



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 14

GZ. RV/0547-W/08,  
miterledigt RV/0548-W/08

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch AGENDA Wirtschaftstreuhand GmbH, vom 27. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk in Wien betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2002 sowie Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2002 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Der Berufung betreffend Sachbescheide Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. ist eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, Gesellschafter sind A und B zu jeweils 50%. Betriebsgegenstand der Bw. ist der Großhandel mit Edelsteinen, der Schwerpunkt liegt im Handel mit Diamanten. Ab dem 13. März 2004 fand bei der Bw. eine Betriebsprüfung (BP) hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2002 statt. Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. April 2006 und dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 19. April 2006 ergeben sich

folgende berufungsgegenständliche Feststellungen: Prüfungsschwerpunkte seien die Bewertung der Diamanten und damit verbunden die Ein- und Verkäufe sowie die Rohaufschläge gewesen. Die Diamanten seien von der Bw. mit Ausnahme von Zertifikatssteinen in „Lots“ von den Hauptlieferanten in Israel und Antwerpen eingekauft worden. Ein „Lot“ sei eine unbestimmte Menge loser Diamanten von verschiedener Qualität. In der Folge sei das eingekaufte „Lot“ von den Firmeninhabern nach Größe und Qualität sortiert und in so genannte „Cachets“ (kleine Papierbriefchen) aufgeteilt worden. In jedem „Cachet“ würden sich Steine gleicher Größe und gleicher Qualität befinden. Die Problematik im gesamten Prüfungsverlauf sei die Nachvollziehbarkeit der Ein- und Verkäufe der Diamanten, damit verbunden die Rohaufschläge, der Wert des Wareneinsatzes und die Inventurbewertung gewesen. Bei der Inventurbewertung seien zum Wert 1.1. die Zukäufe laut Buchhaltung hinzugezählt und der Wareneinsatz abgezogen worden. Dadurch ergebe sich der Wert zum 31.12. eines Jahres. Der Wareneinsatz sei auf Basis des Umsatzes abzüglich der im betreffenden Jahr erzielten Spanne errechnet worden. Bei dieser Berechnung hätte sich im Jahr 2000 ein Rohaufschlag in Höhe von 40 %, im Jahr 2001 in Höhe von 15,5 % und im Jahr 2002 in Höhe von 10 % ergeben. Bezüglich der Abweichungen bei den Rohaufschlägen habe die Bw. mitgeteilt, dass die Gewinnspanne im Detail nicht nachvollzogen werden könne und es sich hierbei um Erfahrungswerte der Gesellschafter handeln würde. Die Bw. habe auch mitgeteilt, dass es sich bei Diamanten, obwohl diese sehr wertvoll seien, der Art nach um Schüttgut, vergleichbar mit Sand, Kohle oder beispielsweise Äpfel handle. Anlässlich des Einkaufes seien die Diamanten nach ihrer Größe und Qualität in Gruppen zusammengefasst worden. Es wäre nur mit einem außerordentlich großen und wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Aufwand möglich, jeden Stein einzeln zu erfassen, mit einer Artikelnummer zu versehen und einzeln zu lagern. Diamanten hätten verschiedene Rohaufschläge. Größere Diamanten unterlägen einem Aufschlag in Höhe von 10 bis 15 % und kleine Steine einem Aufschlag in Höhe von 30 bis 35 %. Der Anteil der Kleinware habe rund 800 bis 1000 Carat und weniger als 10 % des Umsatzes betragen. Aus den von der Bw. vorgelegten Inventuren und der darin vorgenommenen Bewertung lasse sich das Verhältnis der großen zu den kleinen Steinen nicht ableiten. Auch die Eingangsrechnungen würden überwiegend nur „Gesamtcarat“ mit einem „Gesamtpreis“ aufweisen. Zu einer Eingangsrechnung liege ein Zusatzblatt vor, aus dem ersichtlich sei, wie viele Carat zu welchem Preis eingekauft worden seien. Die Bw. habe mitgeteilt, dass es diese Zusatzblätter zu allen Eingangsrechnungen gegeben habe, diese jedoch nicht aufbewahrt worden seien. Die Rohaufschläge der geprüften Jahre seien nicht nachvollziehbar und die Buchhaltung hätte nicht transparent dargestellt werden können. Die Bw. habe den Ausgangs-

rechnungen die entsprechenden Eingangsrechnungen bzw. den Eingangsrechnungen die entsprechenden Ausgangsrechnungen nicht zuordnen können. Die Menge und Qualität der eingekauften Diamanten sei absolut nicht überprüfbar. Die Nichtaufbewahrung der zu den Eingangsrechnungen Bezug habenden Aufstellungen der eingekauften Diamanten stelle einen gravierenden Mangel der Buchhaltung dar. Die sachliche Richtigkeit der bilanzierten Diamantenvorräte, der erklärte Wareneinsatz sowie die erklärten Diamantenerlöse seien in keinsten Weise nachvollziehbar. Die Tatsache, dass die Inventurbewertung seit Jahrzehnten in der beschriebenen Art vorgenommen werde und diese Methode anlässlich der letzten BP nicht beanstandet worden sei, sei für die derzeitige BP unerheblich. Die letzte BP habe für die Prüfungsjahre 1993 bis 1995 im Jahr 1999 stattgefunden. Angesichts der angeführten Buchführungsmängel sowie der kalkulatorischen Verprobung (siehe Methode der Schätzung) hätten die erklärten Betriebsergebnisse nicht die Vermutung der sachlichen Richtigkeit für sich, sodass sich die Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ergebe.

