder des Dienstnehmers ausgelöst werden, grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung. Es seien daher 12.902,69 ATS (2000), 13.439,97 ATS (2001) und 1.182,98 € (2002) nicht anzuerkennen.

2.2. Berufung

Der Bw. habe 50% der Strafen, die seine Mitarbeiter z.B. wegen einer nicht erkennbaren Überladung erhalten haben, als Aufwand erfasst. Das habe er jahrelang so praktiziert und sei dies bisher bei Betriebsprüfungen akzeptiert worden. Nun seien die Strafen vom Betriebsprüfer ohne nähere Begründung als Kosten der privaten Lebensführung bezeichnet worden.

Strafen seien nach bisheriger Judikatur grundsätzlich absetzbar, wenn der zu Grunde liegende Sachverhalt vom Dienstnehmer nicht erkannt werden konnte – beispielsweise weil

Überladungen durch einen zur Aufladung verpflichteten anderen Unternehmer erfolgt seien oder das Ladegut durch Regen durchnässt worden sei, sodass ein höheres Gewicht entstanden sei.

Der Betriebsprüfer hätte sich mit jeder einzelnen Strafe auseinandersetzen müssen. Er habe jedoch die einzelnen Sachverhalte nicht festgestellt und sich die Akte nicht angesehen. Die Akte seien nicht Inhalt des gegenständlichen Verfahrens. Der Betriebsprüfer habe dem Bw. die Beweisergebnisse in diesem Zusammenhang (seine Überprüfungen dieser Strafakte) nicht vorgehalten. Er habe ohne nähere Überprüfung die Meinung vertreten, dass grundsätzlich keine Abzugsfähigkeit gegeben sei.

2.3. Stellungnahme des Betriebsprüfers

Das Vorbringen des Bw. rechtfertige nicht die Abzugsfähigkeit von gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen. Die vom Bw. angeführten Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz seien zwar korrekt, es seien aber alle Strafen verbucht worden und im Zuge der Abschlussbuchung sei pauschal 50% als privat storniert worden. Diese unrichtige Vorgangsweise stelle einen Mangel der Buchführung dar, welcher nicht durch den Betriebsprüfer saniert werden könne, indem er jeden einzelnen Geschäftsfall auf dessen Abzugsfähigkeit hin überprüfe.

Dem Vorwurf, er habe nicht die einzelnen Sachverhalte überprüft, sei entgegenzuhalten, dass er bei einer Belegdurchsicht für einen zufällig gewählten Zeitraum die entsprechenden Belege sehr wohl gewürdigt habe. Abzugsfähige Aufwendung seien nicht auffindbar gewesen.

Es wäre dem Bw. nach offensichtlicher Kenntnis der Abgabengesetze frei gestanden, die korrekte Vorgangsweise zu wählen und ausschließlich die behaupteten abzugsfähigen Aufwendungen zu verbuchen. Außerdem sei dem Steuerberater mitgeteilt worden, dass nach Vorlage von tatsächlich abzugsfähigen Belegen diese natürlich als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Offensichtlich habe der Bw. übersehen, dass gemäß § 119 BAO bedeutsame Umstände für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht vom Abgabepflichtigen offenzulegen seien.

2.4. Gegenäußerung des Bw.

Der Bw. bestreitet die Verletzung der Offenlegungspflicht, wiederholt das Vorbringen in der Berufung und ergänzt, dass der Betriebsprüfer die „überprüften Belege“ nicht bezeichne, sodass eine Überprüfbarkeit der angefochtenen Bescheide nicht gegeben sei. Der Bw. habe die Strafen zur Gänze offen gelegt und davon pauschal 50% als privat storniert. Somit habe er lediglich die Hälfte als abzugsfähige Aufwendungen verbucht.

Nach der Rechtsprechung sei die Abzugsfähigkeit von Geldstrafen dann gegeben, wenn die Zu widerhandlungen in den Rahmen der „normalen Betriebsführung“ fallen oder wenn die Bestrafungen von Verschulden unabhängig seien oder nur ein geringes Verschulden voraussetzen, wie etwa bei der Nichteinhaltung polizeilicher Ordnungsvorschriften.

Nach *Tanzer* komme es im Einzelfall auf den Wesensgehalt der jeweiligen Strafe an. Erfasse die Strafe das höchstpersönliche Verschulden des Steuerpflichtigen, sei die Strafe nicht abzugsfähig. Hingegen sei bei beruflich veranlassten Delikten die Abzugsfähigkeit gerechtfertigt. Diese Problematik sei von der Behörde wegen der grundsätzlichen Nichtabsetzbarkeit vom Tisch gewischt worden.

3. Kauf des Grundstücks in R-Dorf

3.1. Einkommensteuer – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

3.1.1. Bp-Bericht (Tz. 6)

Der Bw. habe mit Kaufvertrag vom 2. August 2001 von der A. Transport- und SpeditionsgmbH. ein Grundstück in S-Dorf (R-Dorf, Steiermark) um 25.760.000 ATS sowie mit einem zweiten Kaufvertrag vom selben Tag Fahrnisse wie Einrichtung, Stapler und Bürogeräte um 4.200.000 ATS zuzüglich 840.000 ATS Umsatzsteuer erworben. Der Wert des Grundes sei vom Bw. mit 4.856.200 ATS angenommen worden. Den Rest habe er in Form der AfA abgeschrieben.

Dem Betriebsprüfer sei ein vor Kauf des Grundstücks erstelltes Gutachten vorgelegt worden, wonach die erworbene Liegenschaft einen Verkehrswert von 20.705.000 ATS aufweise. Dabei sei der Grund und Boden (ca. 15.000 m²) mit 5.855.000 ATS ermittelt worden (das sind 28% des Gesamtkaufpreises). Der Rest des Schätzwertes entfalle auf Gebäude und Außenanlagen.

Den Wert der Fahrnisse habe der Bw. um den sofort veräußerten Tank in Höhe von 35.000 ATS gekürzt. Der Rest von 4.165.000 ATS sei mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren aktiviert worden. Die im Vertrag ausgewiesenen Fahrnisse (z.B. Müllcontainer, Waschmaschine, Raumausstattung, Förderanlage, Hubwagen, Stapler, Kopierer, Schreibmaschinen, KfZ Volvo) seien dem Betriebsprüfer wertlos oder zumindest überwiegend wertlos erschienen, da sie zum größten Teil aus den mittleren 80er Jahren stammen. Die Fahrnisse seien im Vertrag nicht einzeln bewertet worden, sondern es sei ein Pauschalpreis angesetzt worden. Laut Anlageverzeichnis des Verkäufers habe die Summe der ursprünglichen Anschaffungskosten dieser Anlagegüter ca. 3.700.000 ATS betragen. Der Kaufpreis im Jahr 2001 übersteige damit sogar die ursprünglichen Anschaffungskosten.

Bei der Einkünfteermittlung sei nach Meinung des Betriebsprüfers die AfA-Berechnung zu korrigieren. Die Summe der Kosten beider Verträge werde - vermindert um den verkauften Gastank und erhöht um die tatsächlich nachgewiesenen Rechtsanwaltskosten (bisher mit 100.000 ATS geschätzt) - im Verhältnis laut dem vorgelegten Gutachten aufgeteilt. Danach entfallen auf Grund und Boden 28% der Gesamtkosten. Der Rest werde laut dem bisherigen Verhältnis der aktivierten Wirtschaftsgüter aufgeteilt.

Dazu gibt es ein detailliertes Berechnungsblatt des Betriebsprüfers.

3.1.2. Berufung

Der Betriebsprüfer habe den gesamten Wert der Fahrnisse nicht anerkannt. Er habe den Kaufpreis der Fahrnisse zu dem sowieso bereits sehr hohen Kaufpreis der Liegenschaft samt Baulichkeiten hinzugerechnet. Damit sei ein Betrag von 4.165.000 ATS zum Teil unabschreibbar und zum Teil sehr schlecht abschreibbar geworden.

Die Umsatzsteuer habe der Bw. ebenso wie den Kaufpreis bezahlt. Die Umsatzsteuer, die der Verkäufer angeblich an die Finanz nicht abgeführt habe, habe der Betriebsprüfer ebenfalls aktiviert und als Grundstückankauf und Baulichkeitenankauf dargestellt. Der Umsatzsteuerbetrag, der grundsätzlich ein Durchgangsposten sein solle und der auf Grund einer ungeschickten Vertragsabwicklung durch einen Vertragsverfasser an einen kriminell handelnden Verkäufer gegangen sei, sei somit dem Bw. nachteilig als Teilkaufpreis zugerechnet worden. Weder im unbegründeten Bescheid noch im Betriebsprüfungsbericht finde sich dazu irgendeine Feststellung.

Der Bw. werde für die vorsätzliche Steuerhinterziehung des Verkäufers bestraft, da der Bw. den Vorsteuerabzug verliere und ein Betrag in Höhe der Vorsteuer rein wirtschaftlich fast unabschreibbar gemacht werde. Ein Teil (28%) werde nun dem Grund und Boden und der restliche Teil langfristig abschreibbaren Gebäuden zugeordnet.

