

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R 1 und Richter R 2 sowie die fachkundigen Laienrichter Laienrichter 1 und Laienrichter 2 in der Beschwerdesache Bf., ***Bf1-Adr***, vertreten durch Lampert Kanzlei für Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Hauptplatz 14, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 14. Februar 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. Jänner 2017 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. November 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) bietet den **Ankauf und die Verwertung von Gold, Silber, anderen Edelmetallen, Schmuckstücken, Uhren, Münzen und sonstigen Wertgegenständen aus verschiedensten Quellen (Erbschaften, Dachbodenräumungen, etc.)** an. Sie hatte im Beschwerdezeitraum ein Geschäftslokal im Zentrum von Y. Ausdrücklich wurde im Rahmen der Werbemaßnahmen auf die Diskretion sowohl beim An- als auch Verkauf hingewiesen.

Die Bf. hat ihre Gewinne gemäß § 5 EStG zu ermitteln. Sie hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 31. Jänner).

Betriebsprüfung (Bp) und angefochtene Bescheide

Bei der Bf. fand betreffend die **Umsatz- und Körperschaftsteuer 2013 bis 2015** eine Außenprüfung statt. In **Tz 4 des Bp-Berichtes** ist die Hinzurechnung eines **Unsicherheitszuschlages** zu den bisher erklärten Umsätzen und Gewinnen festgehalten. Die Bp begründet die Hinzurechnung mit schwerwiegenden formellen Aufzeichnungsmängeln und

sachlichen Unrichtigkeiten hinsichtlich der Kassenführung. Der Prüfer hatte gravierende Zweifel an der Vollständigkeit der Höhe der erklärten Erlöse.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers. In den **Körperschaftsteuerbescheiden 2013 bis 2015** rechnete es einen Betrag in Höhe von 3% des Wareneinsatzes (2013 € 63.100,00, 2014 € 96.100,00 und 2015 € 81.700,00) als Unsicherheitszuschlag den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzu.

Da branchenbedingt nur ein Teil der Entgelte umsatzsteuerpflichtig sei (zT differenzbesteuerte Umsätze, zT reverse-charge-Umsätze nach der Schrott-Umsatzsteuerverordnung BGBl. II Nr. 129/2007, zT steuerfreie Umsätze), erfasste es in den **Umsatzsteuerbescheiden 2013 bis 2015** 25% des bei der Körperschaftsteuer angesetzten Unsicherheitszuschlages (2013 € 15.775,00, 2014 € 24.025,00 und 2015 € 20.425,00) bei den umsatzsteuerpflichtigen Entgelten (20% USt).

Beschwerde

Die **Beschwerde gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2015** der Bf. richtet sich gegen die Anwendung von Unsicherheitszuschlägen. Die Festsetzung sei sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach rechtswidrig. Es seien mangels schriftlicher Darlegung der Bp im Prüfungsverfahren die Zweifel des Prüfers nicht nachvollziehbar. Im Gespräch habe die Bp das junge Unternehmen auf eine fehlerhafte Kassenführung hingewiesen. Sollten sich die Aufzeichnungsmängel als richtig erweisen, werde die Höhe des Unsicherheitszuschlages bekämpft.

Unter Hinweis auf Ritz, BAO, 2014, Seite 501, verneinte die Bf. die Anwendung eines Sicherheitszuschlages; im Bp-Bericht sei nicht festgehalten, welche Vorgänge nachgewiesenermaßen nicht verbucht worden seien.

Das Unternehmen sei jung. Bei der Kassenkontrolle und der laufenden Buchhaltung seien im Rahmen der Bp und einer Kassennachschau keinerlei Mängel festgestellt worden.

Ein Sicherheitszuschlag in der Höhe von 3 % des Gesamtumsatzes (nicht des Gewinnes!) bedeutet, dass ein zusätzlicher Deckungsbeitrag/Gewinn iHv. € 240.900,00 hätte erwirtschaftet werden müssen. Die Berechnung der Bp sei lebensfremd. Eine solche Gewinnerhöhung entspreche - Anm.: drei Jahre kumuliert - bei einem durchschnittlichen Rohaufschlag (2013 bis 2015) von 6,71 % einem Wareneinsatz von € 3.591.464,00 bzw. einem unrealistischen Mehrumsatz von € 3.832.364,00, bezogen auf die Jahre 2013 bis 2015 (siehe beiliegende Tabelle). (Mehr-Umsatz minus Mehr-Wareneinsatz ergäbe dann den ertragswirksamen Hinzurechnungsbetrag iHv. $3.832.364,00 - 3.591.464,00 = 240.900,00$!).

Folge man der Argumentation der Bp, so wäre dem entsprechend ein Wareneinsatz (Wareneinkauf) in Höhe von € 3.591.464,00 bezogen auf die Jahre 2013 bis 2015, nicht in den

Büchern. Das wären 44,70% des Wareneinkaufes laut Berechnung des Prüfers, was völlig unrealistisch und nicht nachvollziehbar sei. Auch werde eine Hinterziehung bestritten.

Zur Kassenführung halte die Bf. fest:

„• Die Kassa wurde als EXCEL Tabelle geführt und regelmäßig abgestimmt.

• Allen Tageslosungen liegen alle entsprechenden Einzelbelege des jeweiligen Tages zu Grunde und sind somit zu 100% belegt. Tatsache ist allerdings, dass diese Belege nicht nummeriert wurden.

Die Betriebsprüfung hat aus den Buchungszeilen des Journals durch Rückrechnung ein EXCEL-„Kassabuch“ konstruiert und dabei Fehler festgestellt.

Diese EXCEL-„Kassabuch“-Tabelle wurde von uns als Grundlage herangezogen.

Die ehemalige Buchhalterin des ehemaligen Steuerberaters hatte offenbar keine Kenntnis von der Verbuchung eines Kassabuches und hat Belege in das Buchhaltungskonto Kassa gebucht, anstatt diese auf ein Verrechnungskonto für die Geschäftsführerin zu buchen, da diese Beträge nie über die Kassa, sondern bar aus der Geldbörse von der Geschäftsführerin bezahlt wurden.

Von uns wurden nun aus diesem EXCEL „Kassabuch“ alle Buchungen, die zusätzlich zur EXCEL Tabelle gemacht wurden, wieder eliminiert. Das Ergebnis war ein EXCEL - „Kassabuch“, welches der vorgelegten EXCEL Tabelle entsprach.

Der ursprüngliche schwere Vorwurf der Bp, dass die Verbuchungen am Kassakonto die Unrichtigkeit der Kassenführung beweist, konnte somit nach genauer Analyse der Daten komplett entkräftet werden.“

Die Hinzurechnung der Bp stehe in keiner Relation zur vermuteten Fehlerquelle. Vielmehr lasse es die Vermutung zu, dass es sich bei den „Unsicherheitszuschlägen“ zufälligerweise um nahezu jene Beträge handelt, die das Unternehmen als steuerliches Guthaben am Steuerkonto angesammelt habe und welches trotz zweier Anträge auf Rückzahlung (am 07.06.2016 sowie am 04.07.2016) vom Finanzamt bis jetzt nicht ausgezahlt worden sei.

Die Bf. beantragte die Streichung der Sicherheitszuschläge, des Weiteren die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Berechnungsgrundlage der USt (Viertel des Hinzurechnungsbetrages) sei überhöht angesichts des verschwindend kleinen Anteils der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze am Gesamtumsatz (0,00% in 2013, 0,58% in 2014 und 1,24% in 2015).

Beschwerdevorentscheidung (BVE) betreffend USt und KöSt 2013 bis 2015

Nach Schilderung des allgemeinen Verfahrensablaufs und Zitierung von § 131 Abs. 1 BAO, § 131 Abs. 3 BAO, § 163 Abs. 1 und Abs. 2 BAO sowie des § 184 Abs. 1 bis 3 BAO führte das Finanzamt in der **abweisenden BVE** aus:

*„Für Unternehmer, die ihre Gewinne gemäß § 5 EStG ermitteln, gelten die **Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung („GoB“)** iSd § 190 UGB. § 190 Abs. 4 UGB legt fest, dass eine Buchung nicht in einer Weise verändert werden darf, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Daher sind spätere Veränderungen ausschließlich so vorzunehmen, dass sowohl der ursprüngliche Inhalt als auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachvollziehbar sind. Ab dem technischen Buchungszeitpunkt darf eine Buchung bei Verwendung der regulären Anwendungsfunktionalität nur mehr über eine Stornobuchung rückgängig gemacht werden (vgl. dazu auch das Fachgutachten des Fachsenats für Datenverarbeitung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Ordnungsmäßigkeit von IT-Buchführungen, KFS/DV 1).“*

Zur Schätzungsbefugnis dem Grunde nach:

„Im vorliegenden Fall bestehen gravierende formelle Aufzeichnungsmängel sowie sachliche Unrichtigkeiten im Hinblick auf die Kassenführung, durch welche die Vermutung der ordnungsgemäßen Führung iSd § 163 Abs. 1 BAO beseitigt und die Grundlage für eine Schätzung nach § 184 BAO geschaffen wird.“

Zum Wareneinkauf

*„Für den **gesamten Wareneinkauf (Schmuckstücke, Uhren, Münzen, Sammlungsstücke etc.)** wird pro Einkauf eine **DIN A4-Computerrechnung (Ankaufsrechnung)** von der Bf. erstellt. Es wird dafür **keine Fakturierungssoftware** verwendet (sondern vermutlich ein Textprogramm). Die **Ankäufe werden ausschließlich von Privaten und ausschließlich bar** getätigt. Die **Ankaufsrechnungen beinhalten keine fortlaufende Nummer**, sie wurden ab etwa März 2013 in Ringmappen abgelegt. Davor erfolgte die **Ablage in Tagespaketen mit beigefügtem Klopfstreifen inkl. Tagessumme (mit Büroklammer zusammengeheftet)**. Mit diesen Tagespaketen wurden dann Schachteln zur Aufbewahrung befüllt. Die Tagessummen der Ankäufe laut Klopfstreifen wurden in eine mit einem **Tabellenkalkulationsprogramm erstellte Aufzeichnung übernommen** (z.B. „KASSA 2013/2014“). Diese Kassaaufzeichnungen wurden nebst übrigen Belegen in der Finanzbuchhaltung verbucht.*

*Aufgrund der Beschaffenheit des Systems der Erfassung der Wareneinkäufe ist die **Vollständigkeit des Wareneinkaufes (und damit Wareneinsatzes) in keiner Stufe der Aufzeichnungsebene gewährleistet**. Das „Radierverbot“ gem. § 131 Abs. 1 Z 6 BAO wird nicht einmal im Ansatz umgesetzt. Bis zur Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung (hier werden*

Beträge erstmals „fixiert“) könnten Manipulationen unbemerkt und sehr einfach vorgenommen werden, da die Barankaufsrechnungen unnummeriert und die mit einem Tabellenkalkulationsprogramm geführten Kassenaufzeichnungen spurlos änderbar sind.“

Zu den Ausgangsrechnungen

„Ähnlich verhält es sich mit den **Ausgangsrechnungen**, die ebenfalls mit **Textbearbeitungssoftware** erstellt werden. Eine **Nummerierung ist zwar vorhanden, jedoch ist diese in keiner Weise schlüssig und nachvollziehbar** (offenbar gibt es täglich einen eigenen Nummernkreis) und dokumentiert keine Vollständigkeit.

Auch ausgangsseitig wurden im Wirtschaftsjahr **2013 sämtliche Umsätze gegen Barzahlung** getätigt, **Umsätze gegenüber Nicht-Unternehmern wurden nicht erklärt.**

Im Wirtschaftsjahr **2014** gab es **auch Umsätze gegen Bankverrechnung**, dabei handelte es sich aber nur um Umsätze nach § 19 Abs. 1 an die Firma A (in weiterer Folge „Firma A“); alle Umsätze gegenüber Privaten erfolgten wiederum bar.

Im Wirtschaftsjahr **2015** wurden sowohl **Umsätze gegen Bankzahlung als auch gegen Barzahlung** getätigt. Dazu ist anzumerken, dass im Jahr 2015 erstmals Tätigkeiten der Bf. **via Internetshop** entfaltet wurden.“

Zur Differenzbesteuerung - Artikelbezeichnung

„Weiters wurden die iZm der **Differenzbesteuerung** vorgesehenen besonderen **Aufzeichnungspflichten des § 24 Abs. 11 UStG nicht eingehalten**. Demnach muss der Wiederverkäufer - zusätzlich zu den generell bestehenden Aufzeichnungspflichten nach § 18 UStG - für jeden Gegenstand den Verkaufspreis oder den Entnahmewert nach § 4 Abs. 8 lit. a UStG, den Einkaufspreis und die Bemessungsgrundlage aufzeichnen (Einzeldifferenz).

Versteuert der Unternehmer nach der Gesamtdifferenz, so hat er die Einkaufspreise der im Voranmeldungszeitraum bzw. Veranlagungszeitraum eingekauften und die Verkaufspreise der im Voranmeldungszeitraum bzw. Veranlagungszeitraum veräußerten Gegenstände **aufzuzeichnen**. Dies ist gegenständlich **nicht geschehen**. Die Ankaufsrechnungen sind dergestalt, dass größtenteils die erworbenen Artikel nicht näher beschrieben, sondern lediglich undifferenziert als „Bruchmaterial“ bezeichnet werden. In zahlreichen Fällen ist gar keine Artikelbezeichnung vorhanden, sondern steht beim Verkaufsgegenstand bzw. Artikel lediglich „Ankauf“. Überdies fehlen oftmals auch **zum Verkäufer sämtliche Angaben und wird beim Kunden nur „Barankauf“ angegeben**.