#### Methode der Schätzung:

Die Bw. habe der BP mitgeteilt, dass es sich bei den gehandelten Diamanten zum Großteil um Vorbestellungen ihrer Kunden gehandelt habe. Infolgedessen sei die BP bei der kalkulatorischen Verprobung vom Einkaufswert der zugekauften Carat laut Buchhaltung des jeweiligen Prüfungsjahres ausgegangen. Die Retourwaren seien nicht berücksichtigt worden, da die BP vom tatsächlichen Wareneinsatz (hier seien die Retourwaren in Abzug gebracht worden) ausgegangen sei. Von der Adaptierung der Einkaufspreise aus den Vorjahresinventuren sei vor allem deswegen Abstand genommen worden, da die Werte zum 31. Dezember nicht mit jenen der Einkäufe vergleichbar und die Inventurwerte nicht überprüfbar seien. Der Wareneinkauf sei von der BP *„aufgrund der eingekauften „Lots“ und der angegebenen Preise in Kleinware und Einzelsteine getrennt worden“*. Die Bw. habe mitgeteilt, dass bei größeren Steinen Aufschläge in Höhe von 10 bis 15 % und bei Kleinware Aufschläge bis zu 35 % erzielbar seien. Die BP sei bei der kalkulatorischen Verprobung von Aufschlägen bei Kleinware im Jahr 2000 in Höhe von 40 % (lt. Inventur) und in den Jahren 2001 und 2002 in Höhe von 30 % und bei Einzelsteinen im Jahr 2000 in Höhe von 15 % und in den Jahren 2001 und 2002 in Höhe von 10 % ausgegangen. Als Verkaufserlöse seien die in den Inventuren angegebenen Werte jenen der kalkulatorischen Verprobung gegenübergestellt worden. Es sei vom verminderten Erlös (abzüglich Retourwaren) ausgegangen worden. Grundsätzlich könne zwar aufgrund des Wareneinkaufes kein allgemeiner Durchschnittswert pro Carat angenommen werden, eine andere Methode zur Überprüfung des Umsatzes der Bw. sei jedoch nicht möglich, da dafür bekannt sein müsste, welche Diamanten in welchen Größen und

welchen Qualitäten eingekauft worden seien. Mangels Aufbewahrung der Grundaufzeichnungen habe dies im gesamten Prüfungszeitraum nicht festgestellt werden können. Die von der BP vorgenommene kalkulatorische Verprobung bilde die Grundlage für die Umsatzzuschätzungen für das Jahr 2000 in Höhe von ATS 6,655.020,00 (€ 483.639,16), für das Jahr 2001 in Höhe von ATS 17,376.810,00 (€ 1,262.822,03) und für das Jahr 2002 in Höhe von ATS 8,234.755,21 (€ 598.443,00). Diese Umsatzzuschätzungen seien mit dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % zu versteuern und den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuzählen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und erließ am 2. Mai 2006 nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2002 den Prüfungsergebnissen folgende Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2002.

Mit Schreiben vom 27. September 2006 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2002 und gegen die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2002 und begründete diese wie folgt: Ein durchschnittlicher Inventurwert pro Carat könne bei Diamanten prinzipiell nicht angegeben werden, da die Werte von der Qualität und der Größe, dem internationalen Angebot und Nachfrage sowie dem US-Dollar-Kurs abhängen. Zur Ermittlung des Preises eines Diamanten seien folgende vier Faktoren entscheidend: Carat (Gewicht), Color (Farbe), Clarity (Reinheit), Cut (Schliff). Der US-Dollar sei im Verhältnis zum ATS in der zweiten Hälfte der Neunzigerjahre stark angestiegen und habe im Dezember 2000 einen Spitzenwert erreicht. Der durchschnittliche Einkaufspreis für Diamanten sei pro Carat von rd. ATS 16.000,00 im Jahr 2000 auf rd. ATS 19.000,00 im Jahr 2001 gestiegen. Da sich im Vorratsvermögen der Bw. auch Einkäufe aus Vorjahren befunden hätten, welche mit deutlich niedrigeren historischen Anschaffungskosten (Preis pro Carat in US-Dollar und US-Dollar-Kurs zum ATS) bewertet worden seien, ergebe sich aufgrund der Durchmischung der billigeren Altbestände mit den teureren Neueinkäufen auch eine Erhöhung des durchschnittlichen Inventurwertes pro Carat zum Jahresende, weshalb die durchschnittlichen Inventurwerte pro Carat von rd. ATS 5.500,00 per 31. Dezember 1999 auf rd. ATS 14.000,00 per 31. Dezember 2002 gestiegen seien. Habe die Differenz zwischen dem durchschnittlichen Einkaufswert pro Carat und dem durchschnittlichen Inventurwert zum Jahresende 2000 noch rd. ATS 9.500,00 betragen, so habe sich diese Differenz aufgrund des gestiegenen US-Dollar-

