

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich und die weiteren Senatsmitglieder, Mag. Christian Seywald, Mag. Johannes Denk und Friedrich Nagl in der Beschwerdesache des Bf., X. geboren, StNr.: X1, G. whft., vertreten durch Mag. Wolfgang Schranz, Steuerberater, 1050 Wien, Wiedner Hauptstraße 152 Tür 2, , als Beschwerdeführer etabliert, betreffend die Veranlagung der Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Kalenderjahre 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010 und betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume 1-7/2011 nach der am 30.05.2017 im Beisein der Schriftführerin Ilse Pascher durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I.

Der Bescheidbeschwerde vom 14.12.2011 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2006 bis 2010 des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 11.10.2011 wird teilweise stattgegeben und die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

II.

Der Bescheidbeschwerde vom 14.12.2011 gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2006, 2007 und 2008 des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 11.10.2011 wird keine Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden unter Anhebung der Bemessungsgrundlage und der Abgabe abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Fälligkeit dieser Abgaben und die Zahlungsfrist ergeben sich unmittelbar aus den gesetzlichen Anordnungen des § 21 Abs. 1 und Abs 5 UStG und § 210 Abs. 4 BAO.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision zulässig.

III.

Der Bescheidbeschwerde vom 14.12.2011 gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 11.10.2011 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide sowie die betreffenden Beschwerdevorentscheidungen vom 24.09.2015 werden ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

IV.

Der Bescheidbeschwerde vom 14.12.2011 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für die Voranmeldungszeiträume 1-7/2011 des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 11.10.2011 wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid sowie die betreffende Beschwerdevorentscheidung vom 28.09.2015 werden ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Im Zuge von finanzstrafrechtlichen Ermittlungen wurde bekannt, dass der Beschwerdeführer (Bf.) in den Jahren 2001 bis 2007 16 Kraftfahrzeuge nach kurzfristiger Kfz-An- und Abmeldung weiterverkauft hat. Außerdem hat der Bf. in den Jahren 2006 und 2007 noch weitere 8 Kraftfahrzeuge auf den Namen seiner Mutter, M., zum Verkehr angemeldet und kurze Zeit später wieder weiterveräußert. Der Bf. gab bei der ersten Befragung durch die Steuerfahndung Wien zu Protokoll (10.10.2008), dass seine Mutter mit den Fahrzeugen in Wirklichkeit selbst nichts zu tun habe. Sie besitze auch gar keinen Führerschein. Zwei dieser Fahrzeuge (Merc. E270CDI, Bj. 2002 u. Merc. S320CDI, Bj. 2001) habe er um insgesamt € 38.300 an F. aus Tschechien verkauft.

Dieser Sachverhalt kam bei umfassenden Erhebungen wegen Verdachts des Umsatzsteuerbetrugs m Zusammenhang mit Altmetallhandel zu Tage. Die Autokäuferin, F war nämlich als Geschäftsführerin der in das Geschehen involvierten A. s.r.o. mit Sitz in Pilsen, tätig. Zudem wurde anlässlich der Einvernahme einer weiteren Akteurin (C.) bekannt, dass der Bf. für sie 2006 und in den Folgejahren als Kraftfahrzeuglenker tätig geworden ist.

Die Finanzstrafbehörde äußerte in einer Kontrollmitteilung vom 27.11.2008 an das Wohnsitzfinanzamt (FA) die Ansicht, dass der Bf. als gewerblicher Unternehmer tätig und deshalb steuerpflichtig sei. Der Bf. habe aber bislang keine Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen eingereicht. Er beziehe seit Mitte 2005 ausschließlich Arbeitslosengeld, bzw. Sozialhilfe vom AMS. Der Bf. lebe bei seiner geschiedenen Gattin (F1, XX. geb.) in G2 und habe mit dieser vier Kinder (K1, XX geb., K2, XX geb., K3 X.X geb., K4, X.X.X geb.), für die er teilweise auch unterhaltpflichtig sei. Der Bf. habe sich in seiner Aussage selbst als „Spieler“ bezeichnet und trage auch die Ausgaben für sein Motorrad.

