



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W.T., vertreten durch StB-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY, vertreten durch Dr.R., betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 nach der am 27. März 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF auch nur kurz Bw) ist Schrotthändler. Er führt freiwillig Bücher und ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs 1 EStG.

Anlässlich einer die Jahre 2002 bis 2004 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO stellte die Prüferin in Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung unter der Überschrift „Mengendifferenz aufgrund nicht vollständig erfasster Warenzugänge“ fest, die Summe der laut Ausgangsrechnungen vom Bw verkauften Materialmengen sei weit höher als die eingekauften Mengen laut Eingangsrechnungen, wobei die Inventurwerte laut Erklärung (€ 510/510/200) nicht berücksichtigt worden seien, da diese nur Schätzwerte darstellten. Laut Angaben des steuerlichen Vertreters handle es sich dabei um „Alteisenberge“, welche mengenmäßig geschätzt worden seien, da ein Verladen und Wiegen im Verhältnis zum Wert des Vorrates nicht zumutbar wäre. Die Mengendifferenzen seien vom Bw damit begründet worden, dass kostenlose Warenzugänge erfolgt seien, welche in die Buchhaltung nicht aufgenommen worden seien.

Gemäß § 131 BAO sollten die Eintragungen in den Büchern und Aufzeichnungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Ein bilanzierender Alteisenhändler sei nicht verpflichtet, ein Wareneingangsbuch zu führen, jedoch müsse er auch die unentgeltlichen Alteisenzugänge in seine Buchhaltung aufnehmen. Erwerbe ein Kaufmann Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach Gegenstand seiner gewerblichen Weiterveräußerung seien, so sei der Erwerb auch dann als betrieblich veranlasst anzusehen, wenn er unentgeltlich erfolge. Die Bewertung dieser Wirtschaftsgüter erfolge nach § 6 Z 9 lit b EStG (vgl VwGH 26.5.1999, 94/13/0062). Daraus folge, dass aufgrund dieser Bewertungsvorschriften eine Erfassung in der Buchhaltung vorzunehmen sei. Die unentgeltlichen Zugänge seien daher mengenmäßig und mit fiktiven Anschaffungskosten in die Buchhaltung aufzunehmen, wobei diesem Wert mangels Entstehung einer Verbindlichkeit ein außerordentlicher Ertrag gegenüberstehe.

Infolge Nichtaufzeichnung der unentgeltlichen Zugänge seien die Überprüfung der Vollständigkeit und Nachvollziehbarkeit des Wareneinkaufes und eine Verprobung des Betriebsergebnisses nicht möglich, wodurch die passive Prüfungsfähigkeit nicht gegeben sei. Eine Nichtaufnahme der unentgeltlichen Zugänge habe die gleichen Auswirkungen wie die Nichtaufnahme von Wareneingängen in ein Wareneingangsbuch und berechne zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Es werde daher ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 2 % der erklärten Umsätze gewinnerhöhend angesetzt. Hinsichtlich der Umsatzsteuer erfolge eine Aufteilung des Sicherheitszuschlages in steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze im Verhältnis der 20 %igen Erlöse und der Erlöse aus innergemeinschaftlichen Lieferungen laut Erklärung.

Handelswarenerlöse		2002	2003	2004
800	Erlöse HW 20 %	115.043,99	138.059,78	319.611,23
801	Erlöse HW ig Lieferung	138.634,57	72.347,26	40.399,44
		253.678,56	210.407,04	360.010,67
	Anteil Umsatz 20% in %	45,35	65,62	88,78
	Anteil Umsatz 0 % in %	54,65	34,38	11,22
2 % Sicherheitszuschlag lt BP				
	Gewinnerhöhung	5.073,57	4.208,14	7.200,21
	davon mit 20% USt	2.300,88	2.761,20	6.392,22
	USt	460,18	552,24	1.278,44

Das Finanzamt erließ für die Jahre 2002 bis 2004 Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, welchen es die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung zugrunde legte. Dabei verwies es in der Begründung dieser Bescheide auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, welche der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Der Bw erhob gegen diese Bescheide durch seine steuerlichen Vertreter Berufung. In dieser Berufung wird ausgeführt, der Bw sei Alteisenhändler und ermittle seinen Gewinn gemäß § 4 Abs 1 EStG. Seine Einkaufspreise für Alteisen hätten sich in den Streitjahren von € 50 pro Tonne bis -€ 50 pro Tonne bewegt. Ein Teil seines Warenzuges erfolge durch Aufstellen von Containern bei verschiedenen Unternehmern (zB Kfz-Werkstätten), welche ihren metallischen Abfall in diesen Containern entsorgten. Für diese Waren sei zwar kein Entgelt vereinbart worden, da jedoch ein Entgelt von null € genau in der Bandbreite des entgeltlichen Warenzuges liege, könne bei einem Wareneinkauf zwischen fremden Unternehmern von einem Warenwert von genau null € ausgegangen werden. Neben diesem Wareneinkauf habe er auch Abbrüche von Altanlagen durchgeführt, wobei er neben einem Entgelt für die Demontage auch das Alteisen erhalten habe. Insgesamt dürfte sich somit der kostenlose Warenzugang bei rund einem Viertel der gesamten Waren bewegt haben.

Das Finanzamt gehe davon aus, dass der kostenlose Warenzugang gemäß § 6 Z 9 lit b EStG mit fiktiven Anschaffungskosten zu bewerten und in die Buchhaltung aufzunehmen gewesen wäre. Dabei hätte nicht nur der Wert, sondern auch die Menge der Ware aufgezeichnet werden müssen. Durch die Nichtaufnahme dieser Anschaffungskosten (das Finanzamt habe nicht sagen können, wie hoch diese sein sollten, jedoch hätte dieser unbekannte Betrag Warenvorrat/ao Ertrag gebucht werden sollen), sei die Überprüfbarkeit der Vollständigkeit und Nachvollziehbarkeit des Wareneinkaufs und eine Verprobung des Betriebsergebnisses nicht möglich, wodurch die passive Prüfungsfähigkeit nicht gegeben sei.

Es handle sich bei § 6 Z 9 lit b EStG unzweifelhaft um eine Bewertungsbestimmung, welche regle, wie ein Vermögenswert der aus betrieblichem Anlass in das Vermögen eines Unternehmers gelange, zu bewerten sei. Das ergebe sich aus der Systematik des EStG, aber auch aus der vom Finanzamt zitierten Entscheidung des VwGH, habe doch bei der genannten Entscheidung des VwGH das Finanzamt einen erheblichen Wert als Betriebsausgabe unberücksichtigt lassen wollen. Bei dieser Entscheidung des VwGH sei es jedoch keineswegs um die Frage gegangen, ob und wie unentgeltliche Warenzugänge aufzuzeichnen, insbesondere auch die Mengen zu erfassen gewesen wären. Insofern sei aus dem Zitat dieser Entscheidung nichts für den Standpunkt des Finanzamtes im Streitfall zu gewinnen. Das Finanzamt verkenne zudem, dass die Bestimmung des § 6 Z 9 lit b EStG nur dann anzuwenden sei, wenn es sich um Waren handle, welche einen Wert hätten. Im Streitfall hätten fremde Kaufleute untereinander einen Wert für die Ware ausgemacht, und dieser Wert sei eben null €. Dass der Wert dieses Alteisens tatsächlich null € betrage, werde durch die Tatsache untermauert, dass der Preis für die restlichen drei Viertel des Wareneinkaufes etwa zur Hälfte über null € zur anderen Hälfte unter null € liege (der Alteisenhändler werde dafür bezahlt, dass er die Ware abhole). Der Wert für die „unentgeltlichen“ Waren liege somit genau in der Bandbreite aller

anderen Warenezugänge, damit lägen aber konkrete Anschaffungskosten von null € vor, fiktive Anschaffungskosten könnten nicht angesetzt werden.