Kurses auf nur mehr ATS 2.500,00 per 31. Dezember 2002 reduziert. Für die jährlich durchgeführten Inventuren würden detaillierte Listen (mengenmäßig in Carat) über die Einkäufe, Verkäufe und die Auflösung der Schmuckstücke, welche vom Dorotheum oder aus Verlassenschaften erworben worden seien, existieren. Zum Jahresende seien eine körperliche Bestandsaufnahme vorgenommen und die Mengen in Carat festgestellt worden. Die Bewertung der Diamanten erfolge seit Jahrzehnten in der Art und Weise, dass zum Wert aller Diamanten per 1.1. die Zukäufe laut Buchung hinzugezählt und danach der Wareneinsatz abgezogen werde, wodurch sich der Wert zum 31.12. eines Jahres ergebe. Der Wareneinsatz werde auf Basis des erzielten Umsatzes abzüglich der in diesem Jahr erzielten Spanne errechnet. Die von der BP angeführten Aufschläge in Höhe von 10 bis 15 % bei größeren Steinen (ab ca. 0,15 Carat) bzw. in Höhe von 30 bis 35 % bei Kleinware (0,01 bis 0,14 Carat) seien Wunschpreise, welche nur selten erzielt werden könnten. In der Praxis liege der erzielte Rohaufschlag aufgrund des Konkurrenzdrucks bei größeren Verkäufen zwischen 3 und 15 %. Das Gewicht jedes „Lots“ werde in Carat angegeben, weshalb niemals „Lots“ ohne Gewichtsangabe eingekauft worden seien (1 Carat = 0,2 g). Je höher das Gewicht und damit auch der Wert eines unsortierten „Lots“ seien, desto größer sei die Möglichkeit nach erfolgter fachmännischer Sortierung (Einteilung in Größen, Qualitäten und Schliffarten) Gewinne zu erzielen. Diese dadurch neu gewonnenen „Cachets“ (kleine Papierbriefchen, in denen man Diamanten aufbewahre) seien mit Restmengen und ähnlichen Qualitäten aus früheren Einkäufen vermischt und neu ausgepreist worden. Dies sei mit chiffrierten Einkaufspreisen an der Innenseite des „Cachets“ erfolgt. Nach mehrmaliger Sortierung sei es nicht mehr möglich, einzelne Steine einer Eingangsrechnung zuzuordnen. Sehr wohl seien die *„Zirkaeinkaufspreise“* dem Verkäufer bekannt. Bei Einkäufen mit Differenzbesteuerung (Dorotheum) sei eine genaue Nachvollziehbarkeit nach Ein- und Verkaufspreisen der Schmuckstücke gegeben und ersichtlich, dass man nur einen sehr geringen Rohaufschlag erwirtschaften könne. Hinsichtlich jenes Vorratsbestandes an Diamanten, welcher noch zu einem günstigen US-Dollar-Kurs eingekauft worden sei, seien in den Folgejahren sehr hohe stille Reserven entstanden. Der hohe Umsatz und der hohe Rohaufschlag des Jahres 2000 würden daher einerseits aus der günstigen konjunkturellen Situation und andererseits aus dem hohen US-Dollar-Kurs resultieren. Dies bedeute, dass ein Teil des Umsatzes und somit des Rohertrages eigentlich auf Kursgewinne entfalle. Diesen Kursgewinnen im Bereich des Aktivvermögens seien in diesen Jahren allerdings sehr hohe Kursverluste aus den damit in Zusammenhang stehenden US-Dollar-Lieferantenverbindlichkeiten gegenüber gestanden. Laut Gewinn- und Verlustrechnung hätten die Kursverluste im Jahr 2000 rd. ATS 4,8 Mio. und im Jahr 2001 rd. ATS 1,6

Mio. betragen. Daraus ergeben sich ein bereinigter Rohertrag und ein adaptierter Rohaufschlag. Die Rohaufschläge hätten im Jahr 2000 18 %, im Jahr 2001 12 % und im Jahr 2002 14 % betragen. Dies entspräche auch den Angaben der Bw., wonach grundsätzlich Rohaufschläge von 10 % erreicht werden könnten und lediglich in geringerem Ausmaß, wie beispielsweise bei Kleinware oder bei privat eingekauften Steinen, höhere Spannen erzielt werden könnten. Das Jahr 2000 mit einem adaptierten Rohaufschlag von 18 % sei nicht nur durch die gute Wirtschaftslage und die Auswirkungen des US-Dollar-Kurses geprägt, sondern habe auch einige sehr ertragreiche Verkäufe mit einem deutlich über 10 % liegenden Rohaufschlag gebracht. Die BP gehe unverständlicherweise davon aus, dass in den geprüften Jahren lediglich Steine, die in den betreffenden Jahren angeschafft worden seien, verkauft worden seien. Tatsache sei jedoch, dass die Bw. über ein umfangreiches Warenlager verfügt habe und es sei daher zwingend logisch, dass auch Steine aus Zukäufen früherer Jahre verkauft worden seien. Tatsächlich habe es im Jahr 2000 einen Rohaufschlag von 30 % gegeben, allerdings beziehe sich dieser auf die tatsächlich verkauften Steine, die zu einem erheblichen Teil bereits in Vorjahren angeschafft worden seien. Der hohe Rohaufschlag des Jahres 2000 sei vor allem durch die Realisierung von stillen Reserven aus Kursgewinnen entstanden. Es sei daher völlig denkunmöglich, dass mit den Einkäufen des Jahres 2000 Aufschläge zwischen 15 % und 40 % realisierbar gewesen seien, wie es in der Schätzung der BP enthalten sei. Auch die von der BP in den Jahren 2001 und 2002 angesetzten Rohaufschläge zwischen 10 % und 30 % stünden im Widerspruch zu den Erfahrungen im Diamantengroßhandel, wo Rohaufschläge zwischen 5 % und 10 % üblich seien. Es sei nochmals darauf hingewiesen, dass die von der BP angeführten Mängel als geringfügig eingestuft werden müssten, so dass keine „kalkulatorische griffweise“ Schätzung durchgeführt werden könne. Es sei den bei der Bw. beteiligten Personen nicht klar gewesen, dass für viele Grundaufzeichnungen eine Aufbewahrungspflicht bestehe. Das Nichtaufbewahren habe keineswegs mit einer bewussten Vernichtung von Grundaufzeichnungen zu tun gehabt, sondern sei dadurch zu erklären, dass nach erfolgter Zusortierung der neuen Ware zum Altbestand nach Kriterien der Qualität und Größe sich ein neuer Durchschnittseinkaufspreis ergeben habe, und somit die beanstandete Nichtaufbewahrung des Zusatzblattes sich daraus erkläre, dass dieses keine Aussagekraft mehr gehabt habe. Die Aufbewahrung erschien daher nutzlos. Gehe man entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung davon aus, *„dass bei einem andersrechtlich buchführungspflichtigen Abgabepflichtigen Aufzeichnungen nicht geführt werden müssen, da die Führung von Büchern (im Sinne des Handelsrechtes) genügt, so liegt im gegenständlichen Fall eine formell ordnungsmäßige Buchführung vor.“* Nach herrschender