Zum Sachverhalt des gewerblichen Gebrauchtwagenhandels niederschriftlich befragt gab der Bf. am 27.11.2008 Folgendes an:

„Ich habe seit 1989 einen Führerschein und besitze seit damals Autos, die ich selber fahre. Wenn ich ein Auto nicht mehr mag verkaufe ich es einfach. Ich kann mich nicht mehr erinnern wie viele Autos ich bereits verkauft habe. Ich habe auch keine Aufzeichnungen mehr zu diesen Geschäften (insb. Kaufverträge über die Ein- und Verkäufe). Ich kann daher dem Finanzamt keine Unterlagen dazu vorlegen.“

„Die Autos habe ich entweder bei Händlern eingekauft oder bin durch Zeitungsanzeigen dazu gekommen. Teilweise habe ich sie auch bei Händlern eingetauscht. Ich mache das, wie schon bereits gesagt, seit dem Jahr 1989 so.“

„Wenn ich ein Auto verkaufe, geschieht das so, dass ich es in der Zeitschrift „Bazar“ oder bei der privaten Automesse in der SCS anbiete. Ich klebe aber auch Plakate in die angebotenen Autos, um auf den Verkauf hinzuweisen.“

„Ich kann mich nicht mehr erinnern, an wen ich verkauft habe, weil es eben schon so lange her ist und ich schon so viele Autos verkauft habe. Ich kann auch nicht mehr sagen wie hoch die Einkaufspreise von den Fahrzeugen waren und welchen Erlös ich beim Verkauf erzielt habe. Das kann ich höchstens bei den letzten Verkäufen sagen. Ich gebe aber an, dass zwei Autos nach Tschechien, zwei VW Golf, ein Opel Kadett und ein BMW nach Serbien verkauft worden sind. Den BMW (Anmerkung: Typ: 560L, Bj. 10/2003) habe ich um € 24.000 verkauft, musste ihn aber wieder zurücknehmen, weil ich den Km-Stand manipuliert habe und das vom Käufer bemerkt wurde. Ich habe diesen BMW in der Folge dann an einen Händler in Österreich verkauft. Die übrigen Fahrzeuge sind in Österreich geblieben.“

„Ich habe anlässlich meiner Scheidung von meiner Mutter € 15.000 erhalten, weil es mir so schlecht ging, dass ich nicht einmal eine Wohnung und zu essen hatte. Meine Mutter gab mir das Geld nur unter der Voraussetzung, dass ich Fahrzeuge, die ich darum kaufe auf ihren Namen anmelden. Sie hat das getan, weil sie weiß, dass ich ein Spieler bin.“

„Von dem Geld habe ich einen Audi A6 2,5 TDI (ein repariertes Havariefahrzeug) von einem Zigeuner, an dessen Namen ich mich mehr erinnere, um € 8.000 erworben. Ich habe dieses Auto gegen Aufzahlung von € 6.000 gegen einen BMW 735 bei einem anderen Zigeuner eingetauscht. Den BMW habe ich dann um € 13.080 an einen“

Händler verkauft. Mit diesem Verkaufserlös und € 5000, die ich im Spielautomaten gewonnen habe, bin ich gleich zu einer anderen Privatperson, die im Bazar eine Anzeige geschaltet hat, und habe den BMW 560L um € 18.000 gekauft, den ich dann wegen der Tachomanipulation zurücknehmen musste (wie schon vorstehend erwähnt).“

Im September 2011 fand beim Bf. eine Außenprüfung betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2010 sowie Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 1-7/2011 statt. Da der Bf. an der Betriebsprüfung nicht mitwirkte und keine Unterlagen zu den Fahrzeugan- und –verkäufen vorlegte, wurden die Bemessungsgrundlagen durch Schätzung ermittelt.

In der BP-Niederschrift über die Schlussbesprechung wird Folgendes festgestellt:

„Durch die Steuerfahndung Wien ist bekannt geworden, dass der Bf. ab dem Jahr 2000 regelmäßig Fahrzeuge zum Verkehr angemeldet und kurze Zeit später wieder verkauft hat. Bei 8 Fahrzeugen hat er seine Mutter als Zulassungsbesitzerin angemeldet, aber tatsächlich diese Kfz-Geschäfte auf eigene Rechnung getätigt. Ob der Bf. auch noch auf andere Familienmitglieder Fahrzeuge angemeldet hat, die er jedoch an- und verkauft hat, konnte von der Prüferin mangels Kenntnis der großen Familie nicht erhoben werden. Von der BP wurden ab dem Jahr 2006 nach der Euro-Tax-Liste die Einkaufs- und Verkaufspreise dieser Kfz ermittelt, wobei als Zeitpunkt der Wertermittlung stets auf die Wertverhältnisse zum 1.9.2011 abgestellt wurde. Dabei wurde eine durchschnittliche KM-Leistung von 12000 km pro Jahr für jedes Fahrzeug angenommen.“

Eine Gegenüberstellung dieser Einkaufs- und Verkaufspreise ergab folgendes Ergebnis:

2006: Differenz/Verkaufserlöse	€ 16.447
2007: Differenz/Verkaufserlöse	€ 8.333
2008: Differenz/Verkaufserlöse	€ 5.913
2009: Differenz/Verkaufserlöse	€ 3.679
2010: Differenz/Verkaufserlöse	€ 3.613
1-7/2011: Differenz/Verkaufserlöse	€ 5.006

Der Bf. hat an der Außerprüfung nicht mitgewirkt und keine Unterlagen vorgelegt.