Eine **lückenlose Zuordnung** der angekauften Gegenstände zu den verkauften Gegenständen ist folglich **unmöglich**, den Aufzeichnungspflichten iSd einer Einzeldifferenzfassung wurde somit

nicht nachgekommen. Auch eine **Gegenüberstellung von Einkaufs- und Verkaufspreisen iS einer Gesamtdifferenz** erfolgte nicht.

Wenn Aufzeichnungen fehlen oder die Aufzeichnungen für die Differenzbesteuerung nicht ausreichend sind, ist das Finanzamt nach § 184 BAO zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG, 49. Lfg 2016, § 24 Anm. 75/1).

Es steht wohl außer Zweifel, dass ohne entsprechende Aufzeichnungen

- keine exakte Zuordnung der Rechnungen vorgenommen werden kann und
- keine auch nur annähernd richtige Bewertung der (nicht) abgerechneten Leistungen möglich ist.“

Zu den SCHWEREN SACHLICHEN UNRICHTIGKEITEN

Zur DIFFERENZ zwischen KASSA lt. FINANZBUCHHALTUNG zu TATSÄCHLICHEM BARGELDBESTAND und STAND DES VERRECHNUNGSKONTOS

„Zu diesen gravierenden formellen Mängeln treten **schwere sachliche Unrichtigkeiten betreffend die Bargeldbestände** hinzu. Die Bargeldbestände laut Finanzbuchhaltung weichen von den in der Kassaaufzeichnung ermittelten täglichen Bargeldbeständen nicht unbedeutend ab (es wurden Abweichungen von bis zu ca. **EUR 30.000,00** festgestellt). Dieser Umstand war seitens der Bp bei einer Besprechung am 24.10.2016 der steuerlichen Vertretung vorgehalten worden. In einer Stellungnahme per E-Mail vom 08.11.2016 bzw. vom 10.11.2016 wurden die Abweichungen so erklärt, dass im Kassenordner einige quasi „fliegende Belege“, die im Kassabuch nicht erfasst waren, von der vorangegangenen steuerlichen Vertretung als Kassenbelege verbucht worden waren, obwohl es sich um Ausgaben bzw. Einnahmen auf Gesellschafterebene gehandelt hätte. Die **Ausgaben/Einnahmen hätten korrekterweise gegen das Gesellschafterverrechnungskonto verbucht werden müssen.**

Dazu ist auszuführen, dass - selbst wenn die Erklärung vom Verständnis her grundsätzlich nachvollziehbar ist - dennoch keine ordnungsgemäße Aufzeichnung der Bargeldbestände unter Berücksichtigung des körperlichen Bestandes vorliegt. Bei derart hohen Bargeldbeständen von bis zu ca. EUR 262.000,00, wie dies bei der Bf. der Fall war, wäre es für einen ordentlichen Kaufmann selbstverständlich, in regelmäßigen Abständen durch Auszählung des gesamten Bargeldbestandes die Übereinstimmung der Kassaaufzeichnungen mit der Buchführung zu überprüfen und hätten dabei die Abweichungen auffallen müssen. Letztlich sind die in der Finanzbuchhaltung ausgewiesenen Bargeldbestände sachlich unrichtig, sowie auch der **Stand des Verrechnungskontos.**“

04.03.2016, Besprechung und Übergabe Vorhalt

„Es war versucht worden, die vorliegenden formellen und materiellen Mängel im Zuge eines Ergänzungsersuchens aufzuklären. Bei einem Besprechungstermin am 04.03.2016 war in den Geschäftsräumlichkeiten der Bf. der Geschäftsführerin ein schriftlicher Vorhalt übergeben worden, worin u.a. folgende Fragen gestellt bzw. Unterlagen abgefordert wurden:

- Tz. 2 a) Fortlfd., lückenlose u. detaillierte Aufzeichnung/Dokumentation aller Wareneinkäufe (genaue Beschreibung, Gewicht, Fotos mit Querverw.) - zur Erfüllung abgabenrechtlicher Zwecke (auch Erfüllung der Aufz. Bestimmungen iS des Punzierungsgesetzes (§§ 12, 20 Abs. 8)*
- Tz. 2 b) Fortlfd., lückenlose u. detaillierte Aufzeichnung/Dokumentation aller Verkäufe - insbesondere der Bareingänge (unveränderbares Kassabuch oa Aufz.) mit Kassenabstimmung (Abgleich körperl. Kassenstand mit Aufz.-Stand)*
- Tz. 2 d) Sonstige Aufzeichnungen (Auffüll-Listen für Internetkatalog, § 24-Diff.Aufzeichnungen, Grundaufzeichnungen zu Inventuren und eigentlichen Inventur, lfd. Aufzeichnungen über Grundlagen der Wertbemessung hereingenommener Gegenstände. Schätzungs- bzw. Wertgutachten zu div. hereingenommenen Wertgegenständen*
- Tz. 2 f) Hereinnahme von Pfandgegenständen gegen Auszahlung von Beträgen. Verträge/Vereinbarungen - bis wann auslösbar, wann Frist aus, wann verwertbar. Entsprechende lfd. Aufzeichnung dieser Gegenstände (von wem, wann, was, Beschreibung, ev. Bild, Beleg - und wiederum Auslöse - od. aber Verwertung wann, wie, wo...)*
- Tz. 3 Ausgewählte Einkäufe - dazu Verkauf! Ausgewählte Anbote im Internet (Wayback - und Nachvollzug des Ein- und Verkaufs!)*

- Tz. 4 Prospekte - und Hinweise auf erfahrenes TEAM!!! Etc.:*

Kundendienst: Frau A

Das Team steht Ihnen zur Verfügung...

„Wir verkaufen für Sie" - (Vermittlungsumsätze?)

Frau C, Herr B...?

Welche personellen Ressourcen, die bislang nicht aufgrund des Lohnkontos ersichtlich sind, stehen der Firma noch zur Verfügung?“

Vorhaltsbeantwortung vom 07.07.2016

*„Zu Tz. 2 a) und b) des **Vorhaltes** wird im **Beantwortungsschreiben der Bf. vom 07.07.2016** lediglich angeführt, die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten des Punzierungsgesetzes sei nur*

relevant, wenn die Gegenstände weiterverkauft werden. Tatsächlich würde aber nur Bruchmaterial eingekauft. Im Kassabuch würden die Summen der Einkäufe eingetragen.

Tatsächlich gebe es dazu aber für jeden einzelnen Einkauf einen Beleg, sodass die Summen überprüfbar seien. Auch für jeden Verkauf gebe es einen einzelnen Beleg.

Dazu ist auszuführen, dass, wie aus diversen Prospekten hervorgeht, Schmuck, Uhren, Antiquitäten, gesamte Haushaltsauflösungen, Gemälde, Skulpturen u.ä. von der Bf. angekauft werden. Dies ergibt sich weiters aus den Ankaufsrechnungen, aus denen (soweit der angekaufte Gegenstand überhaupt bezeichnet wird) ersichtlich ist, dass auch Gegenstände wie Schmuck, Uhren etc. angekauft werden (vgl. Ankaufsrechnung vom 03.12.2013 – Ankauf Goldring 750 Weißgold - 20,66g mit Diamanten; Ankaufsrechnung vom 20.02.2014 – Ankauf Cartier TANK). Auch im seit 2015 bestehenden Internetshop der Bf. werden insbesondere zahlreiche Schmuckstücke und Uhren zum Verkauf angeboten. Dementsprechend ist wohl anzunehmen, dass nicht selten bei den angekauften Gegenständen auch solche dabei sein dürften, die sofort bzw. nach entsprechender Behandlung (Reinigung, Aufpolierung, kleine Reparaturen) weiterverkauft werden können. Der zu erwartende Erlös wäre dann wesentlich höher als nur der reine Edelmetallwert. Insofern ist die Vorhaltsbeantwortung bezüglich dieser Punkte nicht befriedigend, da bislang weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte, dass es sich bei den angekauften Gegenständen (insbesondere bei den Schmuckstücken) **tatsächlich nur um Bruchmaterial handelt**. Die diesbezüglichen angeforderten Aufzeichnungen bzw. Fotos konnten nicht vorgelegt werden.

Zur Unmöglichkeit der Verprobung des Bruchmaterials

„Für die **Erlöse aus der Einschmelzung von Bruchmaterial** gibt es laut Finanzbuchhaltung nur zwei Kunden, nämlich die Firma A und die Firma B (in weiterer Folge „Firma B“).

Eine **Verprobung dieser Erlöse** aufgrund des eingekauften Bruchmaterials ist aufgrund der oben bereits angeführten Beschaffenheit der Aufzeichnungen (insbesondere der ungenauen und teils komplett fehlenden Angaben zu den angekauften Gegenständen) **unmöglich**.

Hinsichtlich der Beantwortung der Tz. 2 b) (Überprüfbarkeit der Summen) darf auf die bereits thematisierte geringe Aussagekraft des Aufzeichnungssystems verwiesen werden.“

Zum Pfandbuch für Jänner 2014

„Zur Tz. 2 f) des Vorhaltes wurde in der Beantwortung vom 07.07.2016 ein **Pfandbuch für Jänner 2014** vorgelegt. Dazu ist jedoch auszuführen, dass es sich wiederum -nur um eine **Tabellenkalkulationsaufzeichnung** handelt. Weiters -**fehlen entsprechende Angaben über die Verwertung oder Rückgabe der Pfandgegenstände**“.

Zum Internetverkauf und Kommissionsware

„Zur Tz. 3 des Vorhaltes wurde folgendes ausgeführt:

„Internetverkauf: Im Internet wurde **vornehmlich Kommissionsware angeboten**, vereinzelt auch selbstangekaufte Gegenstände. **Das System war nicht darauf eingestellt, den direkten buchhalterischen Zusammenhang zwischen den angebotenen Gegenständen und den Ankaufsbelegen herzustellen, vielmehr wurde beim tatsächlichen Verkauf der entsprechende Verkaufsbeleg mit Differenzbesteuerungsermittlung erstellt.**

Da sich zum damaligen Zeitpunkt das Unternehmen in der Aufbauphase befunden hat und erst Erfahrungen zu sammeln waren, wurde das Internet mit möglichst vielen Grafiken gefüllt. Das sind **Gegenstände im Vermögen des Unternehmens sowie auch wahllose fremde Bilder** nur um das Internetportal entsprechend zu präsentieren. Weiters wurden auch Gegenstände angeboten, von denen sich im Nachhinein erwiesen hat, dass sie über Internet nicht verkäuflich sind.“

Zur Kommissionsware

Die Bf. habe ausgeführt:

„Über die in Kommission genommenen Gegenstände wurden **keine lückenlosen Aufzeichnungen geführt**. Auf diese Aufzeichnungen wurde auch kein besonderer Wert gelegt, da die Verkäufe über eine Standard Software erfolgen, welche die Umsätze lückenlos festhält.“

Diese Ausführungen der Bf. wirken wenig glaubhaft, nicht zuletzt da es weder der **allgemeinen Lebenserfahrung noch den geschäftlichen Gepflogenheiten entspricht, „wahllos fremde“ (wessen?) Gegenstände auf dem Verkaufsportal des eigenen Unternehmens zu präsentieren, ohne dass diese tatsächlich zum Verkauf stünden.**

Weiters ist anzumerken, dass die vom **Unternehmen im Internet mit Foto angebotenen Gegenstände auch mittels Aufnahme in den Warenkorb online vom Kunden bestellt werden hätten können**. Auch war aus den bisher vorgelegten Unterlagen **nicht ersichtlich, dass es überhaupt Kommissionsgeschäfte gab.**

Kommissionsgeschäfte müssten nach außen hin als solche erkennbar sein. Weder der Internetseite (siehe Warenkorb) noch den Einkaufs- bzw. Verkaufsbelegen ist in irgendeiner Weise zu entnehmen, dass es sich um Kommissionsware handelt. Diese Geschäfte wären **jedenfalls getrennt aufzuzeichnen und in der Inventur gesondert auszuweisen gewesen und hätten nicht bilanziert werden dürfen.** Es ist daher davon auszugehen, dass **auf der Internetplattform sehr wohl auch Gegenstände der Bf. angeboten und verkauft wurden, bei welchen es sich nicht um Bruchgold gehandelt hat.**

Überdies konnte seitens der Abgabenbehörde nicht überprüft werden, ob die Funktionsweise der Internetverkaufsplattform und von ihr übernommene Dokumentationsfunktionen Vollständigkeit gewährleisten können, bzw. ob eine Sicherung der einmal aufgezeichneten Inhalte gegen Löschung, Veränderung u.ä. gewährleistet ist. Eine Protokollierung aller Geschäftsvorfälle und ihrer eventuellen Änderungen erfolgt angeblich nicht.“

Zu Prospekten

*„Zur Tz. 4 (**Prospekte**) wurde ausgeführt, dass **sämtliche Namen und Bilder zugekauft** sind und mit der Realität nichts zu tun haben. Sie seien somit reine Werbemaßnahmen. Bilder und Namen der Geschäftsführung würden bewusst nicht ins Netz gestellt. Eine Frau Frau A habe es nie gegeben. Auch gebe es keine weiteren (freien) Mitarbeiter des Unternehmens.*

*Die bestehenden begründeten Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen, die sich aus den schwerwiegenden formellen wie auch materiellen Aufzeichnungsmängeln ergeben (vgl. § 184 Abs. 3 BAO), konnten durch die Vorhaltsbeantwortung nicht aus dem Weg geräumt werden, sondern haben sich die diesbezüglichen Bedenken verdichtet. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung des **in keiner Weise manipulationssicheren Aufzeichnungssystems der Wareneinkäufe und Erlöse** (keine bzw. nicht nachvollziehbare Nummerierung der Belege, leichte Veränderbarkeit durch Erfassung in einem Tabellenkalkulationsprogramm, keine Umsetzung des „Radierverbotes“), das **keinesfalls die gesetzlichen Vermutung sachlicher Richtigkeit** vermitteln kann, bestehen in beträchtlichem Ausmaß Unsicherheiten hinsichtlich der Vollständigkeit der aufgezeichneten Einkäufe und Erlöse. Wenngleich die fehlerhafte Verbuchung einiger Belege durch den vorangegangenen steuerlichen Vertreter für die Differenzen zwischen Kassabuch und Kassakonto der Buchhaltung verantwortlich gemacht wird, ändert dies nichts am Umstand, dass **die unrichtigen Kassastände offenbar niemandem aufgefallen sind bzw. gar nicht überprüft wurden. Zumindest am Jahresende bei Bilanzerstellung bzw. bei Unterfertigung der Bilanz durch die Geschäftsführerin hätten die Abweichungen auffallen müssen.** Gerade bei derartig hohen Kassenbeständen hätten bei Übung der kaufmännischen Vorsicht regelmäßig Kassenabstimmungen erfolgen müssen, wozu auch **Geldzähllisten** notwendig gewesen wären.*

Unterlagen über Kassenabstimmungen wurden jedoch nicht vorgelegt.