Es sei nicht nachvollziehbar, wieso der Betriebsprüfer

- den Fahrnissen einen Wert aberkannt habe,
- Mehrwertsteuer auf Teilkaufpreis Liegenschaft und Baulichkeit umfunktioniert habe und
- die bereits sehr hoch bewerteten Liegenschaften und Baulichkeiten wertmäßig noch erhöht habe.

Der Betriebsprüfer habe zu all diesen Fragen kein Verfahren abgewickelt und es gebe keinen Hinweis, wie er zu den Bewertungen gekommen sei. Es sei verfassungsgesetzlich nicht gestattet, in die betriebswirtschaftlichen Überlegungen und die Bewertung eines

Unternehmers einzugreifen (VfGH 8.5.1980, V 14/80). Der Betriebsprüfer habe auch keinen Vorwurf betreffend Missbrauch erhoben.

Das Finanzamt hätte über die Werte der Fahrnisse, der Liegenschaft und der Baulichkeiten ein Beweisverfahren abführen müssen und dem Bw. die Möglichkeit zur Stellungnahme geben müssen (§ 183 Abs. 4 BAO). Das Verfahren sei somit grob mangelhaft gewesen.

Der Betriebsprüfer habe offenbar Unterlagen über Inventar und Inventarbewertungen aus dem Steuerakt des Verkäufers verwertet. Soweit der Betriebsprüfer mit dem Inhalt des Steueraktes der verkaugenden iranischen Gesellschaft argumentiert habe, sei wohl eine Anfrage an das zuständige Finanzamt ergangen. Die Verwertung eines anderen Steuerverfahrens sei nur gestattet, wenn die Geheimhaltungspflicht nicht verletzt werde, wenn also die Verwertung der Durchführung eines Abgabenverfahrens diene (§ 48a BAO). Es müsse jedoch eine Offenlegung erfolgen.

Der Betriebsprüfer habe mit einem dem Bw. nicht bekannten Anlageverzeichnis des veräußernden Unternehmens argumentiert. Dies ohne Zustimmung dieser Gesellschaft, weil angeblich seitens der Gesellschaft keine Ansprechpartner gegeben seien. Letzteres werde bestritten, weil die Republik Österreich umfassende diplomatische Beziehungen zur Islamischen Republik Iran unterhalte.

Die nicht nachvollziehbare Zurechnung zu den vom Bw. angesetzten Anschaffungskosten der Liegenschaft stehe in Widerspruch zu dem Bewertungsgutachten aus dem Jahre 2001, weil durch die Zurechnung die dortige Bewertung aus 2001 überschritten werde.

Die Erhöhung des Wertes einer Liegenschaft und von Baulichkeiten sei auch nach handelsrechtlichen Grundsätzen verboten. Anlagevermögen dürfe wertmäßig nicht höher ausgewiesen werden als dies den Tatsachen entspreche. Nach ständiger Judikatur habe sich die Steuerbilanz bei der Bewertung des Anlagevermögens an der Handelsbilanz zu orientieren. Einer der wesentlichen Grundsätze bei der Bilanzierung sei, dass sich ein Kaufmann nicht reicher machen dürfe als er ist. Das Finanzamt widerspreche diesen Vorschriften, weil bewusst höhere Werte angesetzt worden seien als durch ein Gutachten begründbar sei.

3.1.3. Stellungnahme des Betriebsprüfers

Zum Vorwurf in der Berufung, der Betriebsprüfer habe nicht begründet, warum er den Kaufpreis der Fahrnisse dem Kaufpreis der Liegenschaft hinzugerechnet habe, führte der Betriebsprüfer aus:

- Wenn im Falle der Veräußerung eines zu gewerblichen Zwecken genutzten Grundstücks die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude sowie

bewegliche Wirtschaftsgüter andererseits nicht unter Anlegung streng objektiver Maßstäbe vorgenommen worden sei, seien die Kaufpreisanteile in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu schätzen.

Im gegebenen Fall sei eine streng objektive Vorgangsweise weder bewiesen noch glaubhaft gemacht worden. Die Aufteilung der Anlagen bzw. Anlagenteile sowie die Bewertung der Fahrnisse erscheine nicht nachvollziehbar. Auch in der - in anderen Belangen - sehr ausführlichen Berufung, sei verzichtet worden, auf diese schon während der Betriebsprüfung unbeantworteten Fragen Antworten zu geben.

Der Bw. habe nicht angeführt, warum Fahrnisse wie Büromöbel, Stapler, Schreibmaschinen etc., die zum Zeitpunkt des Erwerbes bis zu 18 Jahre alt gewesen seien, im Jahr 2001 wertvoller gewesen sein sollen als Mitte der 80er Jahre und warum bei der Bewertung des erworbenen Grundstücks vom eingeholten Gutachten abgegangen worden sei.

- Dem Argument des Bw., wonach der Finanz die Überprüfung des betriebswirtschaftlichen Werts eines gesamten Inventars nicht zustehe, sei entgegenzuhalten, dass der Betriebsprüfer den Vorgang keiner betriebswirtschaftlichen Überprüfung, sondern für steuerliche Zwecke einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise unterzogen habe. Gemäß § 21 BAO sei nicht die formalrechtliche Gestaltung, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt einer Vereinbarung von abgabenrechtlicher Bedeutung. Der Betriebsprüfer sei daher berechtigt, die Aufteilung des Gesamtkaufpreises in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu überprüfen und die einzelnen Kaufpreisanteile im Wege einer Schätzung zu ermitteln.

Auf den tatsächlich bezahlten Kaufpreis sei die Quote angewendet worden, die sich aus dem Verhältnis von bloßem Grund und Boden zu den übrigen Wirtschaftsgütern nach Schätzwerten eines vom Bw. in Auftrag gegebenen Gutachtens ergebe. Diese Schätzungsmethode sei im Betriebsprüfungsbericht dargestellt worden. Dieser Methode sei mangels Mitwirkung des Bw. der Vorrang gegenüber anderen Methoden eingeräumt worden.

- Korrekt sei, dass die Erhöhung des Wertes einer Liegenschaft und von Baulichkeiten nach handelsrechtlichen Grundsätzen verboten sei. Dies sei jedoch nur für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG maßgeblich. Auf Grund der vom Bw. durchgeführten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gelte jedoch zwingend das Steuerrecht.

Der Vorwurf, der Grundsatz „ein Kaufmann darf sich nicht reicher machen, als er ist“ sei vom Betriebsprüfer verletzt worden, gehe ins Leere, weil es durch die Betriebsprüfung einerseits nicht zu einer Werterhöhung gegenüber den Anlagen laut Abgabenerklärung gekommen sei und andererseits die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes und nicht der Wert gemäß Schätzungsgutachten zu aktivieren seien.

Eine aufgrund des § 11 UStG nicht abziehbare Vorsteuer erhöhe die aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten, da bis zur eventuellen Sanierung eines Mangels von den Brutto Preisen als Anschaffungskosten ausgegangen werden müsse.

- Dem Vorwurf, es sei über die in Tz 6 angeführten Feststellungen kein Verfahren abgewickelt worden und es gäbe keine Hinweise darauf, wie der Betriebsprüfer zu Bewertungen gekommen sei, sei entgegenzuhalten, dass im Betriebsprüfungsbericht die Schätzungs-methode, nämlich in Anlehnung an das vom Bw. in Auftrag gegebene Gutachten, genauestens dokumentiert worden sei.

- Zum fehlenden Missbrauchsvorwurf könne keine Stellungnahme abgegeben werden, da eine Berufung gegen einen nicht erhobenen Vorwurf als gegenstandslos zu erachten sei.

- Der Bw. vertrete offensichtlich die Meinung, der Betriebsprüfer hätte die Fahrnisse persönlich besichtigen müssen. Dazu sei auszuführen, dass der Bw. in der Beginnphase der Prüfung (in der er seiner Mitwirkungspflicht gemäß § 119 BAO noch nachgekommen sei) zu den Werten im Kaufvertrag angegeben habe, dass „dies eben so ausgemacht worden sei“. Einer schriftlichen Aufforderung zur Stellungnahme sei die Antwort gefolgt, dass eine Liste der erworbenen Wirtschaftsgüter dem Kaufvertrag zu entnehmen sei und eine Zuordnung das Kaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter nicht vorgenommen worden wäre.

Da gemäß § 166 BAO alles als Beweismittel in Betracht komme, was zur Feststellung des Sachverhaltes geeignet sei, sei in den Steuerakt des veräußernden Unternehmens Einsicht genommen worden. Dabei sei festgestellt worden, dass die vom Bw. aktivierten Werte die ursprünglichen Anschaffungskosten dieser Fahrnisse überstiegen hätten. Dies habe zur Annahme des Betriebsprüfers geführt, dass die Aufteilung des Gesamtkaufpreises nicht unter Anwendung eines streng objektiven Maßstabes vorgenommen worden seien. Dieser Umstand sei bereits offenkundig gewesen und habe gemäß § 167 BAO keines weiteren Beweises bedurft, sodass keine Überprüfung vor Ort stattgefunden habe.