Der Bf. hat auch der Vorladung der Abgabenbehörde nicht Folge geleistet. Von der Prüferin konnte daher die Vollständigkeit der kalkulatorisch geschätzten Erlöse nicht festgestellt werden. Auf Grund der wahrscheinlichen Unvollständigkeit der festgestellten Fahrzeugverkäufe und der Ungewissheit der erzielten Erlöse aus sonstigen Tätigkeiten werden die ausgewiesenen Beträge um einen Sicherheitszuschlag von 200% erhöht. Hierbei handelt es sich um Bruttbeträge aus denen die Umsatzsteuer (Steuersatz 20%) herauszurechnen ist. Auf Grund der Nichtvorlage von Rechnungen und Belegen waren keine Vorsteuern in Abzug zu bringen.

Für die Gewinnermittlung wurden die Nettoerlöse noch um ein 15%iges Ausgabenpauschale vermindert. Daraus resultieren folgende Bemessungsgrundlagen (in Euro):

	Umsatz	Einkünfte aus Gw.
2006	41.117,50	34.949,88
2007	20.832,50	17.707,63
2008	14.782,50	12.565,13
2009	9.197,50	7.817,88
2010	9.032,50	7.677,63
2011	12.515,00	-- "

Das Finanzamt erließ in der Folge Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 sowie den USt-Festsetzungsbescheid für den UVA-Zeitraum 1-7/2011, alle vom 11.10.2011. In den Bescheiden wurden die Feststellungen der Außenprüfung übernommen und zur Begründung auf den BP-Bericht vom 21.9.2011 verwiesen.

Gegen diese Abgabenbescheide er hob der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 14.12.2011 – nach fristwährenden Anträgen auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist – rechtzeitig und formgerecht Bescheidbeschwerde. Der Bf. beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide oder allenfalls deren Abänderung mit niedrigerer Abgabenfestsetzung und bringt zu Begründung sinngemäß vor:

„Die Bescheide leiden an Verfahrensmängel und inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Zur Bescheidbegründung wird lediglich auf die Feststellung des BP-Berichtes verwiesen. Konkrete Feststellungen und eine eingehende nachvollziehbare Begründung fehlen den angefochtenen Bescheiden. Weiters nimmt der BP-Bericht auf die Erhebungen der Steuerfahndung Bezug, ohne nachvollziehbare Details dieser Erhebung bekannt zu geben. Diese Begründungsmängel sind relevant, weil die Abgabenbehörde bei Vermeidung dieses Verfahrensmangels zu einer für den Bf. günstigeren Entscheidung hätte kommen müssen.“

Als inhaltliche Rechtswidrigkeit ist die Gewinn- und Umsatzermittlung auf Grundlage der Euro-Tax-Listen zu relevieren. Von der BP wurde basierend auf den Erhebungen der Steuerfahndung Differenzerlöse incl. Umsatzsteuer aus der Gegenüberstellung von Einkaufs- und Verkaufspreisen der Fahrzeuge laut Euro-Tax-Liste ermittelt. Dies führt im konkreten Fall jedoch zu einer völlig unrichtigen Erlösermittlung, da der Bf. Fahrzeug mit hohen Kilometerleistungen zu relativ niedrigen Preisen erwarb. Die Fahrzeuge wurden jeweils zum Verkehr zugelassen, benutzt und vom Bf. nach einiger Zeit wieder verkauft. Nach Gebrauch waren die zu erzielenden Verkaufserlöse ebenso gering. Wir legen dazu ein von der BPD Wien eingeholtes Auskunftsschreiben vom 28.11.2011 über Fahrzeuganmeldungen auf M. (Mutter), F1. (Ehefrau) und Bf. vor (Kfz-Halteranfrage).

Diese Fahrzeuge wurden vom Bf. gekauft und wieder verkauft. Der Bf. hat auf dem Auskunftsschreiben der BPD Wien handschriftliche Anmerkungen zu den Einkaufs- und Verkaufspreisen und teilweise zu den Kilometerständen vorgenommen. Danach ermittelt sich ein wesentlich niedrigerer Erlös. Die Grenzbeträge des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG werden dabei in keinem Jahr überschritten (unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer bis € 30.000, bzw. Toleranzgrenze € 34.500).

Im BP-Bericht wurde zudem ein Sicherheitszuschlag von 200% auf die kalkulatorisch ermittelten Erlöse angewandt. Die Behörde hat es unterlassen die Gründe für die Schätzungsberichtigung und für die Anwendung des Sicherheitszuschlages darzulegen. Da die Zuschätzung auf den fiktiv ermittelten Differenzerlösen völlig unrealistisch ist, sind die angefochtenen Bescheide in diesem Punkt inhaltlich rechtswidrig.

Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wird beantragt.“

In der nachstehenden Tabelle sind auf der linken Seite die Fahrzeuge aufgelistet bei denen der Bf. handschriftlichen Vermerke auf dem beigelegten Auskunftsschreiben der BPD Wien über Kfz-Zulassungen auf M, F.1 und Bf., vorgenommen hat. Die Anmerkungen des Bf. sind in *Kursivschrift* in der rechten Spalte der Tabelle wiedergegeben:

Zu Verkaufen im Jahr 2006:

Kfz-Anmeldungen auf Mutter M., 1946 geb., (Mutter)

Anz.	Marke, Type,	Bj.	An- u. Abmelde-	Handschriftliche Anmerkung des Bf.:
			Kz., Alter	
1.	Mazda, 323F/	10/1994	28.11.2005	„In Salzburg gekauft, € 1.200, GT-6,
			Kz.1, 12 J.	in Wien um € 1.500 verkauft, Km 270.000
2.	Mazda, Xedos 6	3/1993	01.02.2006	In Wien 22. Gekauft um € 1.500, CA
			Kz.1, 13 J.	verkauft um € 2.000, Km 280.000
3.	BMW, 530D E39	1/1999	20.02.2006	Einkauf € 7.500, havariert, Reparatur, € 2.500!, Kz.1, 7 J.
			20.04.2006	verkauft in Graz, € 11.000, Km. 140.000
4.	Mercedes, E270	9/2002	10.04.2006	Einkauf in Wien um € 18.500, CDI
			Kz.2, 4 J.	verkauft in CZ um € 20.800, Km 170.000
5.	Mercedes, S320	6/2001	03.08.2006	In Wien um € 19.000 eingekauft, CDI
			Kz.3, 5 J.	verkauft um € 17.500, Getriebeschaden
6.	Audi, A6	1/1998	04.10.2006	in Wien, Automesse, um € 8.000 gekauft

Kz.4, 8 J.	10.11.2006	weitergeh. getauscht auf BMW 735i + € 6000 <i>aufgezahlt</i>
------------	------------	---

Zu Verkäufen im Jahr 2007:

Anmeldung auf M.

Anz.	Marke, Type,			Handschriftliche Anmerkung des Bf.:
		Kz., Alter		

1.	BMW 735i E65	5/2002	10.11.2006	<i>in Wien um 14.000/16.000 € gekauft, verkauft</i>
	Kz.4, 4,5 J.		13.04.2007	<i>um € 13.080, Km 300.000</i>

Zu Verkäufen im Jahr 2008:

Anmeldung auf M.

Anz.	Marke, Type	Bj.	Kfz- An- u.	Handschriftliche Anmerkung des Bf.:
			Kz., Alter	Abmeldung
1.	BMW, 560L, 5er- Reihe	10/2003	24.04.2007	<i>gekauft in Wien um € 18.000, verkauft nach Serbien</i>
	Kz.4, 5 J.		04.10.2007	<i>um € 24.000, wieder zurückgeholt</i>
	Rücknahme wegen KM-Manip.		04.02.2008	<i>und in Wien um € 17.000 verkauft</i>

Anmeldung auf Gattin F1.

2.	Citroen	unbek.	17.10.2007	<i>Einkauf in Salzburg, € 2.300</i>
	Avantage			
			23.12.2008	<i>verkauft um € 3.000</i>

Zu Verkäufen im Jahr 2009:

Anmeldungen auf Bf.

Anz.	Marke, Type	Bj.	Kfz- An- u.	Handschriftliche Anmerkung des Bf.:
			Kz., Alter	Abmeldung
1.	BMW, 316i	2/1995	06.05.2009	<i>Einkauf um € 1.800</i>
	Kz.5, 14 J.		20.05.2009	<i>verkauft um € 2.500, Km 190.000</i>
2.	BMW, 320D, LIM E46	10/1998	20.05.2009	<i>Einkauf um € 3.200</i>
	Kz.5, 11 J.		18.11.2009	<i>verkauft um € 4.000, Km 400.000</i>

Zu Verkaufen im Jahr 2010:

Anmeldungen auf Bf.

Anz.	Marke, Type	Bj.	Kfz- An- u.	Handschriftliche Anmerkung des Bf.:
				Kz., Alter
1.	KIA, Carnival ST, 3/2001		18.11.2009	Einkauf um € 1.650, verkauft € 2.200, 2.9TD
				Kz.5, 8 J.
			13.08.2010	Km ca. 300.000
2.	Mercedes, A180CDI	7/2006	13.09.2010	Einkauf um € 7.000, Km 240.000, Eintausch
				Kz.5, 4 J.
			17.11.2010	gegen Merc. Vito + Aufzahlung € 1.000

Zu Verkaufen im Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum Jänner bis Juni 2011

Anmeldungen auf Bf.

