



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 3

GZ. RV/0528-F/07,
miterledigt RV/0522-F/07,
RV/0529-F/07, RV/0530-F/07

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes xxx betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2005, Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis März 2006, Einkommensteuer 2003 und 2004 sowie Anspruchszinsen 2003 und 2004 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber (Bw) hat in den Einkommensteuererklärungen 2003 und 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Rechtsanwaltsanwärter), aus selbständiger Arbeit (Geschäftsführertätigkeit), aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Gewerbebetrieb erklärt. In den Umsatzsteuererklärungen 2003 und 2004 wurden neben Erlösen aus einer Vermietung (steuerfreie und mit 20 % der Besteuerung unterzogene) Erlöse aus einem Autohandel erklärt.

Mit Schreiben vom 29. April 2005 (Erläuterungen zur Umsatzsteuererklärung 2003) teilte der damalige steuerliche Vertreter des Bw dem Finanzamt mit, der Bw habe sich in den Jahren 2003 und 2004 im Handel mit Gebrauchtfahrzeugen betätigt. Dabei sei von der Bestimmung des § 12 Abs. 16 in Verbindung mit § 24 UStG 1994 Gebrauch gemacht worden. Zwecks Nachvollziehbarkeit der ermittelten Zahlen übermittle er die dafür maßgebliche Zusammen-

stellung aus seinem Arbeitsbogen (excel-sheet). In der Tabelle (2 Seiten) wurden An- und Verkäufe unter Angabe des Datums des Einkaufs und des Verkaufs/der Ausfuhr (in einem Fall kein Einkaufsdatum, drei Mal nur „Mai 03“, zum Einkauf vom 19.3. und vom 24.11. fehlt das Verkaufsdatum), Verkäufer (mit Ausnahme von sechs Verkäufern nur mit „Privat“ bezeichnet), Einkaufspreis brutto, Marge, Verkaufspreis brutto aufgelistet. In der Aufstellung war angemerkt, laut Bw werde das Geld bei Unterzeichnung der Verkaufsvertrages überreicht. Die einzelnen An- und Verkaufsrechnungen bzw. die jeweils dazugehörigen Ausfuhrbelege könnten jederzeit nachgereicht werden (ein Ordner je Kalenderjahr).

In der Umsatzsteuererklärung 2003 bzw. 2004 wurden Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 16 UStG 1994 in Höhe von 32.325,00 € bzw. 21.508,33 € geltend gemacht. Mit Bescheiden vom 9. Mai bzw. 18. Juli 2005 hat das Finanzamt zunächst erklärungsgemäße Umsatz- bzw. Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 erlassen.

Auf Grund einer im Unternehmen des Bw u.a. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 und 2004 durchgeführten Betriebsprüfung (Schlussbericht vom 21.8.2006, ABNr. 124076/05) traf der Prüfer nachfolgende Feststellungen:

„Tz 2 Handel mit Gebrauchtfahrzeugen:

Der Bw hat sich ab dem Jahr 2003 im Handel mit Gebrauchtfahrzeugen betätigt. Es wurden vorwiegend in Westösterreich Gebrauchtfahrzeuge, teils auch Unfallwagen gekauft und danach in Drittländer, hauptsächlich nach Osteuropa, verkauft. Dabei wurde von der Bestimmung des § 12 Abs. 16 in Verbindung mit § 24 UStG 1994 Gebrauch gemacht.

Überprüfungen der Bp ergaben nachfolgende Feststellungen:

Auf zahlreichen Kaufverträgen fehlt die Unterschrift des Verkäufers. Bei den vorhandenen Unterschriften handelt es sich teilweise nicht um die Unterschrift des tatsächlichen Verkäufers. Einige Fahrzeuge waren nie im Besitz des in den Kaufverträgen angeführten Besitzers bzw. Verkäufers des KFZ. Einige Verkäufer lt. Kaufverträgen waren nicht die Letztbesitzer der jeweiligen Fahrzeuge lt. Typenschein. Diese Fahrzeuge wurden schon vorher an andere Personen verkauft, d.h. der Bw kann diese Fahrzeuge nicht von diesen Personen gekauft haben, da die KFZ zum Zeitpunkt des Kaufes im Besitz und Eigentum einer anderen Person standen. Ein KFZ mit exakt der gleichen Fahrgestellnummer wurde lt. Kaufverträgen sowohl im Jahr 2003 als auch im Jahr 2004 sowohl angekauft als auch verkauft. Bei zahlreichen Kaufverträgen ist der darin angeführte Kaufpreis höher bzw. wesentlich höher als der Kaufpreis, den die Verkäufer der Fahrzeuge tatsächlich erhielten. Dies wurde anhand von Erhebungen bei den Verkäufern der Fahrzeuge ermittelt (siehe dazu auch vorhergehende Textpassage – „fehlende Unterschriften“). Die für den Vorsteuerabzug erforderlichen Ausfuhrpapiere liegen teilweise nur in Kopie vor. Dabei wurde jedoch lediglich die Vorderseite dieser Papiere kopiert. Der für die tatsächliche Ausfuhr ins Drittland erforderliche Zollstempel wird jedoch zumeist auf der Rückseite des Ausfuhrpapiers angebracht (von Land zu Land verschieden). Mangels Ausfuhrnachweis steht somit der Vorsteuerabzug für einige Ausfuhrlieferungen nicht zu. Diese „Exporte“ sind dem Steuerberater bzw. dem Abgabepflichtigen bekannt.“

Aufgrund der o.a. Ausführungen wird sowohl den Erlösen als auch dem Gewinn ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 15 % des erklärten Jahresumsatzes hinzugerechnet.“

Tz 3 i.g.-Erwerbe:

Im Jahr 2004 wurden bei deutschen Unternehmen Waren im Wert von 21.734,00 €, im Nachschauzeitraum 2005 Waren im Wert von 15.517,00 € und im Nachschauzeitraum 2006 Waren im Wert von 37.000,00 € unter Verwendung der österreichischen UID-Nummer bezogen. Für diese Erwerbe wird die Erwerbssteuer in Höhe von 20 % festgesetzt. Da jedoch nicht nachgewiesen werden konnte, dass diese Erwerbe für das eigene Unternehmen erfolgten, steht der Vorsteuerabzug aus i.g. Erwerben nicht zu.

Tz. 5 Schlussbesprechung:

Am 4.5.2006 fand im Büro des Steuerberaters eine Besprechung in Anwesenheit des Steuerberaters, des Bw, Herrn A und dem Prüfer statt. Dabei wurden die vorher angeführten Punkte bzw. Prüfungsfeststellungen ausführlich besprochen. Vom Bw wurde zugesagt, bestimmte Unterlagen noch beizubringen, nämlich die Jahresabschlüsse 2002, berichtigte Lohnzettel für 2003 und 2004, fehlende Ausfuhrbestätigungen für die Exporte der Kraftfahrzeuge, Zinsaufwand für 2003 und Nachweis über die betriebliche Verwendung der IG-Erwerbe. Am 9.6.2006 wurden vom Steuerberater die Jahreserklärungen 2002 und der Zinsaufwand für 2003 vorgelegt. Die restlichen Unterlagen wurden trotz mehrmaliger tel. Aufforderungen nicht beigebracht. Mit 10.7.2006 wurde eine Niederschrift mit den Prüfungsfeststellungen ohne Berücksichtigung der noch fehlenden Unterlagen an den steuerlichen Vertreter gefaxt. Da trotz wiederholter tel. Aufforderungen immer noch keine Unterlagen beigebracht wurden und auch die Niederschrift nicht unterschrieben wurde, wird die Prüfung nunmehr mit den in der Niederschrift vom 10.7.2006 angeführten Feststellungen abgeschlossen.

Auf Grund der Feststellungen der Bp zu Tz 2 des Prüfberichtes wurden mit Bescheiden vom 22. August 2006 die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 und 2004 von Amts wegen wiederaufgenommen und den Prüfungsfeststellungen entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 erlassen. Auf Grund der Feststellungen zu Tz 2 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung wurden die erklärten Vorsteuern gem. § 12 Abs. 16 UStG 1994 um 11.880,16 € (2003) bzw. 7.470,13 € (2004) gekürzt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 35.160,00 € (2003) bzw. 23.566,00 € (2004) erhöht.

Mit selbem Datum ergingen Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 und 2004 sowie Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 10-12/2005 (Tz 3 Bp-Bericht: Festsetzung der Erwerbssteuer 20 % für i.g. Erwerbe im Betrag von 15.517,00 €) sowie für die Monate 01-03/2006 (Tz 3 Bp-Bericht: Festsetzung der Erwerbssteuer 20 % für i.g. Erwerbe im Betrag von 37.000,00 €). Mit Bescheid vom 11. September 2006 wurden u.a. Säumniszuschläge betreffend Umsatzsteuer 2003, 2004, 10-12/2005, 01-03/2006 sowie Einkommensteuer 07-09/2006 festgesetzt.