Lehre und Rechtsprechung würden Mängel nur dann zu einer tief greifenden Schätzung berechtigen, wenn die formellen Mängel wesentlich seien. Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit, Erheblichkeit und Bedeutsamkeit von Mängeln sollte man sich auch die Frage stellen, ob der Mangel auf ein erklärbares Versehen zurückzuführen sei oder ob er Ausdruck eines geplanten, bewussten und zielgerichteten Verhaltens sei. Für die Nachvollziehung der richtigen Inventurwerte seien die Rohaufschläge entscheidend. Wie aus der Buchhaltung ersichtlich sei, seien die Rohaufschläge fremdüblich, weshalb es keinen Zweifel über die Richtigkeit der Inventurwerte gebe. Die BP gebe keinerlei Hinweis, mit welchem Aufwand der von ihr geschätzte zusätzliche Umsatz hätte erzielt werden sollen, auch dieser Aufwand wäre zu schätzen gewesen. Die Ansicht der BP, dass die im Jahr 1999 stattgefundene Außenprüfung die derzeitige Prüfung nicht berühre, sei ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Es liege eine sachliche Unbilligkeit wegen Verletzung dieses Grundsatzes vor. Die Rechtsauskunft des Finanzamtes sei bindend für den Steuerpflichtigen. Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart überwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheine. Setze man sich jedoch bei vehementer Bestreitung der Schätzungsbefugnis im konkreten Fall mit § 184 BAO und der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur und den entsprechenden Kommentarmeinungen auseinander, sei eindeutig festzuhalten, dass die von der BP behauptete Berechtigung einer „griffweisen“ Schätzung im Gesetz nicht annähernd gedeckt sei. Eine „kalkulatorische griffweise“ Schätzung, welche gesetzwidrig sei, entfalte sich unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls zu einem „eklatanten Akt der behördlichen Staatswillkür“. Vielmehr habe auch die BP sich an jene Schätzungsmethoden zu halten, welche in Übereinstimmung mit § 184 BAO von Literatur und Judikatur entwickelt worden seien. Auch im Schätzungsfall habe die Abgabenbehörde für eine möglichst weitgehende Aufklärung des Sachverhaltes zu sorgen. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht erfolgt. „Vielmehr stünden Beweise für die Wahrheit nur unbewiesene Vermutungen und Annahmen gegenüber.“ Die auf den gesamten Umsatz verhängte Schätzung sei denkmöglich und entspreche keinesfalls den tatsächlichen Verhältnissen. Betreffend das von der BP durchgeführte Schätzungsverfahren sei festzuhalten, dass selbst im Falle einer Schätzungsberechtigung – was jedenfalls vehement bestritten werde – diese Schätzung absurd, denkmöglich und willkürlich sei. Wie ausführlich dargelegt worden sei, gebe die geprüfte Buchhaltung keinen Anlass zu einer Schätzungsbefugnis, da alle Parameter des Unternehmens im Einklang mit Vergleichsbetrieben gelegen seien. Ebenso habe die Bw. darauf vertrauen können, dass die gewählte Art der Aufbewahrung der Belege

und Verbuchung der Geschäftsfälle den Erfordernissen der Behörde entsprochen habe, nachdem eine vorhergehende BP keine Beanstandungen ergeben habe. Es werde daher der Antrag gestellt, der Berufung gegen die unberechtigte Schätzung dahingehend statt zu geben, dass die festgesetzte Nachforderung aus Umsatzsteuern und daraus resultierenden Säumniszuschlägen zur Gänze aufgehoben wird.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2006 nahm die BP wie folgt zur Berufung Stellung: Die BP habe deshalb keinen Aufwand geschätzt, da die tatsächlichen Werte des Wareneinkaufes der Diamanten laut Buchhaltung herangezogen worden seien. Aus diesem Grund erübrige es sich auf den zu schätzenden Aufwand, wie in der Berufung beantragt, näher einzugehen. Es liege kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor, zumal die Behörde nicht gehindert sei, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abzugehen. Der Grundsatz von Treu und Glauben schütze nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen Beurteilung für die Vergangenheit. Es sei keine „griffweise“ Schätzung erfolgt. Es handle sich bei der gegenständlichen Schätzung nicht um einen Akt behördlicher Staatswillkür, sondern lediglich darum, *„dass die Einkaufspreise für Diamanten der Buchhaltung als Basis herangezogen wurden.“* Es sei versucht worden, die Eingangsrechnungen der Hauptlieferanten in Kleinware und Einzelsteine zu qualifizieren. Es seien diejenigen Rohaufschläge angewandt worden, welche einerseits buchhalterisch nicht nachvollzogen werden konnten, andererseits von der Bw. genannt worden seien. Diese Vorgangsweise erscheine auch sinnvoll, da die Bw. mitgeteilt habe, dass es sich bei den von ihr gehandelten Diamanten zum Großteil um Vorbestellungen der Kunden gehandelt habe. Es könne also nicht, wie in der Buchhaltung dargestellt, davon ausgegangen werden, dass immer nur der niedrige Inventurwert verkauft worden sei. Zu den Ausführungen in der Berufung, dass es im Jahre 2000 tatsächlich einen Rohaufschlag von 30 % gegeben habe (dieser beziehe sich allerdings auf die tatsächlich verkauften Steine, die zu einem erheblichen Teil bereits in den Vorjahren angeschafft worden seien) sei festzuhalten, dass nur von einer Vermutung ausgegangen werde. Die Berufungsausführungen stünden in gravierendem Widerspruch zueinander. Einerseits werde behauptet, dass nach mehrmaliger Sortierung nach Einkäufen es nicht mehr möglich sei, einzelne Steine einer Eingangsrechnung zuzuordnen und andererseits werde behauptet, dass sich der hohe Rohaufschlag von 30 % deshalb ergeben habe, da es sich hauptsächlich um die verkauften Steine der Vorjahre gehandelt habe. Nachvollziehbar seien diese Behauptungen in keinsten Weise. Die Ermittlung der in der Berufung angeführten Rohaufschläge von 18 % im Jahr 2000, 12 % im Jahr 2001 und 14 % im Jahr 2002 sei der BP unklar, da sowohl die BP als auch der steuerliche Vertreter