Anz.	Marke, Type	Bj.	Kfz- An- u.	Handschriftliche Anmerkung des Bf.:
				Kz., Alter
1.	Mercedes, Vito CDI	10/2005	17.11.2010	Verkauf um € 9.200, war Mietwagen,
				Kz.5, 5 J.
			28.01.2011	Km 300.000
2.	Alfa Romeo 147	12/2004	29.03.2011	Einkauf um € 2000, Dachschaden und
				Kz.6, 6 J.
			29.06.2011	Windschutzsch. erneuert, verkauft € 3.000“

Daraus resultieren lt. Angaben des Bf. folgende Bemessungsgrundlagen (in Euro):

2006	2007	2008	2009	2010
1.300	-1.020	0,00	1.500	1.750

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 24.9.2015 und 28.9.2015 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt, indem der ergänzend zur kalkulatorischen Schätzung angewandte Sicherheitszuschlag in Höhe von 200% auf 100% herabgesetzt wurde. Zur Bescheidbegründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Alle von Ihnen durchgeführten Berechnungen und Ausführungen basieren ausschließlich auf Ihrer – nicht mittels Belegen untermauerten – Aussage. Die von Ihnen vorgelegte Unterlage besteht lediglich aus handschriftlichen Vermerken auf dem Auskunftsschreiben aus der Zulassungsevidenz.“

Anders als von Ihnen in der Beschwerde ausgeführt, enthält der BP-Bericht durchaus hinreichende Angaben zur Schätzmethoden sowie die Gründe für die Schätzungsberichtigung. Die Schätzung samt Sicherheitszuschlag war im getätigten Ausmaß erforderlich, da Sie weder für die Käufe noch für die Verkäufe Belege vorgelegt haben und die einer Schätzung anhaftende Unsicherheit nicht zu Lasten der öffentlichen Hand gehen darf.

Nach telefonischer Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter wurde der Sicherheitszuschlag dennoch auf 100% herabgesetzt.“

In den Beschwerdevorentscheidungen vom 24.9.2015 betreffend die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 und die BVE vom 28.9.2015 betreffend den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-7/2011 wurden daher folgende Bemessungsgrundlagen angesetzt (in Euro):

Jahr	Umsätze	Einkünfte aus Gw.*
2006	27.411,67	21.244,05
2007	13.888,33	10.763,46
2008	9.855,00	7.637,63
2009	6.131,67	4.752,05
2010	6.021,67	4.060,12
2011	8.343,33	--

*Bei der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2006, 2007 und 2008 erfolgt für die Steuerberechnung eine Hochrechnung mit den erhaltenen Sozialbezügen gemäß § 3 Abs. 2 EStG.

Der Bf. stellte mit Anbringen vom 21.10.2015 binnen offener Frist den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Mit den BVE seien in den angefochtenen Bescheiden nur der Sicherheitszuschlag herabgesetzt worden, die Schätzung der Grundlagen sei aber – anders als beantragt – unverändert geblieben. Deshalb werde nunmehr beantragt, die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag stellte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter noch folgenden Antrag: „*Ich beantrage eine mündliche Verhandlung oder vor dem Senat.*“

Mit Vorlagebericht vom 20.11.2015 hat das Finanzamt die Bescheidbeschwerde samt Akten dem BFG vorgelegt.

Vom StV des Bf. wurde im Vorlageantrag die in ihrer objektiven Bedeutung zweifelhafte Willenserklärung abgegeben, dass „*eine mündliche Verhandlung oder vor dem Senat*“ beantragt werde. Da bereits in der Beschwerde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt worden war, wurde diese Parteienerklärung vom BFG dahingehend ausgelegt, dass die im Antrag gewählte Art der Verknüpfung (oder statt

und) lediglich auf ein Vergreifen im Ausdruck zurückzuführen ist. Bei einem sinnvollen Erklärungswillen konnte zusätzlich zum bereits gestellten Antrag auf mündliche Verhandlung wohl nur mehr noch eine auf Entscheidung durch den Senat begehr worden sein (daher „Und- statt Oder-Verknüpfung“). Der Bf. wurde mit Beschluss des BFG vom 27.2.2017 dazu gehört und ist diesem Auslegungsergebnis nicht entgegengetreten.