Der Bw hat mit Ausnahme der Wiederaufnahmebescheide 2003 und 2004 sämtliche vorstehend angeführten Bescheide fristgerecht mit Berufung vom 24.9.2006 angefochten und mit Schreiben vom 8. bzw. 27.11.2006 ein diese ergänzendes Vorbringen erstattet. Mit Schreiben vom 24.10.2006 hat er unter Hinweis auf die Berufung, wonach seine UID-Nummer von Dritten missbräuchlich verwendet worden sei, um Löschung der UID und Vergabe einer

neuen UID ersucht. In einem Aktenvermerk des Prüfers vom 8.11.2006 wurde festgehalten:
„Lt. tel. Rspr. mit dem Bw wird die UID-Nr. begrenzt. Nach Aufklärung, wer die UID-Nr. verwendet hat, wird sie wieder vergeben.“

Das Finanzamt hat die Berufung gegen die Umsatz-, und Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004, gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 und 2004 sowie gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer für 10-12/2005 und 1-3/2006 mit Berufungsvorentscheidung vom 9. August 2007 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 3. September 2007 beantragte der Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Am 20. August 2007 hat das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2005 erlassen, in dem es wie im Festsetzungsbescheid für die Monate 10-12/2005 innergemeinschaftlichen Erwerbe in Höhe von 15.517,00 € der Erwerbsteuer mit 20 % unterzogen hat. Dieser Bescheid wurde mit Berufung vom 13. September 2007 angefochten. Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt vorgelegt. Mit Schreiben vom 24. Oktober 2007 hat der Bw den Vorlageantrag betr. Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 10 – 12/2005 zurückgenommen. Das Finanzamt hat daraufhin die Berufung mit Bescheid vom 3. Dezember 2007 als gegenstandslos erklärt. Mit Bescheid vom 16. April 2008 hat das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung erlassen, mit der es die Berufung gegen die Festsetzung der Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer (Bescheid vom 11.9.2006) als unbegründet abgewiesen hat. Der Unabhängige Finanzsenat hat im Hinblick auf das Ergehen einer ersten BVE (nach Erhebung des Vorlageantrages) das diesbezügliche Verfahren vor dem UFS mit Aktenvermerk eingestellt.

Zum bisherigen Verfahrensgang ist festzustellen:

1. Nichtanerkennung von Vorsteuern gem. § 12 Abs. 16 UStG 1994 (Umsatzsteuer 2003 und 2004):

§ 12 Abs. 16 (und 17) UStG 1994 gehen auf § 12a UStG 1972 zurück, der durch das AbgÄG 1991, BGBl 695, in das UStG eingefügt worden ist. Die Regelung ermöglicht einen Abzug fiktiver Vorsteuern beim Export von gebrauchten Kraftfahrzeugen durch KFZ-Händler. Es muss sich dabei um einen Vorgang handeln, bei dem grundsätzlich bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage § 24 (Differenzbesteuerung) angewendet werden kann. Der Unternehmer muss somit ein KFZ im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben haben. Für diese Vorlieferung wurde entweder keine Umsatzsteuer geschuldet oder die Differenzbesteuerung angewendet. Diese Voraussetzung wird vor allem zutreffen, wenn der Veräußerer nicht Unternehmer war (Erwerb eines Gebrauchtwagens von einem Nichtunter-

nehmer) oder wenn er Unternehmer war, das KFZ aber nicht zum Unternehmensbereich zählte (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. c). Wird dieses KFZ Gegenstand einer steuerfreien Ausfuhrlieferung, so darf der Unternehmer aus dem Erwerbspreis eine Vorsteuer in Höhe von 20 % herausrechnen und von seiner Umsatzsteuerschuld abziehen.

Der fiktive Vorsteuerabzug setzt voraus

- ein KFZ der Position 8703 der KN
- Anwendbarkeit des § 24 (Differenzbesteuerung)
- eine Ausfuhrlieferung iSd. § 7
- Zulassung des KFZ zum Verkehr im Inland seit mindestens zwei Jahren
- buchmäßiger Nachweis (vgl. Ruppe, UStG³, § 12 Tz 263 f)

Der Bw hat in den Jahren 2003 und 2004 fiktive Vorsteuern in Höhe von 32.325,00 € bzw. 21.508,33 € von der Umsatzsteuerschuld in Abzug gebracht. Auf Grund der im Unternehmen des Bw durchgeführten Betriebsprüfung (Tz 2 des Prüfberichts) wurden die in den ursprünglichen Umsatzsteuerbescheiden anerkannten fiktiven Vorsteuern um 11.880,16 € (2003) bzw. 7.470,13 € (2004) vermindert.

Weder aus dem Prüfbericht, den Begründungen zu den auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheiden 2003 und 2004 noch der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 9. August 2007 ergibt sich, wie der Prüfer diese Beträge (nicht anerkannte fiktive Vorsteuern) ermittelt hat. Die Änderung wurde daher im bisherigen Verfahren weder dem Grunde (Vorgangsweise bei der Ermittlung der nicht anzuerkennenden Vorsteuern) noch der Höhe nach begründet.

Der Prüfer hat in Tz. 2 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung (kurz Bp-Bericht) lediglich allgemein gehaltene Feststellungen zu seinen Ermittlungsergebnissen getroffen, die er an Hand von Erhebungen bei den Verkäufern der Fahrzeuge gewonnen hat. Aus dem Arbeitsbogen (AB) zur Betriebsprüfung ergibt sich zur Ermittlungsweise, dass er die in den im Arbeitsbogen abgelegten Kopien der Kaufverträge als Verkäufer angeführten Personen, von denen der Bw in den Jahren 2003 und 2004 Fahrzeuge erworben haben will, mittels eines an sie per Post versendeten Fragenkatalogs (vgl. AB, Seite 145), dem die Kopie des Kaufvertrages angeschlossen wurde, befragt hat, ob sie das darin angeführte Fahrzeug tatsächlich an die Firma „Handelsagentur Bw“ verkauft hätten bzw. falls nein, Name und Anschrift des tatsächlichen Käufers bekannt zu geben. Des Weiteren sollte der „Verkäufer laut Kaufvertrag“ bekannt geben, ob es sich bei dem Fahrzeug auf dem Kaufvertrag um sein (ehemaliges) Fahrzeug handle, wie der Käufer von der Verkaufsabsicht (Annonce, pers. Vorsprache) erfahren habe, ob der ausgewiesene Verkaufspreis korrekt sei, und falls nein, welcher

Verkaufspreis erzielt worden sei (Währung, Betrag). Falls sich der Verkäufer nicht mehr genau erinnern könne, sollte er angeben, ob der Verkaufspreis geringer oder höher als auf dem Vertrag angegeben gewesen sei und einen „circa“ Betrag angeben. Überdies wurden die in den Kaufverträgen angeführten Verkäufer gefragt, ob sie den beiliegenden Vertrag oder einen anderen Kaufvertrag erhalten hätten. Falls ja, wurde um Zusendung einer Kopie ersucht. Der Verkäufer sollte zudem angeben, ob die Unterschrift unter „Verkäufer“ von ihm stamme bzw. warum der Kaufvertrag nicht unterschrieben worden sei. Zudem sollte angegeben werden, ob sich das Fahrzeug im Betriebsvermögen befunden habe, und falls ja, eine Kopie der Verkaufsrechnung beigelegt werden.

Im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung (1 Ordner) befindet sich auf Seite 104 nachstehende Ermittlung des „Kürzungsbetrages“ (Beträge in €):

Berechnung:

	2003	2004
Autokäufe/-verkäufe insgesamt	56	51
Davon angeschrieben	50	48
Antworten insgesamt	42	41
Davon Beanstandungen (nur bez. Preis, fehlende Unterschriften etc. nicht)	20	29
Zwischenhändler nein	15	21
Zwischenhändler ja	22	17
Zwischenhändler mit Aufschlag null	10	9
Geltend gemachte Vorsteuern	32.325,00	21.508,33
Geltend gemachte Vorsteuern mit Rückantworten	23.050,00	18.983,33
Vorsteuern mit Rückantworten lt. Prüf. (ohne eventuelle Aufschläge Zwischenhändler)	16.836,67	15.950,00
Vorsteuern mit Rückantw. lt. Prüf. in Prozent	73,04 %	84,02 %
Vorsteuern lt. Prüfung gesamt	23.611,51	18.071,53
Abz. Vorsteuern Kopien (fehlender Zollstempel)		
Name	- 500,00	

B	- 2.666,67	
D		- 383,33
E		- 416,67
F		- 650,00
G		- 1.150,00
H		- 550,00
I		- 633,33
J		- 250,00
	20.444,84	14.038,20
Differenz lt. Prüfung	11.880,16	7.470,13

Die vom Finanzamt vorgelegten Akten enthalten keine schriftlichen Aufzeichnungen, wonach dem Bw die an die Verkäufer laut Kaufvertrag gestellten Fragen, deren Antworten sowie die obige Berechnung im bisherigen Verfahren zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt worden wären und wie er sich allfällig dazu geäußert hat. Eine Niederschrift zum Inhalt der „ausführlichen“ Besprechung vom 4. Mai 2006, auf die in Tz 5 des Bp-Berichts Bezug genommen wurde, befindet sich weder in einem Anhang zum Prüfbericht noch im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung.