Das Finanzamt versuche in einer Art Größenschluss aus der Verpflichtung einen fiktiven Anschaffungswert anzusetzen, eine Verpflichtung, Warenbewegungen in Art eines Wareneingangsbuches aufzuzeichnen, abzuleiten. Das sei aber nicht möglich, weil es sich um eine Bewertungsbestimmung handle. Dies gehe schon aus der Überschrift des § 6 EStG hervor. Weiters sei gegen den klaren und ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des § 127 BAO kein Schluss bzw keine Interpretation zulässig. § 127 Abs 2 lit b BAO befreie gewerbliche Unternehmer, die Bücher ohne gesetzliche Verpflichtung führten und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse machten von der Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches. Daraus ergebe sich eindeutig und klar, dass keine Verpflichtung zur Erfassung der Warenbewegungen vorliege.

Zur Schätzung des Inventurwertes sei auszuführen, dass es zutreffe, dass grundsätzlich die Inventur durch Zählen, Messen oder Wiegen aufzunehmen sei. Allerdings seien bei Haldenbeständen Schätzungen laut Literatur sehr wohl zulässig (*Doralt/Mayr*, EStG⁶, § 6 Tz 62/5). Es würde jeder kaufmännischen Vernunft widersprechen einen Alteisenberg von geschätzt mehreren Tonnen verladen zu müssen, ca 10 km bis zur nächsten Waage zu führen, zu wiegen und wieder zurückzuführen und zu entladen und das, obwohl dieser, wie sich auch aus den Warenezugängen mit einem Einkaufspreis von null € ableiten lasse, ohnehin einen minimalen Wert habe. Aus diesem Grund sei der vorhandene Berg Alteisen nach Kubatur des „Berges“ auf die Menge geschätzt worden. Der Wert dieses Vorrates, welcher sich zu einem guten Teil aus den kostenlosen Warenezugängen zusammensetze, liege jedenfalls unter den Kosten, die alleine für eine exakte Aufnahme des Wertes erforderlich wären. Die Zulässigkeit der Schätzung bei Schüttgut – wozu auch der Berg Alteisen gehöre – ergebe sich aus EStR 2000 Rz 2107, wo es heiße: „Bei ‚Schüttgut‘ (zB Kohle auf Halde) kann die Trennlinie zwischen Messen, Zählen oder Wiegen einerseits und entsprechenden Kontrollmaßnahmen verbunden mit einer fundierten Schätzung andererseits verschwimmen.“

Zur Schätzung sei grundsätzlich zu betonen, dass es in der streitgegenständlichen Branche nur einige wenige große Unternehmer als Kunden gebe. Bei diesen Kunden lasse sich sehr leicht verproben, inwieweit der Einkauf dieser Firmen mit dem Verkauf des Bw zusammenpasse. Dies sei von der Prüferin auch tatsächlich verprobt worden. Dabei seien keinerlei Abweichungen festgestellt worden. Da auch sonst keine materiellen Mängel aufgezeigt worden seien, liege kein einziger materieller Mangel vor, welcher eine Schätzung rechtfertigen würde. Das Finanzamt leite über die nicht aufgezeichneten Einkaufsmengen, für deren Aufzeichnung keine Verpflichtung vorliege, einen formellen Mangel ab, der wie das Fehlen eines Wareneingangsbuches eine Schätzungsberechtigung zur Folge haben solle. Es würde jedoch selbst

dann, wenn sich tatsächlich eine Verpflichtung aus § 6 Z 9 EStG ergeben sollte, was ausdrücklich bestritten werde, keine Schätzungsbefugnis ergeben. Zwar läge diesfalls ein formeller Mangel vor, welcher zur Folge hätte, dass die Vermutung der materiellen Richtigkeit des § 163 BAO nicht mehr gegeben wäre. Da jedoch § 163 BAO keine unmittelbar weiteren Rechtsfolgen an Büchern und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO nicht entsprächen, knüpfe, sei nach § 184 BAO zu prüfen, ob die formellen Mängel von einer Art seien, dass die sachliche Richtigkeit der Buchführung objektiv in Zweifel zu ziehen sei. Es sei zwar eine mengenmäßige Verprobung (Gegenüberstellung des Wareneinganges zu den verkauften Waren) durch die Nichtaufzeichnung der kostenlosen Wareneingänge nicht möglich. Selbst wenn dies einen formellen Mangel bedeuten würde, gäbe es keine Bestimmung, wonach formell mangelhafte Bücher und Aufzeichnungen unwiderlegbar als sachlich fehlerhaft zu gelten hätten und daher die Behörde ohne weiteres zu Schätzungsmaßnahmen greifen könne, wenn nicht der Abgabepflichtige die materielle Richtigkeit nachweise (*Stoll*, BAO-Kommentar 1742, 2. Absatz). Die Berechtigung des Abweichens der Behörde von den ausgewiesenen Ergebnissen der formell mangelhaften Buchführung finde ihren Grund in der überzeugenden und unbedenklichen Sachverhaltsannahme, in der strengen Ablauffolge der Schätzungsschritte und in der Plausibilität des vom Ergebnis der formell mangelhaften Buchführung abweichenden Schätzungsergebnisses, nicht hingegen im Misslingen des der Partei aufgebürdeten Beweises der materiellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung trotz Ordnungsmängel (eine solche Beweislastregel gebe es nicht) (*Stoll*, BAO-Kommentar 1742, 3. Absatz).