Vom BFG wurden ergänzende Ermittlungen durchgeführt. Durch Abfragen aus der Zulassungsdatei wurde festgestellt, dass nach demselben Sachverhaltsmuster auch auf die Kinder des Bf. K1., 01 geb., K2. 02 geb. und K3. Kraftfahrzeuge kurzzeitig angemeldet und dann weiterveräußert wurden. Da die Kinder nicht im Besitz einer Lenkerberechtigung sind, sind auch diese Kfz-Handelsgeschäfte offensichtlich dem Bf. zuzurechnen. Der Bf. hat zudem diese Geschäftstätigkeit auch in den Folgejahren in einem unveränderten und teilweise gesteigerten Ausmaß fortgesetzt. Außerdem gibt es im dem Verwandtenkreis des Bf. noch eine Reihe anderer Personen mit sehr häufigen kurzfristigen Kfz-An- und Abmeldungen, von vorzugsweise älteren Fahrzeugen der Premiumklasse. Da diese Personen jedoch über eine Lenkerberechtigung verfügten wurde diesbezüglich vom Verwaltungsgericht keine weiteren Erhebungen mehr vorgenommen und die Fahrzeuge mangels eindeutiger Beweislage nicht dem Bf. zugerechnet.

Der Bf. wurde mit dem Beschluss vom 27.2.2017 zu den nach Ansicht des BFG ihm zuzurechnenden nachhaltigen Fahrzeugverkäufen sowie zu den wesentlichen Grundlagen und Parameter der Schätzung gehört.

Mit Bezug auf die Rechtsquellen wurde auch auf die Rechtsauffassung hingewiesen, dass die an- und verkauften Kraftfahrzeuge Umlaufvermögen des Gewerbebetriebes „Gebrauchtwagenhandel“ des Bf. darstellten. Durch die private Nutzung dieser Fahrzeuge trete daher keine betrieblich relevante Wertminderung ein. Es liege eine Nutzungsentnahme vor, weshalb es aus diesem Grunde zu keiner Kürzung des zu schätzenden Gewinnes kommen könne.

Gleichzeitig wurde ihm auch mitgeteilt, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG im gegenständlichen Fall voraussichtlich nicht erfüllt sein dürften.

Da die Wertermittlung der Einkaufspreise und Verkaufspreise der gehandelten Gebrauchtfahrzeuge vom Finanzamt mittels der elektronischen Euro-Tax-Liste aus technischen Gründen (FA) zum Stichtag September 2011 (Zeitpunkt der Prüfung) und nicht bezogen auf den tatsächlichen Zeitpunkt des An- und Verkaufes der Fahrzeuge erfolgte, konnten diese Wertansätze für die kalkulatorische Schätzung im Rechtsmittelverfahren nicht herangezogen werden.

Vom BFG musste daher unter Beziehung eines fachkundigen Organwalters eine Neubewertung der Kraftfahrzeuge und eigenständige kalkulatorische Schätzung der Bemessungsgrundlagen aus dem zu beurteilenden nachhaltigen Gebrauchtwagenhandel des Bf. vorgenommen werden.

Da vom Bf. keine Belege oder sonstigen Nachweise zu den Kfz-An- und Verkäufen vorgelegt wurden, waren die relevanten Faktoren zu schätzen. Dabei wurde jeweils von gewöhnlichen Verhältnissen ausgegangen (z.B. durchschnittlicher KM-Stand und gewöhnlicher Abnutzung der Fahrzeuge). Die Bewertung erfolgte auf Grund des verkehrsüblichen Wertverlaufes von Gebrauchtfahrzeugen, auf der auch die EURO-Tax-Bewertungen basieren. Die Ermittlung des Marktwertes erfolgte zum Zeitpunkt der endgültigen Kfz-Abmeldung, die als Verkaufszeitpunkt angesetzt wurde. Ausgehend von den Bruttoverkaufspreisen wurde ein erfahrungsgemäßer Mindestnettoerlös in Höhe von rund 15% geschätzt.

Mit Beschluss vom 27.4.2017 wurden dem Bf. die vom BFG in Aussicht genommene geänderte Schätzung vorgehalten und er dazu gehört. Auf den Beschluss wird hinsichtlich der Schätzungsgrundlagen und -methoden sowie der vorgenommenen Kfz-Bewertungen und der darauf beruhenden Schätzungsergebnisse verwiesen.

Zusammenfassend wurden folgende Bemessungsgrundlagen ermittelt (in Euro):

Jahr	Titel	Umsätze	EaGw
2006	Kalk. Erlösschätzung	57.333,33	10.550,50
	+ Sicherheitszuschlag 100%	57.333,33	10.550,50
	Bemessungsgrundlage	114.666,66	21.100,00
2007	Kalk. Erlösschätzung	26.250,00	4.700,00
	+ Sicherheitszuschlag 100%	26.250,00	4.700,00
	Bemessungsgrundlage	52.500,00	9.400,00
2008	Kalk. Erlösschätzung	25.666,66	4.600,00
	+ Sicherheitszuschlag 100%	25.666,66	4.600,00
	Bemessungsgrundlage	51.333,32	9.200,00
2009	Kalk. Erlösschätzung	4.000,00	700,00
	+ Sicherheitszuschlag 100%	4.000,00	700,00
	Bemessungsgrundlage	8.000,00	1.400,00
2010*	Kalk. Erlösschätzung	14.583,33	2.600,00
	+ Sicherheitszuschlag 100%	14.583,33	2.600,00
	Bemessungsgrundlage	29.166,66	5.200,00
2011	Kalk. Erlösschätzung f. 3 Kfz	33.916,66	

* Anmerkung: Auf Grund eines Irrtums (Übertragungs- und Schreibfehler) wurden im Beschluss vom 27.4.2017 betreffend das Jahr 2010 unrichtige Beträge angeführt (Bemessungsgrundlage: EaGW € 9.200 und Umsatz € 52.500).