Der Prüfer hat die „Vorsteuern laut Prüfung gesamt“ in der Weise ermittelt, dass er aus den unter „geltend gemachte Vorsteuern mit Rückantworten“ angeführten Beträgen (23.050,00 € bzw. 18.983,33 €) und den unter „Vorsteuern mit Rückantworten lt. Prüf.“ (ohne eventuelle Aufschläge Zwischenhändler) in Höhe von 16.836,67 € (2003) bzw. 15.950,00 € (2004) jenen Prozentsatz (73,04 % bzw. 84,02 %) ermittelt hat, den er sodann auf die unter dem Titel „geltend gemachten Vorsteuern“ angeführten Beträge (2003: 32.325,00 €, 2004: 21.508,33 €) angewendet hat. Die Ermittlung der unter „geltend gemachte Vorsteuern mit Rückantworten“ angeführten Beträge ergibt sich aus weiteren Aufstellungen im Arbeitsbogen zur Bp, Seite 105 (für 2003) bzw. Seite 107 (für 2004). Demnach handelt es sich bei diesen Beträgen um die Summe der Vorsteuern, die sich in jenen Fällen, in denen der Fragebogen beantwortet wurde, ausgehend vom Erwerbspreis laut Kaufvertrag ergeben hätte. In (Antwort)-Fällen, in denen lt. Prüfer der Ausfuhrnachweis nur unzureichend (Kopie) war oder gefehlt hat, wurde keine Vorsteuer berücksichtigt. Die Ermittlung der in der obigen Berechnung des Prüfers für 2003 unter dem Titel „Vorsteuern mit Rückantwort lt. Prüfung“ angeführten Beträge befindet sich im Arbeitsbogen zur Bp, Seite 127. Der für das Jahr 2004 errechnete Betrag kann auch aus den im Arbeitsbogen abgelegten Unterlagen nicht entnommen werden. Aus der Berechnung für 2003 ergibt sich, dass der Prüfer in jenen (mit

Lfd.Nr. versehenen) Fällen, in denen die „Verkäufer laut Kaufvertrag“ in der Beantwortung des Fragenkatalogs einen geringeren Erlös angegebenen haben, diesen für die Berechnung der fiktiven Vorsteuer als „Erwerbspreis“ herangezogen hat.

Der unter dem Titel „Vorsteuer mit Rückantworten lt. Prüf.“ in der Berechnung für die Jahre 2003 stellt damit die Summe der Vorsteuern aus den vom Prüfer nach den Angaben der (angeblichen) „Verkäufer“ korrigierten Erwerbspreisen dar. Bei dieser Berechnung wurden Erwerbe ausgeschieden (keine Vorsteuer berücksichtigt), in denen der Prüfer aus unterschiedlichen Gründen davon ausgegangen sein dürfte, dass der Bw diese Fahrzeuge gar nicht erworben hat.

Indem der auf die dargestellte Weise ermittelte Prozentsatz (73,04 % bzw. 84,02%) jeweils auf den Gesamtbetrag der vom Bw 2003 bzw. 2004 geltend gemachten Vorsteuern angewendet wurde, wurden in diesem Umfang (prozentual) fiktive Vorsteuern auch für solche Erwerbe berücksichtigt, die vom Prüfer bei Berechnung der „geltend gemachten Vorsteuern mit Rückantworten“ bzw. der „Vorsteuern mit Rückantworten lt. Prüfung“ aus unterschiedlichen Gründen (kein oder unzureichender Ausfuhrnachweis, Fahrzeug nicht vom Bw erworben) bereits vorab ausgeschieden worden waren. Im gleichen (prozentualen) Umfang wurden auch Vorsteuern für jene Fälle berücksichtigt, in denen der Prüfer die „Verkäufer laut Kaufvertrag“ nicht angeschrieben bzw. keine Antworten erhalten hat. Bei Berechnung der „Vorsteuern mit Rückantworten lt. Prüf.“ wurde die Vorsteuer auch für Erwerbe gewährt, bei denen die Verkäufer laut Kaufvertrag einen anderen Käufer angegeben haben, der Prüfer in der Aufstellung „Unterschrift gefälscht“ bzw. fehlt etc. vermerkt hat. In zahlreichen Fällen ist der Prüfer auf Grund der Angaben der „Verkäufer laut Kaufvertrag“ davon ausgegangen, dass es sich bei den genannten Erwerbern (Unternehmen) um „Zwischenhändler“ handle und hat die diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuern ohne ersichtliche weitere Prüfung anerkannt. Da es sich bei den vorangeführten Fällen nicht nur um Einzelfälle handelt, hat die Einbeziehung dieser Erwerbe maßgeblichen Einfluss auf jenen Prozentsatz genommen, der auf die Summe der geltend gemachten Vorsteuern angewendet wurde und damit letztlich auf die Höhe der „Vorsteuern lt. Prüfung gesamt“.

Von den vom Prüfer auf die obig geschilderte Weise geschätzten „Vorsteuern lt. Prüf. gesamt“ in Höhe von 23.611,51 € (nach Ansicht der Referentin ergäbe die Berechnung für 2003 23.610,18 €) bzw. 18.071,53 € hat er sodann vom Bw geltend gemachte fiktive Vorsteuern für Fälle (namentlich angeführte Verkäufer laut Kaufvertrag) abgezogen, für die laut Vermerk des Prüfers nur unzureichende (Kopie/fehlender Zollstempel) oder keine Ausfuhrnachweise vorgelegt wurden (vgl. obige Berechnung). Nach deren Abzug ergeben sich laut Prüfer anzuerkennende fiktive Vorsteuern in Höhe von 20.444,84 € (2003) bzw. 14.038,20 € (2004)

und nach Gegenüberstellung dieser Beträge mit den geltend gemachten die (Vorsteuer-)Differenz laut Prüfbericht für 2003 bzw. 2004.

Die Berechtigung zur Teilschätzung der fiktiven Vorsteuern gem. § 184 BAO und die Teilschätzung ist dem Grunde und der Höhe nach im Bp-Bericht gänzlich unbegründet geblieben. Die obige Berechnung ist weder in den Prüfbericht noch die Bescheidbegründungen aufgenommen worden. Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach zum Ausdruck gebracht hat, muss die Begründung eines Bescheides nicht nur erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, sondern auch, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und in der Folge, aus welchen Gründen die Behörde die Subsumption des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (vgl. VwGH 15.11.2005, 2001/14/0150).

Ob und inwieweit die Verkäufe, für die eine Ausfuhrbescheinigung vorgelegt worden sein soll, einer Überprüfung unterzogen wurden, kann an Hand der vorgelegten Unterlagen (Veranlagungsakt, Bp-Bericht, Arbeitsbogen (1 Ordner)) nicht festgestellt werden. Angesichts der Ergebnisse der Befragung der „*Verkäufer laut Kaufvertrag*“ (zu den vom Bw behaupteten Erwerben) wäre dies jedenfalls geboten.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Ergebnisse der Befragung der „*Verkäufer laut Kaufvertrag*“ vom Prüfer nicht für eine einzelfallbezogene Beurteilung der Frage, ob fiktive Vorsteuern in Abzug gebracht werden dürfen, herangezogen wurden, sondern offensichtlich Basis für eine (Teil)Schätzung der fiktiven Vorsteuern (prozentuale Anerkennung der geltend gemachten Vorsteuern) war. Eine einzelfallbezogene Nichtanerkennung des fiktiven Vorsteuerabzugs ist nur in jenen (namentlich angeführten) Fällen (siehe Abzüge von den „*Vorsteuern lt. Prüfung gesamt*“) erfolgt, in denen laut Bp keine bzw. unzureichende Ausfuhrnachweise vorlagen. Dass bereits bei Berechnung der „*geltend gemachten Vorsteuern mit Rückantworten*“ bzw. der „*Vorsteuern mit Rückantworten lt. Prüfung*“ Fälle ausgeschieden wurden, in denen laut Prüfer der Ausfuhrnachweis nicht bzw. nur unzureichend erbracht wurde bzw. Erwerbe nicht anerkannt wurden, hat sich ebenso wie die Verminderung des Erwerbspreises auf den Prozentsatz der laut Prüfer (bezogen auf die tatsächlich geltend gemachten) anzuerkennenden Vorsteuern ausgewirkt.

Die Referentin hält eine Schätzung, deren Bemessungsgrundlagen auf einer (überdies nicht nach Außen in Erscheinung getretenen) Beweiswürdigung verschiedener Sachverhaltselemente beruht, grundsätzlich für ungeeignet, um zu einem den Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommenden Ergebnis zu gelangen. Dies muss aber das Ziel einer Schätzung im Sinne des § 184 BAO sein (Ritz, BAO³, § 184 Tz 3).

Weder im Bp-Bericht noch in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung betreffend u.a. Umsatzsteuer 2003 und 2004 wurde dargelegt, weshalb die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (der fiktiven Vorsteuern als Teil der Bemessungsgrundlagen) nicht ausschließlich auf Basis der Beweisergebnisse einzelfallbezogen vorgenommen wurde.

Nach der Aktenlage ist davon auszugehen, dass der Bw als Beweismittel für die behaupteten Erwerbe von KFZ lediglich die im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung abgelegten Kopien der Kaufverträge, die der Prüfer für seine Erhebungen bei den Verkäufern laut Kaufvertrag herangezogen hat, vorgelegt hat. Im Prüfbericht bzw. im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung finden sich keinerlei Hinweise darauf, dass auf Grund der Ergebnisse der Anfragenbeantwortungen zu den behaupteten Erwerben andere Unterlagen vom Bw angefordert oder vorgelegt worden wären. Im Arbeitsbogen finden sich keine Belege bzw. Unterlagen, an Hand derer der Zahlungsfluss (hinsichtlich der Erwerbe und der Weiterveräußerung der Fahrzeuge) nachvollzogen werden könnte. Dass der in § 12 Abs. 17 UStG 1994 geforderte buchmäßige Nachweis der Voraussetzungen des § 12 Abs. 16 UStG 1994 erbracht worden wäre, kann den vorgelegten Akten des Finanzamts ebenfalls nicht entnommen werden.

