



GZ. RV/0160-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Sacha und Partner Steuerberatungsgesellschaft OHG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1991 bis 1993, sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt in der Rechtsform einer Personengesellschaft einen Möbelhandel.

Im Zuge einer BP für die Jahre 1991 bis 1993 wurden u.a. folgende streitggstl. Feststellungen getroffen:

Auf Grund gravierender Buchführungsmängel hinsichtlich Mengendifferenzen und Inventurmängel nahm die BP eine jährliche Hinzurechnung (Sicherheitszuschlag) zu Umsatz und Gewinn von netto S 92.000,-- vor.

Eine durchgeführte Mengenrechnung für Sessel ergab eine Differenz von 45 Stück, wobei im Rahmen der Schlussbesprechung der BP der Verbleib von 22 Stück aufgeklärt werden konnte. Die händisch erstellten Inventuren wiesen lt. BP gravierende Mängel bzgl. Artikelnummerbezeichnung, Bezeichnung der Waren, Angaben der Lieferanten und dgl. auf.

In der form- und fristgerechten Berufung wird ausgeführt, dass nach nochmaliger Durchsicht der Unterlagen ein Wasserschaden im Lager u.a. mindestens 11 Sesseln vernichtet hätte. Eine Schadensmeldung an die Versicherung vom 20. März 1992 sowie eine gutachtliche Schadensfeststellung führten zur Überweisung eines Versicherungserlöses von ca. S 300.000,- - im Jahre 1992 bzw. 1993. Zur Bestätigung wurde eine Schadensfallmeldung der Installations- bzw. Reparaturfirma IWKA Regler und Kompensatoren Vertriebsges mbH an die Versicherung vom 20. März 1992 inkl. einer Aufstellung der beschädigten Möbel vorgelegt. Weitere Unterlagen würden in der Firma der Bw. sowie bei der Versicherung aufliegen.

Weiters wäre im April 1992 eine Lieferung an die Firma WWF Welt Natur Fonds erfolgt, wobei bzgl. der Bestellung von 10 Hongisto-Stühlen nur 6 Hongisto- sowie 4 weitere Leihstühle geliefert worden wären. Da jedoch die Herstellerfirma der Hongisto-Stühle in Konkurs ging, wären die Leihstühle in der Folge nicht mehr ausgetauscht worden. Zur Bestätigung dieser Angaben wurde ein Bestellschreiben betr 1 Tisch und 10 Sesseln durch die Firma WWF Welt Natur Fonds vorgelegt, und wird weiters eine Mitarbeiterin des WWF Frau G. als Zeugin namhaft gemacht. Das Nichtliefernkönnen wäre der Bw. sehr unangenehm gewesen und die

Lieferung an den WWF Welt Natur Fonds mangels Urgenz bis heute daher nicht abgerechnet und als unerledigt abgelegt worden. Diese 10 Stühle würden in der Inventur daher auch fehlen.

Weiters wendet die Bw. ein, dass jährlich einige Stühle und evt. kleine Beistelltische irrtümlich nicht fakturiert worden wären. Seit Jahrzehnten hätte die Bw. die Gewohnheit bei Gesamteinrichtungen zwei bis drei Musterstühle oder auch Tischchen zur Ansicht mitzuliefern, die bei der Abrechnung u.U. auch vergessen werden können. Auch wären jährlich einige Stühle aus dem Lagerbestand für Mitarbeiter-Arbeitsplätze irrtümlich nicht als Eigenbedarf ausgetragen worden.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

Bei Erstellung einer Mengenrechnung ergaben sich zahlreiche Hinweise auf nicht zeitnah und nicht richtig bzw. vollständig verbuchte Geschäftsfälle. Diese Mängel stehen in Zusammenhang mit der Umsatzermittlung bzw. deren Überprüfbarkeit, die Besteuerungsgrundlagen sind daher gem. § 184 BAO zu schätzen. Die behaupteten Fehlerquellen verfälschen die Mengenrechnung bzw. machen diese unmöglich. Weiters treten bei der Verbuchung bzw. Nichtverbuchung von Umsatzgeschäften/Lieferungen Mängel auf, wie keine Abfuhr der Umsatzsteuer nach erfolgter Lieferung trotz Besteuerung nach vereinbarten Entgelten.