Der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter sei mit der angeführten Tatsache konfrontiert worden. Eine Erklärung sei auch nach mehreren Wochen nicht vorgebracht worden.

Der Vorwurf der fehlenden Überprüfung bzw. einer fehlenden Information über eine Überprüfung entbehre somit jeder Grundlage. Im übrigen habe die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen sei oder nicht.

- In der Berufung sei angeführt, dass eine Gesamtheit von Fahrnissen eines Betriebes einen anderen Wert habe als die Einzelteile. Für die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG sei

jedoch der Grundsatz der Einzelbewertung zu beachten. Somit entspreche eine Vermengung von Büroeinrichtung mit PKW und Stapler usw. nicht den Erfordernissen einer ordnungsgemäßen Buchhaltung.

- Der Bw. bestreite, dass die Anschaffungskosten laut Vertrag die ursprünglichen Anschaffungskosten der Fahrnisse übersteigen würden. Dies sei insofern bemerkenswert, als diese Tatsache sehr leicht belegbar sei und bis zur Schlussbesprechung vom Bw. nie angezweifelt worden sei. Der Betriebsprüfer sei sogar davon ausgegangen, dass dieser Umstand dem Bw. bekannt gewesen sei. Er habe auch weder die Vorlage des Anlageverzeichnisses noch Akteneinsicht beantragt.

Das Anlageverzeichnis des veräußernden Unternehmens sei dem Bw. nicht zur Kenntnis gebracht worden, da der Bw. ab dem Zeitpunkt der Konfrontation mit den festgestellten Sachverhalten an keinen Besprechungen mehr teilgenommen habe und Diskussionen zwischen Steuerberater und Betriebsprüfer stattgefunden haben. Die im Schätzungswege ermittelten Werte seien dem Steuerberater sehr wohl rechtzeitig zur Verfügung gestellt worden.

- Es treffe nicht zu, dass der Betriebsprüfer eine Prüfung der A. Transport- und SpeditionsgmbH. vorgenommen habe. In Hinblick auf § 143 BAO sei auch der Vorwurf der Verwertung von Unterlagen aus einem fremden Abgabenakt zurückzuweisen.

- Es sei nicht richtig, dass Verfahrensergebnisse nicht offen gelegt worden seien. Am 5. Juni 2005 sei eine Niederschrift über die getroffenen Feststellungen aufgenommen worden. Zur Schlussbesprechung am 28. Juni 2005 sei der Bw. nicht erschienen. Nach Verschiebung auf einen neuen Termin in der Kanzlei des Steuerberaters sei der Bw. trotz Einladung wieder nicht erschienen.

Im Zuge diverser Besprechungen seien dem Steuerberater die Verfahrensergebnisse mündlich und sogar schriftlich schon einige Wochen vor der Schlussbesprechung mitgeteilt worden. Die Möglichkeit zur Stellungnahme habe der Bw. trotz der Verschiebung der Schlussbesprechung nicht wahrgenommen.

3.1.4. Gegenäußerung des Bw.

Gemäß § 21 BAO sei der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend. Gerade diese wirtschaftliche Betrachtungsweise habe das Finanzamt jedoch nicht vorgenommen.

- Zur Umwidmung von Kosten durch nicht anerkannte Vorsteuer aus Fahrnissen auf Liegenschafts- bzw. Gebäudekaufpreis:

In der gesamten Stellungnahme des Betriebsprüfers finde sich keine Angabe, warum er einkommensteuerrechtlich einen umsatzsteuerrechtlich nicht anerkannten Vorsteuerbetrag für den Kauf von beweglichen Sachen „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ einer Liegenschaft oder einer Baulichkeit zuordne.

Vertragsrechtlich sei die Zahlung des ausgewiesenen Mehrwertsteuerbetrages durch den Käufer gewollt gewesen. Dieser Betrag sollte niemals Teil des Liegenschafts- oder des Baulichkeitenkaufpreises sein. Selbst wenn die Rechnung nicht richtig ausgestellt sein sollte, was auf das Entschiedenste bestritten werde, so bestünden Ansprüche auf Ausstellung einer richtigen Rechnung. Bei Nichtausstellung gebe es Schadenersatzansprüche gegen den Verkäufer.

Der Hinweis auf „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ sei inhaltsleer geblieben und die bekämpfte Entscheidung sei diesbezüglich gänzlich unbegründet geblieben.

- Zur Umwidmung von Teilen des Kaufpreises Inventar auf Teile Kaufpreis Liegenschaft und Baulichkeit:

Laut Betriebsprüfer hätten die Fahrnisse nicht den im Kaufvertrag angegebenen Wert. Die Frage der Bewertung von Liegenschaften, Baulichkeiten und einer Sachgesamtheit, die insgesamt das Substrat einer Organisation eines Betriebes darstelle, müsse dem Unternehmer überlassen werden. Die Finanz habe nicht die Berechtigung, einen Kaufpreis für angemessen oder nicht angemessen zu halten. Umso mehr sei unzulässig, von einem Pauschalkaufpreis für bewegliche Sachen einen Anteil nicht anzuerkennen und einem Kaufpreis für Liegenschaften bzw. Baulichkeiten zuzuordnen. In der Tatsache, dass ein Unternehmer die Gesamtheit aller für unternehmerische Zwecke zusammen geführten Aktiva als höherwertig betrachte, als die Herstellungskosten dieser Aktiva beim Verkäufer gewesen seien, könne keine missbräuchliche Maßnahme gesehen werden. Dies werde vom Betriebsprüfer auch gar nicht behauptet.

Der Betriebsprüfer habe gar nicht versucht, aktuelle Werte der Fahrnisse, der Liegenschaft und der Baulichkeit zu ermitteln. Er habe lediglich in den Steuerakt des Veräußerers Einsicht genommen, um dort die Anschaffungskosten der Fahrnisse zu überprüfen. In diesem Steuerverfahren sei der Bw. nicht Partei gewesen und er habe die entsprechenden Unterlagen nicht erhalten, sodass er nicht habe Stellung nehmen können, was ein Verfahrensmangel sei.

Es sei ausdrücklich darauf zu verweisen, dass der Betriebsprüfer nicht mit Missbrauch argumentiere.

3.1.5. Beantwortung eines Vorhaltes im Rechtsmittelverfahren

Zum von der Abgabenbehörde zweiter Instanz übermittelten Anlageverzeichnis der Fa. A. GmbH. stellte der Bw. lediglich fest, dass dieses bei den Kaufverhandlungen nicht vorgelegen sei und der Kaufpreis durch die Forderung des Verkäufers und der subjektiven Einschätzung des Bw. zu Stande gekommen sei. Bei den Kaufverhandlungen über den Erwerb einer Betriebsliegenschaft samt Inventar sei immer von zwei getrennten Geschäften die Rede gewesen.

Zur Frage, wer die gegenständlichen Fahrnisse nach dem Ankauf in Verwendung gehabt habe und wo sie sich jetzt befinden, antwortete der Bw., dass diese teilweise in R-Dorf verblieben seien und teilweise zum Firmensitz des Bw. verbracht worden seien. Mittlerweilen seien nicht mehr alle Wirtschaftsgüter vorhanden.

Vorgelegt wurde vom Bw.

- der Vertrag über das Mietverhältnis zwischen der Fa. A. GmbH. und der Fa. Z. GmbH. vom 20. Dezember 1995, welches bei Ankauf der Liegenschaft vom Bw. übernommen wurde,
- eine Zusatzvereinbarung zwischen der Fa. A. GmbH. und der Fa. Z. GmbH. vom 13. Februar 1998 über eine Mietreduktion und eine Verlängerung des Mietverhältnisses
- eine an die Fa. Y.. GmbH. gerichtete Kündigung des Mietvertrages vom 17. Dezember 2001 durch die Fa. Z. GmbH. per 10. Juni 2003
- eine Fax-Nachricht der Fa. M. Karton GmbH & Co KG an den Bw., laut welcher diese Firma ab 1. Juli 2003 die gesamte Lagerhalle in R-Dorf zur Lagerung von Altpapier, Zellulose und Karton benutzt.

3.2. Umsatzsteuer - Vorsteuerabzug:

3.2.1. Bp-Bericht

Die Verkäuferin, die Fa. A. Transport- und SpeditionsgmbH., habe die im Kaufvertrag angegebene Umsatzsteuer weder gemeldet noch bezahlt. Auf Grund der Rechnungslegung sei die Umsatzsteuer dem Unternehmen in der Folge vom zuständigen Finanzamt vorgeschrieben worden. Der Betrieb sei jedoch längst eingestellt worden und eine Ansprechperson sei nicht verfügbar.

Die Rechnung weise folgende Mängel auf:

3.2.1.1. Die im Vertrag angeführten Fahrnisse seien weder nach Steuersätzen getrennt noch getrennt bewertet, obwohl einerseits Lieferungen zu 20% USt und andererseits Lieferungen ohne USt (KFZ Volvo gelte nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit b UStG als nicht für das Unternehmen angeschafft) enthalten seien.