Im Prüfungsverfahren sei nicht einmal der Verdacht geäußert worden, dass Umsätze fehlen würden. Vielmehr sei bei der Schlussbesprechung dem Abgabepflichtigen wörtlich gesagt worden, man unterstelle ihm ja keine Schwarzumsätze, allerdings könne man die Mengen nicht verproben und das alleine reiche für eine Zuschätzung. Damit habe die Abgabenbehörde nicht einmal versucht zu begründen, weshalb die von ihr als solche gesehenen formalen Mängel der Mengenaufzeichnungen geeignet sein sollten, die sachliche Richtigkeit der Buchführung in Zweifel zu ziehen. Die mangelnde mengenmäßige Kontrollmöglichkeit allein reiche nicht aus, die materielle Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Sei eine Schätzung zulässig, so stehe die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Nur bei nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgängen (materiell) sei ein Sicherheitszuschlag möglich (Hinweis VwGH 2000/13/0043, *Ritz*, BAO-Kommentar³ § 184 Tz 18; ähnlich *Stoll*, BAO-Kommentar 1939 ff). Im Umkehrschluss sei daher eine Schätzung mittels Sicherheitszuschlag nur bei materiellen Mängeln und nicht bei formellen Mängeln möglich. Das Finanzamt müsse daher im Streitfall mit einer anderen Methode schätzen (Kalkulation etc). Mit Hilfe des Sicherheitszuschlages solle kein anderes Er-

gebnis erreicht werden, als das, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahe komme. Seine Höhe habe sich daher nach den festgestellten Fehlern, Mengen und vermuteten Minderungen des Ergebnisausweises, nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen also zu richten (*Stoll*, BAO-Kommentar 1941). Da kein einziger materieller Mangel des Rechnungswesens aufgezeigt worden sei und auch, wie ausdrücklich in der Schlussbesprechung betont worden sei, keine vermutete Verminderung des Ergebnisausweises vorliege, sei ein Sicherheitszuschlag in diesem Fall nicht zulässig.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor. Dabei führte es in seinem Vorlagebericht aus:

„Werden aus betrieblichem Anlass einzelne Wirtschaftsgüter unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen, so gilt gem. § 6 Z. 9 lit. b EStG 1988 für den Empfänger als Anschaffungskosten der Betrag, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen (fiktive Anschaffungskosten). Liegt ein betrieblicher Anlass nicht vor, dann gilt dies als Einlage (Z 5).

Dass im vorliegenden Fall die unentgeltlichen Alteisenzugänge aus betrieblichem Anlass erfolgten, ist nicht strittig.

Der Berufungswerber (Bw.) vermeint aber, dass diese Bestimmung dann nicht anzuwenden wäre, wenn zwei fremde Kaufleute einen „Kaufpreis“ von Null vereinbaren. Diesfalls ergäbe sich schon aus dieser Vereinbarung, dass die Ware tatsächlich keinen Wert habe.

Dem ist entgegenzuhalten, dass mit dieser Interpretation die o.a. gesetzliche Bestimmung völlig inhaltsleer wäre, da „unentgeltlich“ eben einen Kaufpreis von „Null“ bedeutet, und somit nie fiktive Anschaffungskosten anzusetzen wären.

Wenn der Bw. weiter davon ausgeht, dass die Bestimmung des § 6 EStG nur eine reine Bewertungsvorschrift sei und damit keine Verpflichtung zur entsprechenden Aufnahme u.a. von betrieblichen Wareneinzugängen verbunden sei, so ist dazu folgendes festzuhalten:

Bei unterjährigem Zugang von Betriebsvermögen durch entgeltlichen, unentgeltlichen Erwerb oder durch Einlage erfolgt die Bewertung nicht zu einem Bilanzstichtag, sondern zum betreffenden Stichtag des Erwerbes des jeweiligen Wirtschaftsgutes (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Rz. 34.2 zu § 6 EStG). Diese Bewertung bedeutet aber im Falle des § 6 Z. 9 lit. b EStG nicht nur Wertansatz und Ableitungen daraus, sondern auch das Festlegen des Ausmaßes einer Betriebseinnahme (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Rz. 67 zu § 6 EStG). Denn im vorliegenden Fall steht dem Vermögenszugang (Alteisen=Umlaufvermögen) kein Aufwand gegenüber, sodass sich der Gewinn um den Wertansatz erhöht (vgl. *Doralt*, EStG, Tz. 413 zu § 6 EStG).

Der Bw. ermittelt seinen Gewinn - freiwillig - gem. § 4 Abs.1 EStG. Für den Vermögensvergleich nach § 4 Abs.1 EStG sind die allgemeinen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung die maßgeblichen Grundsätze für die Steuerbilanz. Zu den Rahmengrundsätzen einer ordnungsgemäßen Buchführung gehören u.a. das Gebot der Richtigkeit und der Vollständigkeit. Eine Buchführung muss jederzeit über den Stand des betrieblichen Vermögens Auskunft geben können; die Geschäftsfälle müssen laufend in den Büchern erfasst werden (vgl. *Doralt*, EStG, Tz. 124 zu § 4 EStG).

Der Bw. irrt somit, wenn er glaubt, dass der Wegfall der Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches iSd § 127 BAO bei - freiwilliger - Führung von Büchern bedeutet, dass Wareneingänge (=betriebliche Vorgänge) nicht in das betriebliche Rechenwerk aufzunehmen seien. Denn gerade nur deshalb, weil bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs.1 EStG ohnehin alle betrieblichen Vorgänge, also auch die Wareneingänge, laufend in den Büchern erfasst werden müssen, erübrigt sich Verpflichtung einer gesonderten Führung eines Wareneingangsbuches.

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, sind verpflichtet, zu Beginn der Buchführung (VwGH 11.6.1991, 90/14/0171) und danach zu jedem Bilanzstichtag eine Bestandsaufnahme (Inventur) durchzuführen (§ 4 Abs. 1 EStG 1988, § 125 Abs. 1 BAO). Regelmäßig sind somit einmal jährlich die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nach Art, Menge und Wert festzustellen.

Für Inventur und Inventar gelten gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), aus denen die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur abgeleitet werden können (ua. betreffend Vollständigkeit, Richtigkeit, Genauigkeit, Klarheit, Übersichtlichkeit usw.). Als spezieller Inventurgrundsatz ist insbesondere der Grundsatz der Nachprüfbarkeit anzusehen (VwGH 2.10.1964, 1179/63). Die Inventurmaßnahmen sind so zu dokumentieren, dass sie ein sachverständiger Dritter ohne besondere Schwierigkeiten nachvollziehen kann.

Für die Grundaufzeichnungen (z.B. Unterlagen der Inventurplanung und -durchführung, Inventurlisten, Verfahrensbeschreibungen, Auswertungen der Inventurergebnisse) gelten die Bestimmungen der §§ 131 und 132 BAO uneingeschränkt.

Bezüglich der Schätzung des Inventurwertes im vorliegenden Fall ist zu sagen, dass allenfalls eine fundierte - wie der Bw. selbst anführt - Schätzung bei gewissen Haldenbeständen zulässig ist.

Im vorliegenden Fall wurden aber im Zuge der Betriebsprüfung eine derartige fundierte Schätzung des Bestandes bzw. Wertes des Alteisenbestandes zum Inventurstichtag bzw. entsprechende (Grund)Aufzeichnungen nicht vorgelegt, sondern nur mündlich Schätzwerte (z.B. € 510,-) bekannt gegeben (BI. 71 AB, Bl. 94 AB).

Führt ein Inventurfehler zu einem nicht nur unwesentlichen formellen oder sachlichen Mangel, ist die Behörde nach § 184 Abs. 3 BAO zur Schätzung verpflichtet. Die Beurteilung ist unter Berücksichtigung aller Umstände, die für die Schätzung von Bedeutung sind (auch Betriebsgröße, Wirtschaftszweig, Wesentlichkeit) zu treffen.