Die Zuschätzung in Form eines Gefährdungszuschlages erscheint lt. BP daher gerechtfertigt und unverzichtbar, und auch der Höhe nach als angemessen (0,5 bis 0,7% des erklärten Umsatzes).

Für das Jahr 1992 wurde eine Mengenrechnung mit Sesseln durchgeführt, d.h. es wurde der Einkauf von Sesseln in Stückzahlen anhand der Eingangsrechnungen sowie der Verkauf in Stückzahlen anhand der Ausgangsrechnungen und Paragons ermittelt. Unter Berücksichtigung der Inventurstände zum 1.1.1992 und 31.12.1992 ergab sich vorerst eine Deckungsdifferenz von 45 Stück Sesseln. Im Zuge der Schlussbesprechung der BP konnte jedoch der Verbleib von 22 Sesseln geklärt werden.

Wenn die Bw. einwendet, dass zumindest 11 Sesseln auf Grund eines Wasserschadens im Möbellager vernichtet wurden, und gegen die Fa. IWKA Regler u. Kompensatoren Vertriebs GmbH ein Schadenersatzanspruch geltend gemacht wurde, und von der Ersten Allgemeinen Versicherungs AG eine Vergütung i.H.v. S 335.680,-- bezahlt und auch ordnungsgemäß verbucht wurde, ist auszuführen, dass dieser Vorgang bereits bei der Inventurerstellung bzw. Bewertung zum 31.12.1992 berücksichtigt worden sein müsste, und kann die Mengendifferenz

daher nicht erklärt werden. Ist dieser Vorgang nicht enthalten und der Verbleib ungeklärt, fehlt die Buchung des Geschäftsfalles bei Abgang.

Weiters wird dargelegt, dass 10 Stühle von WWF Welt Natur Fonds "Hongista" bestellt und geliefert, jedoch nie abgerechnet wurden. Die Behauptung, dass diese Stühle bei der Inventur fehlen (bzw. nicht berücksichtigt wurden) ist jedoch lt. BP als unrichtig zu bezeichnen, da diese tatsächlich geliefert und daher bei der körperlichen Bestandaufnahme nicht vorhanden waren. Zudem stellt die Einwendung, dass jedes Jahr einige Stühle irrtümlich nicht fakturiert bzw. als Firmeneigenbedarf verwendet, diese Geschäftsfälle jedoch nie verbucht einen weiteren Mangel der Buchführung dar.

Lt. BP verbleibt somit die Tatsache, dass die vom Wasser beschädigten Stühle in der Buchhaltung keine Klärung finden und die erklärte Umsatzsteuer 1992 nachweislich um die Umsatzsteuer i.H.v. S 5.325,- (aus der Bestellung des WWF) gekürzt wurde.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wird ergänzend ausgeführt:

Betr den *Wasserschaden* im Jahre 1992 wird wiederholt ausgeführt, dass diese 11 Sesseln nachweislich im Zuge eines Wasserschadens beschädigt und als unverkäuflich entsorgt worden wären. Damit wären diese im Einkauf, nicht aber im Umsatz ausgewiesen worden.

Ebenso wäre die *Lieferung an den WWF* von 10 Sesseln nicht in der Inventur zum 31.12.1992 enthalten, sie wären körperlich auch nicht vorhanden gewesen. Zur Bestätigung dieser Angaben wird eine Mitarbeiterin des WWF als Zeugin angeboten. Einen Fehler der Bw. sei jedoch darin zu erblicken, dass mit dem Kunden keine Gespräche über die nachträgliche Unmöglichkeit der Erfüllung der Lieferverpflichtung bzw. über eine teilweise abgeänderte Lieferung geführt wurden. Denn nur ein klärendes Gespräch hätte die Grundlage für die Rechnungsausstellung bzw. Gesamtlieferung ergeben. Die Bw. hätte bis zur vorliegenden Berufungsergänzung keine Einnahmen erlangt, und stehen daher auch keine Mängel der Umsatzermittlung in Zusammenhang.