*Auch konnten - trotz Vorhaltes - **weitere Grundaufzeichnungen iSd § 131 BAO nicht vorgelegt werden**, wie etwa ein Wareneingangsbuch oder ein Datenverarbeitungsprotokoll betreffend den Internetshop.*

*Zudem agiert die Bf. in einem Bereich, in dem das **steuerliche Ausfallsrisiko besonders hoch ist**. Dies, da in zahlreichen Werbemaßnahmen (Prospekten, Internetauftritten, Zeitungsinseraten, etc.) auf **äußerste Diskretion bei der Geschäftsabwicklung hingewiesen***

wird und folglich die **diesbezügliche Nachvollziehbarkeit in geringerem Maße gegeben ist**. Auch handelt es sich bei den Geschäftspartnern der Bf. fast **ausschließlich um Privatpersonen** (lediglich zwei Kunden der Bf. sind Unternehmer), **Einkäufe werden nur von Privaten getätigt** und wird **der gesamte Wareneinkauf bar abgewickelt**.

Umso mehr wäre es durch das Gebot kaufmännischer Vorsicht und unter Einhaltung der angemessenen Sorgfalt geboten gewesen, die Aufzeichnungen und das Belegwesen so zu gestalten, dass deren Vollständigkeit und Richtigkeit gegenüber der Abgabenbehörde nachvollziehbar und möglichst zweifelsfrei dokumentiert werden.

Nicht zuletzt aufgrund der **nicht aussagekräftigen Ankaufsrechnungen**, die teilweise nicht einmal im Ansatz eine Beschreibung des gekauften Gegenstandes enthalten, ist überdies eine **Zuordnung von Warenein- zu Warenausgängen gänzlich unmöglich**. Es konnten folglich die **Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden**, weshalb insgesamt die Voraussetzungen für eine Schätzung nach § 184 BAO zweifelsfrei vorlagen.“

Zur Schätzungsmethode und Höhe der Schätzung

„Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. VwGH 18.07.2001, 98/13/0061). Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 25.06.1998, 97/15/0218). Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung (vgl. VwGH 26.11.1996, 92/14/0212).

Die Schätzungsmethode eines Unsicherheitszuschlages kommt immer dann in Betracht, wenn es nach den Umständen des Einzelfalles nicht wahrscheinlich ist, dass die vorrangig angestellten Ermittlungen sämtliche steuerlich relevanten Vorgänge ans Tageslicht gebracht haben. Dies ist insbesondere der Fall bei mangelhaften Aufzeichnungen (vgl. VwGH 24.02.2004, 99/14/0247; UFS 07.03.2012, RV/0171-G/08).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, den Einnahmenverkürzungen oder den Umsätzen orientieren (vgl. z.B. VwGH 18.2.1999, 96/15/0050, und 25.10.2006, 2004/15/0065).

Im gegenständlichen Fall liegen die bereits genannten gravierenden Mängel hinsichtlich der Aufzeichnungen vor, bei denen es sich keinesfalls nur um unbedeutende Mängel oder um solche lediglich formeller Natur handelt. Vielmehr ließen sie begründeten Anlass zum Zweifel

an den erklärten Beträgen, deren Nachvollzug auch nicht möglich war, aufkommen. Um diese groben Unsicherheiten auszugleichen, war die **Verhängung eines Unsicherheitszuschlages** notwendig.

Wenn die Bf. auf Seite 4 der Beschwerde vermeint, ein Sicherheitszuschlag sei nur möglich, wenn nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge vorliegen, ist dazu zum einen nochmals auf die Unrichtigkeiten betreffend die buchhalterische Erfassung der Kassastände hinzuweisen.

Zum anderen ist auf das **BFG-Erkenntnis vom 02.12.2016, RV/3100349/2012**, zu verweisen, in dem festgehalten wurde, dass anlässlich einer Prüfung bei der Bf. konkrete Nichterfassungen von Erlösen nicht festgestellt wurden, ein Sicherheitszuschlag jedoch dennoch für zulässig erachtet wurde. Begründend wurde vom BFG ausgeführt:

„Liegen formelle Mängel der Bücher und Aufzeichnungen vor, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, bedarf es keines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen. In diesem Fall obliegt es dem Abgabepflichtigen die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 6.7.2006, 2006/15/0183; 28.1.2015, 2010/13/0012; Fischerlehner, Abgabenverfahren² (2016) § 184 Anm 5).“

Auch im gegenständlichen Fall ist daher die Verhängung eines (Un-)Sicherheitszuschlages zulässig und stellt aus Sicht des Finanzamtes die einzig adäquate Schätzungsmethode dar. Dies, da im gegenständlichen Fall mangels Vorliegens der entsprechenden Grundaufzeichnungen keine geeigneten Kalkulationsgrundlagen für die zweifellos gebotene Schätzung zu gewinnen sind.

Sicherheitszuschläge sind **pauschale Größen und umfassen daher auch den mit den Erlösen verbundenen Aufwand wie Wareneinsatz samt Vorsteuer**. Die mit der Schätzung verbundenen - und naturgemäß zum Wesen einer Schätzung gehörenden - Unsicherheiten hat jeder Steuerpflichtige, der zur Schätzung Anlass gibt, auf sich zu nehmen.

Der Sicherheitszuschlag hat keinen Strafcharakter. Seine Höhe richtet sich nach den Besonderheiten des Falles, d.h., nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises. Sicherheitszuschläge können sich an verschiedenen Größen, etwa an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder an den Umsätzen orientieren (vgl. Ritz, BAO⁵, § 184, Tz 18 mit Judikaturhinweisen).

Gegenständlich **orientiert sich der Zuschlag am erklärten Wareneinsatz**. Dies, da es sich dabei gerade um den Bereich handelt, bei dem die größten Unsicherheiten bestehen (lediglich Barzahlungen und Ankäufe von Privatkunden, keine Nummerierung der Belege,

Nichteinhaltung des „Radierverbotes“, kein Wareneingangsbuch, etc.). Zur Höhe des Zuschlages von **3% des erklärten Wareneinsatzes** ist auszuführen, dass dieser Prozentsatz schon sehr niedrig gegriffen ist angesichts der gravierenden Aufzeichnungsmängel der Bf. und ein solcher Prozentsatz auch mindestens angemessen erscheint, um die bestehenden groben Unsicherheiten abzudecken.

Die gewählten 3% für den Zuschlag sind bereits im unteren Bereich einer gewählten Skala von 1-10 angesiedelt, was angesichts der aufgezeigten gravierenden Mängel sicherlich nicht überhöht, sondern viel eher noch niedrig gegriffen ist. Überdies ist darauf hinzuweisen, dass der ständigen Rechtsprechung hinsichtlich der Höhe von Sicherheitszuschlägen eine **Bandbreite von bis zu 30% je nach gewählter Bemessungsgrundlage** zu entnehmen ist, wohingegen sich ein Zuschlag von nur 3% sehr gering ausnimmt. Der einheitliche Prozentsatz für alle drei Jahre ist dadurch gerechtfertigt, dass **über den gesamten Zeitraum dieselbe Qualität von Mängeln gegeben war**.

Den Berechnungen in der Beschwerde auf den Seiten 4 und 5 kann hingegen nicht gefolgt werden, da gegenständlich **gerade keine Schätzung aufgrund der Kalkulationsdifferenz, sondern eine Rohgewinnzurechnung vorgenommen** wurde. Die Vergleichswerte laut Beschwerde haben daher keine Relevanz, da es sich bei der gegenständlichen Schätzung um eine **Gewinnzuschätzung und keine Erlösschätzung** handelt.

Wenig aussagekräftig ist auch die Berechnung der Bf. anhand eines Rohaufschlages von 6,71%, der sich aus der Gegenüberstellung von Wareneinsatz und Erlösen ergeben soll, da das Finanzamt ja gerade davon ausgeht, dass der angegebene Wareneinsatz nicht korrekt ist.

Wie bereits angeführt, ist aufgrund zahlreicher Umstände (Werbeauftritt, Internetshop, Ankaufsrechnungen) weiters nicht davon auszugehen, dass tatsächlich nur „Bruchmaterial“ von der Bf. weiterverkauft wird. Viel eher ist davon auszugehen, dass **einzelne Schmuckstücke, Uhren etc. nicht eingeschmolzen sondern als solche weiterverkauft werden, wobei Aufschläge von rund 50% und mehr** durchaus denkbar sind. Dies auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die (ausschließlich privaten) Verkäufer idR möglichst rasch zu Bargeld kommen wollen (schließlich erfolgen sämtliche Einkäufe bar) und idR wohl auch nicht über entsprechendes Bewertungswissen verfügen. Wurden nicht alle Erlöse erfasst (wovon aufgrund der Aufzeichnungsmängel und der „durchlässigen“ Gestaltung des gesamten Aufzeichnungssystems ausgegangen werden muss), handelt es sich **mit hoher Wahrscheinlichkeit um solche, die umsatzsteuerlich relevant sind (d.h. differenzbesteuert oder USt-pflichtig) und bei denen ein hoher Rohgewinn erzielt werden konnte**.

Selbst wenn man sich auf die von der Bf. skizzierte Berechnungsmethode einließe, wäre das dort dargestellte Ergebnis folglich durchaus nicht abwegig sondern erzielbar.

*Entsprechend ist aus Sicht des Finanzamtes auch die Hinzurechnung von **einem Viertel der zwanzigprozentigen USt durchaus lebensnah und angemessen**, während die Bf. auf Seite 3 der Beschwerde ihren Berechnungen nur die bisher erklärten Umsätze zugrunde legt, von deren Unvollständigkeit ja gerade ausgegangen wird.*

Die Schätzung erfolgte aus Sicht des Finanzamtes daher sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu Recht und war die Beschwerde folglich abzuweisen.“

VORLAGEANTRAG

Im **Vorlageantrag** hielt die Bf. den Ausführungen des Finanzamtes entgegen, dass sie 2013 0,00%, 2014 0,58% und 2015 1,24% umsatzsteuerpflichtige Umsätze getätigt habe. Eine Schaustellung sei nicht erfolgt und 2015 sei erst ein Onlineshop gegründet worden. Da sie zuvor über keinen Onlineshop verfügte, sei eine Hinzurechnung von 25% schlichtweg **lebensfremd**.

Sie ersuche daher, **zu beurteilen**, ob überhaupt oder wie **schwerwiegend etwaige Verstöße gegen die GoB** gewesen seien.

Der Hinweis des Finanzamtes auf **§ 126 (2) BAO** sei nichtzutreffend, da er sich **auf E/A-Rechner** beziehe.

Zum zitierten **Fachgutachten KFS/DV 1** und dem Hinweis, „dass eine Buchung nicht in einer Weise verändert werden darf, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist“, merkte die Bf. an, dass sich dieses Fachgutachten auf Buchhaltungen beziehe, die mit Hilfe eines Computersystems erstellt werden. Aus den Prüfungsfeststellungen sei nicht zu entnehmen, dass das Buchhaltungssystem des Steuerberaters nicht den Grundsätzen der ordnungsgemäße Buchführung entspreche (Vorlageantrag Pkt. 3).

In Pkt. 4. (zur Schätzungsbefugnis dem Grunde nach) führte die Bf. aus, dass alle Barein- und Barausgänge täglich auf einzelnen Belegen festgehalten worden seien. Pro Wareneinkauf sei eine DIN A4-Computerrechnung erstellt worden. Es sei zwar **keine Fakturierungssoftware** verwendet worden, es habe hierfür aber auch **keine gesetzliche Anordnung** bestanden. Die Belege hätten sich vollständig geordnet in der Belegsammlung befunden, seien täglich addiert und seien die Tagessummen in ein Tagesprotokoll (Kassenaufzeichnungen) eingetragen worden.

Richtig sei, dass diese **losen Blätter nicht fortlaufend nummeriert** worden seien. Aus Sicht der steuerlichen Vertretung habe wohl der einzige Fehler darin bestanden, dass **die einzelnen Dokumente des Tages eben nicht fortlaufend nummeriert** worden seien. Jedoch könne eine Verpflichtung zu dieser **Vorgangsweise dem Gesetzestext der BAO für den Zeitraum 2013 bis 2015 nicht entnommen** werden.