(lt. Vorhaltsbeantwortung vom 14. September 2005) aufgrund der Gewinn- und Verlustrechnung folgende Rohaufschläge errechnet hätten: 2000: 16 % mit Berücksichtigung Kursverlust, 30 % ohne Kursverlust, 40 % lt. Inventur; 2001: 11 % mit Berücksichtigung Kursverlust, 16 % ohne Kursverlust, 15,5 % lt. Inventur; 2002: 15 % mit Berücksichtigung Kursverlust, 12 % ohne Kursverlust, 10 % lt. Inventur. Es sei erkennbar, dass die in den Inventuren verwendeten Rohaufschläge nicht mit jenen der Gewinn- und Verlustrechnung konform gingen. Auch diese Rohaufschläge seien nicht überprüfbar, da es sich hierbei um Erfahrungswerte der Bw. handle. Bemerkt werde, dass die Kursverluste und Kursgewinne eine eigene Position in der Gewinn- und Verlustrechnung hätten. Die Auflistung bzw. Zusatzblätter zu den Eingangsrechnungen, die die Buchhaltung absolut transparent gemacht hätten, seien vernichtet worden. Die eingekauften Carat wären in Einzelsteine und Kleinware zu trennen gewesen und somit hätte sich ein Fremder Dritter einen Überblick machen können und die Buchhaltung wäre nachvollziehbar gewesen. In zahlreichen Besprechungen sei bestätigt worden, dass größere Diamanten einen Aufschlag von 10 bis 15 % und kleine Steine einen Aufschlag von 30 bis 35 % erreichen könnten. Es sei auch mitgeteilt worden, dass der Anteil der Kleinware rund 800 bis 1000 Carat betragen habe. Aus den Ausführungen im BP-Bericht zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen sei eindeutig erkennbar, dass aufgrund der Eingangsrechnungen die Kleinware im Jahr 2000 mit 947,12 Carat, im Jahr 2001 mit 1.211,16 Carat und im Jahr 2002 1.066 Carat errechnet worden sei. Daraus sei eindeutig und zweifelsfrei abzuleiten, dass die Aufteilung der Diamanten in Kleinware und Einzelsteine durch die BP sich mit den Angaben der Bw. decke. Die Bw. habe auch mitgeteilt, dass es sich bei den gehandelten Diamanten zum Großteil um Vorbestellungen der Kunden gehandelt habe. Infolgedessen sei die BP im Zuge der Schätzung bzw. der kalkulatorischen Verprobung davon ausgegangen, dass der Großteil der eingekauften Waren auch verkauft worden sei.

In der Gegenäußerung vom 5. März 2007 führte die Bw. aus, dass es sich bei den gehandelten Diamanten zum Großteil nicht um Vorbestellungen der Kunden gehandelt habe. Diesfalls wäre es nicht notwendig gewesen, eine Lagerhaltung durchzuführen. Im Diamantenhandel sei ein Aufschlag von 5 bis 10 % üblich. Alle Eingangs- und Ausgangsrechnungen seien lückenlos erfasst worden. Es sei daher nicht notwendig gewesen, die Buchhaltung „noch transparent“ zu machen. Die von der BP durchgeführte kalkulatorische Schätzung und deren Ausmaß würden für eine „griffweise Schätzung“ sprechen, obwohl während des Prüfungsverfahrens weder schwarze Einkäufe noch nicht deklarierte Umsätze festgestellt worden seien. Die Bw. habe einen sehr hohen Exportanteil. Im Jahr 2000 hätten die Exporte und die innergemeinschaftlichen Leistungen 56 % des Gesamtumsatzes, im Jahr 2001 47 %

und im Jahr 2002 61 % betragen. Es sei als völlig undenkbar anzusehen, dass die gesamten geschätzten Umsätze nur in Österreich getätigt worden wären. Die Inventurbewertung sei über Jahre hinaus gleich durchgeführt worden. Vom Finanzamt sei bei der im Jahr 1999 durchgeführten BP die Auffassung vertreten worden, dass eine gesetzmäßige Bewertung vorliege. Es sei ausgehend von Umsätzen durch eine retrograde Bewertung der Teilwert ermittelt worden. Es sei in Einzelhandelsbetrieben wegen der großen Menge an verschiedenen Waren häufig schwierig, die Anschaffungskosten der einzelnen Gegenstände aus den Unterlagen zu entnehmen. In diesem Fall erscheine es zulässig, die Anschaffungskosten durch die Vornahme eines Abschlages in der Höhe der Bruttogewinnspanne vom Verkaufspreis zu ermitteln. Im Diamantenhandel könne die Grenze zwischen kleinen Steinen und Einzelsteinen nicht genau definiert werden. Wie aus den beiliegenden Preislisten ersichtlich sei, würden die Preise von 0,01 Carat und 0,50 Carat Brillanten sehr stark variieren. 0,01 Carat Brillanten seien um € 5,90 und 0,50 Carat Brillanten um € 1.168,00 erhältlich. Es sei wirtschaftlich unsinnig Steine mit so großen Preisschwankungen derselben Kategorie, nämlich Kleinware, zu zuordnen. Die von der BP ermittelten kalkulatorischen Erlöse seien als nicht schlüssig anzusehen und stünden auch nicht mit der Erfahrung im Diamantenhandel im Einklang. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes sei die durchgeführte Schätzung weder dem Grunde noch der Höhe nach berechtigt.