Als wesentliche Inventurmängel werden angesehen:

- .) Nichtvorlage der Inventur trotz Verlangen der Behörde (VwGH 26.4.1989, 89/14/0015).
- .) Fehlen von für die Überprüfung der Inventur unerlässlichen Grundaufzeichnungen (z.B. Schmierzettel [VwGH 2.10.1964, 1179/63]).
- .) Fehlen der Inventurlisten (VwGH 28.4.1993, 89/13/0247).
- .) Unvollständige oder unrichtige Aufnahme der Bestände (VwGH 11.12.1990, 89/14/0109).

Im vorliegenden Fall wurde weder eine fundierte Schätzung (geschätzte Menge, geschätzter Preis, ...) vorgelegt noch entsprechende diesbezügliche Grundaufzeichnungen, weshalb eine Schätzungsberechtigung iSd § 184 BAO gegeben ist.

Auf Grund einer Rückrechnung anhand der verkauften Alteisenmenge ergab die Betriebsprüfung weiters, dass die unentgeltlichen Alteisenzugänge des Bw. mengenmäßig 2003 zumindest rund 44% und 2004 rd. 21 % der laut Buchhaltung verkauften Menge ausmachten. Diese Altmetallzugänge wurden nachweislich nicht vom Bw. verbucht.

Dieser Umstand zeigt klar, dass eine Überprüfung der ordnungsgemäßen Erfassung aller erlösmäßigen Vorgänge im vorliegenden Fall nicht vorgenommen werden konnte. Die Nichtaufnahme von Wareneingängen - noch dazu in der Höhe von 44% bzw. 21 % - in der Buchhaltung eines Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nach § 4 Abs.1 EStG ermittelt, kann aber nur die gleichen Auswirkungen haben, wie die Nichtaufnahme von Wareneingängen bei einem Steuerpflichtigen, der zur Führung eines Wareneingangsbuches verpflichtet ist.

Diese Konsequenz ist die Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Aufgrund der o.a. gravierenden Mängel kann von der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht ausgegangen werden, da keine Gewährleistung dahingehend besteht, dass tatsächlich alle betrieblichen Geschäftsvorgänge erfasst wurden.

Es kann daher keine Rede davon sein, dass die im gegenständlichen Fall geführten Bücher eine zuverlässige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ermöglichen, weshalb die Schät-

zungsberechtigung - auch iHa die fehlende ordnungsgemäße Inventur und die diesbezüglichen o.a. Rechtsprechung des VwGH - iSd § 184 BAO gegeben ist (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 19.3.1998, 96/15/0005).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 21.10.2004, 2000/13/0043). Im konkreten Fall liegen nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Wareneingänge vor, zur Abdeckung von anderen nicht verbuchten Vorgängen wurde als Schätzungsmethode die des Sicherheitszuschlages gewählt, diese Vorgangsweise entspricht auch der o.a. Rechtsprechung des VwGH."

Am 27. März 2008 fand über Antrag des Bw eine Berufungsverhandlung statt. In der Niederschrift über diese Berufungsverhandlung wird ua festgehalten:

"Die Parteien des Verfahrens stellen zunächst außer Streit, dass der Berufungswerber unentgeltlich Waren erhalten hat. Diese machen zwischen 25 % und 40 % des gesamten Warenzuges aus.

Dr.A. (steuerlicher Vertreter) erklärt, die unentgeltlichen zugegangenen Waren seien sehr wohl in der Bilanz erfasst worden, indem sie im Zuge der Inventur erfasst worden seien. Strittig sei jedoch, ob sie auch in der laufenden Buchhaltung zu erfassen gewesen wären. Insoweit besteht eine Meinungsdivergenz zwischen dem Berufungswerber und dem Finanzamt. Nach seiner Ansicht sei eine laufende Bilanzierung nicht erforderlich. Er verweist in diesem Zusammenhang auf § 127 BAO, welcher Unternehmer, die freiwillig bilanzieren, von der Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches befreit. Eine gesetzliche Bestimmung, welche Bilanzierer zur Erfassung derartiger Vorgänge verpflichten würde, sei ihm nicht bekannt.

[...] zum Vorlagebericht des Finanzamtes sei anzumerken, dass in diesem erstmals zugestanden werde, dass eine Inventur auch durch Schätzung (bei Haldenbeständen) erfolgen könne. Eine solche sei im Streitfall erfolgt. Der Berufungswerber habe einmal jährlich zum Jahresende die Menge Altmetall geschätzt und mit einem entsprechenden Wert angesetzt. Dabei hätten sich die Inventurwerte von 510 € bzw 200 € ergeben.

Es sei hinzuzufügen, dass die meiste Ware gar nicht auf den Lagerplatz komme. Der Berufungswerber hole die Ware beim Kunden ab und bringe sie mit seinem Lastwagen meist gleich zu seinem Abnehmer. Es handle sich um Lagerbestände von rund 8 bis 15 Tonnen Altmetall. Dieses sei – abhängig vom Einkaufspreis – mit maximal 50 € pro Tonne zu bewerten. Diese Bewertung gelte für den Streitzeitraum. Im Moment sei der Wert anders. Die konkreten Werte seien 36 € im Jahr 2002 und 2003 sowie 40 € im Jahr 2004 gewesen. Es waren in den Jahren 2002 und 2003 jeweils 14 Tonnen, im Jahr 2004 fünf Tonnen Altmetall. Ein Teil des am Schrottplatz befindlichen Altmetalls werde nicht vom Berufungswerber selbst dort hingebracht, sondern einfach von ihm unbekannten Personen dort abgeladen.

Der Vertreter des Finanzamtes Dr.R. erklärt, eine derartige Berechnung der Inventur sei der Prüferin während der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden. Diese konkreten Werte von 14 bzw fünf Tonnen oder 36 bzw 40 € seien der Prüferin nicht bekannt gegeben worden.

Dr.A. erklärt, dies treffe zu. Während der Betriebsprüfung sei der Streit dahin gegangen, ob eine genaue Erfassung durch zählen, messen und wiegen zu erfolgen habe oder nicht. Die Prüferin habe gesagt, schätzen sei zuwenig. Daher seien diese Details gar nicht mehr bekannt gegeben worden.

Über Frage des Referenten, um welches Volumen Schrott es sich dabei handelt erklärt Dr.A., seines Wissens passen auf einen LKW abhängig von der Dichte des Schrottes rund 8 bis 12 Tonnen. Fünf Tonnen Schrott seien nicht einmal ein halber LKW voll. Um dies aber ganz genau sagen zu könne, müsste er noch beim Berufungswerber rückfragen. Unstrittig sei jedoch, dass es sich keinesfalls um mehr als mehrere LKW voll handelt.

Dr.A. erstattet eine Stellungnahme zum Vorlagebericht des Finanzamtes. Diese wird auch in schriftlicher Form vorgelegt und als Beilage zur Niederschrift genommen (Beilage ./1) [siehe unten].