Da die Kassenaufzeichnungen gemeinsam mit allen anderen Buchhaltungsunterlagen periodisch zum Steuerberater zur Verbuchung (Fixierung) gebracht worden seien, sei eine **nachträgliche Manipulationsmöglichkeit** ausgeschlossen gewesen.

Das Unternehmen sei bekanntlich neu gegründet worden. Die Geschäftsführerin sei erstmals in dieser Branche tätig und sei weder in Kenntnis und auch nicht in der Annahme, dass ihre Vorgangsweise nicht ordnungsgemäß sei. Selbst die ehemalige Steuerberaterin habe niemals auf einen diesbezüglichen Mangel hingewiesen.

Bar-Umsätze gegenüber Nichtunternehmern habe es nicht gegeben, daher seien solche nicht erklärt.

Zur **Artikelbezeichnung** sei zu sagen, dass Bruchmaterial eben Bruchmaterial sei, also edelmetallhaltige Ware, die dem Recycling zugeführt werde und daher nicht näher spezifizierbar sei. Selbst Fotos könnten hier keinen näheren Aufschluss geben. Oder sollte der Steuerpflichtige verpflichtet werden, mit Spezialkameras Schrott zu fotografieren?

Es sei zwar richtig, dass die Mitarbeiterin/Buchhalterin der steuerlichen Vertretung Kassenaufzeichnungen insofern **falsch verbucht** habe, als sie einfach bare Belege, die auf das Verrechnungskonto der Geschäftsführerin gebucht hätten werden müssen, ebenfalls am Kassakonto gebucht habe. **Dieser Fehler ändere nichts an der Richtigkeit des Kassenprotokolls und habe aufgeklärt werden können.**

In regelmäßigen Abständen sei die Übereinstimmung der Kassaaufzeichnungen mit dem Bargeldbestand durch Auszählung des gesamten Bargeldbestandes erfolgt. Eine zusätzliche Überprüfung, ob die Kassaaufzeichnungen auch richtig verbucht worden seien, käme nur im Rahmen einer generellen Überprüfung der Qualität der Buchhaltung in Frage. Dies wäre die typische Aufgabe für einen Wirtschaftsprüfer. Aufträge dieser Art würden in der Praxis bei KMU's nicht erteilt, da diese davon ausgehen, dass ihr Steuerberater /Buchhalter die Bücher richtig führe. Selbst bei **Unterfertigung der Bilanz** müssten etwaige Differenzen nicht auffallen, da der **Unterfertigungszeitpunkt Monate nach dem Bilanzstichtag** liege.

Da das Unternehmen zur Buchführung verpflichtet ist, sei es gemäß **§ 127 (2a) von der Führung eines Wareneingangsbuches befreit.**

Die **Diskretion** sei branchenüblich, der diesbezügliche Vorhalt daher nicht nachvollziehbar. Überdies könne Diskretion allein deshalb nicht vorgeworfen werden, da Finanzdienstleister aufgrund der gesetzlichen Vorschriften zur Diskretion verpflichtet seien.

Die Bf. habe 2013 bis 2015 per Saldo ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) von € 96.762,00 erzielt. Die Zuschätzung von 3% vom Wareneinsatz entspreche einer **Zuschätzung von 250% vom EGT**. Eine Skala von 1-10 würde übrigens bedeuten, dass die Bf.

bei einer Prüfung in jedem Fall eine Last tragen müsse und die zugunsten der Bf. bestehenden Umstände von vornherein ausgeschlossen würden.

Die Bf. beehrte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

ERÖRTERUNGSTERMIN (ET) und MÜNDLICHE VERHANDLUNG (MV)

Es wurde ein Erörterungstermin und eine mündliche Verhandlung abgehalten. In der mündlichen Verhandlung vertrat neben der steuerlichen Vertretung auch RA Mag. Posawetz von der Kanzlei Popp die Bf. Es hat sich Folgendes - zusammengefasst festgehalten - ergeben:

Der Angestellte wollte festgehalten haben, „dass der Prüfer zu Beginn der Prüfung gesagt hat, dass sie aufgrund eines Vorzeichenfehlers Geld vom Finanzamt bekommen würden, darüber habe ich mich gefreut. Der Prüfer hat dann gesagt, dass es „dubios“ sei, dass hier Geschäfte im Alleingang abgewickelt werden. Die Geschäftsführerin hat mit dem Prüfer in der weiteren Folge nicht mehr sprechen wollen. Die Diskretion ist in unserem Geschäft einfach erforderlich.“

Zum Geschäftsfeld und zu den Waren

Laut Angestelltem der Bf. war das Geschäftsfeld im Beschwerdezeitraum zum Großteil der Ankauf von Alt- und Bruchgold und sei es dies noch heute. Ab 2015 würden im Onlineshop Schmuck, Münzen, Uhren und edelmetallhaltige Kleinteile angeboten, aber keine Möbel. Leute würden zum Beispiel Ererbtes anbieten, dies seien Dinge, die über Jahrzehnte oft zu Hause gelegen sind. Über Vorhalt, dass auf der Onlineseite auch eine Lampe zu finden gewesen sei, teilte der Angestellte mit, dass sie hin und wieder auch einzelne andere Gegenstände angeboten hätten, einmal sei ein Füllhalter dabei gewesen (ET).

RA Mag. Posawetz wies in der mündlichen Verhandlung nach Schilderung der Gepflogenheiten in der Branche und bei der Bf. nochmals darauf hin, dass es beim Geschäft der Bf. keine andere Möglichkeit als den Ankauf in Bar gebe. Es gebe eben nur zwei Betriebe als Abnehmer, die das Einschmelzen machen. Hier liege ein reines Materialgeschäft vor. Schmuckstücke und sonstige Wertgegenstände würden sehr selten angekauft.

Der Angestellte gab sodann in der mündlichen Verhandlung an, dass sie im Beschwerdezeitraum keinen Füllhalter verkauft hätten. Wenn er anlässlich des Erörterungstermins gesagt habe, dass ein Füllhalter dabei war, dann habe er damit gemeint, dass ein solcher auf der Internet-Seite war. Sie hätten lediglich Füllfedern eingekauft, weil diese edelmetallhaltig sind.

Der Angestellte legte zu der anlässlich des Erörterungstermins vom Finanzamt ins Treffen geführten Lampe Auszüge aus der für 2015 rekonstruierten Internetseite der Bf. vor (Beilage A zum Erkenntnis (Blätter 1 bis 6)). Man könne auf der Internetseite der Bf. die Lampe anklicken,

dann folge das größere Bild (Blatt 2), man könne die Lampe dann noch in den Warenkorb geben, aber nicht bestellen, weil es ja keine gebe. Man könne die Lampe aber auf Seiten von anderen Internetanbietern bestellen. Die Seiten sollen zeigen, dass die Bf. zugekaufte Bilder gehabt hätte.

Dem hielt das Finanzamt entgegen, dass bei historischen Internetseiten ein Einkauf schon technisch nie mehr möglich sei. Die Vorlage der Unterlagen heiße nicht, dass es die Lampe nicht gegeben habe (MV).

Zu den Abläufen beim Ankauf

Die Geschäftsführerin war die Punzierungsbeauftragte nach dem Punzierungsgesetz, „*das aber nicht für das Bruchgold, sondern nur für die verkauften Schmuckstücke gelte.*“

Der Angestellte schilderte die **Abläufe beim Ankauf** wie folgt:

„Den An- und Verkauf haben nur die Geschäftsführerin und ich gemacht. Die An- und Verkaufsrechnungen haben auch wir zwei gefertigt, beim Onlineshop läuft die Ausstellung der Rechnung automatisch.

Seit 2012 sind die Geschäftsführerin und ich im Ankauf tätig, wir haben dann noch eine Angestellte für das Büro bzw. den Empfang.

Im Beschwerdezeitraum haben wir die Ankaufsbelege tageweise gesammelt und dem Steuerberater übergeben. Die Geschäftsführerin und ich haben auch die Kasse gemacht.“ (ET).

„Wir sortieren die Gegenstände nach Legierung und wiegen sie. Es sind auch Gegenstände dabei, die als „Ring“ oder „Uhr“ weiter zu verkaufen sind, in diesem Fall wird der Preis gezahlt, den der Gegenstand kostet. Es wird nicht nur der Preis für das reine Edelmetall gezahlt. Es bewegt sich bei den angebotenen Stücken im Promillebereich, es werden nur sehr wenige Stücke angeboten. Zu Beginn bzw. im Beschwerdezeitraum waren dies sehr wenige Teile. Wir hatten damals auch noch nicht die Erfahrung, weil wir alle aus verschiedenen Bereichen kommen. Es war so die Idee, auch Uhren oder Schmuck neben dem Bruchgold zu verkaufen. Ende 2014 ist die Idee zum Onlineshop gereift, die Kunden haben uns oft gefragt, was sie mit dem noch brauchbaren Schmuck machen sollen. Ab 2015 bieten wir die Gegenstände im Onlineshop gegen eine Kommissionsgebühr an.

Wenn der Prüfer meinte, dass aus den angebotenen Gegenständen ein Teil mit einem höheren Aufschlag verkauft werden könnte, ist Folgendes zu sagen:

Das ist ein logistisches Problem. Man kauft zum Beispiel eine Kette um € 100 (reiner Edelmetallwert) ein, und muss diese Kette dann verkaufen, dann muss man sie anbieten, polieren, vielleicht auch löten und es muss diese Kette auch jemand wollen. Es gibt einem auch

keiner eine Garantie, dass in einem zum Beispiel vier bis sieben Monate späteren Verkaufszeitpunkt der Goldpreis auch noch so hoch ist, sodass man die Kette um zum Beispiel € 150 verkaufen kann. Das Problem ist auch, dass die Kunden ein größeres Sortiment zur Auswahl haben wollen und dass können wir auch logistisch nicht bieten. Wir sind ein reiner Bürobetrieb, haben keine Auslagen und keine Verkaufsflächen. Wir sind im xx Stock (auch im Beschwerdezeitraum), da kann auch keiner zufällig vorbeikommen.

Um den Edelmetallwert festzustellen muss man die Kette auch zerschneiden, eine Probe nehmen und dann müsste man sie zum Löten geben und wieder anbieten.“

Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass ein logistisches Problem bestehe. In Y wisse man, bei welchen Schmuckhändlern man z. B. Diamanten bekomme. Bei der Bf. komme aber ein gemischtes Sortiment zusammen.

Der Angestellte führte auch noch finanzielle Gründe ins Treffen, die gegen den Verkauf von Schmuck und Wertgegenständen sprechen würden (ET und MV).

Den **Ablauf mit den im Onlineshop angebotenen Gegenständen** schilderte der Angestellte wie folgt:

„Es wollte zB ein Kunde eine Rolex verkaufen. Ich habe dann nachgeschaut, was diese kosten, habe sie um zB € 5.000 auf Kommission hereingenommen und um zB € 5.500 über den Onlineshop verkauft. Wenn es so funktioniert hat, dann hat es geklappt. Es war aber nicht einfach, weil der Kunde selbst nur einen Mausklick von den Plattformen entfernt war und er wusste, um welchen Preis die Uhren gehandelt werden. Neben der Kommissionsware hatten wir auch eigene angekaufte Ware.

Die Entscheidung, ob ich einen eigenen Ankauf mache oder die Ware nur auf Kommission annehme, war davon abhängig, ob es für mich realistisch war, diesen Preis zu bekommen.

Das Geschäftsfeld ist in all den Jahren im Wesentlichen gleichgeblieben, wir haben nur jetzt beschlossen, den Onlinehandel zu beenden. Es war immer eine Mischung, Hauptfeld ist der Altgoldankauf. Die Kommissionswaren hat es zur Zeit des Onlinehandels gegeben, aber auch schon vorher in sehr geringem Ausmaß.“

Der steuerliche Vertreter gab an, dass in der Buchhaltung/Bilanz die Kommissionsgeschäfte ersichtlich sein müssten, sie seien getrennt verbucht. Die diese Angaben dokumentierenden Unterlagen wurden auch nach dem Erörterungstermin nicht vorgelegt.

Die Amtsvertreterin verwies auf die Ausführungen zur Kommissionsware in der Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 07.07.2016, siehe auch Bescheid Begründung zur BVE Seite 6 (ET).

Zur Wertfeststellung

Der Angestellte gab an: „Die Wertfeststellung der Gegenstände und des Altgolds haben die Geschäftsführerin und ich vorgenommen. Weder sie noch ich hatten eine entsprechende Fachkenntnis. Es ist ein normales Handelsgewerbe, für dieses brauchen Sie keine besonderen Vorkenntnisse. Sie benötigen nur den Säurekasten, damit man die Materialprüfung machen kann.

Ich zerschneide die Ware, denn es kann auch sein, dass zB unter einer augenscheinlichen Goldkette sich eine vergoldete Silberkette befindet. Um eine genaue Feststellung machen zu können macht man zB von dem Ring einen Abrieb am Schieferstein und streicht mit der Säure über diesen Goldstrich. Bleibt er bestehen, ist Gold drin. Verschwindet er, ist das Stück nicht edelmetallhaltig. Diese Prüfung erfolgt unabhängig davon, ob es eine Punzierung hat oder nicht.

Über Vorhalt, ob dies auch bei „besonderen“ Stücken erfolgt, gebe ich an, dass ich zur Prüfung immer ein Zerschneiden machen muss. Manchmal will das der Kunde dann auch nicht, weil es für ihn ein emotional behaftetes Stück sein könnte. Ich kann ohne Prüfung aber die Ware nicht übernehmen.