Die BP führte in ihrer 2. Stellungnahme vom 29. Mai 2007 folgendes aus:

Aufgrund der Inventurbewertungen der Bw. sei erkennbar, dass die Rohaufschläge ohne Berücksichtigung von Kursverlusten bei 30 % im Jahr 2000, 16 % im Jahr 2001 und 12 % im Jahr 2002 gelegen seien. Die Kursverluste und Kursgewinne müssten bei dieser Berechnung keine Berücksichtigung finden, da diesen eigene Positionen in der Gewinn- und Verlustrechnung zugeordnet seien. Es sei eindeutig und zweifelsfrei erkennbar, dass in der Inventurbewertung der Bw. im Jahre 2000 von einem Aufschlag von 40 % ausgegangen worden sei. Aufgrund der erheblichen Rohaufschlagsschwankungen innerhalb der Inventur sei die BP in den Jahren 2001 und 2002 von Abschlägen bei der Kleinware und bei den Einzelsteinen ausgegangen, da das Jahr 2000 ein sehr gutes Geschäftsjahr für Diamanten gewesen sein musste (lt. Rohaufschlag Inventurbewertung). Die BP sei bei der Schätzung vom laufenden Einkaufswert für die im jeweiligen Jahr gekauften Carat ausgegangen. Es sei im BP-Bericht bei der Schätzung für die jeweiligen Jahre auch ersichtlich, dass die Einkäufe in Carat für das jeweilige Jahr mit den jeweiligen Verkäufen pro Carat ziemlich ident seien. Aus diesem Grund seien für die jeweils verkauften Carat die Einkaufspreise des geprüften Jahres herangezogen worden. Eine andere Methode hätte nicht angewendet werden können, da den Verkäufen

keine Eingangsrechnungen zugeordnet hätten werden können. Es sei vom Einkaufswert der zugekauften Carat laut Buchhaltung des jeweiligen Prüfungsjahres ausgegangen worden. Die zugekauften Carat des jeweiligen Geschäftsjahres seien mit dem Wareneinsatz in Carat ungefähr ident. Es seien die tatsächlichen Einkaufspreise herangezogen worden. Auch die Lagerstände seien bei der Schätzung mit den gleichen Carat belassen und die Rohaufschläge aus der Buchhaltung seien berücksichtigt worden.

Die Bw. brachte in ihrer 2. Gegenäußerung vom 11. Juli 2007 vor, dass es keinerlei Anhaltspunkte für eine nicht ordnungsgemäße Buchführung gebe. Das Nichtaufbewahren der zu den Eingangsrechnungen Bezug habenden Aufstellungen der eingekauften Diamanten stelle alleine keinen formellen Mangel der Buchhaltung dar. Die von der BP durchgeführte Kalkulation erscheine beliebig und könne nicht nachvollzogen werden. Die Kalkulation könne einen Mangel, der eine Schätzungsberichtigung begründen würde, nicht tragen. Die Richtigkeit ordnungsgemäß geführter Bücher und Aufzeichnungen sei im Allgemeinen nur dann in Zweifel zu ziehen, wenn beim Umsatz das Ergebnis der Schätzungen zu mehr als 10 % von der auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufgebauten Kalkulation abweiche. Laut Brancheninformationen für den Großhandel mit Diamanten sei ein Rohaufschlag in Höhe von 5 bis 10 % üblich, daher könne ein Aufschlag in Höhe von 30 bis 40 % für Kleinware (Einzelsteine 10 bis 15 %) keinesfalls realistisch sein.

Am 27. Februar 2008 legte das Finanzamt die Berufung zur Entscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide**

Da die steuerliche Vertretung der Bw. die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2002 mit Schreiben vom 14. Juli 2009 zurückgenommen hat, erklärt die Abgabenbehörde diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos. Das Berufungsverfahren ist somit beendet.

#### **2. Berufung gegen die Sachbescheide**

Die Bw. wendet sich gegen die von der BP auf Grundlage von kalkulatorischen Verprobungen vorgenommenen Zuschätzungen für die Jahre 2000 bis 2002. Die rechtliche Würdigung des

vorliegenden Sachverhaltes ist unter Zugrundelegung der nachstehend dargestellten Rechtslage vorzunehmen.

Gemäß § 184 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach Abs. 2 der genannten Bestimmung ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen 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.

Die Bw. bestreitet sowohl die Schätzungsberechtigung als auch das Schätzungsergebnis. Die Schätzungsberechtigung stützte die BP auf die Nichtnachvollziehbarkeit der Zusammenhänge zwischen Eingangs- und Ausgangsrechnungen, der Inventuren, des Rohaufschlages und des Wareneinsatzes. Nach § 189 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte 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. Gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 BAO gilt für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher die Vorschrift, dass die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden sollen, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind gemäß § 132 Abs. 1 BAO sieben Jahre aufzubewahren. Darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtungen Bücher geführt