In diesem Zusammenhang erklärt Dr.A., es gebe (zB im Jahr 2004) nur sechs Kunden an welche der Berufungswerber sein Altmetall geliefert habe. Dies sei auch verständlich. Es handle sich um Altmetall, welches zur Weiterverarbeitung große Schmelzanlagen erfordere. Über diese verfügten eben nicht sehr viele Unternehmen.

Dr.R. (Vertreter des Finanzamtes) erklärt, es treffe zu, dass seitens der Finanzverwaltung bei der Schlussbesprechung dem Berufungswerber gesagt worden sei, man gehe nicht davon aus, dass er Abgaben hinterzogen habe. Der Grund dafür sei unter anderem gewesen, dass die Situation bereits sehr emotionsgeladen gewesen sei.

Dr.A. erklärt, soweit er sich erinnern könne, sei sogar davon die Rede gewesen, dass das Finanzamt keine Schwarzumsätze annehme.

Dr.R. erklärt, so genau könne er sich daran nicht mehr erinnern.

Dr.A. erklärt zum Sachverhalt, es sei so, dass der Berufungswerber zB bei Kunden Container aufgestellt habe. Dort werde dann in die Container Altmetall hineingeworfen bis diese gefüllt seien. Dann hole der Berufungswerber diese wieder ab und bringe sie zu seinem Abnehmer. Dort würde die Ware erstmals sortiert und gewogen. Erst zu diesem Zeitpunkt erfahre der Berufungswerber auch, wie sich das Altmetall zusammensetze, um welche Mengen es sich handle und wie viel dieses dann wert sei. Zum Teil habe der Berufungswerber einfach etwas dafür bezahlt bekommen, dass er Altmetall irgendwo abhole. Aus all diesem ergebe sich nach Ansicht von Dr.A. eben ein Wert von Null bzw, dass diese Ware nicht in die Buchhaltung aufzunehmen gewesen sei.

Über Frage von Dr.R. erklärt Dr.A., wenn die Ware nicht sehr vermischt sei, werde diese vom Berufungswerber nicht sortiert, sondern direkt zur Schmelzerei gebracht. Falls sie sehr vermischt sei, werde sie – wohl am Lagerplatz – vom Berufungswerber noch sortiert. Der Berufungswerber beschäftige dazu ein oder zwei Arbeitnehmer.

Dr.R. erklärt, er verstehe nicht ganz, wenn die Ware zuerst gratis abgeholt werde, dann nicht sortiert werde und dann an den Abnehmer – die Schmelzerei – verkauft werde und diese dann dafür etwas zahle, wenn keine Dienstleistung des Berufungswerbers dazu komme, wieso dann die Anschaffungskosten mit Null anzusetzen sein sollten.

Frage des Referenten: Hat das Finanzamt alle Abnehmer des Berufungswerbers verprobt?

Dr.R. erklärt dazu, er wisse nicht ob alle Abnehmer verprobt worden seien. Auch wenn dies so gewesen sein sollte, könnte es darüber hinaus weitere Abnehmer – zB auch im Ausland – gegeben haben. Eine Verprobung bei den dem Finanzamt bekannten Abnehmern sei daher nicht entsprechend aussagekräftig.

Frage des Referenten an Dr.A.: In den von Ihnen zitierten Einkommensteuerrichtlinien betreffend die Schätzung bei einer Inventur ist von entsprechenden Kontrollmaßnahmen verbunden mit einer fundierten Schätzung die Rede. Wie fundiert ist die Schätzung des Berufungswerbers und wie sehen seine Kontrollmaßnahmen aus?

Dr.A. erklärt, der Berufungswerber verfüge über eine jahrzehntelange Erfahrung und könne daher aus dieser Erfahrung eine genaue Schätzung vornehmen. Betreffend die Kontrollmaßnahmen erklärt Dr.A.: Da es sich nicht um so große Mengen handle, sei eine Verprobung einer gewissen Menge bezüglich Gewicht pro Volumen nicht erforderlich bzw liege die in der Erfahrung des Berufungswerbers. Ein Sortieren und zum Wiegen bringen sei aus wirtschaftlichen Gründen nicht möglich gewesen. Es wäre eine mehrstündige Arbeit und dazu entstünden noch die Kosten des Wiegens. Der LKW-Einsatz betrage üblicherweise 30 € bis 35 € pro Stunde.

Über Befragen des Referenten erklärt Dr.A., die wesentlich höheren Inventurwerte des Jahres 2001 resultierten daraus, dass der Berufungswerber in diesem Jahr entsprechend höhere Lagerbestände gehabt habe. Es habe sich dabei um 10.900 kg Alukrätze sowie 9.110 kg Aluslippen (Alu verunreinigt) gehandelt. Dazu komme Schrott wie jedes Jahr.

Dr.A. erklärt auf die Frage, ob er zu den vom Finanzamt verhängten Sicherheitszuschlägen etwas vorbringen möchte:

Es sei nicht begründet worden, warum gerade ein Sicherheitszuschlag von 2 % verhängt worden sei. Weiters habe das Finanzamt nicht begründen können, warum die Umsätze nicht stimmen sollten. Die Umsätze seien nie in Frage gestellt worden. Anders wäre es, wenn nicht erfasste Geschäfte aufgetaucht wären. Dies sei jedoch nicht der Fall gewesen. Anders läge der Fall, wenn mehr Waren zugegangen wären, als verkauft worden seien. Dann wäre es nachvollziehbar, dass das Finanzamt einen Sicherheitszuschlag verhängte.

Dr.R. erklärt, nach seiner Ansicht lägen nicht nur formelle, sondern auch materielle Mängel vor.

Dr.A. erklärt, dies ändere nichts an seiner Argumentation.

Dr.R. erklärt, die unentgeltlich erworbenen Waren hätten keinen Eingang ins Rechenwerk gefunden. Daher sei die Menge der zugegangenen Waren nicht bekannt. Es sei daher auch nicht bekannt, ob alle verkauften Waren in den Erlösen erfasst worden seien. Mangels Erfassung der unentgeltlich zugegangenen Waren sei eine Verprobung nur aufgrund der Angaben des Berufungswerbers betreffend die Abnehmer möglich. Die passive Prüfungsfähigkeit sei daher nicht gegeben. Das Vorhandensein von Schwarzumsätzen könne daher nicht ausgeschlossen werden.

Dr.A. erklärt dazu, dies sei eben die Frage, ob es genüge, dass man Schwarzumsätze nicht ausschließen könne oder ob es konkrete Indizien für das Vorliegen von Schwarzumsätzen geben müsse. Solche seien im Streitfall nicht vorhanden.

Dr.A. legt vier Blätter betreffend die Inventuren der Jahre 2001 bis 2004 vor. Es handelt sich dabei um diejenigen Aufstellungen, welche der Steuerberater jährlich vom Berufungswerber erhalten habe. Diese werden als Beilage ./2 zur Niederschrift genommen."