Wenn Kunden mit Gegenständen gekommen sind, die für uns nicht schätzbar waren, haben wir die Ware auch zurückgegeben und nicht zerschnitten. Ich habe Kunden auch zB ans Dorotheum verwiesen (ET).

Zur Prüfung der Eigentumsverhältnisse

Der Angestellte führte aus: „Über Vorhalt, dass aufgrund einer Rechnung mit dem Kunden „Barverkauf“ ich bzw. die Bf. in dem Verdacht kommen könnte, Hehlerware zu verkaufen, führe ich an, dass ich mich natürlich über die Eigentumsverhältnisse vergewissern muss. Es muss ein plausibler Nachweis vorhanden sein. Wenn zB jemand mit sieben verschiedenen großen Ringen kommt und erklärt, diese seien seine, dann könne dies nicht stimmen, wenn die Ringgröße nicht passt. Gibt er eine Schenkung an, so kann es auch bei unterschiedlichen Größen eine plausible Erklärung sein. Weiters gibt es eine Fahndungsliste des BMI, in der ausgeschriebene Exponate veröffentlicht sind.“ (ET)

Zu den fiktiven Namen und Bildern sowie dem „Sachverständigen“-Logo auf Pospekten

Der Angestellte gab hierzu an: „Über Vorhalt, fiktive Bilder und Personen auf der Online-Seite angeführt zu haben, gebe ich an, dass wir am Anfang die Seite befüllen mussten, wir haben eben „wahllos fremde Bilder“ genommen. Wenn man nur über zB fünf Gegenstände verfügt, wird es nicht reichen, deshalb haben wir auch Bilder von anderen Gegenständen genommen.

„Frau A“ ist unser Internetpseudonym, Herr B war damals Werbefachmann beim „Magazin 1“ und Frau C war Werbeberaterin bei der „Zeitung 1“. Herr D gehört zur Firma D und ich verweise Kunden dorthin, die zB bestimmte alte Münzen haben.“ (ET)

„Über Vorhalt, dass die Bf. darauf hingewiesen hat, über Sachverständige zu verfügen, gebe ich an, dass wir im Haus zB die Firma D und dort Herrn D haben, der ein gerichtlich beeideter Sachverständiger für Münzen ist. Weiters gab es auch bei der Bank 1 einen gerichtlich beeideten Sachverständigen für Münzen.

Jeder, der im Ankauf in einem Pfandhaus arbeitet, ist aufgrund seiner Tätigkeit ein Sachverständiger, aber kein gerichtlich beeideter Sachverständiger.“ (ET).

Zum Flyer (Beilage B zum Erkenntnis) gab der Angestellte über Befragen an, dass dieser 2012 gemacht worden sei. Das X-Symbol sei dem X-Werbeverband vorbehalten und daher habe die Bf. diesen Flyer nicht aufgelegt. Das sei zum Start des Geschäftes gewesen, damit auch Leute kommen. Das SV(Gerichtssachverständigen)-Logo sei richtig, er verwies auf den Angestellten der Firma D im Haus.

Zu den Abnehmern der Ware

Angestellter: „Die Firma A war die Hauptabnehmerin, sie hat den Verkaufspreis in einem Intervall von ein bis drei Tagen oder auch einmal einer Woche ins Geschäft gebracht. Es gibt zu diesem Vorgang die Verkaufsrechnungen. Man hat mit der Firma A eine bestimmte Goldmenge und den Preis fixiert, die Firma A hat das Geld gebracht und das Gold mitgenommen. Ob zeitgleich eine Fakturierung oder erst nach der Prüfung der Firma A kann ich heute nicht mehr sagen. Die Firma A hat den gesamten Bruch bekommen.

Bruch- und Schmelzgold wird eingeschmolzen. Bruchgold ist sowohl der Schmuck als auch das Zahngold, jegliches Edelmetall, außer zB eine goldene Rolex.

Die Firma B bekam gemischte Legierungen, die zB in Zahngold enthalten sind. Die Firma B machte eine Mehrstoffanalyse. Sie hat die Verkaufspreise überwiesen. Sie hat in deutlich selteneren Intervallen als die Firma A die Ware abgenommen.

Zahngold bekommen wir nur in sehr geringer Menge. Wir zahlen dafür einen Mischsatz, weil es sehr viele verschiedene Legierungen mit unterschiedlichen Bestandteilen gibt. Für eine genaue Bestimmung müsste eine kostenpflichtige Mehrstoffanalyse durchgeführt werden.

Bei Bruchgold erfolgt die Ermittlung des Auszahlungsbetrages nach dem Gewicht, der Legierung und dem Tageskurs. Wenn zB eine Kette gebracht wird, wird der Verschluss gerieben und wenn der Goldgehalt laut Punzierung drin ist, erfolgt die Bezahlung nach Gewicht mit dem Tagespreis.“ (ET)

Zu den Angaben in den Ankaufsrechnungen

Angestellter: „Über Vorhalt, dass aus den Ankaufsrechnungen nicht ersichtlich ist, ob es sich um den Ankauf von Zahngold oder aber einer Kette oder eines Rings handelt, führe ich aus, dass dies völlig egal ist. Es geht immer nur um den reinen Edelmetallgehalt, egal ob er von einer Kette oder einem Zahn stammt.“

Über Vorhalt, dass es in den Ankaufsrechnungen keine Gewichtsangaben gibt oder auch keine Angabe über den Goldgehalt, gebe ich an, dass dies für den Kunden nicht relevant ist, er hat das Gewicht und den Tagespreis am Schirm im Büro gesehen. Auf der Rechnung wird dann nur mehr der Preis ausgewiesen, der an den Kunden gezahlt wird. Es wird sicher auch nur so in anderen Pfandhäusern gehandhabt werden, die Ausweisung nur des Ankaufspreises ohne weitere Angaben ist branchenüblich. Zwischen den Begrifflichkeiten „Bruchgold“ und „Bruchmaterial“ besteht kein Unterschied, dies ist das gleiche.

Im Bruchgold ist nicht nur beschädigter Schmuck, sondern auch voll funktionsfähiger Schmuck enthalten, der aus der Mode gekommen ist. Wenn ich ihn prüfe, ist er aber nicht mehr in Ordnung.

2013 haben wir noch zB keine goldene Rolex nach Gewicht angekauft. Sehr wohl wurden aber Schmuckstücke als solche im Beschwerdezeitraum angekauft. Über Vorhalt, dass am 28.01.2014 der Ankauf einer Rolex Vintage um € 1.100 und am 03.12.2013 ein Ring in Weißgold um € 460 erfolgte, gebe ich an, dass ich mich an diese Rolex nicht erinnern kann. Schmuckstücke, die nicht als Bruchgold, sondern als „Schmuckstück“ angekauft wurden, waren für einen späteren Verkauf gedacht. Wie und wann diese in weiterer Folge verkauft wurden, daran kann ich mich heute nicht mehr erinnern.“ (ET)

Angestellter: „Über Befragen, was das Entscheidungskriterium war, auf die Rechnung „Barverkauf“ oder den Namen des Kunden mit Führerscheinnummer zu schreiben, kann ich heute nicht mehr sagen. Damals war das so, die letzten Jahre läuft alles ganz anders, es ist nunmehr der Name mit der Nummer eines Ausweisdokuments auf der Rechnung.“

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters gebe es keine Vorschrift, wonach der Kunde in den Ankaufsrechnungen dezidiert genannt werden müsse. Die Rechnungen müssten nicht nummeriert sein. (ET).

Die Richterin brachte den Parteien den Inhalt des Aktenvermerks über das von ihr am 28.11.2022 mit der Firma B am Z geführten Telefonats zur Kenntnis, wonach auf der Rechnung die Daten des Verkäufers samt einer Ausweisnummer, das Bruttogewicht sowie das Nettogewicht (reiner Goldanteil) festgehalten ist. Weiters unterschreibt der Verkäufer auf der Rechnung auch, Eigentümer der Ware zu sein.

Der Angestellte hielt dem entgegen, dass die Bf. dies jetzt auch so mache, die Firma B mache das aber auch erst, seitdem es die Registrierkassenvorschriften gebe. Die Firma B hätte es vorher auch nicht so gemacht. Es gebe jetzt vielleicht auch noch Pfandleihanstalten, die das so machen, wie es die Bf. 2013 bis 2015 gemacht habe. Man erkenne an den Kundenrezensionen bei Goldankäufern gleich, wer es wie macht.

Zu den **Nummernkreisen** teilte der Angestellte mit, dass bei der Firma A eine fortlaufende Nummerierung, beginnend mit 1, bestanden habe. Auf der Rechnung der Firma A sei das Gewicht ausgewiesen. Ebenso habe die Firma B in der Gutschrift nach der Feststellung des Edelmetalls in der Rechnung auch das jeweilige Gewicht für die einzelnen Stoffe festgehalten. Der Nummernkreis der Firma B richtete sich nach der Nummerierung der Firma B. Für die Bf. seien die Gewichtsangaben der Firma A und der Firma B ganz wichtig, damit sie wisse, ob sie richtig eingekauft habe. Es könne zB sein, dass in einem Verschluss einer Kette eine Feder ist, die kein Edelmetall enthält (MV).

Zur allfälligen Reparatur von Waren

Angestellter: *„Zur Frage, ob es im Beschwerdezeitraum vorgekommen ist, zB leicht beschädigte Waren zu reparieren und als Schmuckstück zu verkaufen, gebe ich an, dass dies nicht der Fall war. Repariert haben wir Waren überhaupt nicht.“ (ET).*

Zur Differenz zwischen Kassa lt. FIBU und tatsächlichem Kassenbestand

Laut Vertretung der Bf. gebe es Tagesprotokolle, in denen nachvollziehbar der Umsatz dieses Tages festgehalten sei und sich das auch so in der Buchhaltung befinde. Manipulationen oder Verstöße gegen das Radierverbot seien daher überhaupt nicht nachvollziehbar. Die frühere steuerliche Vertretung habe den Fehler gemacht, diverse Beträge auf das Kassakonto anstatt das Verrechnungskonto der Gesellschafterin zu buchen. Dieser Fehler habe richtiggestellt werden können (Verweis auf die von Mag. Lampert übermittelte Excel-Liste für den Zeitraum Februar 2014) [MV].

Zum Pfandbuch

Dem BFG liegt der Auszug des Pfandbuches für Jänner 2014 vor.

Laut Angestelltem hätte der Prüfer gemeint, dass das im Beschwerdezeitraum in Papierform und als Tabellenkalkulation geführte Pfandbuch nachträglich verändert werden hätte können. Die Bf. habe es noch während der Prüfung geändert, es werde jetzt über die Registrierkasse geführt. Die Vereinbarung mit dem Kunden sei grundsätzlich immer die gleiche, *„er hatte drei Monate Zeit für die Einlösung, nach einer weiteren einmonatigen Nachfrist konnte der Gegenstand verwertet werden.“ (ET).*

Zur Höhe der Schätzung

Festgehalten wird, dass Bestrebungen der Parteien nach dem Erörterungstermin, eine Einigung zu erzielen, zu keinem Ergebnis führten.

Bezüglich der Höhe der Schätzung blieben die Parteien bei ihren Ansichten.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass die Verkäufe von Bruchgold 99,5 % der Einnahmen des Betriebes der Bf. ausmachen. Für dieses Bruchgold gebe es nur zwei Abnehmer. Er habe gehört, dass die Firma A geprüft worden und alles für in Ordnung befunden worden sein soll. Laut dem Angestellten der Bf. sei die Firma A sicher für den Beschwerdezeitraum geprüft worden. Dass die Abrechnung bar erfolgte, könne allein nicht zu einem Verdacht für Schwarzumsätze führen. Er verwies auf das Erkenntnis des VwGH 98/14/0098, wonach nur Verkaufsrechnungen nummeriert sein müssten, nicht aber Ankaufsrechnungen (ET).

Der steuerliche Vertreter bat das Finanzamt, die Schätzungsmethode zu überdenken. Es sei eine Gewichtung anzustellen.

Das Finanzamt verwies auf seine bisherigen Vorbringen. Eine Vielzahl von Mängeln konnte nicht aufgeklärt werden. Ein (durchgängiges) Nachvollziehen des Ein- und Verkaufs ist überhaupt nicht möglich. Es gebe nicht nur das Segment des Bruch- und Zahngoldes, sondern auch den Ankauf von Schmuck und Wertgegenständen. Laut Bf. sei der Anteil der letztgenannten Gegenstände ein geringer, der Außenauftritt der Bf. zeige jedoch ein anderes Bild. Sie habe wiederholt auch in Zeitungsartikeln zum Ausdruck gebracht, dass man am Ankauf von Schmuck und Wertgegenständen ein großes Interesse habe. Nicht nachvollziehbar sei auch die Behauptung, dass man Fotos von Schmuckstücken oder Gegenständen und Namen von Personen zugekauft habe. Es stelle sich die Frage wo diese zugekauft wurden.

Die Bf. verwies auf die vorgelegten Internetseiten zur Lampe (siehe „Zum Geschäftsfeld und zu den Waren“ in diesem Abschnitt).

Die Bf. teilte mit, dass ihr bei Goldbarren rund 0,6 % verbleiben würden, beim tagesaktuellen Wert rund 1,3 %. Es sei ein sehr kapitallastiges Geschäft. Es könne einen hohen Kassastand z.B. 105.000 Euro geben, wenn man dann etwas ankaufe, sei der Kassastand nur mehr 5.000 Euro. Für den Angestellten sei die Unterstellung des Prüfers, dass man zB eine Kette nach der Prüfung des Goldgehalts wieder lötet, lebensfremd. Er kenne auch keine Privatperson, die einen Schmuck in großer Dimension ohne Rechnung kaufen würde.