Nach Ansicht der Referentin ist die Frage, ob dem Bw der Vorsteuerabzug gem § 12 Abs. 16 UStG 1994 zusteht, auf Basis entsprechender Sachverhaltsfeststellungen für jeden einzelnen (behaupteten) Erwerb und den (behaupteten) Verkauf eines KFZ in ein Drittland gesondert zu beurteilen. Grundsätzlich hat der Abgabepflichtige das Vorliegen der Voraussetzungen für den fiktiven Vorsteuerabzug durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen. Soweit sich hinsichtlich der behaupteten Erwerbe an Hand der (vom Prüfer in Tz. 2 des Bp-Berichts nur allgemein und nicht bezogen auf den konkreten Fall dargestellten) Ergebnisse der Befragung der (angeblichen) Verkäufer kein eindeutiges Ergebnis ergibt, sind bzw. wären verbleibende Zweifel im Wege ergänzender Sachverhaltsermittlungen zu klären gewesen (vgl. dazu nachstehende nähere Ausführungen). Der amtswegigen Ermittlungspflicht steht korrespondierend die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 13.9.2006, 2006/13/0100,0101) des Abgabepflichtigen gegenüber. Soweit Sachverhalte ihre Wurzel im Ausland haben, besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen.

In Fällen, in denen Anfragen an „Verkäufer laut Kaufvertrag“ unbeantwortet geblieben sind oder diese aus unterschiedlichen Gründen nicht angeschrieben werden konnten, wird es im Hinblick auf die vom Prüfer zu Tz 2 nur allgemein zusammengefassten Beweisergebnisse (vgl. auch nachstehende Ergebnisse der „Auswertung“ durch die Referentin), die bereits in der Mehrzahl der Fälle mehr als berechtigte Zweifel aufwerfen, ob der Bw die Fahrzeuge tatsächlich erworben hat, Aufgabe des Abgabepflichtigen sein, den Erwerb und die steuerfreie

Ausföhrlieferung durch andere Beweismittel, insbesondere auch zum Zahlungsfluss bezüglich Kauf und Verkauf der Fahrzeuge entsprechend nachzuweisen.

Die Referentin hat die Anfragenbeantwortungen zu den Kaufverträgen ausgewertet, einerseits um die allgemeinen Feststellungen des Prüfers zum Ergebnis der Anfragenbeantwortungen (Tz 2 des Prüfberichts) und den Inhalt der Aufstellungen im Arbeitsbogen zur „Berechnung“ der „Vorsteuerkürzung“ nachzuvollziehen und andererseits um feststellen zu können, welche Fallkonstellationen sich Ihrer Ansicht nach aus den Antworten ergeben. Aus den Antworten der Verkäufer laut „Kaufvertrag“ ergeben sich im Wesentlichen (nicht taxativ) folgende Fallkonstellationen:

- 1) tatsächlicher Verkauf des KFZ an einen anderen Unternehmer als den Bw (Autohäuser, Autorep. GmbH, Fa. A), u.a. im Zuge eines Neuwagenkaufs (Eintausch und Anrechnung des Wertes des Gebrauchtwagens auf den Neuwagenkaufpreis)
- 2) Vermittlung durch Unternehmer (z.Teil vom Unternehmer bis dato nur behauptet)
- 3) Verkauf an Privatperson
- 4) zwei schriftliche Verträge, obwohl nach Angaben des Verkäufers kein schriftlicher Kaufvertrag und der mündl. Vertrag nicht mit dem Bw abgeschlossen wurde
- 5) Fahrzeug im Zeitpunkt des Verkaufs nicht (mehr) auf den angeblichen Verkäufer angemeldet, Fahrzeug dem Verkäufer unbekannt, angeblicher Verkäufer bereits 1999 verstorben
- 6) Verkauf an den Bw
- 7) keine Antwort auf den Fragenkatalog
- 8) Verkauf durch Unternehmen an das Unternehmen des Bw
- 9) nicht angeschrieben

Die Auswertung der Kaufverträge hat überdies ergeben, dass Verträge, bezüglich derer der „Verkäufer laut Kaufvertrag“ angegeben hat, dass er sein Fahrzeug nicht an den Bw verkauft und den ihm zugesendeten Vertrag (deshalb) auch nicht abgeschlossen habe, meist unter „Verkäufer“ keine Unterschrift aufweisen. In Einzelfällen befindet sich auf dem Kaufvertrag unter „Verkäufer“ zwar eine Unterschrift, wobei die Befragten z.Teil angegeben haben, es handle sich dabei nicht um ihre Unterschrift bzw. es handle sich zwar um ihre Unterschrift, sie hätten diesen Vertrag aber nicht unterschrieben.

Die überwiegende Zahl der Kaufverträge wurde unter „Käufer“ von wechselnden Personen „i.A.“ (sehr häufig: A) unterschrieben. Der Prüfer hat keinerlei Feststellungen im Bp-Bericht getroffen, um wen es sich bei diesen Personen, insbesondere „A“ handelt, ob diese Personen tatsächlich - wovon das Finanzamt unter Hinweis auf die Kauf- und Verkaufsverträge bezüglich der Person des Herrn A in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 9. August 2007 ausgegangen ist - im Auftrag des Bw für dessen Unternehmen Kraftfahrzeuge angekauft haben. Das Finanzamt hat dabei übersehen, dass die „Verkäufer laut Kaufvertrag“

überwiegend angegeben haben, diese Verträge nicht abgeschlossen zu haben. Die Angaben der „Verkäufer laut Kaufvertrag“ weichen hinsichtlich des Verkaufspreises in zahlreichen Fällen und zum Teil deutlich vom Kaufpreis laut Kaufvertrag ab.

Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) geht auf Grund der Anfragen-beantwortungen davon aus, dass in Fällen, in denen auf Kaufverträgen die Unterschrift des Verkäufers fehlt, oder es sich nach Angaben der Befragten nicht um ihre Unterschrift handle bzw. die angeblichen Verkäufer den ihnen zugesendeten Vertrag weder kennen noch unterschrieben haben wollen bzw. die befragte Person angegeben hat, das Fahrzeug nicht an das Unternehmen des Bw, sondern an Privatpersonen bzw. andere Unternehmen (Autofirmen etc.) verkauft zu haben, nie im Besitz des Fahrzeuges gewesen zu sein, das an den Bw verkauft worden sein soll, bzw. das Fahrzeug schon vorher einer anderen Privatperson verkauft zu haben, die angeblichen Verkäufer nicht die Letztbesitzer des jeweiligen Fahrzeugs waren, nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Bw diese Fahrzeuge von den in den Kaufverträgen angeführten Personen erworben hat. Die Kaufverträge können in diesen Fällen keinesfalls als Beweis dafür herangezogen werden, dass der Bw die Fahrzeuge erworben hat.

Der Bw hätte angesichts der Antworten der Befragten auch aufzuklären (gehabt), wie es zu diesen schriftlichen Verträgen (z.Teil mit Unterschriften der angeblichen Verkäufer, die diese nie geleistet haben wollen!) gekommen ist und den behaupteten Erwerb der Fahrzeuge auf andere Weise nachzuweisen (gehabt).

Auch in jenen Fällen, in denen der Prüfer keine Antwort auf die zum Kaufvertrag gestellten Fragen erhalten hat bzw. der Verkäufer laut Kaufvertrag nicht angeschrieben werden konnte, hätte der Prüfer bzw. das Finanzamt den Bw unter Hinweis auf die Ergebnisse der Befragung der Verkäufer laut Kaufvertrag schriftlich auffordern müssen, andere Nachweise (Rechnungen, Bestätigungen der Verkäufer, den behaupteten Kaufpreis in bar erhalten zu haben etc.) dafür, dass er diese Fahrzeuge und zu welchem Preis er sie von welchen Personen erworben hat, zu erbringen. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 29. April 2005 angeboten hat, neben den Ausführbelegen die Ankaufs- und Verkaufsrechnungen jederzeit nachzureichen. In der diesem Schreiben angeschlossenen Aufstellung (excel-Tabelle) war angemerkt, laut Bw werde das Geld (gemeint wohl der Kaufpreis) bei Unterzeichnung der Verkaufsvertrages überreicht. In den vorgelegten Akten befinden sich aber keine Nachweise zum Zahlungsfluss. Unklar ist, ob die vom steuerlichen Vertreter angebotenen Beweismittel (Ankaufs- und Verkaufsrechnungen) vom Prüfer bzw. dem Finanzamt angefordert wurden.

Im Hinblick darauf, dass die „Verkäufer laut Kaufvertrag“ in den wenigsten Fällen bestätigt haben, ihr Fahrzeug an den Bw verkauft zu haben, und sie vielfach einen geringeren bzw. in

Einzelfällen gar keinen Erlös aus dem Verkauf ihrer Fahrzeugs erzielt haben wollen, kommt dem Nachweis des Zahlungsflusses eine zentrale Bedeutung zu. Im Übrigen müsste auch ein Auftragsverhältnis (und damit der tatsächliche Käufer) gegenüber dem Verkäufer offen gelegt worden sein.

Nach Ansicht der Referentin kann ausgehend von der derzeitigen Aktenlage der fiktive Vorsteuerabzug nur in jenen Fällen gewährt werden, in denen die befragten Personen in der Anfragenbeantwortung ausdrücklich bestätigt haben, ihr Fahrzeuge an den Bw veräußert zu haben, und wenn dieses Fahrzeug nachgewiesenermaßen auch in weiterer Folge Gegenstand einer steuerfreien Ausfuhrlieferung durch den Bw war. Wurde zwar der Verkauf an das Unternehmen des Bw (und nicht etwa an den Bw als Privatperson), aber zu einem niedrigeren Preis bestätigt, ist, wenn der Bw nicht den von ihm behaupteten höheren Einkaufspreis nachweist, der niedrigere Erwerbspreis (= Verkaufspreis aus Sicht des Verkäufers) für die Berechnung der fiktiven Vorsteuer heranzuziehen.

Ob bzw. inwieweit ein (fiktiver) Vorsteuerabzug in anderen Fällen zulässig ist, können erst die Ergebnisse der erforderlichen ergänzender Ermittlungen (Wahrung des Parteienghört) bzw. die Auswertung allfälliger vom Bw daraufhin vorgelegter Beweismittel (z.B. Rechnungen, Nachweise zum Zahlungsfluss) zeigen.