3.2.1.2. Bloße Sammelbegriffe oder Gattungsbezeichnungen wie „4 Stück Treibgasgabelstapler“, „sämtliche Möbel“, „Zimmereinrichtung“, „Raumausstattung“ oder „Stapler Zubehör“ stellen nach Meinung des Betriebsprüfers keine handelsübliche Bezeichnung dar und es liege daher keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung vor.

3.2.1.3. Die Anschaffungskosten von 4.200.000 ATS seien um einen 60.000 Liter Gastank gekürzt worden, welcher laut Rechnung vom 31. Dezember 2001 um 35.000 ATS weiterveräußert worden sei. Im Kaufvertrag über die Fahrnisse sei dieses offensichtlich erworbene Wirtschaftsgut jedoch nicht enthalten. Bestehe zwischen der tatsächlich gelieferten und der in der Rechnung ausgewiesenen Ware keine Übereinstimmung, sehe der Vorsteuerabzug auch dann nicht zu, wenn die Bezeichnung handelsüblich sei.

3.2.1.4. Die Anschaffungskosten der Fahrnisse erscheinen derart überhöht, dass von fehlender Übereinstimmung zwischen den angeführten Waren und den tatsächlich gelieferten Gegenständen ausgegangen werden müsse. Die in der Rechnung gewählte Bezeichnung bzw. Darstellung vermittele eine solche Vorstellung vom Liefergegenstand, die mit dem tatsächlich gelieferten Gegenstand nicht in Einklang zu bringen sei. In der Rechnung seien etwa „Brother Speicherdrucker“, „BT Schreibmaschinen“, „KopierSharpfax“, ... ausgewiesen. Diese Gegenstände seien zwischen 1984 und 1987 zu damals sehr hohen Preisen erworben worden, hatten 2001 jedoch bestenfalls Sammlerwert.

Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes stehe der Vorsteuerabzug von 840.000 ATS im Jahr 2001 nicht zu.

3.2.2. Berufung

Zum Umsatzsteuerbescheid führte der Bw. aus – soweit nicht bereits unter 3.1.2. dargestellt:

Der Bw. oder seine steuerliche Vertretung sei vom Betriebsprüfer bei der Überprüfung der Fahrnisse nicht beigezogen worden. Er wisse nicht, wann, wo und von wem eine Überprüfung durchgeführt worden sei. Er sei auch nicht über das Ergebnis informiert worden und habe keine Möglichkeit zur Stellungnahme erhalten.

Er habe in Bausch und Bogen sämtliche Fahrnisse eines Unternehmens übernommen, wobei eine Gesamtheit von Fahrnissen, die aufeinander abgestimmt für einen Betrieb zusammengestellt worden sei, einen anderen Wert habe als die Einzelteile.

Die Behauptung des Betriebsprüfers, nach dem Anlageverzeichnis des veräußernden Unternehmens habe die Summe der ursprünglichen Anschaffungskosten Mitte der 80er Jahre ca. 3.700.000 ATS betragen, womit die im Vertrag angeführten Anschaffungskosten sogar die ursprünglichen Anschaffungskosten übersteigen würden, werde bestritten. Das genannte

Anlageverzeichnis sei dem Bw. unbekannt und sei nicht Teil des gegenständlichen Aktes. Der Betriebsprüfer sei für den Steuerakt der Fa. A. Transport- und SpeditionsgmbH. nicht zuständig. Er hätte den zuständigen Sachbearbeiter dieser Gesellschaft einbeziehen müssen, wenn er Unterlagen eines fremden Aktes verwenden wolle.

Bestritten werde auch, dass die Bezahlung der Umsatzsteuer durch die Fa. A. Transport- und SpeditionsgmbH. unwahrscheinlich sei, weil eine Ansprechperson nicht verfügbar sei. Dieses Unternehmen sei durch einen Steuerberater und einen Rechtsanwalt vertreten gewesen. Es handle sich um eine staatliche Firma; auf Grund zwischenstaatlicher Bemühungen müsste die Mehrwertsteuer vom Iran eingebbracht werden. Aus dem Firmenbuch sei ersichtlich, dass der Staat Iran Gesellschafter der Firma sei. Nach gesellschaftsrechtlichen Kriterien hafte der Iran als Gesellschafter dafür, dass ein Geschäftsführer bestellt werde und entweder ein Insolvenzantrag gestellt werde oder die Gesellschaft ausreichend kapitalisiert werde. Es scheine, als solle der Bw. für Hinterziehung der Umsatzsteuer durch eine staatliche Gesellschaft bei einem üblichen Kaufvertrag bestraft werden.

Auch wenn die bekämpften Bescheide keine Begründung enthalten, gehe das Finanzamt offensichtlich von den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht aus. Zu den Mängeln der Rechnung sei zu entgegnen:

3.2.2.1.

Zu der fehlenden Trennung der Lieferungen nach Steuersätzen sei bezüglich des genannten PKW auszuführen, dass es sich um ein vor mehr als 20 Jahren gekauftes Fahrzeug handle, das seit längerem abgemeldet und nicht mehr brauchbar gewesen sei. Der PKW habe daher keinen eigenen Wert mehr gehabt, sodass ihm keine Mehrwertsteuer zuzuordnen gewesen sei.

Weiters gehe es um den Gesamtankauf aller Fahrnisse der Fa. A. Transport- und SpeditionsgmbH. Selbst wenn unter allen Fahrnissen ein einziges Fahrzeug zu Unrecht in dem Leistungspaket enthalten gewesen sei, das mit 20% USt zu versteuern gewesen sei, rechtfertige dies nicht die Aberkennung der Umsatzsteuer für alle anderen Fahrnisse. Diese Vorgangsweise wäre unverhältnismäßig und geradezu ruinös.

Die Grundposition der österreichischen Judikatur, wonach eine formgerechte Rechnung im Sinne des § 11 UStG materiellrechtliche Anspruchsvoraussetzung des Vorsteuerabzuges sei, verstöße gegen den im Staatsgrundgesetz über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger festgeschriebenen Gleichheitssatz. Dieser gestatte nur eine sachlich gerechtfertigte Differenzierung. Die bisherige Judikatur habe zur Folge, dass Unternehmen, die keine dem § 11 UStG entsprechende Rechnung vorweisen können, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen

seien, auch wenn die materiellrechtlichen Voraussetzungen nachweisbar gegeben seien. Im Sinne des Gleichheitssatzes sei eine Abwägung der Gründe für das Erfordernis einer Rechnung und den Sanktionen für die Nichterfüllung der Voraussetzungen erforderlich.

Ein leitendes Prinzip des Umsatzsteuergesetzes sei das Prinzip der Kosten- und Wettbewerbsneutralität im Unternehmensbereich. Die Umsatzsteuer soll innerhalb der Unternehmerkette nicht zum Kostenfaktor werden. Dem stehe das Anliegen einer wirksamen Kontrolle der Vorsteuerabzugsberechtigung gegenüber. Dies rechtfertige nicht den Stellenwert der Rechnung als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges. Der Nachweis der materiellrechtlichen Anspruchsvoraussetzungen könne nämlich zumeist auch ohne Vorlage einer fehlerfreien Rechnung erbracht werden. Werde nun die Vorsteuer wegen Formmängeln vom Abzug ausgeschlossen, verletze dies das Verhältnismäßigkeitsgebot, weil der Leistende seinerseits die Umsatzsteuer auch ohne Ausstellung einer formgerechten Rechnung schulde.

Die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung für den Fall von Rechnungsmängeln sei kein tauglicher Ausweg, weil Berichtigungen nach mehreren Jahren aus verschiedenen Gründen oft nicht oder nur unter großen Schwierigkeiten erreichbar seien.

Vom Wortlaut des Gesetzes her sei die strenge Auslegung des § 12 Abs. 1 UStG nicht zwingend. Es komme eine verfassungskonforme Interpretation durchaus in Betracht. Die Rechnungsvorlage sei daher kein materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal des Vorsteuerabzugs, sondern diene lediglich als Beweismittel. Der Vorsteuerabzug dürfe nicht an Formalfehlern scheitern (*Ruppe*, UStG, § 12 Rz. 46). Dies umso mehr, wenn aus faktischen Gründen eine Berichtigung der Rechnung vom Rechnungsaussteller nicht zu erhalten sei.

3.2.2.2.

Zum Vorwurf des Betriebsprüfers hinsichtlich der nicht handelsüblichen Bezeichnung werde entgegnet, dass der Betriebsprüfer nicht ausgeführt habe, auf Grund welcher Ermittlungen die Bezeichnungen als nicht handelsüblich anzusehen seien und welche Bezeichnungen statt der verwendeten richtigerweise handelsüblich seien. Es liege im vorliegenden Fall sehr wohl eine im Geschäftsverkehr allgemein verwendete Bezeichnung vor. In der Rechnung scheinen nicht lediglich Bezeichnungen wie „sämtliche Möbel“ oder „Zimmereinrichtung“ auf, sondern seien diese durch weitere Zusätze (zB. „Einbauküche komplett und Esstisch und Stühle“) ausreichend konkretisiert, um eine entsprechende Vorstellung von Art, Umfang und Beschaffenheit der Waren zu liefern. Eine Identifizierung der erbrachten Leistung sei jedenfalls möglich.