Zum Buchführungsmangel "*fehlende Buchung bei Abgang der beschädigten Sessel*" wird ausgeführt, dass die beschädigten Teile i.d.R. mittels Container eines Sanierungsunternehmens entsorgt würden. Die fehlende Rechnungslegung bzw. genaue Auflistung der Gegenstände - da nach Menge des Containerinhaltes abgerechnet wird - erschwere jedoch eine Verbuchung des Abganges. Vereinfachenderweise hätte die Versicherungsvergütung gleichzeitig vom Einkaufskonto auf ein anderes Konto verbucht werden können, jedoch würde dies die Gewinnfeststellung und Umsatzsteuer ebenso nicht beeinflussen.

Zum Buchführungsmangel "*Sesseln für den Firmeneigenbedarf*" wird eingewendet, dass im vorliegenden Fall der Eigenbedarf lediglich eine Umschichtung der Aufwandskonten und nicht eine Änderung der Besteuerungsgrundlagen bewirke. Bzgl. der *Inventurmängel* wird weiters eingewendet, dass im Zuge der Betriebsbesichtigung durch die BP die Art der Aufnahme der Waren pro Ausstellungslokoje dargelegt wurde. Die Bw. sei auch in der Lage die jeweiligen Lieferanten namhaft zu machen.

Betreffend die Umsatzverkürzung aus der Bestellung durch den WWF wird weiters eingewendet, dass der genau bezeichneten Warenbestellung zum Zeitpunkt der Lieferung nicht nachgekommen hätte werden können, da die fehlende Ware zu einem späteren Termin ausgetauscht werden sollte. Dieser Umstand der "nicht auftragsgemäßen Lieferung" stelle eine einseitige Abänderung des ursprünglichen Kaufvertrages dar und hätte die Zustimmung des Vertragspartners benötigt. Somit würde sich lt. Bw. keine Lieferung, die zu einem steuerpflichtigen Umsatz führte, sondern lediglich eine Ansichtslieferung ohne Eigentumsübergang vorliegen.

Zum Punkt "irrtümlich nicht fakturierte Stühle" wird ergänzend ausgeführt, dass die Bw. offen und vollständig die Geschäftsgebarung darstellen wollte. Der wirtschaftliche Gehalt sei mit einer Art Rabattierung gleichzusetzen. Kompletteinrichtungen stellen einen wichtigen Einkommensbereich dar, bzw. müssen die Kunden mit Kaufanreizen versorgt werden. Auch sei es wiederholt vorgekommen, dass in Verbindung mit der Lieferung einer Grundeinrichtung auch diverse Auswahlstücke zur Ansicht mitgeliefert würden. Diese würden bei Nichtgefallen innerhalb einer Woche wieder rückgeholt, bei der Rechnungslegung könne es aber vorkommen, dass das eine oder andere Stück vergessen wird. Für den Bw. sei es unangenehm, wenn er bei einer Gesamteinrichtung von S 300.000,-- eine Rechnung von S 1.500,-- nachsenden müsste. Dies stelle einen Irrtum und nicht einen schweren Mangel dar, der zur Schätzung berechtige.

Im Rahmen eines weiteren Vorhaltes durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird dargelegt, dass ein Gutachten nicht vorgelegt werden kann, da der Gutachter im Auftrag der Installations- und Reparaturfirma tätig war und der Bw. selbst dieses Gutachten nicht erhielt. Im Jahresabschluss werde jedoch nachweislich eine Versicherungsvergütung von rd. 350.000,-- ausgewiesen.

Ergänzend wird nochmals dargelegt, dass die Unterlassung der Umbuchung zu keiner anderen Inventur und letztlich zu keiner anderen steuerlichen Bemessungsgrundlage geführt hätte, und könne als Begründung für die fehlende Buchung nur die personelle Besetzung angeführt

werden. Das Ehepaar K. stehe täglich als Topverkäufer in den jeweiligen Filialen, die Buchhaltungsagenden würden nebenbei gemacht.