In jenen Fällen, in denen die Befragten angegeben haben, ihr KFZ nicht an das Unternehmen des Bw, sondern an ein anderes, konkret bezeichnetes Unternehmen (Autohaus etc., z.Teil im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Neuwagens unter Anrechnung des Restwertes des Gebrauchtwagens - d.h. Verminderung des Kaufpreises für den angeschafften Neuwagen) veräußert zu haben (Fallkonstellation zu Z 1)), ist jedenfalls auszuschließen, dass die Befragten ihr Fahrzeug an den Bw bzw. jene Personen, die die Kaufverträge als Käufer „i.A.“ unterfertigt haben, verkauft haben. Es ist daher in diesen Fällen, falls kein Gegenbeweis erbracht wird, von einem Verkauf der Fahrzeuge an die von den Verkäufern laut Kaufvertrag bekannt gegeben Unternehmen auszugehen. Die von den Befragten angegebenen Unternehmen waren möglicherweise – wovon der Prüfer ausgeht (vgl. dazu für 2003 Aufstellung im AB, Seite 127) - „Zwischenhändler“. Dass diese Unternehmen die Fahrzeuge an den Bw weiterveräußert haben, kann aber angesichts der vorliegenden Befragungsergebnisse nicht ohne entsprechende Überprüfung als erwiesen angenommen werden. Ob und an wen die die Fahrzeuge „mit oder ohne Aufschlag“ weiterverkauft haben, kann anhand der derzeitigen Aktenlage nicht festgestellt werden (keine Rechnungen, Kaufverträge, Zahlungsbelege etc).

Der Prüfer bzw. das Finanzamt hätte daher die Unternehmen, die von den „Verkäufern laut Kaufvertrag“ als tatsächliche Käufer ihrer Fahrzeuge benannt wurden, mit deren Angaben

konfrontieren müssen, um zu klären, an wen diese die Fahrzeuge tatsächlich und zu welchem Preis weiterverkauft haben, und an Hand der Verkaufsrechnungen zu prüfen, ob die Unternehmer von der Differenzbesteuerung Gebrauch gemacht haben. Eine Prüfung der Frage, von wem der Bw die Fahrzeuge erworben haben soll, hat auch in jenen Fällen zu erfolgen, in denen laut Prüfer entsprechende Ausfuhrbelege vorgelegt worden sein sollen, zumal der Erwerb nicht geklärt ist und ein buchmäßiger Nachweis der Voraussetzungen für den fiktiven Vorsteuerabzug nach der Aktenlage nicht erbracht wurde. Nur auf diese Weise lässt sich gesichert feststellen, ob sämtliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des fiktiven Vorsteuerabzuges vorliegen und von welchem Erwerbspreis dieser zu berechnen ist.

Dass die Mehrzahl der „*Verkäufer laut Kaufvertrag*“ den Abschluss des ihnen zugesendeten Vertrages nicht bestätigt haben, wirft zweifelsohne die berechtigte Frage auf, welchen Sinn die Erstellung schriftlicher Kaufverträge gehabt hat. Für die Referentin ist als mögliche Erklärung nach der derzeitigen Aktenlage nur denkbar, dass die tatsächlichen Verhältnisse, jedenfalls hinsichtlich der Erwerbe, mit den vorgegebenen nicht übereinstimmen. Eben dies könnte auch hinsichtlich der Weiterverkäufe der Fall sein.

Soweit der Prüfer in Tz 2 des Bp-Berichtes darauf verwiesen hat, in zahlreichen Kaufverträgen sei der darin angeführte Kaufpreis höher zw. wesentlich höher als der von den Verkäufern erhaltene Betrag, könnte diese Differenz möglicherweise darin begründet sein, dass, indem schriftliche Verträge zwischen dem Bw und den „*Verkäufern laut Kaufvertrag*“ erstellt wurden, ein Ankauf dieser Fahrzeuge durch den Bw von Privatpersonen vorgegeben werden sollte, die Gebrauchtfahrzeuge aber tatsächlich von Autohäusern etc. erworben wurden. Für die Referentin wäre angesichts der von „*Verkäufern laut Kaufvertrag*“ geschilderten Vorgangsweise durchaus denkbar, dass der höhere (als im Kaufvertrag angeführte) Kaufpreis daraus resultiert, dass auf den tatsächlichen Kaufpreis eine Art „Provision“ aufgeschlagen wurde. Wer diese letztlich vereinnahmt hat, kann nach der derzeitigen Aktenlage nicht festgestellt werden. Würde man auf Basis der Anfragenbeantwortungen nicht von einer Verbindung zwischen den Unternehmen, die die Fahrzeuge nach Angaben der „*Verkäufer laut Kaufvertrag*“ tatsächlich erworben haben sollen und dem Bw (bzw. A und anderen Personen, die die Kaufverträge unter Käufer unterfertigt haben) ausgehen, fehlt aus Sicht der Referentin eine Erklärung dafür, wie der Bw bzw. die angeblich mit dem Kauf beauftragten Personen in jenen Fällen, in denen die „*Verkäufer laut Kaufvertrag*“ angegeben haben, es handle sich zwar bei der Unterschrift unter „Verkäufer“ um ihre Unterschrift, sie hätten den Vertrag aber nicht unterschrieben, zur Unterschrift dieser Personen gekommen sein sollten. Möglicherweise wurde den „*Verkäufern laut Kaufvertrag*“ aber auch – wie von einem Befragten geschildert – ein Blanko-Vertrag zur Unterschrift vorgelegt, der im Nachhinein bedarfsgerecht ausgefüllt wurde. (vgl. dazu AB, Seite 292: Antworten zu Lfd. Nr. 45/2003 – Mag. Dr. K). Auffallend ist,

dass es sich beim genannten Fall um einen jener Fälle handelt, für den laut den Aufzeichnungen des Prüfers kein Ausfuhrnachweis erbracht werden konnte (vgl. AB, Seite 105, Lfd.Nr. 45). Eine derartige Vorgangsweise (Blanko-Vertrag, der im Nachhinein mit den Daten des Käufers „befüllt“ wurde) könnte aber keinesfalls dazu führen, dass ein Verkauf durch die Privatperson an den Bw angenommen werden kann. Diesbezüglich bedürfte es jedenfalls eines Nachweises, dass es zu einem direkten Zahlungsfluss zwischen dem Bw und der Privatperson gekommen ist. Ob die Unternehmen die Fahrzeuge an das Unternehmen des Bw und falls ja, zu welchem Preis, weiterverkauft haben und dabei von der Differenzbesteuerung (§ 24 UStG 1994) Gebrauch gemacht haben, können nur diese beantworten und durch entsprechende Unterlagen belegen (Rechnungen, Zahlungsfluss).

Auch die im Schreiben des L, AB, Seite 490, geschilderten Vorgangsweise beim Kauf eines Neuwagens gegen Überlassung des Gebrauchtwagens an den Verkäufer des Neuwagens unter Anrechnung des Restwertes auf den Neuwagenpreis, bestärkt die Referentin in ihrer bereits auf Grund anderer Anfragenbeantwortungen gewonnenen Ansicht (vgl. obige Ausführungen), dass die jeweiligen „Verkäufer“ ihr Gebrauchtfahrzeug einem Unternehmen (Autohaus etc.) verkauft haben. Die Differenz zwischen dem Verkaufspreis (= jener Betrag, der dem „Verkäufer laut Kaufvertrag“ vom Neuwagenpreis in Abzug gebracht wurde) und dem im Besitznachweis bzw. in vom Bw vorgelegten Kaufverträgen angeführten höheren Kaufpreis kann diesfalls sowohl vom Händler als auch von den Dritten (etwa den angeblichen „Beauftragten“ des Bw) aufgeschlagen und einbehalten worden sein. Falls die Unternehmer angeben, die Fahrzeuge ohne Aufschlag an den Bw verkauft zu haben, müsste sich dies aus entsprechenden Verkaufsrechnungen und Belegen zum Zahlungsfluss ergeben.

Dass jene Unternehmen, die von den Verkäufern als tatsächliche Käufer benannt wurden, als Vermittler zwischen den „Verkäufern laut Kaufvertrag“ und dem Bw tätig waren, kann jedenfalls dann ausgeschlossen werden, wenn diese nicht ausdrücklich angegeben haben, dem Autohändler ihr Fahrzeug zur Vermittlung eines Käufers übergeben zu haben. Dies schon deshalb, weil auch bei einer Vermittlung der Kaufvertrag zwischen dem Eigentümer des KFZ und dem Käufer abgeschlossen wird und der Bw, wäre er Käufer des Fahrzeuges gewesen, dem „Verkäufer laut Kaufvertrag“ bekannt sein hätte müssen.

Einer besonderen Überprüfung bedürften auch jene Fälle, in denen die Befragten angegeben haben, dass sie nicht nur keinen Verkaufserlös erzielt hätten, sondern sogar Abschlepp- und Entsorgungskosten bezahlen mussten. In diesen Fällen fehlen oft konkrete Angaben über das weitere „Schicksal“ der Fahrzeuge (wer hat die Fahrzeuge nach dem Unfall übernommen, was ist mit diesen in weiterer Folge geschehen?). Diesbezügliche Erhebungen sind nicht aktenkundig.