3.2.2.3.

Zum Vorwurf des Betriebsprüfers, dass der Gastank im Vertrag über die Fahrnisse nicht aufscheine, erwiderte der Bw., der Gastank sei mit Fundamenten mit dem Gebäude fest verbunden gewesen. Der Tank sei daher Teil der Liegenschaft gewesen. Der Erlös sei in der Bilanz versehentlich dem Erlös aus Fahrnissen zugeordnet worden und nicht dem Erlös aus Verwertung eines Teiles des Gebäudes.

Die Finanz habe darauf verwiesen, dass zwischen Ware und tatsächlich gelieferter Leistung Übereinstimmung bestehen müsse. Beim Kauf von Inventar eines Betriebsvermögens dürfen nach Meinung des Bw. die Anforderungen an die Bezeichnung in der Rechnung nicht überzogen werden.

3.2.2.4.

Ob der Kauf des gesamten Inventars eines Unternehmens, auch wenn einzelne Teile älteren Datums sind, einen Wert aufweise, sei eine betriebswirtschaftliche Frage. Laut Verfassungsgerichtshof sei es nicht Sache der Finanz sich in betriebswirtschaftliche Fragen einzumengen.

Die erworbene gesamte Einrichtung für Büro, Gästehaus, Maschinen und maschinelle Anlagen sowie Fuhrpark habe die Grundlage für einen Betrieb mit über 30 Mitarbeitern (zeitweise bis 45) gebildet. Umfangreiche Kücheneinrichtungen für die Verköstigung von sogar über 40 Dienstnehmern seien für ein Unternehmen wertig. Beim Ankauf vom gesamten Unternehmensinventar seien diese Kriterien zu berücksichtigen.

Gegenständlich habe gar kein Verfahren zur Beurteilung der Bewertung stattgefunden. Die Finanz sei auch nicht berechtigt, den betriebswirtschaftlichen Wert zu überprüfen.

Nochmals sei darauf verwiesen, dass der Umsatzsteuerbescheid weder einen Sachverhalt noch eine Beweiswürdigung noch eine rechtliche Beurteilung enthalte. Damit stehe fest, dass das Finanzamt dem Bw. keinen Missbrauch vorwerfe. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes müsse das Finanzamt Argumente für den Missbrauch aufzeigen.

Der Preis für das Inventar sei vom Verkäufer diktiert worden. Es gehe nicht an, dass die Finanz die betriebswirtschaftliche Entscheidung des Bw., die Liegenschaft und das dortige Inventar zu kaufen, würdige. Selbstverständlich habe der Bw. an diesem Standort gute Geschäfte machen wollen und habe dort auch weiterbetrieben. Die Einrichtung mit neuem Inventar hätte ein Vielfaches gekostet. Der Standort habe sich jedoch nicht so entwickelt wie angenommen. Deshalb sei der Standort und das Inventar seit über eineinhalb Jahren bereits in Auflösung begriffen, sodass der Betriebsprüfer den ursprünglichen Zustand überhaupt nicht habe überprüfen können. Der Betriebsprüfer habe sich vor Ort auch gar nicht umgesehen.

Dem Betriebsprüfer werde im übrigen die Fähigkeit, den Wert der Betriebs- und Geschäftsausstattung eines Transportunternehmens einschätzen zu können, abgesprochen. Dazu hätte ein Fachmann aus dem Speditionswesen beigezogen werden müssen.

3.2.3. Stellungnahme des Betriebsprüfers

Im Betriebsprüfungsbericht sei nur der Vollständigkeit halber angeführt, dass das veräußernde Unternehmen die Umsatzsteuer weder gemeldet noch abgeführt habe. Der Vorsteuerabzug sei ausschließlich wegen der Mängel der Rechnung versagt worden.

Die Berufung beschränke sich zum größten Teil auf angebliche formelle Mängel, welche nach Ansicht des Betriebsprüfers nicht existent seien. Die ungewöhnliche Aufteilung des Gesamtkaufpreises sei weiterhin ungeklärt.

3.2.3.1.

Die im Vertrag angeführten Fahrnisse seien entgegen § 11 Abs. 5 UStG weder nach Steuersätzen getrennt angeführt noch getrennt bewertet worden. Der Bw. habe das damit begründet, dass das KfZ Volvo 343 – Lieferungen von KfZ unterliegen nicht der USt – unbrauchbar und wertlos gewesen sei.

Dem Betriebsprüfer erscheine bemerkenswert, dass der Bw. einen dem Alter nach (der Volvo sei damals 16 Jahre alt gewesen) repräsentativen Gegenstand als wertlos bezeichne, andere Gegenstände mit gleichem oder höherem Alter und weit größerem Wertverzehr jedoch nach Meinung des Bw. den enormen Kaufpreis rechtfertigen.

Der in diesem Punkt angeführte Rechnungsmangel sei nur einer von vielen. Der Vorwurf des Bw., die Aberkennung des Vorsteuerabzuges auf Grundlage dieser Feststellung sei nicht verhältnismäßig, sei daher zurückzuweisen. Auch dem Argument hinsichtlich der Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes könne nicht gefolgt werden, denn alle Unternehmer seien mit einer korrekten Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt, hingegen seien alle Unternehmer, die keine korrekte Rechnung erhalten haben, zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt.

3.2.3.2.

Bloße Sammelbegriffe oder Gattungsbezeichnungen seien keine handelsübliche Bezeichnung und seien für eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG nicht ausreichend. Den Ausführungen in der Berufung sei entgegenzuhalten, dass die Bezeichnung in der Rechnung keinen genauen Rückschluss auf Art oder Beschaffenheit der Gegenstände zulasse und demgemäß keine handelsübliche Bezeichnung vom Betriebsprüfer festgestellt werden konnte.

3.2.3.3.

Die Anschaffungskosten der Fahrnisse von 4.200.000 ATS seien um den Verkaufspreis eines Gastanks von 35.000 ATS gekürzt worden. Der Kaufvertrag über die Fahrnisse enthalte dieses offensichtlich erworbene Wirtschaftsgut jedoch nicht. Der Vorsteuerabzug stehe nicht zu, wenn zwischen der tatsächlich gelieferten und der in der Rechnung ausgewiesenen Ware keine Übereinstimmung bestehe.

Die Behauptung in der Berufung, der Tank sei Teil der Liegenschaft und sei nur versehentlich in der Bilanz als Erlös aus Fahrnissen zugeordnet worden, stehe im Gegensatz zur getätigten Vorgangsweise, denn es seien dezidiert die Anschaffungskosten der Fahrnisse, die in Form der AfA abgeschrieben werden, um diesen Betrag gekürzt worden. Ein Irrtum erscheine bei dieser Vorgangsweise nicht glaubhaft. Da der Gastank offensichtlich geliefert worden sei, jedoch auf der Rechnung nicht ausgewiesen sei, bestehe zumindest zum Teil zwischen der gelieferten und der in der Rechnung angeführten Ware keine Übereinstimmung.

Die gewählte Vorgangsweise entspreche außerdem in keiner Weise den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, da weder eine richtige noch zeitfolgegemäße Eintragung in die Bücher erfolgt sei. Auch eventuelle stille Reserven seien ohne Bekanntgabe eines Buchwertes nicht ermittelbar.

3.2.3.4.

Die Anschaffungskosten erscheinen dem Betriebsprüfer derart überhöht, dass von fehlender Übereinstimmung zwischen angeführten Waren und tatsächlich gelieferten Gegenständen ausgegangen werden müsse. Die in der Rechnung gewählte Bezeichnung vermittele eine Vorstellung, die mit dem tatsächlich gelieferten Gegenstand nicht in Einklang zu bringen sei.

Im vorliegenden Fall seien auf Grund ihres Alters weitgehend wertlose Produkte als hochwertige Wirtschaftsgüter dargestellt worden. Wegen der Wertlosigkeit handle es sich um anders geartete Produkte als im Vertrag ausgewiesen. Es komme entscheidend auf den inhaltsbestimmenden Wert der Lieferung an.

3.2.4. Gegenäußerung des Bw.

Derartige außergewöhnliche Vorgangsweisen bei Betriebsprüfungen würden üblicherweise nur bei vorsätzlicher Steuerhinterziehung durch den Verkäufer erfolgen. Die Tendenz durch Nichtanerkennung von Rechnungen den Vorsteuerabzug zu versagen, um den durch einen Dritten verursachten Schaden dem Käufer aufzuerlegen, erscheine verfassungs- und gleichheitswidrig, wenn in gleichartigen Fällen der Vorsteuerabzug regelmäßig gewährt werde. Der Einsatz des Mehrwertsteuerrechts erfolge in solchen Fällen gezielt dazu, um Verluste durch strafbares Verhalten abgabepflichtiger Verkäufer auszugleichen.