RA Mag. Posawetz wies darauf hin, dass der vom Prüfer hinzugeschätzte Betrag auch organisatorisch möglich sein müsse. Man müsse sich dafür auch die Zeit nehmen können und das sei bei den festgesetzten Beträgen nicht einmal in einer 7-Tage-Woche möglich. Auch wenn der Prüfer nicht eine kalkulatorische Schätzung vorgenommen habe, müsse dieser Mehrumsatz auch abgearbeitet werden können. Es gebe eben Branchen, die einen geringeren

Aufschlag haben. Er verwies beispielhaft auf einen Fall mit gebrauchten Radsätzen von der Eisenbahn, da seien die Aufschläge auch nur sehr gering. Bei dieser Betriebsgröße, der Anzahl der Mitarbeiter und der Öffnungszeiten (16 Stunden pro Woche, ein Monat im Sommer, eine Woche im Herbst und 14 Tage zu Weihnachten geschlossen) sei die Erwirtschaftung der hinzugeschätzten Beträge nicht möglich.

Zum Einwand bezüglich des gewählten Prozentsatzes für die USt hielt das Finanzamt fest, dass Privatpersonen kommen würden, die vielleicht auch gar kein Gefühl für eine Rolex haben. Es würden auch Gebrauchtwagen hereinkommen. Es müsse das Interesse der Bf. sein, möglichst auch höherpreisige Waren zu verkaufen, wenn beim Bruchgold nur eine Spanne von rund 1 % besteht. Der Prüfer hätte z.B. auch die Erlöse erhöhen können. Er habe eine Hinzuschätzung auf Basis des Wareneinsatzes gemacht. Der festgesetzte Betrag mache aber letztendlich zwischen 2,7 und 2,9 % des jährlichen Umsatzes aus. Auch bei der Umsatzsteuer halte das Finanzamt an dem vom Prüfer festgelegten Prozentsatz fest, da dies wiederum das Segment Schmuckstücke und Wertgegenstände betreffe.

Abschließend beantragte der Vertreter des Finanzamtes die Abweisung der Beschwerde, die Bf. begehrte ihre Stattgabe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Bf. führte in den Jahren 2013 bis 2015 das Geschäft mit dem An- und Verkauf der eingangs im Erkenntnis festgehaltenen Gegenstände, ab 2015 auch über einen Onlinehandel. Sie kauft Bruch- und Zahngold an, weiters Schmuck und Wertgegenstände. Letztere wurden in Inseraten, Prospekten bzw. über den Online-Handel beworben.

Strittig ist im vorliegenden Fall sowohl die Schätzungsberechtigung als auch die Höhe des von der belangten Behörde verhängten Unsicherheitszuschlages und der Anteil der USt-pflichtigen Entgelte.

Die An- und Verkäufe im Beschwerdezeitraum haben die Geschäftsführerin und der Angestellte durchgeführt. Sie haben auch die Ankaufsbelege erstellt.

Unterlagen für das Vorbringen fehlen, dass und von wem die Bf. Namen von Personen bzw. Bilder von Schmuckstücken und Wertgegenständen zugekauft hätte.

Die in Din A4 erstellten Computer-Ankaufsrechnungen sind nicht laufend nummeriert und sind die losen Blätter nicht in einem Verzeichnis erfasst. Es fehlen oft Angaben zum Verkäufer, eine Adresse oder auch Ausweisnummern, des Weiteren Angaben zum Kaufgegenstand („Ankauf“), ebenso Gewichtsangaben (für das Bruchgold). Die Gewichtsangaben wie auch der Tageskurs

waren für den Kunden am Schirm zu sehen. Die Ankäufe wurden in Bar abgewickelt. Die Din A4 Computer-Ankaufsrechnungen sind tageweise in dem als Excel-Tabellenkalkulation geführten Kassabuch erfasst.

Die in der mittels Excel-Tabellenkalkulation erstelltem Kassabuch erfassten Verkaufsrechnungen für Bruchgold der Firma A und B enthalten Gewichtsangaben. Die Verkäufe an die Firma A werden mit einem eigenen Nummernkreis, beginnend mit 1, erfasst. Die Verkäufe erfolgten in Bar und mit Banküberweisungen.

Das Pfandbuch wurde ebenfalls als Excel-Tabellenkalkulation geführt. Die behaupteten Fristen der der Pfandnahme zugrunde liegenden Vereinbarungen - drei Monate Frist, ein Monat Nachfrist - finden im Wesentlichen im Pfandbuch für 01/2014 Deckung. Weitere Vertragsinhalte sind dem BFG nicht bekannt. Die Bf. hat für den Beschwerdezeitraum nicht dargetan, was mit den in Pfand genommenen Gegenständen in weiterer Folge passierte.

Die Kommissionsware gab es laut Bf. im gesamten Beschwerdezeitraum. Die für Kommissionswaren erforderlichen Aufzeichnungen liegen dem BFG nicht vor.

Die Angaben zur Differenzbesteuerung fehlen. Für die für den Zeitraum 01.01. bis Oktober 2015 vorgelegten Verkäufe aus dem Onlinehandel soll der Beleg mit Differenzbesteuerung erstellt worden sein. Diesbezügliche Belege liegen dem BFG nicht vor.

Zu den vom Prüfer festgestellten Divergenzen zwischen Kassabuch und Kassakonto brachte die Bf. eine „bereinigte“ Excel-Tabelle für 02/2014 bei.

Eine Verprobung des Bruch- und Zahngoldes war für das Finanzamt nicht möglich.

Ebenso fehlte es an der Verfolgbarkeit des Einkaufs bis zum Verkauf diverser Schmuck- und Wertgegenstände. Die Bf. konnte nicht sagen, was mit dem im Dezember 2013 angekauften Weißgoldring sowie der im Jänner 2014 erworbenen Rolex Vintage in weiterer Folge geschehen ist.

Die Bf. hat auch bezüglich der Erfassung der Vorgänge auf der Internetplattform die Unmöglichkeit der Überprüfung auf ihre Vollständigkeit und Unveränderbarkeit hin nicht in Abrede gestellt.

Der Senat vermag nicht zu sagen, welche Waren in welcher Menge die Bf. im Beschwerdezeitraum konkret erworben hat. Er geht von der Höhe des in der Aufstellung der Bf. bzw. in den (berichtigten) Erklärungen ausgewiesenen Beträgen für den Wareneinsatz aus. Für den Senat ist davon auszugehen, dass im Wareneinsatz (deutlich) mehr Gebrauchsgüter und (noch) nicht als Bruchgold zu behandelnde Waren mit einem (weitaus) höheren Rohaufschlag als Bruch- und Zahngold sowie Münzen enthalten waren.

Rechtliche Beurteilung

Zur Schätzungsberechtigung

Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind gemäß **§ 5 Abs. 1 EStG 1988** die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. ...

Der Unternehmer hat gemäß **§ 190 Abs. 1 UGB** Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss **so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens** vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen gemäß **§ 190 Abs. 3 UGB** vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.

Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf gemäß **§ 190 Abs. 4 UGB** nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch darf durch eine Veränderung keine Ungewissheit darüber entstehen, ob eine Eintragung oder Aufzeichnung ursprünglich oder zu einem späteren Zeitpunkt gemacht wurde.

Die Anwendung der Grundsätze unternehmensrechtlicher ordnungsmäßiger Buchführung ist von § 190 UGB für rechnungslegungspflichtige Unternehmer vorgesehen. Durch das RÄG 2014 kam es zu einer Ausweitung der GoB (Hirschler/Höltzschl vwt 16, 85). Dies führt zur Anwendung der sog „Maßgeblichkeit“ (s Rz 201 ff; zur Entwicklung der GoB s Torggler/GedS Gassner, 60 ff). Das UGB nimmt an mehreren Stellen des dritten Buches auf die GoB Bezug, etwa in § 195 UGB zur Aufstellung des Jahresabschlusses oder in § 201 UGB zur Bewertung (Baumüller SWK 20, 1126). Die GoB gelten grds unabhängig von der Rechtsform für alle Unternehmensformen. Wesentliche Funktion der GoB ist es, die mit Vorschriften über die Rechnungslegung verfolgten Gesetzeszwecke und -ziele zu erreichen (Ebner/Marschner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 4, Rz. 191).

Unter den formellen GoB (oder auch GoB ieS) werden jene Grundsätze verstanden, wonach sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen müssen (EStR 420: Nachvollziehbarkeitsregel). S 131 Abs. 1 BAO. Dazu ist es notwendig, dass die **Eintragungen in den Büchern vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet** vorgenommen werden (§ 190 Abs 3 UGB). Aus der älteren VwGH-Rspr werden daraus das Belegprinzip, die Verpflichtung zur jährlichen Inventur, zur täglichen Aufzeichnung der Kasseneinnahmen und

- ausgaben, zur Verbuchung von Einlagen und Entnahmen sowie von Rechnungen schon mit der Rechnungslegung abgeleitet (Q/Sch § 4 Rz 16.1.2 mwN). Excel-Tabellen, in denen in nicht chronologischer Reihenfolge Einnahmen und Ausgaben erfasst worden sind, stellen weder eine Buchführung noch eine EAR dar (VwGH 28.1.05, 2002/15/0110). Zum Wareneingangsbuch s § 127 f BAO, Marschner/Bilanzrecht § 190 Rz. 75 ff. (Ebner/Marschner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 4, Rz. 178).

Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, gemäß **§ 131 Abs. 1 BAO** auch im Ausland geführt werden. ...

Die gemäß den §§ 124, 125 und 126 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind **so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können**. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, ...

2. a) Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist.

b) Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden.

c) Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 3 verpflichtet sind, ihre Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bargeschäfte einzeln festhalten.

3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit

Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.

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

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

6.a) Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll **nicht radiert** und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.

b) Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle **Datenträger verwendet**, sollen **Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist**. Eine Überprüfung der **vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle** soll insbesondere bei der Lösungsermittlung mit elektronischem Aufzeichnungssystem durch entsprechende **Protokollierung der Datenerfassung** und nachträglicher Änderungen möglich sein.

(2) Werden die **Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten**, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können und sollen Summenbildungen nachvollziehbar sein.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie gemäß **§ 184 Abs. 1 BAO** diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gemäß **§ 184 Abs. 2 BAO** insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß **§ 184 Abs. 3 BAO** ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die **Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.**

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 131 und 131b entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind gemäß **§ 163 Abs. 1 BAO** der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gründe, die nach dem **Gesamtbild der Verhältnisse** Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen gemäß **§ 163 Abs. 2 BAO** insbesondere dann vor, wenn die **Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können** oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (Hinweis E 16. Mai 2002, 98/13/0195, 0196) [siehe VwGH vom 31.7.2002, 98/13/0194].

Eine ordnungsgemäße Aufzeichnungsführung erfordert ein **Belegwesen**, das einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit ohne weitere Nachforschungen einen zuverlässigen Überblick **über die Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Geschäftsfälle** bietet. Dazu ist eine Belegorganisation bestehend aus einem Belegnummerierungssystem und einem Belegablatesystem erforderlich. Die Belegnummer hat primär den Zweck, den Geschäftsfall in seiner zeitlichen Reihenfolge zu fixieren, ihn zu identifizieren und damit die spätere Auffindbarkeit in der Belegablage zu ermöglichen. Fehlen im Journal oder auf den Erlöskonten die Rechnungsnummern, ist nicht kontrollierbar gewährleistet, dass alle Belege (Ausgangsrechnungen) einer Verbuchung auf den entsprechenden Erlöskonten zugeführt wurden (vgl. zB VwGH 7.8.2001, 96/14/0118; VwGH 31.7.2002, 98/13/0194) [vgl. BFG vom 05.03.2020, RV/2100318/2015, Revision mit Beschluss vom 20.10.2021, Ra 2020/15/0048, zurückgewiesen].

Die Schätzung bei bloß formellen Mängeln ohne Nachweis von fehlenden Einnahmen oder Vorgängen in Form der Verhängung des Sicherheitszuschlages wurde im Erkenntnis des **VwGH vom 20.10.2021, Ra 2020/15/0048**, bejaht:

*„14 **Ziel der Schätzung** ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).*

15 Berechtigten formelle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlags eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die **griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen** in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, den Einnahmenverkürzungen oder den Umsätzen orientieren (VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012, mwN).

16 Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind **die Umstände des Einzelfalles** zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile nicht Strafcharakter (kein „Straf-Zuschlag“). Seine Höhe hat sich daher nach den **Besonderheiten des Schätzungsfalles** und nach den **festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises**, also nach den **Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen**, zu richten (vgl. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123, mwN).

17 Die Annahme der Revision, ein Sicherheitszuschlag sei schon deshalb nicht gerechtfertigt, weil „keine fehlenden Aufzeichnungen von Einnahmen oder Vorgängen nachgewiesen, sondern explizit nur formelle Mängel festgestellt“ worden seien, trifft sohin nicht zu. Liegen formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen vor, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, bedarf es - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen hat - eines Nachweises, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen, nicht. Es **steht dem Abgabepflichtigen allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen** und damit der sonst bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012; 6.7.2006, 2006/15/0183, mwN).