In Fällen, in denen der „*Verkäufer laut Kaufvertrag*“ angegeben hat, sein Fahrzeug an eine (namentlich bezeichnete) Privatperson verkauft zu haben, wäre dies dem Bw vorzuhalten. Falls der Bw nicht aufklären kann, wie es zu diesen Kaufverträgen gekommen ist bzw. den nachfolgenden Erwerb von diesen Privatpersonen nicht (auch hinsichtlich des Zahlungsflusses!) nachweisen kann, kann in diesen Fällen kein Erwerb durch den Bw angenommen werden.

Eine Überprüfung der Fälle, in denen der Prüfer die steuerfreie Ausfuhrlieferung als erwiesen angesehen hat und der diesen zu Grunde liegenden Verkäufe, ist für die Referentin nur sehr eingeschränkt möglich, zumal sich im AB zur Betriebsprüfung nur drei Kopien von Ausfuhrnachweisen (Seite 416, mit diesem identisch 419; 429) und die diesbezüglich vorgelegten (Verkaufs)verträge (Kopien) aus 2004 befinden. Dass darüber hinausgehend eine Prüfung der (der Ausfuhr vorangehenden) Verkäufe in Drittländer und des diesbezüglichen Zahlungsflusses stattgefunden hat, d.h. überprüft wurde, wer tatsächlich die Fahrzeuge an wen zu welchem Preis verkauft hat, ist aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten nicht ersichtlich, erscheint aber im Hinblick auf die bereits mehrheitlich nicht geklärten Erwerbe und damit Eigentumsverhältnisse im Zeitpunkt des Verkaufes erforderlich.

Im ersten Fall hat der „*Verkäufer laut Kaufvertrag*“ (N) auf Anfrage des Prüfers angegeben, sein Fahrzeug nicht an das Unternehmen des Bw verkauft und einen geringeren Verkaufserlös erzielt zu haben. Der Kaufvertrag ist unter „Verkäufer“ nicht unterschrieben, als Käufer „i.A.“ scheint „A“ auf. Hinsichtlich des Weiterverkaufs befindet sich auf dem Kaufvertrag, der weder vom Käufer (laut Kaufvertrag O) noch vom Verkäufer unterschrieben wurde, die Firmenaufschrift „*Automobile A GmbH*“, xxxx, sodass derzeit nicht feststeht, wer das Fahrzeug erworben bzw. weiterverkauft hat (laut AB 107 bzw. 129 Vorsteuer vom Prüfer bei der Schätzung berücksichtigt).

Im zweiten Fall (AB, Seite 426 bis 429) hat der Prüfer auf seine Anfrage beim Verkäufer des Fahrzeugs laut Kaufvertrag (P, Vertrag vom (angeblichen) Verkäufer nicht unterfertigt, Unterschrift des Käufers wieder „i.A.“ A) keine Antwort erhalten. Angesichts der Ergebnisse der Anfragenbeantwortungen kann nicht ohne entsprechenden Nachweis davon ausgegangen werden, dass der Bw das Fahrzeug, das Gegenstand einer Ausfuhrlieferung in ein Drittland gewesen sein soll, erworben hat. Im Übrigen sind im Arbeitsbogen hinsichtlich des Weiterverkaufs zwei Kaufverträge abgelegt (vgl. AB Seite 427, 428 - 3.8.2003 Verkauf durch Handelsagentur Bw (Unterschrift Verkäufer: i.A. A ; Unterschrift des Käufers fehlt!) an Fa. Q Autocentras, Litauen um 5.700,00 €; am 22.6.2004 soll dasselbe Fahrzeug (neuerlich) durch die Handelsagentur Bw (Aufdruck der Firmenanschrift auf dem Kaufvertragsvordruck) an R, Weißrussland, um 4.100 € verkauft worden sein. Der Kaufvertrag wurde weder vom Verkäufer

noch von der angeblichen Käuferin unterfertigt. Auf dem Versendungsbeleg (Kopie) befindet sich unter „Abgangsstelle“ ein Stempel, auf dem „S“ zu lesen ist. Der Sitz der AM A GmbH ist in Ort (nahe S). Überdies wurde auf eine „Befreiung lt. Rechnung“ hingewiesen, eine Rechnung befindet sich im Arbeitsbogen nicht. Der Zahlungsfluss wurde bis dato weder hinsichtlich Kauf noch Verkauf des Fahrzeuges belegmäßig nachgewiesen.

Der fiktive Vorsteuerabzug setzt den Erwerb eines gebrauchten KFZ unter den bereits eingangs dargestellten Voraussetzungen und dessen steuerfreie Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG 1994) durch ein und denselben Unternehmer voraus. Die diesbezüglichen Voraussetzungen sind **buchmäßig** nachzuweisen (vgl. Ruppe, UStG³, § 12 Tz 263f, zum buchmäßigen Nachweis: Tz 271 mit Verweis auf § 7 Tz 74 ff, § 18 Tz 57 ff, UStR Rz 2582).

Buchmäßiger Nachweis bedeutet, dass die sachlichen Voraussetzungen aus den Büchern und Aufzeichnungen in Verbindung mit Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sein müssen. Als buchmäßiger Nachweis von Ausfuhrlieferungen sind somit auf entsprechende Belege Bezug nehmende, zeitnah geführte Aufzeichnungen anzusehen, die leicht überprüfbare Angaben über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt und die erfolgte Ausfuhr enthalten (vgl. Ruppe, UStG³, § 7 Tz 76). Der Buchnachweis ist durch den liefernden Unternehmer zu erbringen (Ruppe, UStG 3, § 7 Tz 75). Eine Nachweisführung in den Büchern des Geschäftspartners oder sonstiger Beteiligter genügt nicht.

2. Sicherheitszuschläge (Einkommensteuer 2003 und 2004):

Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens werden auch erst zeigen, ob die Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 15 % laut Tz 2 des Bp (Gewinnerhöhung) gerechtfertigt war. Der Bw geht auch im Vorlageantrag an den UFS davon aus, dass die Einkaufspreise korrekt seien. Nach der derzeitigen Sachlage kann zumindest in jenen Fällen, in denen die Fahrzeuge laut Angaben der „*Verkäufer laut Kaufvertrag*“ an andere Unternehmen (Autohäuser) veräußert wurden, nicht ausgeschlossen werden, dass der Bw, sollte er (und nicht allenfalls A für sein Unternehmen) die Fahrzeuge überhaupt erworben haben, tatsächlich an diese den angegebenen höheren Preis bezahlt hat (vgl. obige Ausführungen). Im Übrigen kann mangels Begründung im Bp-Bericht bzw. den angefochtenen Bescheiden auch der für den Sicherheitszuschlag gewählte Prozentsatz (15 %) nicht nachvollzogen werden. Das Finanzamt stützt die Berechtigung zur Verhängung eines Sicherheitszuschlags in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung auf Vermutungen. Eine bloße Vermutung, dass (weil die Einkaufspreise zu hoch angesetzt worden seien), die Verkaufspreise zu niedrig angesetzt worden seien, vermag aber nach Ansicht der Referentin einen Sicherheitszuschlag (Gewinnerhöhung) nicht zu begründen. Allerdings ist der Bw nach der Aktenlage bis dato jeden Nachweis für den Zahlungsfluss (bez. Ein- und Verkauf!) schuldig geblieben. Sollte der

Bw tatsächlich geringere Einkaufspreise gezahlt haben, ist diesem Umstand nach Ansicht der Referentin mit einer Verringerung des tatsächlichen Aufwands Rechnung zu tragen. Sollte neuerlich ein Sicherheitszuschlag verhängt werden, wäre die Schätzung dem Grunde nach und hinsichtlich des gewählten Prozentsatzes zu begründen.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass der Bw im Vorlageantrag vom 3. September 2007 die Ladung und Einvernahme des Manfred A unter der dort angeführten inländischen Adresse u.a. zur Frage, ob die Einkaufs- bzw. Verkaufspreise korrekt waren, beantragt hat. Eine Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat hat erst nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungen zu erfolgen (§ 276 Abs. 6 BAO). Da die Einkaufspreise Bemessungsgrundlage für den fiktiven Vorsteuerabzug sind, der Prüfer im Rahmen der Ermittlung der „*Vorsteuern mit Rückantwort lt. Prüfung*“ in Fällen, in denen von den Befragten ein geringerer Erlös angegeben worden war, diesen als Erwerbspreis herangezogen hat und die laut Finanzamt zu niedrig angesetzten Verkaufspreise zur Verhängung eines Sicherheitszuschlags geführt haben, ist nicht erkennbar, weshalb Herr Manfred A zu diesen Fragen, aber auch zu den (in der Mehrzahl der Fälle laut Verkäufer nicht abgeschlossenen) von ihm i.A. unterfertigten Kaufverträgen bis dato nicht niederschriftlich (auch zum Zahlungsfluss) als Zeuge einvernommen wurde.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass nach der derzeitigen Aktenlage nur in Fällen, in denen die Verkäufer laut Kaufvertrag in Beantwortung des Fragenkatalogs des Prüfers angegeben haben, dass sie das im Kaufvertrag angegebene Fahrzeug an den Bw verkauft haben, von einem Erwerb durch den Bw ausgegangen werden kann. Dies schon deshalb, weil die im Arbeitsbogen abgelegten schriftlichen Kaufverträge offensichtlich – mit wenigen Ausnahmen - nicht mit den dort als „Verkäufer“ angeführten Personen geschlossen wurden und der Zahlungsfluss (wer hat von wem welche Beträge erhalten bzw. an wen bezahlt) in keiner Weise belegt wurde. Die Verkäufer laut Kaufvertrag haben auch nicht angegeben, zwar nicht mit dem Bw den schriftlichen, aber mit dem Bw bzw. jenen Personen, die die Kaufverträge „i.A.“ (sehr häufig „A“) unterfertigt haben, einen (auch nur mündlichen) Kaufvertrag abgeschlossen zu haben. Dass schriftliche Kaufverträge erstellt wurden, die die Verkäufer laut ihren Angaben nicht abgeschlossen haben, zeigt aus Sicht der Referentin deutlich, dass die tatsächlichen Verhältnisse nicht mit den (in den Kaufverträgen) vorgegebenen übereinstimmen. Erst die Durchführung ergänzender Ermittlungen und die niederschriftliche Einvernahme des beantragten Zeugen kann hinsichtlich der Erwerbe und Weiterverkäufe die tatsächlichen Verhältnisse zu Tage bringen. An Hand der Ermittlungsergebnisse kann erst beurteilt werden, in welchen Fällen die Voraussetzungen für einen fiktiven Vorsteuerabzug vorliegen.