In der erwähnten schriftlichen Stellungnahme des steuerlichen Vertreters wird ausgeführt:

„Zum Vorlagebericht:

Inventur:

Erstmals wird zugestanden, dass es eine Inventur durch Schätzwerte bei Haldenbeständen zulässig ist. Bisher war von uns immer mitgeteilt worden, dass es keine Inventuren im herkömmlichen Sinn (Zählen, Messen, Wägen) gibt, sondern nur Schätzungen, worauf die Prüferin meinte, dies sei nicht ausreichend. Für diese Schätzungen gibt es auch Belege (eben die Schätzungen durch den Unternehmer) in unserem Abschlussakt.

§ 6 Z 9b:

fiktive AK kann ich ansetzen, wenn eine Ware, die Werthaltig ist, dem Betrieb unentgeltlich zugeht. Insofern ist diese Bestimmung keineswegs inhaltsleer. Das geht auch aus dem vom Finanzamt zitierten VwGH Erkenntnis (94/13/0062) hervor. Wenn zwischen fremden Kaufleuten ein Wert von 0 vereinbart ist, kann ich keine fiktiven AK geltend machen, somit auch keinen Wert in der BH erfassen. Dennoch handelt es sich bei dem Vorgang um einen betrieblichen Vorgang, über den aber kein Beleg erstellt wurde. Dazu gibt es auch keine Verpflichtung. Die Ware wurde übernommen und im Regelfall gleich weiter an den Abnehmer geführt, der diese Ware auch gewogen und beurteilt hat. Darüber wurde ein Beleg (Lieferschein + Rechnung der Fa. T.) erstellt, aus dem auch die Mengen erkennbar sind. Gerade daraus ist ja auch ableitbar, dass erhebliche Mengen verkauft wurden, die nicht in Eingangsrechnungen ihren Niederschlag gefunden haben, da es über den Zugang auch keine Rechnung gegeben hat.

Dies ist ein Einzelfall, im Normalfall gibt es keine Ware, die einen Wert von +- Null hat. Daher gibt es auch keine Judikatur, Literatur für diesen Fall.

Durch den Zugang von wertlosen (Kaufpreis = 0!!) Alteisen alleine ergibt sich noch kein Vermögenszugang. Dieser ergibt sich erst durch das Zutun des Unternehmers (Abholen, sortieren, Verführen, Nutzung der Abnehmerkontakte, Lieferung). Daher ist vor dem Verkauf auch nichts im Rechenwerk aufzunehmen.

Ich behaupte nicht, wie dies im Vorlagebericht steht, dass betriebliche Vorgänge nicht in das Rechenwerk aufzunehmen wären. Ich behaupte nur, dass es keine Verpflichtung gibt, einen Zugang mit dem Wert Null (das ist der vereinbarte „Kaufpreis“), für den es keinen Beleg gibt (auch keine Verpflichtung einen Beleg zu erstellen), im Rechenwerk aufzunehmen.

Es wird kein Argument vorgebracht, wonach die kostenlosen Warenezugänge unglaublich wären. Tatsächlich könnte sie auch durch entsprechende Zeugenaussagen belegt werden. Hiermit biete ich für den Fall, dass die entsprechenden Warenezugänge bezweifelt werden, ausdrücklich diese Beweismittel an.

Es wird auch kein einziges Argument dafür vorgebracht, warum der Umsatz unrichtig sein sollte. Gerade in dieser Branche gibt nur wenige potentielle Abnehmer (in unserem Fall 6 Kunden) da die weitere Verarbeitung (Einschmelzung) ja entsprechender Ressourcen bedarf. Sicherheitszuschlag:

.) Rechtssatz 2000/13/0043

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Die **Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge (in diesem Fall gab es teilweise keine Aufzeichnungen über Einnahmen), sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.**

VwGH 98/14/0097

Aus diesem Erkenntnis ist ersichtlich, dass es nur bei nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Einnahmen (materiell!!!) ein SZ möglich ist (Ritz, § 184 Tz 18, ähnlich Stoll § 184 S 1939ff).

Wiewohl der Beschwerdeführer diese Einwendungen im Wesentlichen bereits im Verwaltungsverfahren vorgebracht hat, hat die belangte Behörde keine Aussagen darüber getroffen, inwiefern die von ihr aufgezeigten formellen Mängel der Buchführung eine Unvollständigkeit der Erlöserfassung besorgen ließen. Sie stützt ihre Feststellungen ausschließlich auf die von ihr "angenommene Arbeitszeit" des Beschwerdeführers von 25 (sic!)"

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Veranlagungsakt des Finanzamtes sowie in den Arbeitsbogen der Prüferin betreffend die beim Bw durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung und die darin enthaltenen Urkunden, insbesondere den Aktenvermerk über die Betriebsbesichtigung (AS 70/ArbBog), den „Vorhalt 1“ (AS 71/ArbBog) den „Vorhalt 2“ (AS 72ff/ArbBog), den „Vorhalt 4“ (AS 94f/ArbBog), die Vorhaltsbeantwortung vom 5. Juni 2007 (AS 114f/ArbBog), den Bericht über die beim Bw durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung, die Berufung, den Vorlagebericht des Finanzamtes sowie durch das bei der mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen und die in dieser vorgelegten Beweismittel (Beilage ./2 der Niederschrift).

Danach steht folgender Sachverhalt fest:

Der Berufungswerber betreibt einen Schrotthandel. Er ermittelt seinen Gewinn freiwillig gemäß § 4 Abs 1 EStG.

Der Wareneingang des Bw resultiert zum einen aus von ihm angekauftem Altmetall.

Darüber hinaus wird dem Bw Altmetall unentgeltlich zur Verfügung gestellt, indem er bei verschiedenen Betrieben (zB Kfz-Werkstätten) Container aufstellt, welche von diesen Betrieben unentgeltlich mit metallischem Abfall befüllt werden.

Weiters führt er Abbrüche von Altanlagen durch, wobei er neben einem Entgelt für die Demontage auch das Altmetall erhält.

Die unentgeltlichen Wareneingänge des Bw machten in den Streitjahren zumindest 25 % bis 40 % des gesamten Wareneinganges aus.

Der Bw hat diese unentgeltlichen Wareneingänge nicht in seiner laufenden Buchhaltung erfasst.

Der Großteil der Ware wird vom Bw nicht auf seinen Lagerplatz gebracht, sondern meist direkt beim Kunden abgeholt und zum Abnehmer gebracht.

Bei den Abnehmern des Bw handelt es sich in der Regel um weiterverarbeitende Betriebe, welche über entsprechende Schmelzanlagen verfügen.

Der Bw verfügt auf seinem Betriebsgelände über keine Waage.