Der Käufer habe zwar gegenüber dem Verkäufer einen Anspruch auf Ausstellung einer Rechnung und auch auf Schadenersatz, die Möglichkeiten der Einbringung der Forderungen gegen eine arabische Firma seien jedoch für einen Unternehmer viel schlechter als für die Finanz. Die gesamte Vorgehensweise der Finanz entspreche daher nicht den verfassungsmäßigen Grundsätzen.

Während bei 1000en Rechtsgeschäften mit derartigen Rechnungen keine Überprüfung erfolge bzw. die Bezeichnung nicht beanstandet werde, werde dann, wenn der Käufer die Mehrwertsteuer nicht abführe, immer wieder mit nicht handelsüblicher Bezeichnung argumentiert. Dies sei verwaltungsrechtliche Willkür und Ungleichbehandlung.

Als handelsübliche Bezeichnung könne jede im allgemeinen Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung angesehen werden. Ob auch Sammelbezeichnungen diesem Erfordernis entsprechen, wird von den Umständen des Einzelfalls abhängen, wie etwa von der jeweiligen Handelsstufe, Art und Inhalt des Geschäfts und dem Wert der einzelnen Ware.

Im gegenständlichen Fall handle es sich um die zum Betrieb des auf der Liegenschaft bestehenden Unternehmens gehörigen Fahrnisse. Bei einem Verkauf einer Sachgesamtheit - im gegenständlichen Fall bei einem Verkauf aller Fahrnisse eines Betriebs - zu einem Pauschalbetrag sei eine ordentliche Rechnungslegung bereits dadurch gegeben.

Da die Behörde ins Anlageverzeichnis des Veräußerers Einsicht genommen habe, sei sie in Kenntnis der einzelnen kaufgegenständlichen Fahrnisse. Die Vorschriften für die „Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände“ seien lediglich für die nachprüfende Kontrolle von Relevanz. Das Vorhandensein entsprechender Unterlagen müsse dafür genügen (*Ruppe, UStG, § 11 Tz 69*). Die Frage der Sanierung dieses Mangels erübrige sich, da die Behörde durch Einsichtnahme ins Anlageverzeichnis bereits positiv Kenntnis der einzelnen Fahrnisse habe.

Das Anlageverzeichnis des Verkäufers sei für die Umsatzsteuer nicht relevant, da es den Parteien freistehe, den Kaufgegenstand einvernehmlich zu bewerten. Es bestehne keine Verpflichtung, die Fahrnisse zu Werten des Anlageverzeichnisses zu veräußern. Es stehe auch jedermann frei, wirtschaftlich schlechte Geschäfte zu tätigen, sodass der Vorsteuerabzug nicht von der wirtschaftlichen Günstigkeit des Geschäfts abhängig sein könne. Der Behörde sei es verfassungsgesetzlich nicht gestattet, in die betriebswirtschaftlichen Überlegungen und die Bewertung des Unternehmers einzutragen (VfGH 8.5.1980, V 14/80).

Bei Kaufverträgen über das Inventar von Firmengeländen, von Häusern, bei Unternehmensverkäufen oder Verkäufen von Konkursmassen sei es handelsüblich und in der

Praxis anders auch gar nicht zu bewerkstelligen, die beweglichen Sachen gesammelt zu erfassen und zu verrechnen.

Zu berücksichtigen sei, dass die Kaufvertragspraxis nicht überbelastet werden dürfe. Der Hauptpunkt bei Kaufvertragsverhandlungen liege nicht in der Rechnungsstellung. Der Verkäufer versuche selbstverständlich, den besten Preis für Sachgesamtheiten herauszuholen. Derartige Verhandlungen und Verträge seien nicht mit dem Ankauf einzelner Positionen vergleichbar. Denn der Erwerber erspare sich, Einzelanschaffungen vorzunehmen, damit eine Gesamtheit entstehe. Um die Einzelteile zu einer Gesamtheit zu formen, seien üblicherweise Zusatzkosten notwendig. Weiters werde bei Gesamtheiten unterstellt, dass diese kurzfristig verwendbar seien und mit ihnen Erträge erzielt werden können. In den Vordergrund trete daher nicht der Sachwert, sondern die Möglichkeit, im Rahmen einer Organisation Gewinne zu erzielen.

Die angefochtenen Bescheide seien daher auch aus diesen Gründen mit einem zur Aufhebung führenden Mangel behaftet.

In der am 26. September 2008 abgehaltenen mündlichen **Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt

- zum Thema Strafen:

Von beiden Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens wurde außer Streit gestellt, dass eine Schätzung, die 50% der Strafen dem Bw. selbst als Bestraften und 50% der Strafen den Arbeitnehmern des Bw. als Bestraften zuordnet, zutreffend sein dürfte.

Seitens des Finanzamtes bestand kein Einwand gegen eine Anerkennung der Verkehrsstrafen, soweit ein Verschulden ausschließbar ist.

- zum Erwerb R-Dorf:

Der Bw. erläuterte, dass er das West-Ost Geschäft der Verkäuferin an diesem Standort, die bis zu 45 Arbeitnehmer dort beschäftigt hatte, fortführen wollte. Es sei nicht das gesamte Unternehmen gekauft worden. Ein Drittel der Liegenschaft sei vermietet gewesen. Im Zeitpunkt des Kaufes habe die Verkäuferin in den restlichen zwei Dritteln noch betriebliche Tätigkeiten entfaltet.

Nach dem Kauf sei der Bw. mit seinem Transportunternehmen auch am Standort R-Dorf tätig gewesen. Es sei dort ein Arbeitnehmer ständig beschäftigt gewesen, der das Speditionsgeschäft abgewickelt habe. Mit den eigenen Fahrzeugen sei R-Dorf nicht

angefahren worden. Er habe geplant, später bis zu 20 Arbeitnehmer an dem Standort im Speditionsgeschäft - wie bei der Verkäuferin – zu beschäftigen.

Nach zwei Jahren sei jedoch der Arbeitnehmer gekündigt und der Standort aufgelassen worden, da die Geschäftsentwicklung wahrscheinlich in Folge der kriegerischen Ereignisse im ehemaligen Jugoslawien ungünstig verlaufen sei. Anschließend sei das gesamte Objekt vermietet worden.

Das Gutachten über den Wert der Liegenschaft sei vor dem Ankauf eingeholt worden.

Für den Bw. sei die Zahlung des letztlich vereinbarten Kaufpreises deswegen betriebswirtschaftlich sinnvoll gewesen, da er an dem Standort einen Betrieb wie die Verkäuferin führen wollte. Daher sei er auch bereit gewesen, den letztlich vereinbarten Kaufpreis zu zahlen.

Der Vertreter des Bw. verwies darauf, dass der Standort R-Dorf weltweit bekannt sei, aber schon aus Haftungsgründen niemand dort einen gesamten Betrieb kaufen wolle.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt die Überlegung, dass hier ein überhöhter Preis wegen des Standortes gezahlt wurde, für nicht unzutreffend.

Der Vertreter des Bw. führte aus, dass die Verkäufer offenbar auch die Fahrnisse entsprechend bewerten wollten, damit nicht alles auf die Liegenschaft entfalle. Der Firmenwert müsse die Differenz zwischen dem tatsächlich gezahlten Gesamtkaufpreis inklusive Umsatzsteuer und dem Wert der Liegenschaft laut Bewertungsgutachten sein, wobei ein gewisser Betrag auch auf das Inventar entfalle.

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens bestand Einvernehmen, dass der Wert der auf 5 Jahre Restnutzungsdauer abzuschreibenden beweglichen Wirtschaftsgüter mit 1,2 Mio. ATS anzusetzen sei.

Nach Meinung des Finanzamtes sei im Gutachten etwa der 3%ige Abschlag „zufolge marktwirtschaftlicher Lage“ nicht nachvollziehbar. Das Finanzamt sei daher nicht überzeugt, ob der Wert im Gutachten völlig zutreffend sei.

Von Seiten des Bw. wurde der abzugsfähige Firmenwert wie folgt ermittelt:

20,7 Mio. ATS Liegenschaftswert und 1,2 Mio. ATS Fahrnisse ergibt 21,9 Mio. ATS.

Tatsächlich sei ein Kaufpreis von 30,8 Mio. ATS (25,76 Mio. ATS Grundstück, 4,2 Mio. ATS Fahrnisse und 0,84 Mio. ATS Umsatzsteuer) entrichtet worden, so dass die Differenz zwischen

dem tatsächlichen Wert und dem tatsächlichen Kaufpreis 8,9 Mio. ATS betrage. Dieser Wert sei als Firmenwert auf 15 Jahre abzuschreiben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Geltendmachung eines Verfahrensmangels

Der Bw. rügt die fehlende Begründung der angefochtenen Bescheide.

Richtig ist, dass die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2001 keine Begründung enthalten. Lediglich in den gleichzeitig ergangenen Bescheiden zur Wiederaufnahme dieser Verfahren wird auf die abgabenbehördliche Prüfung und die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen. Den selben Verweis enthält der Einkommensteuerbescheid 2002.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Eine fehlende Begründung ist zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, führt aber nicht zum Verlust der Bescheideigenschaft (*Ritz*, BAO, § 93 Tz 27). Die Bescheidbegründung ist vor allem für den Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von Bedeutung.