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass laut Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 9. August 2007 in der Einkommensteuererklärung 2005 eine „Rückstellung“ an A (Anmerkung der Referentin: im Jahresabschluss unter Aufwendungen für bezogene Leistungen ausgewiesener Aufwand „Fremdleistungen“) in Höhe von 53.833,00 € ausgewiesen worden sei. Dieser Betrag stimmt exakt mit der Summe der vom Bw 2003 und 2004 geltend gemachten fiktiven Vorsteuern überein. Dies könnte ein Hinweis darauf sein, dass mit der Erstellung der Kaufverträge vorgegeben werden sollte, dass der Bw (und nicht A selbst) die Fahrzeuge von den dort angegebenen Verkäufern für sein Unternehmen erworben habe, um die fiktive Vorsteuer gem. § 12 Abs. 16 UStG 1994 in Österreich lukrieren zu können. Die betragliche Übereinstimmung zwischen der „Rückstellung“ für Fremdleistungen und der Summe der in den Jahren 2003 und 2004 geltend gemachten Vorsteuern ist (auch wenn das Finanzamt diese nicht als zulässig erachtet hat) jedenfalls mehr als hinterfragungswürdig, zumal „Fremdleistungen“ üblicherweise mit einem der erbrachten Leistung entsprechenden Entgelt vergütet werden.

Das Finanzamt ist im Übrigen im Vorhalt vom 20.10.2006 an den Bw noch davon ausgegangen, dass der KFZ-Handel von Herrn A betrieben worden sei. Soweit das Finanzamt seine in der BVE-Begründung getroffene (abweichende Feststellung) darauf stützt, dass sowohl auf den Kauf- als auch den Verkaufsverträgen der Firmenname des Bw aufscheine, ist auf die Anfragenbeantwortungen der *„Verkäufer laut Kaufvertrag“* hinzuweisen, die mit wenigen Ausnahmen angegeben haben, ihr Fahrzeug nicht an das Unternehmen des Bw veräußert zu haben. Die Kaufverträge können daher – wie bereits festgestellt – nicht als Beweis dafür dienen, dass der Bw (und nicht etwa Herr A für sein Unternehmen) die Fahrzeuge erworben hat. Was die Verkäufe anlangt, erliegen im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung nur die obig dargestellten Verträge und Kopien von Versendungsbelegen (vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen). Diese Fälle zeigen bereits, dass auch die Verkäufe einer eingehenden Überprüfung bedurft hätten. Ein Zahlungsfluss wurde bis dato nicht nachgewiesen.

3. Lohnzahlungen 2003 und 2004 (Einkommensteuer 2003 und 2004):

Der Schlussbericht zur Betriebsprüfung enthält in Tz 5 lediglich die Feststellung, der Bw habe zugesagt, berichtigte Lohnzettel für 2003 und 2004 beizubringen. In der Berufung vom 3.9.2007 wurde vom Bw ausgeführt, dass die Lohnkonten insofern kein richtiges Bild ergeben würden, als der *„eigentlich richtig berechnete Gehalt nicht ausbezahlt“* worden sei. Dies sei auch aus dem Austrittsschreiben zu entnehmen. Im Übrigen habe er die Zahlungseingänge im Jahr 2003 und 2004 bzw. deren Fehlen nachgewiesen. Weitere Nachweise könne er selbst nicht erbringen und sei dies Sache des Arbeitgebers. Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 9. August 2007 lediglich festgestellt, dass Gehaltsteile an gewisse

Pfandgläubiger wie Jugendwohlfahrt oder Amt der xxxxx Landesregierung gegangen seien. Dass sich aber unter Hinzurechnung der nicht bezifferten „Abzüge“ die vom Dienstgeber gemeldeten und vom Finanzamt in den Jahren 2003 und 2004 der Besteuerung unterzogenen Bezüge ergeben, wurde weder festgestellt noch rechnerisch dargestellt. Insofern ist es verständlich, dass der Bw auch im Vorlageantrag an den UFS vom 3.9.2007 davon ausgeht, dass lediglich jene Bezüge der Besteuerung zu unterziehen seien, die ihm ausgezahlt worden seien. Soweit das Finanzamt in der BVE-Begründung festgestellt hat, dass aus dem vom Bw vorgelegten Kontoauszug über die erhaltenen Gehaltszahlungen auch nicht ersichtlich sei, ob in Vorjahren Gehaltsvorschüsse ausbezahlt worden seien, wäre dies, wenn es aus Sicht des Finanzamtes Anhaltspunkte für derartige Zahlungen gibt, die in Berufungsjahren zu einer Minderung des zur Auszahlung gelangten Lohnes führen hätten könnten, beim ehemaligen Dienstgeber in Erfahrung zu bringen (gewesen). Der Bw hat dazu die Einvernahme des ehemaligen Dienstgebers beantragt. Dem Bw gegenüber wäre daher nach Durchführung allenfalls noch erforderlicher Ermittlungen erstmals rechnerisch nachvollziehbar darzulegen, dass sich unter Hinzurechnung der vom Dienstgeber (diesfalls wohl auf Grund einer Lohnpfändung) an Gläubiger des Bw weitergeleiteten Beträge bzw. allfälliger sonstiger Abzüge (bis dato allerdings nicht feststellbare Gehaltsvorschüsse), die als dem Bw zugeflossen anzusehen wären (der unmittelbare Abzug durch den Dienstgeber ist Einkommensverwendung), die in den Jahren 2003 und 2004 der Besteuerung unterzogenen Bezüge ergeben.

4. Geschäftsführerhaftung X GmbH (Einkommensteuer 2004)

Hiezu ist festzustellen, dass sich das Finanzamt bis dato mit dem Vorbringen des Bw in der Berufung, den diesbezüglichen Ergänzungen (Schreiben vom 8.11. bzw. 27.11.2006) und den diesen angeschlossenen Unterlagen bzw. dem Vorbringen im Vorlageantrag, in dem der Bw den Zusammenhang der Zahlungen mit seiner Beteiligung (Gesellschaftsverhältnis) in Abrede gestellt hat, inhaltlich nicht auseinandergesetzt hat und deshalb nicht sachverhaltsbezogen begründet hat, weshalb die Zahlungen aus der Inanspruchnahme des Bw aus Haftungen für Gesellschaftsschulden bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu keinen Betriebsausgaben führen, bzw weshalb die von ihm gegen diese Beurteilung erhobenen Einwendungen zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung führen. Im Übrigen geht das Finanzamt in der BVE-Begründung von einer Zahlung von 46.616,85, der Bw im Schreiben vom 8.11.2006 aber von einem weiteren Betrag von 12.494,01 € (gesamt sohin 59.110,86 €) aus. Das Finanzamt hätte daher erstmals (auch für diesen Differenzbetrag) eine die Einwendungen des Bw würdigende, sachverhaltsbezogene rechtliche Beurteilung vorzunehmen. Aus der vom Bw (nicht vollständig) dem Finanzamt vorgelegten Protokollübertragung über die mündliche Verhandlung vor dem LG Y vom Datum im Verfahren GZ kann ohne Vorlage der diesbezüglichen Klage

der Bank gegen den Bw nicht festgestellt werden, ob diese die Geltendmachung der Haftung des Bw aus dem Kreditvertrag vom 5.12.2002 zum Gegenstand hatte. Die Klage wäre daher jedenfalls vom Bw anzufordern. Die vom Bw vorgetragenen Umstände der Übernahme der Anteile am und der Geschäftsführung des Unternehmens können an Hand der derzeitigen Aktenlage nicht nachvollzogen werden.

5. Innergemeinschaftliche Erwerbe 2004 bis 2006 (Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005, Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 1-3/2006):

Der Bw bestreitet, die ihm vom Prüfer zu Tz 3 des Prüfberichtes zugerechneten i.g. Erwerbe getätigt zu haben und geht von einem Missbrauch seiner UID-Nr. aus. Das Finanzamt hat in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 9. August 2007 zu diesem Streitpunkt u.a. festgestellt, die Einkäufe seien von Herrn A durchgeführt worden. Auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse das Finanzamt zu dieser Feststellung gelangt ist, kann die Referentin nicht nachvollziehen. Andererseits wurde festgestellt, bei der Besprechung am 4.5.2006 im Büro des Steuerberaters habe Herr A gesagt, dass **ein** Einkauf sicher von ihm erfolgt sei, er die anderen überprüfen müsse. Aus diesen (zudem widersprüchlichen Feststellungen) ist für die Referentin nicht ableitbar, dass „A“ die Waren nicht auch für sein eigenes Unternehmen erworben haben könnte. Bei den deutschen Lieferanten dieser Waren handelt es sich laut Finanzamt ausschließlich um KFZ-Firmen. Nach der Aktenlage betreibt auch Herr A in Deutschland ein KFZ-Unternehmen. Ob die Ersatzteile nach Österreich verbracht worden seien, oder ob sie in Deutschland verblieben seien, habe weder im Zuge der Betriebsprüfung noch im Berufungsverfahren abgeklärt werden können. Diesfalls würde aber eine wesentliche Voraussetzung für den i.g. Erwerb, nämlich dass die Ware aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das eines anderen gelangt (vgl. Ruppe, UStG³, Art 1 BMR, Tz 7), gar nicht vorliegen. Die Feststellung, da teilweise Unfallautos angekauft worden seien, sei durchaus anzunehmen, dass diese Ersatzteile in die angekauften Unfallautos eingebaut worden seien, beruht auf einer bloßen Annahme. Soweit das Finanzamt daraus geschlossen hat, dass dies die Verkaufspreise wieder erhöhen würde, ist festzustellen, dass sich die Erwerbe auch in einem entsprechenden Aufwand niedergeschlagen haben müssten, was der Aktenlage nicht entnommen werden kann. Hat der Bw keinen Aufwand geltend gemacht, ist dies zumindest als Indiz dafür zu betrachten, dass der Bw die Erwerbe nicht getätigt hat.