Mit 28. September 2003 wurde in der Folge die Zeugin Frau D.G., Angestellte des WWF Österreich Umweltverband World Wide Fund für Nature einvernommen. Die Zeugin ist seit dem Jahre 1992 für die Organisation, Administration und Einkäufe in Zusammenhang mit der Zweigstelle und Bildungswerkstätte für Feuchtgebietsschutz in A. tätig. Zur Frage betr die streitggstdl. Möbellieferung gibt die Zeugin bekannt, dass sie sich an die Bestellung erinnere und entsprechend des Angaben der Bw. dieses Ensemble aus zwei verschiedenen Sesselmöbellen bestehe, wobei diese Sesseln ausgetauscht werden sollten. Warum dieser Austausch nicht erfolgte und ob eine Bezahlung erfolgte, wisse sie nicht. Buchhaltungsunterlagen gibt es ihres Wissens nicht mehr und hat die Belegschaft der Buchhaltungsabteilung inzwischen mehrmals gewechselt. Auch sei inzwischen ein neuer Geschäftsführer bestellt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach st. Rspr. hat die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ist u.a. auch eine unvollständige oder unrichtige Erfassung der Bestände als sachliche Unrichtigkeit zu werten (Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 6 zu § 4).

Im ggstdl. Fall wurde die Inventur händisch erfasst, und wurden Mängel bzgl. der Bezeichnung der Waren, der Angabe der Lieferanten, Artikelnummernbezeichnung und dgl. festgestellt. Diese Mängel werden grundsätzlich nicht bestritten, jedoch wird versucht die Differenzen der Inventur zum 31.12. 1992 aufzuklären.

Durch Gegenüberstellung des Wareneinsatzes und Verkaufes ergibt sich lt. BP eine Unterdeckung (Verkaufsunterdeckung) von 23 Stück Sesseln. Ursache für eine Unterdeckung, d.h. die Verkaufsmenge ist kleiner als die Einsatzmenge, kann u.a. auch die Rücklieferung an den Lieferanten oder die Nichtbeachtung kalkulatorischer Abgrenzungsposten sein, wie Eigenver-

brauch oder innerbetriebliche Warenverwendung sowie Warenverluste und außergewöhnliche Verluste infolge Schadensfall. Außergewöhnliche Schadensfälle sind grundsätzlich nachzuweisen.

Zur Einwendung, bei nochmaliger Durchsicht der Unterlagen sei festgestellt worden, dass 11 Sesseln durch Wasserschaden vernichtet worden seien, ist somit auszuführen, dass zwar ein Schadensgutachten durch die Versicherungsgesellschaft nicht vorgelegt werden konnte, dass jedoch eine Bestätigung der Installations- und Reparaturfirma vorgelegt und im Jahresabschluss 1992 entsprechend den Ausführungen eine Versicherungsvergütung bezahlt und ordnungsgemäß verbucht wurde.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach § 167 BAO ist der Schadensfall durch die vorgelegten Unterlagen als nachgewiesen und glaubhaft zu beurteilen. Im vorliegenden Fall erfolgte keine buchhalterische Darstellung des Schadensfalles, daher ist eine Einsatzabgrenzung durchzuführen bzw. ist der Schadensfall beim Wareneinsatz als Abzugspost zu berücksichtigen. Im Jahresabschluss 1992 wurden entsprechend der Einwendung eine Versicherungsvergütung bezahlt und ordnungsgemäß verbucht. Die beschädigten Waren (Verluste) gelangten somit nicht in den Verkauf. Mangels buchhalterischer Berücksichtigung des Schadensfalles ist daher die Einsatzabgrenzung betr 11 Stühle anzuerkennen. Der Einwendung der Bw. ist daher Folge zu geben.