Bei der jährlichen „Inventur“ wurde die vorhandene Schrottmenge vom Bw nicht durch (Zählen, Messen oder) Wiegen ermittelt, sondern geschätzt. Die dem Steuerberater dabei jährlich übermittelten Aufstellungen lauten:

„Inventur 2002: Schrott ca 14 Tonnen 36,- Euro = 504 Euro, Metall 0“

„Inventur 2003: Metall 0, Schrott ca 14 Tonnen per Tonne 36,- Euro = 504,- Euro“

„Inventur Jahr 2004: Schrott ca 5 Tonnen per Tonne 40,- Euro = 200,- Euro“

Bei den Schrottmengen von geschätzt 5 bis 14 Tonnen handelt es sich (abhängig von der Dichte) jeweils um rund ½ bis 2 LKW-Ladungen.

Beweiswürdigung:

Die Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel; der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Kostenlose Wareneingänge – laufende Verbuchung:

Gemäß § 4 Abs 2 EStG muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen.

Die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind die für den Vermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG maßgeblichen Grundsätze der Steuerbilanz. Eine Buchhaltung muss jederzeit über den Stand des betrieblichen Vermögens Auskunft geben können. Die Auf-

stellung einer Vermögensübersicht am Bilanzstichtag reicht dazu nicht aus. Die Geschäftsfälle müssen laufend in Büchern erfasst werden. Die ergänzenden Vorschriften finden sich in den §§ 131 und 132 BAO (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 124).

Gemäß § 131 Abs 1 Z 2 BAO in der in den Streitjahren geltenden Fassung gilt für alle aufgrund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher, dass die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen.

Eintragungen sind vollständig iSd § 131 BAO, wenn damit alle Geschäftsfälle lückenlos und einzeln erfasst werden (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 131 Tz 8).

Eintragungen sind richtig, wenn damit keine unwahren, irreführenden oder undeutlichen Angaben gemacht werden und sie auf Grundaufzeichnungen beruhen, die ihrerseits mit den Tatsachen übereinstimmen (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 131 Tz 9).

Das Gebot der Vollständigkeit gilt für die Buchführung, Bilanz und GuV und betrifft nur den Ansatz dem Grunde nach. Für die Frage, ob die Bilanzposten mit ihrem vollständigen im Sinn von zutreffendem Wert erfasst sind, geltend die jeweiligen Bewertungsvorschriften. Auch vollständig abgeschriebene und unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände sind zu erfassen und gegebenenfalls mit einem Erinnerungswert als Merkposten aufzuführen (vgl. zur Rechtslage in Deutschland *Kleinle* in *Hermann/Heuer/Rauppach*, EStG, Anm 211 zu § 5 zu den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung).

Aus dem Gesagten ergibt sich zweifelsfrei, dass - unabhängig von der Frage der Bewertung - die dem Bw unentgeltlich zugewendeten Schrottmengen in der laufenden Buchhaltung zu erfassen waren. Dies ist jedoch tatsächlich nicht erfolgt. Die Buchführung des Bw ist daher mangelhaft bzw entspricht nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

Entgegen dem Vorbringen in der Berufung ergibt sich auch aus § 127 Abs 2 lit b BAO, der den Wegfall der Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches bei freiwilliger Buchführung vorsieht, nichts Gegenteiliges. Denn bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG sind eben alle betrieblichen Vorgänge und damit auch die Wareneingänge laufend und vollständig in den Büchern zu erfassen.

Eine zweite (nachgelagerte) Frage ist, ob die unentgeltlich zugewendeten Schrottmengen - wie vom Bw in Ansätzen vorgebracht - allenfalls mit null € - oder wie das Finanzamt meint - mit dem Wert gemäß § 6 Z 9 lit b EStG (fiktive Anschaffungskosten) anzusetzen waren.

Aus betrieblichem Anlass unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter sind nach der Bewertungsbestimmung des § 6 Z 9 lit b EStG mit ihren fiktiven Anschaffungskosten zu bewerten. Erwirbt ein Kaufmann Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach Gegenstand seiner gewerblichen

Weiterveräußerung sind, so ist der Erwerb grundsätzlich auch dann als betrieblich veranlasst anzusehen, wenn er unentgeltlich erfolgt, sodass die genannte Bewertungsbestimmung anzuwenden ist (VwGH 26.5.1999, 94/13/0062).

Die unentgeltlich erworbenen Schrottmengen waren daher mit den fiktiven Anschaffungskosten zu bewerten. Dass diese fiktiven Anschaffungskosten nicht null betragen, bedarf dabei keiner näheren Erörterung.

Inventur:

Wer freiwillig Bücher führt oder zur Buchführung gesetzlich verpflichtet ist, hat jährlich für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Bestandaufnahme (Inventur) vorzunehmen und ein Verzeichnis zu erstellen, indem alle Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände) und Schulden nach Art, Menge und Wert eingetragen sind. Fehlt die Inventur oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsfälle ordnungsgemäß erfasst wurden. Das Verzeichnis (Inventar) bildet die Grundlage für die Bilanz. Als Basis für die Bilanzierung muss das Inventar entsprechend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellt werden (*Doralt/Mayr*, EStG⁶, § 6 Tz 62/1).

Sofern die Inventur körperlich durchzuführen ist, wird der Ist-Bestand des Vermögens durch Zählen, Messen und Wiegen festgestellt. Schätzungen sind zB bei Haldenbeständen zulässig (*Doralt/Mayr*, EStG⁶, § 6 Tz 62/5).

Bei „Schüttgut“ (zB Kohle auf Halde) kann die Trennlinie zwischen Messen, Zählen oder Wiegen einerseits und entsprechenden Kontrollmaßnahmen verbunden mit einer fundierten Schätzung andererseits verschwimmen (EStR 2000 Rz 2107).

Als spezieller Inventurgrundsatz ist der Grundsatz der Nachprüfbarkeit anzusehen. Die Inventurmaßnahmen sind so zu dokumentieren, dass sie ein sachverständiger Dritter ohne besondere Schwierigkeiten nachvollziehen kann (EStR 2000 Rz 2102).

Bei der laut „Inventur“ zum Inventurstichtag vorhandenen Schrottmenge handelte es sich jeweils um lediglich ½ bis 2 LKW-Ladungen Schrott. Angesichts dieser geringen Menge hat der Bw zu Unrecht Schätzungen vorgenommen. Denn diesfalls handelte es sich nicht um einen „Haldenbestand“ iSd EStR 2000 Rz 2107. Vielmehr war dem Bw das Verladen und Wiegen dieser geringen Schrottmenge zumutbar, auch wenn dies mit Kosten verbunden gewesen wäre. Die Durchführung der Inventur ist im Allgemeinen stets mit Kosten (zB Personaleinsatz) verbunden. Es handelt sich dabei um eine Last, die alle buchführenden Steuerpflichtigen zu tragen haben. Im Streitfall erfolgte daher zu Unrecht eine Inventur durch Schätzung und liegt daher ein Inventurmangel vor.