Die Begründung ist im vorliegenden Fall in der Niederschrift bzw. im Prüfungsbericht enthalten. Den Ausführungen in den Schriftsätze des Bw. ist zu entnehmen, dass dies vom Bw. ohnehin richtig erkannt wurde. Der Bw. kann daher durch das Fehlen einer eigenen Begründung in den Bescheiden nicht in der Verfolgung seiner Rechte beeinträchtigt gewesen sein. Überdies wurde auch im Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 12. Februar 2008 auf den Prüfungsbericht als Begründung der angefochtenen Bescheide verwiesen.

Ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht ist als Begründung eines Bescheides durchaus zulässig (*Ritz*, BAO, § 93 Tz 15).

Soweit der Bw. meint, dass auch der Betriebsprüfungsbericht den Anforderungen an die Begründung von Bescheiden nicht entspricht, so können Begründungsmängel in Bescheiden der Abgabenbehörde erster Instanz im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Nachholung der Begründung saniert werden, weil die Rechtsmittelentscheidung an die Stelle des erstinstanzlichen Bescheides tritt (*Stoll*, BAO-Kommentar zu § 93, 972f.).

Wenngleich also die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 und der Umsatzsteuerbescheid 2001 wegen Fehlens der Begründung als mangelhaft anzusehen sind (der Einkommensteuerbescheid 2002 enthält ohnehin eine Begründung), ist gemäß den dargelegten Rechtsmeinungen diese Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht so schwerwiegend, dass sie zum Verlust der Bescheideigenschaft führen würde.

Geldstrafen

Vom Bw. wurden in den Jahren 2000 – 2002 Geldstrafen bezahlt, von denen jeweils die Hälfte bei den betrieblichen Einkünften gewinnmindernd in Höhe von 12.902,69 ATS, 13.439,97 ATS und 1.182,98 € verbucht wurde. Auf Anfrage der Abgabenbehörde zweiter Instanz, um welche Delikte es sich handle und gegen wen die Strafen verhängt wurden, übermittelte der Bw. Belege aus dem Jahr 2001. Aus diesen Unterlagen ist ersichtlich, dass eine Strafe wegen mangelhafter Überprüfung des Kontrollgerätes (7.643,58 ATS) und eine Strafe wegen Übertretung des Wochenendfahrverbotes, fehlender Zulassung des LKW sowie fehlendem Verbandszeug und Warneinrichtung (3.600 ATS) über den Bw. selbst verhängt wurden. Die anderen Belege betreffen vom Bw. bezahlte Strafen von Dienstnehmern von insgesamt 10.915 ATS zB. wegen Verwendung von zwei Schaublättern und Nichteintragung von Angaben, Übertretung des Nachtfahrverbotes, Geschwindigkeitsüberschreitung, mangelhafter Sicherung der Ladung, Überschreitung der zulässigen Lenkzeit, Mängel am Fahrzeug und Unterschreitung des Mindestabstands. Die Höhe der vom Bw. in Jahr 2001 insgesamt bezahlten Verwaltungsstrafen betrug 26.879,94 ATS.

Strittig ist, ob die vom Bw. entrichteten Geldstrafen der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Hingegen dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gegen den Unternehmer verhängte Geldstrafen, die durch das eigene Verhalten des Betriebsinhabers veranlasst wurden, sind nach herrschender Rechtsmeinung idR Kosten der privaten Lebensführung. Ausnahmen kommen – bei entsprechendem Zusammenhang mit der Einkunftsquelle - nur bei Bestrafungen in Betracht, wenn sie vom Nachweis eines bestimmten Verschuldens des Bestraften nicht abhängig sind oder nur ein geringes Verschulden

voraussetzen (zB. VwGH 25.2.1997, 96/14/0022, *Doralt*, EStG, § 4 Tz 258ff, *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 4 Abs. 4 Tz 21).

Demgemäß hat der Verwaltungsgerichtshof eine Geldstrafe wegen einer Geschwindigkeitsübertretung zur privaten Lebensführung gerechnet, da kein Zusammenhang mit dem Betrieb dargetan wurde und außerdem kein bloß geringes Verschulden anzunehmen sei. Auch zu einer unzulässigen Erhöhung der Anzahl der Kraftfahrzeuge für den Gütertransport (Übertretung des § 16 Abs. 1 Z 1 GüterbeförderungsG) kann es nur bei vorsätzlichem oder grob sorglosem Verhalten kommen (VwGH 25.2.1997, 96/14/0022).

Nimmt ein Transportunternehmer Bestrafungen für Überladung seiner Fahrzeuge in Kauf, so liegt die Ursache für die Strafen nicht im Betrieb als solchem, sondern im schulthaften Verhalten des Betriebsinhabers, sodass es sich nicht um Betriebsausgaben handelt (VwGH 3.6.1986, 86/14/0061).

Strafmandate wegen irrtümlichen Falschparkens im Zuge von berufsbedingtem Be- und Entladen sind hingegen abzugsfähig (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage sind die gegen den Bw. selbst verhängten Geldstrafen nicht abzugsfähig. Bei der vom deutschen Bundesamt für Güterverkehr festgesetzte Strafe (insgesamt 7.643,58 ATS) wegen nicht termingerechter Prüfung des Kontrollgeräts wurde laut Bußgeldbescheid vom 29. März 2001 davon ausgegangen, dass der Bw. für die Ordnungswidrigkeit verantwortlich ist und den Verstoß zumindest in Kauf genommen hat. Die Strafverfügung in Höhe von 3.600 ATS wegen Übertretung des Wochenendfahrverbotes, wegen Verwendung eines nicht zugelassenen Sattelanhängers sowie wegen fehlenden Verbandszeugs und Warneinrichtung wurde gegen den Bw. als Zulassungsbewerber verhängt.

In beiden Fällen wurden die Geldstrafen durch das eigene Verhalten des Bw. ausgelöst. Es ist davon auszugehen, dass die Zu widerhandlungen nicht in den Rahmen der normalen Betriebsführung fallen, sondern im schulthaften Verhalten des Bw. ihre Ursache haben. Aus dem „Inkaufnehmen“ (dolus eventualis) in dem einen Fall lässt sich ebenso wie aus der Anzahl der Übertretungen im anderen Fall auf nicht bloß leichtes Verschulden schließen.

Anders verhält es sich mit jenen Geldstrafen, die über die Arbeitnehmer des Bw. verhängt wurden und von ihm den Arbeitnehmern ersetzt wurden. Hier liegt nach einhelliger Rechtsprechung beim Arbeitgeber abzugsfähiger Lohnaufwand vor, während der Arbeitnehmer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht (VwGH 11.7.2001, 91/14/002, VwGH 25.2.1997, 96/14/0022).

Zur Höhe der steuerlich anzuerkennenden Strafen ist festzustellen, dass die vom Bw. nachgewiesenen Strafen des Jahres 2001 betragsmäßig zu rund 50% gegen Dienstnehmer verhängt wurden und damit abzugsfähig sind. Darüber hinaus wurde in der Verhandlung von den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens außer Streit gestellt, dass schätzungsweise 50% der Strafen dem Bw. selbst als Bestraften und 50% der Strafen den Arbeitnehmern des Bw. als Bestraften zuzuordnen sind.

In diesem Sinne wird davon ausgegangen, dass in allen streitgegenständlichen Jahren die Hälfte der vom Bw. bezahlten Strafen als betrieblicher Aufwand abziehbar sind.

Der Berufung war daher in diesem Punkt statzugeben.

Liegenschaft R-Dorf – AfA

Anhand der Aktenlage ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der Bw. erwarb von der Fa. A. Transport- und SpeditionsgmbH. mit Kaufvertrag vom 2. August 2001 ein gewerblich genutztes Grundstück in der Steiermark um 25.760.000 ATS. Mit dem selben Datum unterfertigte der Bw. einen zweiten Kaufvertrag über auf diesem Grundstück befindliche Einrichtung, ein Fahrzeug, Betriebsausstattung, Maschinen und Büroausstattung zu einem Pauschalpreis von 4.200.000 ATS plus 840.000 ATS Umsatzsteuer.

Im Schätzungsgutachten vom 20. Februar 2001 wurde für die Liegenschaft mit einer Lagerhalle (210m x 80m), einem angrenzenden Bürotrakt (42m x 8m) und einem Personalwohngebäude (13,50m x 10,50m) ein Verkehrswert von 20.700.000 ATS ermittelt, wovon ein Betrag von 6.115.000 ATS auf den Grund und Boden inklusive Aufschließung und Außenanlagen entfällt.

Die Anschaffung des beweglichen Inventars durch Verkäuferin, die Fa. A. Transport- und SpeditionsgmbH., erfolgte laut deren AfA-Verzeichnis im Zeitraum 1982 – 1989. Die ursprünglichen Anschaffungskosten der Verkäuferin wurden vom Betriebsprüfer anhand des AfA-Verzeichnisses mit rund 3.700.000 ATS ermittelt.