Der Bf. hat sich zu den Beschlüssen vom 27.2.2017 und 27.4.2017 nicht geäußert.

In der mündlichen Verhandlung vom 30.5.2017 wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf. und vom Amtsvertreter ergänzend sinngemäß Folgendes vorgebracht:

Der StV räumt ein, dass das Vorliegen einer nachhaltigen gewerblichen Tätigkeit durch den regelmäßigen An- und Verkauf von Kraftfahrzeugen nicht bestritten werde. Der Bf. sei aber als Wiederverkäufer zu qualifizieren, weshalb die Differenzbesteuerung und auch die Kleinunternehmerregelung anzuwenden seien. Aus diesem Grunde käme es zu gar keiner Umsatzsteuerfestsetzung, weil die Kleinunternehmengrenzen nicht überschritten würden.

Im Übrigen müsse der Bf. das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen des § 24 UStG nicht mit 100%iger Gewissheit belegen, sondern es genüge, wenn die Tatbestandserfüllung als das wahrscheinlichere Geschehen anzunehmen sei und dies treffe im Streitfall eindeutig zu.

Wenn aber vom Verwaltungsgericht die Anwendung der Differenzbesteuerung verneint werde, dann müssten jedenfalls auch die Vorsteuern aus den Vormünsätzen geschätzt werden.

Ein Sicherheitszuschlag von 100% der kalkulatorisch geschätzten Verkaufserlöse sowie der Umsätze sei eindeutig zu hoch und auch nicht entsprechend begründet worden. Auf Grund der Möglichkeit der Zulassungsabfragen, könne das tatsächliche Geschäftsvolumen des Bf. genau festgestellt werden. Es gebe daher überhaupt keinen Grund für eine zusätzliche Sicherheitszuschlagsschätzung. Ein Weiterverkauf von Gebrauchtwagen ohne vorherige Kfz-Anmeldung sei in der Praxis ziemlich unwahrscheinlich, weil der Käufer die Sicherheit haben wolle, wirklich vom wahren Eigentümer das Fahrzeug erworben zu haben.

Die Erlösschätzung sei jedenfalls durch den Abzug des Betriebsausgabenpauschales und des Gewinnfreibetrages noch zu ergänzen.

Das FA erachte die vom BFG im ergänzenden Ermittlungsverfahren geäußerten Rechtsansichten (insb. geänderte Schätzung und keine Differenzbesteuerung) für zutreffend. Mit Bezug auf eine Entscheidung des UFS Salzburg sei nämlich darauf hinzuweisen, dass der Steuerpflichtige (Stpfl.) für jeden einzelnen Umsatz die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung nachweisen müsse. Im gegenständlichen Fall gebe es jedoch nicht einmal gesicherte Anzeichen von wem der Bf. die Fahrzeuge unter welchen Umständen (z.B. Taxi mit VSt-Abzug) an welchem Ort erworben habe.

Für den vorgenommenen Sicherheitszuschlag von 100% bestünden eine Reihe von Gründen. Dem FA sei bei derartigen Gebrauchtwagengeschäften auch die Praxis bekannt geworden, dass die Fahrzeuge mittels Blanko-Kaufverträgen (der kurzfristige Zwischenerwerber werde in den schriftlichen Kaufvertrag gar nicht eingetragen) ohne Kfz-Anmeldung weiterverkauft werden. Es könne keineswegs ausgeschlossen werden, dass der Bf. auch eine relevante Anzahl an Fahrzeugverkäufen ohne vorherige Kfz-Anmeldung getätigt habe. Der Umstand, dass der Bf. auch Fahrzeuge, die auf seine Verwandten (z.B. Mutter, Frau, Kinder) zugelassen worden sind, weiterverkauft hat, beweise gerade, dass der tatsächliche Verkäufer nicht der Zulassungsbewerber des Fahrzeuges sein müsse.