Wollte man im Streitfall dennoch eine Inventur durch Schätzung als zulässig ansehen, so wäre zu beachten, dass die Schätzung eines Haldenbestandes für Zwecke der Inventur – um den

gesetzlichen Erfordernissen einer ordnungsmäßigen Inventur zu genügen – zumindest eine exakte Ermittlung der Ausmaße der Halde (zB durch Vermessung) sowie eine realistische Ermittlung des durchschnittlichen Wertes pro Kubikmeter oä und eine entsprechende Dokumentation dieser Schritte erfordern wird. Dies ist im Streitfall jedoch nicht erfolgt. Der Bw hat den Wert des Altmetallbestandes auf Basis seiner Berufserfahrung geschätzt. Die vorgelegten „Inventuren“ lauten dabei zB für das Jahr 2003: „Schrott ca 14 Tonnen per Tonne 36,-- Euro = 504 Euro“.

Eine solche „Inventur“ ist jedoch nicht ordnungsmäßig, widerspricht sie doch dem Grundsatz der Nachprüfbarkeit. Denn die Inventurmaßnahmen wurden nicht auf eine Weise dokumentiert die es ermöglicht, dass sie ein sachverständiger Dritter ohne besondere Schwierigkeiten nachvollziehen kann. Die vom Bw vorgenommene Schätzung erfüllt damit nicht die an eine Inventur von Schüttgut gestellten Anforderungen und ist daher auch aus diesem Grund nicht ordnungsmäßig.

Es liegt somit im Ergebnis jedenfalls ein Inventurmangel vor.

Da sich die Lagerbestände des Bw – wie in der Berufung (Seite 3 Mitte) ausgeführt – zu einem guten Teil aus den kostenlosen Wareneinzugängen zusammensetzten, kommt einem Inventurmangel besondere Bedeutung zu.

Schätzungsberechtigung – Schätzungsmethode:

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 184 Abs 3 BAO ist zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Sind die Bücher bzw die Aufzeichnungen formell mangelhaft, so besteht zwar keine Vermutung ihrer inhaltlichen Richtigkeit, aber auch keine Vermutung ihrer sachlichen Fehlerhaftigkeit. Eine Schätzungsberechtigung als Folge formeller Mängel besteht nur dann, wenn die Mängel geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (§ 184 Abs 3) (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 163 Tz 3).

Formelle Buchführungsmängel, die die materielle Richtigkeit der Aufzeichnungen in Frage stellen, berechtigen die Behörde somit zur Schätzung; der Nachweis materiell unrichtiger Aufzeichnungen ist dabei nicht erforderlich (vgl *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 149 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH).

Führt ein Inventurfehler zu einem nicht nur unwesentlichen formellen oder sachlichen Mangel, ist die Behörde gemäß § 184 Abs 3 BAO zur Schätzung verpflichtet. Die Beurteilung ist unter Berücksichtigung aller Umstände, die für die Schätzung von Bedeutung sind zu treffen. Als wesentliche Inventurmängel werden unter anderem angesehen: Die Nichtvorlage der Inventur trotz Verlangen der Behörde, das Fehlen von für die Überprüfung der Inventur unerlässlichen Grundaufzeichnungen (zB Schmierzettel), die unvollständige oder unrichtige Aufnahme der Bestände.

Der Bw hat die unentgeltlich erfolgten Wareneinzugänge nicht aufgezeichnet sowie im Zuge der Inventur zu Unrecht eine Schätzung bzw eine mangelhafte Schätzung der Bestände vorgenommen. Dabei handelt es sich um Mängel, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, da eine Überprüfung der Vollständigkeit nicht mehr möglich und die Nachvollziehbarkeit des Wareneinzuges nicht gegeben ist. Damit ist eine Verprobung des Betriebsergebnisses ausgeschlossen und besteht keine Gewährleistung, dass tatsächlich alle betrieblichen Geschäftsvorfälle erfasst wurden. Die vom Bw geführten Bücher ermöglichen somit keine zuverlässige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen.

Ein Nachweis einer materiellen Unrichtigkeit der Aufzeichnungen ist damit nicht mehr erforderlich. Es besteht die Berechtigung zur Schätzung.

(Einzelne) Abnehmer des Bw wurden vom Finanzamt verprobt, dabei ergaben sich keine Beanstandungen. Allerdings kann die Abgabenbehörde nicht feststellen, ob ihr tatsächlich alle Abnehmer bekannt sind oder ob es darüber hinaus noch weitere Abnehmer gibt. Eine Verprobung selbst bei allen der Abgabenbehörde bekannten Abnehmern ist daher nicht entsprechend aussagekräftig; aus einer Verprobung sämtlicher in der Buchhaltung des Bw aufscheinender Abnehmer wäre daher nichts gewonnen. Denn mit diesen Abnehmern ist der Kreis der potenziellen Abnehmer nicht erschöpft.

Vielmehr ist - worauf der Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung zutreffend hingewiesen hat - nicht ausgeschlossen, dass es darüber hinaus weitere Abnehmer gegeben hat. Das Vorhandensein von Schwarzumsätzen kann daher nicht ausgeschlossen werden.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei einer mangelhaften Aufzeichnung wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 184 Tz 18).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage)

möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Jene Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 184 Tz 12).

Im Streitfall ist eine Kalkulation des Bw nicht möglich, da der Wareneingang nicht vollständig erfasst wurde. Zutreffend hat daher das Finanzamt die Schätzungsmethode des Sicherheitszuschlages gewählt.

Besteht ein begründeter Anlass zur Schätzung, dann muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hingenommen werden. Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können.

Höhe des Sicherheitszuschlages:

Bei der Ermessensübung hinsichtlich der Höhe des Sicherheitszuschlages ist einerseits zu berücksichtigen, dass der Bw den unentgeltlichen Wareneingang in Höhe von zumindest rund 25 % bis 40 % seines gesamten Wareneinganges nicht aufgezeichnet hat, dieser unentgeltliche Wareneingang zwischen den Jahren erheblich schwankt sowie eine mangelhafte Inventur erfolgte.

Von Seiten des Bw wurde andererseits im Wesentlichen eingewendet, er habe (zB im Jahr 2004) nur sechs Kunden gehabt, an welche er sein Altmetall geliefert habe. Dieses Altmetall erfordere zur Weiterverarbeitung große Schmelzanlagen. Über solche verfügten nicht sehr viele Unternehmen. Bei den verprobten Abnehmern seien keine Beanstandungen festgestellt worden.

Diesen Umständen wurde vom Finanzamt dadurch sachgerecht Rechnung getragen, dass ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 2 % der erklärten Umsätze gewinnerhöhend angesetzt wurde. Dies berücksichtigt in nachvollziehbarer Weise, dass einerseits ein erheblicher Teil des Wareneinganges nicht aufgezeichnet wurde, eine mangelhafte Inventur erfolgte und der unentgeltliche Wareneingang zwischen den Jahren erheblich schwankt sowie andererseits, dass es im Umfang der vom Finanzamt vorgenommenen Verprobung zu keinen Beanstandungen gekommen ist und der Bw (hauptsächlich) an weiterverarbeitende Betriebe geliefert hat. Eine Lieferung an andere Abnehmer ist damit jedoch nicht ausgeschlossen.

Der Sicherheitszuschlag erweist sich damit keinesfalls als überhöht sondern als ohnehin gering.

Die Berufung erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuweisen.

Wien, am 18. November 2008