18 Dass die vom Verwaltungsgericht im angefochtenen Erkenntnis - unter Bezugnahme auf die Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung - aufgezeigten formellen Mängel nicht bestanden hätten oder von vornherein nicht geeignet gewesen wären, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen der Revisionswerberin in Zweifel zu ziehen, zeigt die Revision fallbezogen nicht auf.“

Im Erkenntnis des **VwGH vom 07.08.2001, 96/14/0118**, führt der VwGH aus:

*„Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle verbunden. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der den von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden Grundsätze erfolgt. Die Eintragungen haben auf Grund von Belegen zu erfolgen. Die geschäftlichen Unterlagen hiefür sind planvoll gesammelt aufzubewahren. Es müssen **sämtliche Geschäftsvorfälle** der zeitlichen Reihenfolge nach in zeitlicher Nähe zu ihrer Ereignung mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden. Der Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen die **Grundaufzeichnungen**, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach **gewährleisten müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können** (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1456 f).“*

Bezüglich der Aufzeichnungen zur Differenzbesteuerung heißt es wie folgt:

§ 18 gilt gemäß **§ 24 Abs. 11 UStG 1994** mit der Maßgabe, dass aus den Aufzeichnungen des Unternehmers zu ersehen sein müssen

1. die Verkaufspreise oder die Werte nach § 4 Abs. 8 lit. a,
2. die Einkaufspreise und
3. die Bemessungsgrundlagen nach Abs. 4 oder 5.

Wendet der Unternehmer neben der Differenzbesteuerung die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften an, hat er getrennte Aufzeichnungen zu führen.

Allgemeines

Festgehalten werden darf, dass im Betriebsprüfungsverfahren bezüglich einer Vielzahl von Feststellungen ein Vorhalteverfahren durchgeführt wurde, der Begründung der Beschwerdeentscheidung der Charakter eines Vorhalts zukommt (vgl. VwGH vom 29.01.2020, Ra 2019/13/0071) und anlässlich des Erörterungstermins sämtliche strittige Themen besprochen wurden. Dem Parteiengehör wurde somit hinreichend Rechnung getragen.

Was die Diskretion anlangt, so ist diese im Geschäft der Bf. unzweifelhaft einzuhalten. Sie kann jedoch nicht so weit gehen, dass Angaben, die für die Verfolgung der Geschäftsvorfälle erforderlich sind, unter Berufung auf die Diskretion gänzlich weggelassen werden.

Zur Schätzungsberechtigung

Richtig ist, dass das Finanzamt keinen konkreten Geschäftsfall aufzeigen konnte, den die Bf. nicht verbucht hat. Prüft man die Prozesse der Bf. an den zuvor gemachten rechtlichen Ausführungen, so zeigt sich folgendes **Gesamtbild der Verhältnisse**:

Zum Wareneinkauf bzw. -einsatz und den Ankaufsrechnungen

Das BFG geht beim vorliegenden Sachverhalt davon aus, dass der Wareneinkauf bzw. Wareneinsatz in der vom Bf. in seiner Berechnung zur Beschwerde ausgewiesenen Beträgen der Höhe nach so angefallen sein wird. Die Bf. wird keinerlei Interesse haben, einen verminderten Wareneinsatz anzusetzen.

Der Senat vermag bei der vorliegenden, nicht nummerierten „Lose-Blatt-Sammlung“ in Form von Din A4-Computerrechnungen den Mängeln hinsichtlich der Angaben der Verkäufer und des Verkaufsgegenstandes sowie den fehlenden Gewichts- und Feingehaltsangaben nicht zu sagen, welche Waren in diesem Wareneinsatz tatsächlich enthalten sind. Zumal die Belegnummer primär den Zweck hat, den Geschäftsfall in seiner zeitlichen Reihenfolge zu fixieren, ihn zu identifizieren und damit die spätere Auffindbarkeit in der Belegablage zu ermöglichen, fehlt es hier an den an ein Belegsysteem gestellten Erfordernissen.

Mag Bruchgold nicht anders als Bruchgold zu bezeichnen sein, so war bei den vorliegenden Ankaufsrechnungen aufgrund der fehlenden Gewichts- und Feingehaltsangaben jeglicher Verprobung selbst nur des Bruchgoldes der Boden entzogen. Es lässt sich nicht sagen, welche der Ankaufsrechnungen in den Erlösen ihren Niederschlag gefunden haben. Wenn die Bf. meint, dass die Vorgehensweise hinsichtlich der Bezeichnung und der Erfassung „branchenüblich“ gewesen sei, ist ihr zu entgegnen, dass - selbst wenn es so gewesen sein sollte - ein unrechtmäßiges Vorgehen einer Branche es nicht zu einem rechtmäßigen macht.

Bei den vorliegenden Ankaufsrechnungen vermag der Senat nicht der Bf. zu folgen, dass dort, wo „Bruchgold“ ausgewiesen ist, auch immer Bruchgold „drin“ war. Die Behauptung der Bf., dass tatsächlich 99,5% der Erlöse auf Bruchgold entfallen würden, kann der Senat mangels Nachvollziehbarkeit der tatsächlich erworbenen Waren nicht bestätigen.

Hält man sich vor Augen, dass die Bf. von Beginn ihrer Tätigkeit bis dato - anderes behauptet sie nicht - den Ankauf von hochwertigem Goldschmuck (insbesondere Uhren) und Wertgegenständen beworben hat, spricht dieses Bewerben für das von Beginn an bestehende ungebrochene Interesse an diesen einen weitaus höheren Rohaufschlag bringenden Gegenständen. Aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen des Wareneinkaufs teilt der Senat die Auffassung des Finanzamtes, dass hier im Wareneinkauf bzw. -einsatz deutlich mehr Schmuck oder Wertgegenstände mit einem weitaus höheren Rohaufschlag als Bruch- und Zahngold enthalten waren. Wenn auch der ausgewiesene Wareneinsatz nach Ansicht des

Senates der Höhe nach so angefallen sein wird, vertritt er die Ansicht, dass der „innere Gehalt“ des Wareneinsatzes nicht „vollständig“ und „richtig“ erfasst war, weil bei den vorliegenden Mängeln mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit im betragsmäßig ausgewiesenen Wareneinsatz auch (hochwertiger) Schmuck und Wertgegenstände enthalten gewesen sein werden.

Aus dem Vorbringen der Bf. unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.01.1999, 98/14/0098, es seien nur Verkaufsrechnungen zu nummerieren, nicht aber Einkaufsrechnungen, ist für das vorliegende Verfahren nichts zu gewinnen. Das von der Bf. zitierte VwGH-Erkenntnis behandelt einen gänzlich anderen Sachverhalt (Zulässigkeit einer Rückstellung für Abschlusskosten beim Übergangsgewinn des Erblassers). Folgt man den Angaben der Bf. in der mündlichen Verhandlung, so hat es zwar für die Firma A einen eigenen Nummernkreis gegeben, was bedeutet, dass für die übrigen Verkaufsrechnungen keine (verfolgbare) Nummerierung vorlag.

Wenn die Bf. ihre Unkenntnis einwendet, weil die Geschäftsführerin und der Angestellte aus fremden Branchen gekommen sind, so ist es bei den nicht unbeträchtlichen Erlösen selbst kurz nach Eröffnung des Geschäftes den handelnden Personen zumutbar, sich über den Inhalt einer ordnungsgemäßen Rechnung zu informieren. Die Bf. war auch im Beschwerdezeitraum steuerlich vertreten. Abgesehen davon verfügt die Bf. auch über die z. B. für eine Verprobung erforderlichen Angaben (Gewicht, Feingoldgehalt und Tagespreis) und gibt diese trotz der Thematisierung dieses Problemkreises nicht preis.

Für den Senat sind die Aufzeichnungen des Wareneinkaufs bzw. -einsatzes derart mangelhaft, dass sie geeignet sind, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Zur Nicht-Verfolgbarkeit der Geschäftsfälle

Unstrittig ist, dass das Bruch- und Zahngold mangels Gewichtsangaben und der sonstigen formellen Mängel nicht verprobbar ist. Daran vermögen auch die Gewichtsangaben auf den Gutschriften/Rechnungen der Abnehmer etwas zu ändern. Es ist in keiner Weise nachvollziehbar, welche der Ankaufsrechnungen in weiterer Folge zu Erlösen aus den Verkäufen an die Firma A und Firma B führten.

Bezüglich des Schmucks und der Wertgegenstände konnte die Bf. nicht einmal Auskunft über das weitere Geschehen von zwei von ihr angekauften Schmuckstücken (03.12.2013 - Ankauf Weißgoldring, 28.01.2014 - Ankauf Rolex Vintage) geben. Nach Aufwerfen der diesbezüglichen Fragen anlässlich des Erörterungstermins konnte sich der Angestellte nicht mehr erinnern, was mit den beiden Gegenständen nach dem Ankauf geschah. Es wurde seitens der Bf. bis zur mündlichen Verhandlung kein Versuch unternommen, die Fragen aufzuklären. Die Behauptung, dass Ende 2014 die Idee zum Online-Shop geboren und die Schmuckstücke für diesen angekauft worden seien, ist ebenso nicht durch Unterlagen dokumentiert. Die Bf. hat

auch nicht nachgewiesen, dass die beiden zuvor genannten Schmuckstücke im Online-Handel tatsächlich veräußert wurden.

Das weitere Schicksal der von der Bf. in Pfand genommenen Gegenstände bleibt für den Senat im Dunkeln. Die Bf. hat diesbezüglich trotz eines Vorhalts und Behandlung des Themas im Verfahren vor dem BFG keine Nachweise vorgelegt oder angeboten.

Für den Senat sind auch die Behauptungen hinsichtlich der Kommissionswaren nicht nachvollziehbar. Es wäre an der Bf. gelegen, ihre Behauptungen anhand entsprechender Unterlagen nachvollziehbar darzutun.

Was die aufgezeigten Divergenzen zwischen Kassabuch lt. FIBU und tatsächlichem Kassenbestand anlangt, so vermag die Excel-Liste für 02/2014 nichts daran zu ändern, dass für den gesamten Beschwerdezeitraum Geldzähllisten bzw. Nachweise über die Abstimmungen zwischen Buchhaltung und tatsächlichem Ist-Kassenbestand sowie nachvollziehbare „Bereinigungen“ fehlen. Wie das Finanzamt zutreffend ausführt, wäre es bei derart hohen Bargeldbeständen (von bis zu ca. € 262.000,00) für einen ordentlichen Kaufmann selbstverständlich gewesen, in regelmäßigen Abständen durch Auszählung des gesamten Bargeldbestandes die Übereinstimmung der Kassaaufzeichnungen mit der Buchführung zu überprüfen. Die Behauptung der Bf. im Beschwerdeverfahren, solche Überprüfungen gemacht zu haben, entbehren jeglicher Nachweise. Angemerkt werden darf, dass bei einer entsprechenden Abstimmung die Abweichungen auffallen hätten müssen. Erst der Prüfer zeigte der Bf. bzw. der Geschäftsführerin die diesbezüglichen Divergenzen auf. Für den Senat waren daher im Beschwerdezeitraum das Kassa- und das Verrechnungskonto sachlich unrichtig.

Es mag dahingestellt bleiben, ob das Fachgutachten des Fachsenats für Datenverarbeitung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Ordnungsmäßigkeit von IT-Buchführungen, KFS/DV 1, für die Bf. nicht gilt und sie auch kein Wareneingangsbuch führen muss, denn Fazit ist, dass mit den von ihr gewählten bzw. gegenüber dem Finanzamt offengelegten Aufzeichnungen hinsichtlich des Wareneinkaufs sie ein System geschaffen hat, mit dem eine Verfolgung der Geschäftsfälle vom Ein- bis zum Verkauf durchgehend gänzlich unmöglich ist.

Zu den Erlösen

Wie schon aufgezeigt, ist eine Verprobung des Wareneinsatzes von Bruch- und Zahngold mit den Erlösen nicht möglich. Ebenso können die übrigen Waren nicht von ihrem Ein- bis zu ihrem Verkauf verfolgt werden.

Dass man sich im weiteren Beschwerdeverfahren im Moment nicht mehr erinnern konnte, was mit einzelnen Schmuckstücken oder Wertgegenständen geschehen ist, ist nicht abwegig. Jedenfalls wäre der Bf. aber allein zwischen dem Erörterungstermin (15.09.2022) und der

mündlichen Verhandlung (29.11.2022) hinreichend Zeit zur Aufklärung verblieben. Da jedoch keinerlei Aktivitäten in Richtung Aufklärung gesetzt wurden, spricht dies für ein nicht-aufklären-Wollen.

Das Bewerben im Prospekt von „*GESUCHT: Antiquitäten, Hochwertiger Schmuck, Brillanten, Uhren, Münzsammlungen, Bilder*“ und „*An- und Verkauf von Gold und Silbermünzen, Schmuck (auch beschädigt), Erbschmuck und ganze Sammlungen, Ketten, Ringe, Anhänger, usw., Alte Armband- und Taschenuhren, Luxusuhren Breitling - Rolex - IWC, Zahngold (auch mit Zähnen), Silber: Besteck, Geschirr, Kerzenleuchter*“ spricht nicht nur für ein großes Interesse an solchen Gegenständen, sondern auch dafür, dass z. B. auch einmal ein Füllhalter unter den verkauften Gegenständen war. Mag dieser Prospekt mit dem X-Symbol nicht aufgelegt worden sein, so hat die Bf. das Bewerben dieser Gegenstände für den gesamten Beschwerdezeitraum bis dato nicht in Abrede gestellt. Dass der Füllhalter entgegen der Aussage des Angestellten im Erörterungstermin nur als „zugekauft Bild“ vorhanden gewesen wäre, ist mangels entsprechender Unterlagen für den Senat nicht erwiesen.