Betreffend die Lieferung an die Fa. WWF Welt Natur Fonds ist auszuführen, dass die Zeugin aussagte, sich an die Bestellung zu erinnern und entsprechend den Angaben der Bw. dieses Ensemble aus zwei verschiedenen Sesselmodellen besteht. Die Sessel sollten entsprechend den Angaben der Bw. auch ausgetauscht werden, warum dieser Austausch nicht erfolgte wisse sie nicht. Ob eine Bezahlung erfolgte, könne nicht angegeben werden, es gibt auf Grund des lange zurückliegenden Sachverhaltes keine Buchhaltungsunterlagen mehr.

Im vorliegenden Fall handelt es sich somit um eine tatsächlich durchgeführte Lieferung, wobei jedoch in der Folge mangels ordnungsmäßiger Erfüllung des Geschäftes eine Abrechnung ebenso nicht erfolgte. Auf Grund des Konkurses der Lieferfirma konnten die betr 4 weiteren Stühle "Hongista" nicht mehr ausgetauscht werden. Der Verkauf von 10 Stühlen wurde daher nicht fakturiert und in der Folge abgelegt, d.h. eine buchhalterische Berücksichtigung erfolgte somit ebenso nicht.

Als glaubhaft gemacht ist ein vermuteter Sachverhalt dann anzusehen, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat. Die Angaben der Bw. sind in

Anbetracht des vorliegenden Sachverhaltes und der Auskunft der Zeugin nicht als unglaubhaft zu beurteilen. Den Einwendungen der Bw. ist daher auch in diesem Punkt Folge zu geben.

Die Schätzungsbefugnis liegt somit dem Grunde nach nicht vor, und ist der Berufung daher insgesamt Folge zu geben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO für die Jahre 1991 bis 1992 werden wie folgt festgestellt:

1991:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S	220.043,--
------------------------------	---	------------

Anteil K. GmbH	S	44.009,--
----------------	---	-----------

(StNr. 100/9977, Finanzamt für den 23. Bezirk)

Anteil K.H.	S	165.032,--
-------------	---	------------

(StNr. 510/2612, Finanzamt für den 23. Bezirk)

Anteil K.B.	S	11.002,--
-------------	---	-----------

(StNr. 700/2570, Finanzamt für den 23. Bezirk)

1992:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S	135.608,--
------------------------------	---	------------

Anteil K. GmbH	S	27.122,--
----------------	---	-----------

(StNr. 100/9977, Finanzamt für den 23. Bezirk)

Anteil K.H.	S	101.706,--
-------------	---	------------

(StNr. 510/2612, Finanzamt für den 23. Bezirk)

Anteil K.B.	S	6.780,--
-------------	---	----------

(StNr. 700/2570, Finanzamt für den 23. Bezirk)

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO für das Jahr 1993 werden wie folgend dargestellt ermittelt und festgestellt:

1993:

Gewinn 1993 lt. Bilanz	S	3.307.967,70
Mehrsteuern UST	S	-3.197,--
Gewerbesteuerrückst.	S	-6.435,--
zzgl. Privatentn. lt. BP	S	22.053,32
Gewinn 1993	S	3.320.389,02
Auflösung IFB 1989	S	-3.394.429,--
SonderBV K.H.	S	-304.647,30
ergibt Einkünfte aus Gewerbebetr.	S	-378.423,28

K. GmbH	S	537.590,98
Auflösung IFB anteilig	S	-636.455,45
	S	0,00
Anteiliger steuerpflichtiger Gewinn	S	-98.884,47

(StNr. 100/9977, Finanzamt für den 23. Bezirk)

K.H.	S	S
		2.648.342,28
Auflösung IFB anteilig	S	-2.598.859,70
Aufwendungen SonderBV	S	-304.647,30
Anteiliger steuerpflichtiger Gewinn	S	-255.164,72

(StNr. 510/2612, Finanzamt für den 23. Bezirk)

K.B.	S	134.475,76
Auflösung IFB anteilig	S	-159.113,85
Aufwendungen SonderBV	S	0,00
Anteiliger steuerpflichtiger Gewinn	S	-24.638,09

(StNr. 700/2570, Finanzamt für den 23. Bezirk)

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, 4. September 2003