Laut Punkt V des Kaufvertrages vom 2. August 2001 über den Erwerb der Liegenschaft wurde das damals bestehende Mietverhältnis mit der Fa. Z. GmbH., das sich auf einen Teil der Halle zum Zweck der Lagerung von Altpapier und Karton bezieht, vom Bw. übernommen. Der Bw. ordnete die Einnahmen aus dem Mietverhältnis 2001 und 2002 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu. Zum 1. Jänner 2003 nahm der Bw. die Liegenschaft samt den beweglichen Gütern in die Bilanz seines Transportunternehmens auf. Die Mieteinnahmen befinden sich ab 2003 unter den betrieblichen Erträgen.

Strittig ist die Höhe der AfA in den Jahren 2001 und 2002 für das in R-Dorf befindliche Anlagevermögen. Vom Bw. wurden die Anschaffungskosten der Fahrnisse in Höhe des im Vertrag ausgewiesenen Kaufpreises mit einer AfA von 20% abgeschrieben. Der Betriebsprüfer erachtete hingegen die beweglichen Güter auf Grund des Alters als überwiegend wertlos und aktivierte deren Anschaffungskosten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Teil des Gesamtkaufpreises der Liegenschaft.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen.

Die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben sind gemäß § 8 Abs. 3 EStG gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen.

Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben (*Dora/t*, EStG, § 6 Tz 65).

Zur Frage der Anschaffungskosten der Fahrnisse ist entgegen der vom Betriebsprüfer vertretenen Meinung den beweglichen Wirtschaftsgütern ein gewisser Wert nicht abzusprechen, wiewohl der im Kaufvertrag genannte Preis der Fahrnisse, der über den seinerzeitigen Anschaffungskosten der Verkäuferin liegt, weit überhöht ist.

In der Verhandlung am 26. September 2008 bestand zwischen den Parteien Einvernehmen darüber, dass als tatsächlicher Wert der beweglichen Wirtschaftsgüter ein Betrag von 1.200.000 ATS und eine Restnutzungsdauer von fünf Jahren anzusetzen ist.

Für die Liegenschaft wurde vor Abschluss der Kaufverträge in einem Schätzungsgutachten ein Wert von 20.700.000 ATS ermittelt. Es ist daher offensichtlich, dass der Bw. mit dem Gesamtbetrag von 30.800.000 ATS einen Kaufpreis bezahlt hat, der über den Wert der Liegenschaft und der beweglichen Güter hinausging. Im Laufe der mündlichen Verhandlung ergab sich, dass der Bw. am Standort in R-Dorf den Betrieb ähnlich wie die Verkäuferin weiterführen wollte und ein Teil des Gesamtkaufpreises daher als Ablöse des Firmenwertes anzusehen ist.

Bemerkt wird, dass der bezahlte Mehrwert nicht dem Wert des Grund und Bodens zuzurechnen ist, da sich dieser Mehrwert nur auf Grund der besonderen Konstellation des vorliegenden Falles (de facto Weiterführung des Geschäftes der Verkäuferin, ohne formell deren Betrieb zu kaufen) ergibt.

Der steuerliche Vertreter des Bw. beantragte in der Verhandlung die Berechnung eines abzugsfähigen Firmenwertes in der Weise, dass nach Addition des Liegenschaftswertes laut Gutachten (20,7 Mio ATS) und des Wertes der Fahrnisse (1,2 Mio ATS) ein Betrag von 21,9 Mio ATS dem tatsächlich bezahlten Kaufpreis von 30,8 Mio ATS gegenüberzustellen ist (25,76 Mio ATS Liegenschaft plus 4,2 Mio ATS Fahrnisse plus 0,84 Mio ATS Umsatzsteuer). Die Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert und dem Kaufpreis beträgt 8,9 Mio ATS und sei als Firmenwert abschreibbar.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt diesem Vorbringen, zumal es schlüssig erscheint und der Vertreter des Finanzamtes seine Einwendungen gegen das Schätzungsgutachten nicht genügend konkretisiert hat.

Für die Bemessungsgrundlage der AfA sind überdies die anteiligen Anwaltskosten zu Liegenschaft, Fahrnissen und Firmenwert hinzuzurechnen sowie die Grunderwerbsteuer auf Liegenschaft und Firmenwert aufzuteilen.

Die Aktivierung der nicht anerkannten Vorsteuer durch den Betriebsprüfer erfolgte zu Recht: Gemäß § 6 Z 11 EStG gehört die Vorsteuer nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes, soweit sie abgezogen werden kann (§ 12 Abs. 1 UStG). Soweit die Vorsteuer nicht abgezogen werden kann (siehe dazu im Folgenden), gehört sie zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dementsprechend müssen bei einem zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzug die Anschaffungs- oder Herstellungskosten berichtigt werden.

Abschließend ist festzustellen, dass der gesamte Bereich R-Dorf ab dem Zeitpunkt des Erwerbs dem gewerblichen Betrieb des Bw. zuzuordnen ist. Es handelt sich um notwendiges Betriebsvermögen des Gewerbebetriebs, da der Bw. mit dem Ankauf des Betriebsgeländes die Begründung eines betrieblichen Standortes bezweckte und in der Folge dort auch tatsächlich betriebliche Tätigkeiten abgewickelt hat. Die vom Bw. erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ab 2001 sind daher (in berichtigter Höhe) den Einkünften aus Gewerbebetrieb einzugliedern.

Dem Berufungsbegehren war im abgeänderten Umfang statzugeben.

Die detaillierte Berechnung der AfA ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Einkünfte R-Dorf:

	2001 (ATS)	2002 (Euro)
Lt. Betriebsprüfung	572.888,00	104.426,14

Abzügl. V+V	-66.545,47	-3.210,90
	506.342,53	101.215,24
AfA-Differenz lt. Berechnungsblatt	-294.057,24	-42.739,95
R-Dorf lt. Berufungsentscheidung	212.285,29	58.475,29

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	2000 (ATS)	2001 (ATS)	2002 (Euro)
Lt. Betriebsprüfung	-288.258,31	-197.729,03	-14.099,58
Verwaltungsstrafen	-12.902,69	-13.439,97	-1.182,98
R-Dorf		212.285,29	58.475,29
Lt. Berufungsentsch.	-301.161,00	1.116,29	43.192,73

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

	2001 (ATS)	2002 (Euro)
Lt. Betriebsprüfung	572.888,00	104.426,14
Lt. Berufungsentsch.	66.545,47	3.210,90

Vorsteuerabzug 2001

Strittig ist, ob der Vertrag über die Fahrnisse mit einer ausgewiesenen Umsatzsteuer von 840.000 ATS zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Voraussetzung für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist neben dem Vorliegen einer steuerbaren Leistung u.a. das Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994.

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 in der für 2001 geltenden Fassung müssen Rechnungen die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die

sonstige Leistung erstreckt;

5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4);
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Durch den Hinweis auf § 11 UStG ist eine Rechnung mit den besonderen Merkmalen des § 11 UStG Anspruchsvoraussetzung. Die Rechnung im Sinne des § 11 UStG ist eine materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzugs, die nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise durch andere Beweismittel ersetzt werden kann (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG 3 12 Tz 116). Liegt keine ordnungsgemäße Rechnung vor, steht der Vorsteuerabzug nicht zu, selbst wenn der auf die Umsatzsteuer entfallende Rechnungsbetrag bezahlt wurde (VwGH 3.7.2003, 2002/15/0155).

Auch ein Kaufvertrag kann grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn er alle Voraussetzungen einer Rechnung iSd § 11 Abs. 1 UStG 1994 erfüllt.

Im gegenständlichen Kaufvertrag vom 2. August 2001 sind als gelieferte Gegenstände die auf der Liegenschaft befindlichen Fahrnisse aufgezählt. Die Veräußerung eines Firmenwertes ist im Kaufvertrag nicht angeführt. Demgegenüber ergab sich im Zuge der Verhandlung vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz, dass mit dem im Kaufvertrag genannten Nettopreis von 4,2 Mio ATS nicht nur die erwähnten beweglichen Wirtschaftsgüter, sondern auch ein Teil des Firmenwertes der Verkäuferin abgegolten wurde. Von den Parteien des Rechtsmittelverfahrens wurde der tatsächliche Wert der Fahrnisse einvernehmlich mit 1,2 Mio ATS beziffert.

Damit steht fest, dass die Urkunde unrichtige bzw. unvollständige Angaben enthält und die Erfordernisse einer Rechnung nicht erfüllt. Es fehlt am Rechnungsmerkmal des § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994, da die Veräußerung des Firmenwertes im Vertrag nicht enthalten ist. In Hinblick auf das Inventar ist hingegen ein unrichtiges Entgelt ausgewiesen. Es war gar nicht beabsichtigt, für die gelieferten beweglichen Wirtschaftsgüter das im Vertrag angeführte Entgelt zu leisten.

Schon allein auf Grund dieses Mangels war der Vorsteuerabzug zu versagen. Es erübrigte sich, auf das weitere Vorbringen des Bw. bezüglich des Vorsteuerabzuges einzugehen. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 war abzuweisen.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 14. Oktober 2008