Zumal auf historischen Seiten ein Einkauf technisch nicht möglich ist, vermögen die von der Bf. vorgelegten Seiten aus dem Internet auch nicht zu dokumentieren, dass es sich bei der Lampe um ein „zugekauft Bild“ gehandelt hätte.

Sich vor Augen haltend, dass die Bf. behauptet, dass beim Ankauf von Bruchgold das Gewicht und der Tageskurs „am Schirm“ gewesen wäre, hat es also solche Daten gegeben, die eine Verprobung ermöglicht hätten. Auch gab die Bf. an, dass die Mengenangaben auf den Verkaufsrechnungen der Firma A und B für sie - die Bf. - wichtig für die Überprüfung gewesen wäre, dass sie richtig eingekauft hätte. Dass die Bf. diese möglichen Daten für eine Verprobung nicht offenlegte, mag darin begründet sein, die „wahren“ bzw. „vollständigen“ Ergebnisse nicht preisgeben zu wollen.

Es wäre an der Bf. gelegen, den Wareneinkauf so spezifiziert zu bezeichnen, dass einerseits das Bruch- und Zahngold verprobbar gewesen und die übrigen angebotenen Waren entsprechend ausgewiesen gewesen wären, dass eine Nachverfolgbarkeit von Ein- zu Verkauf für das Finanzamt bzw. das BFG möglich gewesen wäre. Ohne solche Angaben können die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden. Dem § 163 Abs. 2 BAO folgend, haben solche Bücher und Aufzeichnungen nicht die Vermutung der sachlichen Richtigkeit für sich und geben Befugnis zur Schätzung.

Auch wenn der Verkäufer auf der Ware unterschreibt, Eigentümer der verkauften Ware zu sein, und die Bf. eine Prüfung der Eigentumsverhältnisse vornimmt - wobei die Behauptung einer Schenkung bei den zum Verkäufer nicht passenden Gegenständen ausreicht -, lassen die mangelhaften Angaben auf den Ankaufsrechnungen nicht ganz ausschließen, dass hier Gegenstände gekauft wurden, deren Herkunft und Verfolgbarkeit nicht nachvollziehbar ist bzw. bleiben soll.

Der Senat vertritt daher die Ansicht, dass hier mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit Belege über den Verkauf von Schmuck und Wertgegenständen nicht vollständig in das Rechenwerk der Bf. Eingang gefunden haben.

Aufgrund des zuvor Festgehaltenen besteht nach Ansicht des Senates kein Zweifel an der Schätzungsberechtigung.

Zur Schätzungsmethode und zur Höhe der Schätzung

Die Bf. bekämpft die Höhe der Schätzung als „lebensfremd“. Ihrer Ansicht nach waren alle Belege erfasst. Der Prüfer entschied sich für die griffweise Schätzung in Form einer Gewinnschätzung, weil für ihn keine anderen Anhaltspunkte gegeben waren.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, so z. B. VwGH vom 20.10.2009, 2006/13/0164, ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die **griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen** in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 96/15/0050).

Konkrete nicht erfasste Vorgänge hat der Prüfer nicht festgestellt. Angesichts der Unmöglichkeit, andere Parameter heranzuziehen, war hier eine griffweise Zuschätzung zulässig. Gegen diese Methode hat die Bf. dem Grunde nach auch keine konkreten Einwendungen erhoben, auf die einzugehen gewesen wäre.

Dass der Prüfer als Basis der Hinzurechnungen den Wareneinsatz wählte, ist angesichts des Umstandes, dass hier der Wareneinsatz die einzige „gesicherte Größe“ ist, nicht abwegig. Die Bf. hat dem auch nichts (Essentielles) entgegengehalten, mit dem sich der Senat auseinanderzusetzen gehabt hätte.

Die gewählten 3% des jährlichen Wareneinsatzes als jährliche Gewinnerhöhung sind nach Ansicht des Senates moderat bemessen. Ein Unsicherheitszuschlag darf zwar keine Strafe sein, aber es kann nicht angehen, ein Unternehmen, dass seine als Grundlagen der Abgabenerhebung dienenden Geschäftsfälle so „kryptisch“ gestaltet, dass die Geschäftsfälle von ihrer Entwicklung und Abwicklung überhaupt nicht verfolgbar sind, zu belohnen. Selbst zu den anlässlich des Erörterungstermins aufgeworfenen Fragen zu diversen Gegenständen hat die Bf. keinerlei Versuche einer Aufklärung unternommen.

Wenn die Bf. bezüglich der Höhe der hinzugerechneten Beträge einwendet, sie hätten keine Verkaufsflächen und Schauräume gehabt und hätte es beim Bürobetrieb im xx Stock keine

Laufkundschaft gegeben, die Schmuck und Wertgegenstände abkauft, so darf darauf hingewiesen werden, dass die Bf. auch im dritten Stock in zentraler Lage nicht unbeträchtliche Einnahmen erzielen konnte und sie vor allem in allen Jahren einen nicht unbeträchtlichen Wareneinkauf tätigte. Auch haben - so der Angestellte in der mündlichen Verhandlung - die Kunden die Geschäftsführerin und ihn „oft“ angesprochen, was sie mit dem brauchbaren Schmuck machen sollen. Demnach hatte die Bf. wohl auch im Zuge der Ankaufsgespräche die Möglichkeit, „brauchbaren“, also verwertbaren „Schmuck“ sowie Wertgegenstände zu erwerben. Überdies hat die Bf. in ihrem Prospekt auf „8. *Zahlungskräftige Vormerkkunden*“ hingewiesen; demnach hat sie auch für Abnehmer der von ihr beworbenen Schmuck- und Wertgegenstände gesorgt und vermag der Senat nicht dem Vorbringen der Bf. zu folgen, sie hätte keine Abnehmer gehabt.

Der Senat vermochte sich angesichts der sich „bedeckt haltenden“ Bf. nicht dem Vorbringen anzuschließen, dass die Bf. niemals kleinere Reparaturen am Schmuck und an Wertgegenständen durchführte bzw. durchführen ließ, um die Gegenstände (nach Aufpolieren) sodann als Schmuck oder Wertgegenstand weiter zu verkaufen.

Die allgemeine Erklärung, dass der Angestellte keine Person kennen würde, die nach Prüfung der Ware diese löten lasse, um sie dann dem Verkauf zuzuführen, ist nicht geeignet, die Ansicht des Senates von einem in den Erklärungen nicht erfasstem „Mehr“ an Schmuck und Wertgegenständen ins Wanken zu bringen. Abgesehen davon ist nicht auszuschließen, dass im Wareneinkauf „eindeutig“ als Schmuck oder Wertgegenstand zu verkaufende Ware auch ohne Prüfung der Ware dabei war.

Dem Einwand der Bf., es würden die Kunden eine größere Auswahl wollen und würde daher auch mangels Lagerflächen Schmuck nicht gelagert, ist entgegenzuhalten, dass sie sehr wohl Schmuckstücke an- und verkaufte und letztendlich den Onlinehandel eröffnete. Auch das Argument des finanziellen Hindernisses relativiert sich, weil der Einsatz für ein Schmuckstück oder einen Wertgegenstand jedenfalls mit einem bedeutend höheren Rohaufschlag verbunden war. Es ist für den Senat mit den Erfahrungen des Wirtschaftslebens nicht im Einklang stehend, dass ein Unternehmen hochwertige Gegenstände nachhaltig und mit einer gewissen Intensität bewirbt, zu diesen Gegenständen keine oder nur spärliche Angaben macht und diese dann „nur im Promillebereich“ bzw. in sehr geringer Anzahl an- und verkauft haben will. Die Formulierung am *Prospekt* „*Schmuck (auch beschädigt)*“ erweckt eher den Eindruck, dass das vorrangige Interesse am Ankauf von Schmuck und nicht „Bruchgold“ gelegen war.

Zumal die Bf. nicht bestritten hat, dass man im Online-Shop auch die Waren anklicken und in den Warenkorb geben konnte, ist das Vorbringen, es hätte sich bei den abgebildeten Schmuckstücken um zugekaufte Füllbilder gehandelt, nicht glaubhaft. Aber selbst wenn es sich nur um Füllbilder handeln sollte, ändert dies nichts an dem von Beginn an bestehenden Interesse der Bf. an hochwertigen Schmuckstücken.

Dass die Hinzuschätzung lebensfremd ist, vermag die Bf. mit ihrer Berechnung in der Beschwerde nicht zu untermauern. Der Prüfer hat den Gewinn um 3% des Wareneinsatzes erhöht und war in dieser Gewinnschätzung schon der Wareneinsatz enthalten. Dies bedeutet im Ergebnis, dass der Prüfer davon ausgegangen ist, dass mit dem Wareneinsatz laut (berichtigter) Erklärung ein höherer als der erklärte Gewinn erwirtschaftbar war. Der Prüfer hat jedoch nicht - wie von der Bf. in der Beschwerde geschildert - diese Beträge mit dem Rohaufschlag laut Erklärung erhöht und Erlöse von mehr als 3,8 Mio. errechnet; der diesbezügliche Einwand erweist sich daher als unberechtigt.

Der Senat schließt sich der vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Hinzuschätzung an. Die Bf. vermochte die aufgezeigten Mängel im Wesentlichen nicht zu entkräften. Sie zeigte keine „griffigen“ Argumente auf, die eine Verminderung der hinzugerechneten Beträge zuließen. Die Mängel weisen ein solches Maß auf, dass sie geeignet sind die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Der Bf. wurde hinreichend Gelegenheit gegeben, den Senat von der Nachvollziehbarkeit der Geschäftsfälle zu überzeugen. Es wäre in diesem Fall an ihr gelegen, die sachliche Richtigkeit der formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen (vgl. die im Erkenntnis des BFG vom 02.12.2016, RV/3100349/2012, zitierte Literatur und Judikatur des VwGH).

Hält man sich vor Augen, dass die vom Prüfer hinzugeschätzten Einnahmen in Höhe von jährlich 3% des Wareneinsatzes im Durchschnitt im Beschwerdezeitraum rd. 2,8% der Erlöse dieses Zeitraumes betragen, so vermag sich der Senat dem Einwand der Bf. nicht anzuschließen, dass mit den bestehenden Ressourcen die hinzugerechneten Beträge nicht erwirtschaftbar wären; dies vor allem deshalb, weil ein Geschäftsabschluss mit Schmuck und Wertgegenständen im Vergleich zum Verkauf von Bruch- und Zahngold sowie Barren oder Münzen einen bedeutend höheren Rohaufschlag nach sich zieht und die Bf. ohnehin „zahlungskräftige Vormerkkunden“ hatte.

Nach dem zuvor Gesagten erweist sich die Hinzurechnung von € 240.900,00 über einen Zeitraum von drei Jahren nach Ansicht des Senates bei den vorliegenden Mängeln und der fehlenden Bereitschaft zur Aufklärung seitens der Bf. keineswegs als lebensfremd und überhöht. Der Wareneinsatz war die einzige betragsmäßig gesicherte Größe und waren die Mängel im gesamten Beschwerdezeitraum im Wesentlichen die gleichen.

Was den vom Prüfer gewählten Anteil der umsatzsteuerpflichtigen Entgelte anlangt, so ist es ja gerade das Segment des Schmucks und der Wertgegenstände, das vielfach eine USt-Pflicht nach sich zieht. Wenn der Prüfer jetzt nur 25% der dem Gewinn hinzugerechneten Beträge der Umsatzsteuer unterworfen hat, kann ihm beim vorliegenden Sachverhalt nicht entgegengetreten werden. Die Einwendungen der Bf. sind allgemein gehalten und geben dem Senat keinen Anlass, einen geringeren Prozentsatz der steuerpflichtigen Entgelte anzusetzen.

Wie schon zur Körperschaftsteuer gesagt, wäre es an der Bf. gelegen, die sachliche Richtigkeit ihrer Aufzeichnungen zu beweisen bzw. für eine entsprechende Verfolgbarkeit der Geschäftsfälle zu sorgen.

Dem Einwand des Finanzamtes, die Bf. habe jederzeit die Möglichkeit gehabt, bis zur Abgabe der Unterlagen nicht nachweisbar Veränderungen durchzuführen, hat die Bf. nichts (Essentielles) entgegengehalten bzw. halten können, das den Senat zur Auffassung kommen ließe, der Wareneinkauf sei „inhaltlich“ richtig und vollständig und seien die Erlöse korrekt und vollständig erfasst. Die Bf. hatte bis zur Abgabe der Unterlagen an den Steuerberater die Möglichkeit, allfällige erstellte Belege über Verkäufe zu entfernen. Die Dürftigkeit in der Mitwirkung der Bf., eine Verfolgbarkeit des Einkaufs bis zum Verkauf nachvollziehbar zu machen, lässt vielmehr auch die Möglichkeit zu, dass Belege über Veräußerungen von Schmuck und Wertgegenständen nicht erstellt, jedenfalls aber nicht vollständig erfasst wurden.

Für den Senat führt die Hinzuschätzung bei der KöSt und USt nicht zu einer Strafe, sondern wird sie dem Erfordernis gerecht, dass hier mit den Sicherheitszuschlägen jenes Ergebnis erzielt wird, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt (vgl. die Ausführungen in VwGH vom 20.10.2021, Ra 2020/15/0048).

Nach all dem Gesagten konnte der Beschwerde gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2015 kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Un/Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zumal die hier vorliegenden Fragen reine Tatfragen waren, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Beilagen:

Beilage A (Blätter 1 bis 6)

Beilage B (Flyer)

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Dezember 2022