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

Unbestritten ist, dass die zu den Grundaufzeichnungen gehörigen Auflistungen bzw. Zusatzblätter zu den Eingangsrechnungen von der Bw. nicht aufbewahrt, sondern vernichtet wurden. Den Vorbringen der Bw., dass den beteiligten Personen nicht klar gewesen sei, dass für viele Grundaufzeichnungen eine Aufbewahrungspflicht bestehe und das Nichtaufbewahren keineswegs mit einer „bewussten Vernichtung“ von Grundaufzeichnungen zu tun habe, ist entgegenzuhalten, dass die gesetzlichen Regelungen keine irrtümliche oder „bewusste“ Vernichtung von Grundaufzeichnungen fordern, sondern lediglich auf den Tatbestand der Nichtaufbewahrung von Grundaufzeichnung abstellen. Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei am Fehlen von Aufzeichnungen voraus. Auch dem Argument der Bw., dass nach erfolgter Zusortierung der neuen Ware zum Altbestand nach Kriterien der Qualität und Größe sich ein neuer Durchschnittspreis ergebe und die zu den Grundaufzeichnungen gehörigen Auflistungen bzw. Zusatzblätter daher keine Aussagekraft mehr hätten, kann nicht gefolgt werden. Die BP hat zu Recht darauf verwiesen, dass diese Auflistungen und Zusatzblätter eine kalkulatorische Ermittlung durchschnittlicher Rohaufschläge und damit die Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung vor Feststellung einer Schätzungsberechtigung möglich gemacht hätten. Für eine derartige Überprüfung ist ein Konnex zwischen Eingangsrechnung und Ausgangsrechnung, welcher wie die Bw. zutreffend ausführt nach erfolgter Sortierung nicht mehr möglich ist, gar nicht erforderlich. Die Nichtaufbewahrung der Zusatzblätter bedeutet im Ergebnis die Unmöglichkeit einer Überprüfung der in den berufungsgegenständliche Abgabenerhebungszeiträumen von der Bw. erklärten Umsätze.

Zu den von der BP als mangelhaft bezeichneten Inventuren vertritt die Bw. die Rechtsansicht, dass mit der Bezeichnung „Diamanten“ eine ausreichende Spezifizierung des Umlaufvermögens vorgenommen werde. Gemäß § 191 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes die diesem gewidmeten Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und deren Wert anzugeben (Inventar). Nach Abs. 2 leg. cit. hat er für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres ein solches Inventar aufzustellen. Gemäß § 192 Abs. 1 HGB sind die Vermögensgegenstände im Regelfall im Wege einer körperlichen Bestandsaufnahme zu erfassen. Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern,

die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Wer freiwillig Bücher führt oder nach HGB bzw. nach § 125 BAO zur Buchführung verpflichtet ist, hat jährlich für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Bestandsaufnahme (Inventur) vorzunehmen und ein Verzeichnis zu erstellen, in dem alle Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände) und Schulden nach Art, Menge und Wert eingetragen sind. Fehlt die Inventur oder ist sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsfälle ordnungsgemäß erfasst wurden. Das Verzeichnis (Inventar) bildet die Grundlage für die Bilanz. Als Basis für die Bilanzierung muss das Inventar entsprechend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellt werden. Steuerrechtlich gibt es keine Vorschriften darüber, wie die Bestandsaufnahme formell und materiell vorzunehmen ist. Mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung ist steuerlich jede Methode anzuerkennen, die zu einem den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Ergebnis führt. Handelsrechtlich bildet die körperliche Bestandsaufnahme nach § 192 Abs. 1 HGB zwar den Regelfall, doch kann nach § 192 Abs. 2 HGB von einer körperlichen Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag abgesehen werden, wenn durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann. Bei der Gruppen- oder Sammelbewertung besteht die Inventurvereinfachung in einer Zusammenfassung verschiedener Wirtschaftsgüter schon bei der Bestandsaufnahme. Die zu einer Gruppe gehörenden verschiedenen Wirtschaftsgüter werden nicht mehr gesondert nach Art und Menge erfasst; die mengenmäßige Aufnahme der Gruppe erfolgt insgesamt nach den allgemeinen Inventurgrundsätzen (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1988, Tz 62 zu § 6). In einer Inventur können zwar Waren gleicher Art zu einheitlichen Vermögensposten zusammengefasst werden. Unter gleichartigen Gegenständen versteht der Verwaltungsgerichtshof zum Beispiel Waren gleicher Art, die im Wesentlichen auch die gleiche Veräußerbarkeit und die gleiche Gewinnspanne aufweisen. Sie sind mit ihren tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder – bei schwankenden Einstandspreisen – mit dem gewogenen Durchschnittswert anzusetzen (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1988, Tz 10 und 11 zu § 6). Anwendungsfälle für die Sammel- oder Gruppenbewertung sind vor allem Gegenstände des Umlaufvermögens, also Waren, Hilfsstoffe, Rohstoffe und dergleichen. Von solchen Waren gleicher Art kann aber jedenfalls dann

nicht mehr gesprochen werden, wenn sie im Marktgeschehen differenziert beurteilt werden. Dies trifft nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes zum Beispiel auf Blumen zu, gemeinsame Oberbegriffe wie etwa auch „Getränke“ oder „Lebensmittel“ lassen für sich allein noch keine entsprechende umfassende Gruppenbewertung zu (vgl. VwGH 20.10.1999, 93/13/0063). Diese Rechtsansicht trifft zweifellos auch auf Diamanten zu. Dies gilt insbesondere auch deshalb, da die Bw. ja selbst ausführt, dass auf der Innenseite des „Cachets“ die Einkaufspreise chiffriert angemerkt werden, wodurch eine entsprechende Bewertung zweifellos möglich wäre. Inventuren zählen zu den wesentlichen Bestandteilen einer ordnungsmäßigen Buchführung. Fehlen sie oder sind sie mangelhaft, so ist die Annahme berechtigt, dass nicht alle Geschäftsvorfälle ordnungsgemäß erfasst wurden. Eine unvollständige bzw. unrichtige Erfassung der Bestände ist bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO zu werten (vgl. VwGH 15.5.1997, 95/15/0138 und VwGH 31.3.1998, 93/13/0035). Im gegenständlichen Fall liegen hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2002 bezüglich der Diamanten lediglich mengenmäßige Angaben (Carat) über die Warenbestände vor. Die wertmäßige Bewertung dieser Diamantenbestände erfolgte mittels Durchschnittswerten. Die Bw. beschränkt sich diesbezüglich auf die Aussage, dass „ein durchschnittlicher Wert pro Carat bei Diamanten prinzipiell nicht genannt werden könne“ und „für die Nachvollziehung der richtigen Inventurwerte die Rohaufschläge entscheidend seien, welche wie aus der Buchhaltung ersichtlich, fremdüblich seien, weshalb es keinen Zweifel über die Richtigkeit der Inventurwerte gebe“. Abgesehen davon, dass die Bw. somit auch ihre eigenen Zweifel an der durchgeführten Bewertung äußert, ist festzustellen, dass durch die Nichtaufbewahrung bzw. Vernichtung der Auflistungen bzw. Zusatzblätter zu den Eingangsrechnungen es eben nicht möglich ist, die Rohaufschläge nachzuvollziehen. Die Bw. beruft sich hinsichtlich der vorgenommenen Inventurbewertungen ganz allgemein auf den Grundsatz von Treu und Glauben und begründet dies damit, dass die von ihr vorgenommene Bewertung bei der die den Prüfungszeitraum 1993 bis 1995 umfassenden BP nicht beanstandet worden sei. Dazu ist grundsätzlich auszuführen, dass die Rechtskraft von Bescheiden über Veranlagungen vorangegangener Jahre und auch der Grundsatz von Treu und Glauben einer späteren abweichenden Beurteilung gerade nicht entgegenstehen. Dieser besteht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise unbeanstandet gelassen hat,

hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. Ritz, Kommentar BAO, § 114, Tz. 9).

Die Nichtaufbewahrung bzw. Vernichtung von Grundaufzeichnungen, die daraus folgende Nichtnachvollziehbarkeit der Rohaufschläge sowie die ebenfalls daraus folgende nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Inventurerstellung, stellen jedenfalls schwerwiegende Mängel dar, die der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung entgegenstehen und eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO unumgänglich machen. Liegen formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen vor, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit Anlass geben, bedarf es 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 ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033). Die von der Bw. im Berufungsverfahren dazu vorgelegten *„Jahresabschlusskennzahlen Österreichs und Belgiens für Handelsvermittlung und Großhandel (ohne Handel mit KFZ)“* sind keinesfalls geeignet, die sachliche Richtigkeit der nicht ordnungsmäßigen Buchhaltung zu beweisen und der bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken.

Ist eine Schätzung, wie im vorliegenden Fall, grundsätzlich zulässig, steht nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung der Abgabenbehörde die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode im Allgemeinen frei. Das Schätzungsverfahren muss jedoch einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein. Die Schätzungsmethode hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen. Allerdings liegt es geradezu im Wesen der Schätzung, dass die in ihrem Rahmen zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Zu der von der BP gewählten Methode der kalkulatorischen Schätzung ist grundsätzlich festzuhalten, dass die Kalkulation auf einwandfreien Grundlagen beruhen und sich mit allen Einwendungen des Abgabepflichtigen auseinandersetzen muss (vgl. VwGH 27.5.2003, 98/14/0072). Grundlage für die von der BP ermittelten Zuschätzungen war zunächst die Aufteilung des Wareneinkaufes aufgrund der eingekauften „Lots“ und der angegebenen Preise in Kleinware und Einzelsteine. Diese Vorgangsweise steht aber eindeutig im Widerspruch zu den Ausführungen der BP, dass die Größen und die Qualitäten der eingekauften Diamanten



absolut nicht überprüfbar seien. Das Fehlen der dargestellten Grundaufzeichnungen macht eine Aufteilung des Wareneinkaufes, wie bereits ausgeführt, ja gerade unmöglich. Sowohl die BP als auch die Bw. haben zu Recht darauf hingewiesen, dass kein allgemeiner Durchschnittswert pro Carat angesetzt werden könne. Daher hat die BP, in dem sie den Wareneinkauf in Kleinware und Einzelsteine aufgeteilt hat, die kalkulatorische Schätzung auf keiner geeigneten Basis aufgebaut. Im gegenständlichen Fall sind mangels Vorliegens der entsprechenden Grundaufzeichnungen keine geeigneten Kalkulationsgrundlagen für die zweifellos gebotene Schätzung zu gewinnen. Die Nichtaufbewahrung der Zusatzblätter bedeutet im Ergebnis die Unmöglichkeit einer Überprüfung der in den berufsgegenständliche Abgabenerhebungszeiträumen von der Bw. erklärten Umsätze. Aus diesem Grund ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes die Schätzung in Form eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) zielführend ist, um mögliche Erlösverkürzungen aufgrund einer mangelhaften Buchführung auszugleichen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH 18.2.1999, 96/15/0050). Auf Basis der zu den jeweiligen Bilanzstichtagen mengenmäßig ausgewiesenen Diamantenvorräte und den von der Bw. erklärten Umsatzerlösen ist ein Sicherheitszuschlag von 20 % (ATS 2,809.892,86; € 204.202,88) im Jahr 2000, 15 % (ATS 3,341.685,37; € 242.849,75) im Jahr 2001 und 10 % (ATS 1,628.017,80; € 118.312,67) im Jahr 2002 als angemessen anzusehen. Als Basis für diese Sicherheitszuschläge werden die Inventurwerte der Diamantenvorräte zu den Bilanzstichtagen 2000 bis 2002 herangezogen. Unter Berücksichtigung der mengenmäßigen Verringerung der Diamantenbestände in den Inventuren der Jahre 2000 bis 2002 und den glaubwürdigen Vorbringen der Bw. zur Entwicklung des US-Dollar-Kurses sowie der generellen Preisentwicklung bei Diamanten, ergeben sich die unterschiedlichen Prozentsätze der Sicherheitszuschläge. Da die Sicherheitszuschläge verhängt werden, um mögliche Erlösverkürzungen aufgrund einer mangelhaften Buchführung aus

zugleichen, sind diese auch der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 15. Juli 2009