Dem Vorlagebericht an den UFS wurde das dem Finanzamt mit Begleitschreiben vom 28.11.2007 vom Bw zugesendete Schreiben der Fa. Z vom 18.10.2007 bezüglich einer nicht näher bezeichneten i.g. Lieferung (*Anmerkung der Referentin: es könnte um den in der MIAS-Abfrage des Finanzamtes ausgewiesenen i.g. Erwerb über 4.549,00 € aus 2004 handeln*) angeschlossen.

Laut diesem Schreiben habe die Firma „den Auftrag“ gehabt, diese Ware auszuliefern und dafür „die Anschriftdaten mit der dazugehörigen Steuernummer“ (Anmerkung der Referentin: gemeint wohl die UID-Nummer) zu benutzen. Aus dem Schreiben geht zwar nicht dezidiert hervor, von wem die Firma den Auftrag für die demnach erfolgte Lieferung nach Ortsangabe an die Fa. xxxxxxx erhalten hat, und wer der Firma die Anschriftdaten gegeben haben soll. Die Formulierung im Schreiben, er (gemeint: xxxxxx) sehe es nicht ein, dass er nachzahle, nur weil A meine, er könne Daten von fremden Firmen einfach so benutzen und weitergeben, lässt allerdings vermuten, dass A sowohl die „Teile“ (eine nähere Bezeichnung des Liefergegenstandes fehlt) bestellt als auch die Lieferung der Waren an die bezeichnete Firma in Auftrag gegeben hat. Fest steht auf Grund des Inhaltes dieses Schreibens weiter, dass sich die Firma „Z“ schriftlich an den Bw mit der Bitte um eine Ausfuhrbestätigung gewendet hat, diese aber offensichtlich nicht erhalten hat. Ob der Bw oder A i.A. des Bw diese Waren für das Unternehmen des Bw erworben hat, kann aus dem Schreiben nicht abgeleitet werden. Hiefür wäre es notwendig, den Inhalt des Schreibens des Bw an diese Firma zu kennen.

Voraussetzung für den i.g. Erwerb ist u.a. (vgl. Art 1 BMR Z 2 lit.a.), dass der Unternehmer den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt (vgl. Ruppe, aaO, Art 1 BMR Tz 23, wonach sich dies nach § 12 UStG richtet).

Das Finanzamt hätte dem Bw die Gelegenheit geben müssen, von der Fa. Z die Rechnung über den Verkauf der „Teile“ anzufordern und Unterlagen zum Zahlungsfluss anzuschließen, aus denen sich ergibt, dass die Zahlung der Waren nicht durch den Bw, sondern A erfolgt ist. Aus dem Zahlungsfluss kann möglicherweise abgeleitet werden, ob der Bw oder - wovon der Bw offensichtlich ausgeht - „A“ die Teile (eine nähere Bezeichnung des Liefergegenstandes ist dem Schreiben nicht zu entnehmen) für sein eigenes Unternehmen erworben hat. Der Inhalt des Schreibens der Fa. Z wirft jedenfalls Zweifel auf, dass der Bw bzw. Herr A im Auftrag des Bw für dessen Unternehmen die Waren erworben hat. Die offenen Fragen bedürfen einer weitergehenden Klärung, ohne die eine abschließende Beurteilung der strittigen Erwerbe nicht möglich ist.

Im Übrigen hat der Bw die Einvernahme des Herrn A als Zeugen auch zu diesem Streitpunkt beantragt. Weshalb das Finanzamt auch angesichts des Inhaltes des Schreibens der Fa. Z keine Veranlassung gesehen hat, Herrn A als Zeugen unter Wahrheitspflicht (§ 174 BAO) niederschriftlich (Protokollierung der Fragen und Antworten) zu diesem, aber auch allen anderen strittigen Erwerb(en) einzuvernehmen, kann die Referentin angesichts des völlig ungeklärten Sachverhalts nicht nachvollziehen. Eine als Zeuge geladene Person hat auf Verlangen der Abgabenbehörde auch Schriftstücke, Urkunden und einschlägige Stellen seiner Geschäftsbücher zur Einsicht vorzulegen, die sich auf bestimmt zu bezeichnende Tatsachen

beziehen (§ 172 BAO). Das Ergebnis der Zeugenbefragung wäre dem Bw zwecks Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis- und Stellungnahme zu übermitteln. Welche Fragen an Herrn A im Zuge der Besprechung vom 4.5.2006 gestellt wurden und wie er diese beantwortet hat, kann mangels aktenkundiger Protokollierung des Gesprächsinhaltes nicht festgestellt werden. Sollte die Firma xxxxxxx ihren Sitz in Österreich haben, könnte diese möglicherweise Auskunft über die Verwendung der „Teile“ geben. Im Übrigen bestünde die Möglichkeit, im Wege der Amtshilfe mit Deutschland den Sachverhalt einer entsprechenden Aufklärung zuzuführen.

Soweit der Prüfer in Tz 3 den Vorsteuerabzug mit der Begründung, es habe nicht nachgewiesen werden können, dass *„diese Erwerbe für das eigene Unternehmen“* erfolgt seien, versagt hat, ist dies nicht verständlich, zumal es sich dabei um eine tatbestandsmäßige Voraussetzung für das Vorliegen eines i.g. Erwerbs handelt (Art 1 Abs. 2 Z 2 BMR), deren Erfüllung durch die Zurechnung der i.g. Erwerbe an den Bw vom Prüfer bejaht wurde.

Sollte das Finanzamt weiterhin davon ausgehen, dass der Bw (die) i.g. Erwerbe in den Jahren 2004 bis 2006 getätigt hat, müsste wohl der Vorsteuerabzug gewährt werden (vgl. Ruppe, UStG³, Art 1 BMR Tz 23). Da der Bw die i.g. Erwerbe in Abrede stellt, könnte er nach Ansicht der Referentin den vom Prüfer für den Vorsteuerabzug geforderten Nachweis der betrieblichen Verwendung der i.g. Erwerbe (vgl. Tz 5 des Bp-Berichtes) gar nicht erbringen. Anhaltspunkte für eine private Verwendung der nach Ansicht des Prüfers für das Unternehmen des Bw erworbenen Waren sind für die Referentin nicht erkennbar.

Die derzeitige Aktenlage ermöglicht der Referentin keine abschließende Beurteilung der Frage, wer die Erwerbe getätigt hat. Die Beweisergebnisse zu Punkt 1. (Nichtanerkennung von Vorsteuern gem. § 12 Abs. 16 UStG 1994 - Anfragenbeantwortungen) lassen aus Sicht der Referentin erhebliche Zweifel daran bestehen, dass der Bw bzw. „A “ im Auftrag des Bw die Erwerbe für das Unternehmen des Bw getätigt hat. Auch das Finanzamt hat einen Aufklärungsbedarf zur Frage, wer die UID-Nummer verwendet hat, gesehen und eine Missbrauch der UID-Nummer des Bw offensichtlich nicht ausgeschlossen, zumal laut Aktenvermerk des Prüfers vom 8.11.2006 wohl als Reaktion auf das Schreiben des Bw vom 24.10.2006 die UID-Nr. des Bw „begrenzt“ worden sein soll.

6. Zusammenfassung:

Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass eine abschließende rechtliche Beurteilung der Streitpunkte weitergehende Sachverhaltsermittlungen notwendig gemacht hätte. Da die zu den obigen Streitpunkten unterbliebenen Ermittlungen nicht nur geringfügig sind und bei ihrer Durchführung anders lautende Bescheide ergehen hätten können, ist die Erledigung der Berufung im Wege einer Aufhebung der angefochtenen Bescheide und der

Berufungsvorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gem. § 289 Abs. 1 BAO gerechtfertigt.

Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung wird darauf hingewiesen, dass es die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz (in entscheidungswesentlichen Punkten) zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt, feststellt und einer Beurteilung unterzieht (VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315). Es ist nicht Aufgabe des UFS als Kontroll- und Rechtsschutzorgan die Abgabenbehörde erster Instanz von ihrer Aufgabe und Pflicht, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln (§ 115 BAO), zu entlasten (vgl. dazu RV/0226-S/05 unter Verweis auf Beiser, SWK 3/2003, 102 ff).

Von der Abhaltung der vom Bw beantragten mündlichen Verhandlung wurde gem. § 284 Abs. 3 BAO abgesehen, zumal eine abschließende Klärung der dargestellten (umfangreichen) offenen Sachverhaltsfragen im Rahmen einer mündlichen Verhandlung nicht zu erwarten ist, und dient damit auch der Verfahrensbeschleunigung.

Feldkirch, am 22. Oktober 2009