Vom FA werde aber eingeräumt, dass der Bf. seine gewerbliche Tätigkeit – ungeachtet des schwankenden Verkaufsumfanges und der jeweiligen konkreten Ankaufs- und Verkaufszeitpunkte – durchgängig das ganze Jahr betrieben habe. Auf Grund der ganzjährigen gewerblichen Einkünfte bestünden deckungsgleiche Zeiträume zum Bezug der steuerfreien Entgelte gemäß § 3 Abs. 1 Z. 5 EStG (insbesondere AMS-Leistungen), sodass eine Hochrechnung der Einkünfte gemäß § 3 Abs. 2 EStG zu unterbleiben habe. In den BVE sei diese Steuerberechnung nicht richtig erfolgt und deshalb im Erkenntnis zu korrigieren.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist die Höhe der, durch Schätzung gemäß § 184 BAO zu ermittelnden, gewerblichen Einkünfte und Umsätze aus einem vom Bf. nichterklärten Gebrauchtwagenhandel.

Der vorstehende Sachverhalt liegt der rechtlichen Beurteilung zu Grunde. Soweit bestimmte Sachverhaltsmerkmale strittig sind, erfolgt die Beweiswürdigung hierzu auch im Erwägungsteil.

1. Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit

Gemäß § 23 Z. 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Im gegenständlichen Fall steht außer Frage, dass der Bf. bei dem An- und Verkauf der Gebrauchtfahrzeuge selbständig auf eigenes Risiko unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tätig geworden ist.

Eine nachhaltige Tätigkeit liegt vor, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung desselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (VwGH, 21.9.06, 2006/15/0118). Der mit Gewinnabsicht durchgeführte regelmäßige Erwerb von Kraftfahrzeugen zur Weiterveräußerung ist als nachhaltige Tätigkeit anzusehen (Jakom/Vock, EStG, 10. Aufl., § 23 Rz 27 mit Hinweis auf RME FJ 96, 207; BFH 7.9.95, V R 25/94, BStBl II 96, 109 sowie UFS 29.11.11, RV/0558-W/09, und 21.8.08, RV/0410-G/07 und Finanz-Journal 9/1996, FJ-LS 46/1996, FLD Wien, Nö. U. Bgld., 30.3.1993, 92/419/08).

Im vorliegenden Fall liegen gewichtige Merkmale für das Vorliegens einer planmäßigen, dauerhaften Ausübung des An- und Verkaufs von Gebrauchtfahrzeugen in der Absicht daraus einen Gewinn zu ziehen vor. Der Bf. hat seit Juli 2005 bis dato keine dauerhafte Tätigkeit als Arbeitnehmer mehr ausgeübt. Daher hatte er einen erkennbaren Geldbedarf zur Finanzierung seiner Lebensführung. Es ist feststellbar, dass der Bf. in den Jahren 2006 und 2007, in denen er geringere andere Einnahmen hatte (AMS-Bezüge), die Geschäftstätigkeit seines Gebrauchtwagenhandels gesteigert war.

Ein wesentliches Indiz für die Nachhaltigkeit seiner Tätigkeit ist der Umstand, dass er auch Angehörige, die keinen Führerschein besitzen und – wie er selbst eingeräumt hat – mit der Sache nichts zu tun hatten – als Zulassungsbesitzer der von im gehandelten Kfz vorgeschoben hat. Die Absicht die Geschäftstätigkeit zu verbergen und zu verschleiern ist als ein maßgebender Grund für dieses Vorgehen anzusehen. Die Kfz-An- und Abmeldungen sind auch nicht mit dem Bedarf einer privaten Fahrzeugnutzung zu erklären. So gibt es beispielsweise Zulassungsüberschneidungen, also die gleichzeitige Verfügbarkeit über mehrere Fahrzeuge (z.B. BMW 560L, Kz. Kz.4, ZulB. M, von 7.12.07 – 4.2.08 und Citroen Avantage, Kz. 1X, ZulB. F.1. von 17.10.07 bis 23.12.08 oder 2011: Alfa Romeo, ZulB. Bf. v. 29.3.2011 bis 29.6.2011 und Merc. C220CDI, ZulB. Tochter K1. von 7.2.2011 bis 15.6.2011). Bemerkenswert ist zudem, dass der Bf. - ohne erklärbaren Grund - in mehreren Jahren überhaupt keines der gehandelten Gebrauchtfahrzeuge auf seinen Namen zu Verkehr angemeldet hat (so 2006, 2007, 2008 und 2012, wohl aber 2009, 2010, 2011, 2013 und 2014). Teilweise sind die Zeiträume zwischen An- und Abmeldung des erworbenen Kfz derart kurz, dass eine private Fahrzeugnutzung keine vernünftige Erklärung dafür ist (z.B. 2009: BMW 316, Kz. Kz.5, ZulB. Bf. vom 6.5.2009 bis 20.5.2009).

Der Bf. hat diese Tätigkeit auch nach der abgabenbehördlichen Prüfung und Erlassung von Abgabenbescheiden unverändert fortgesetzt. Die Angaben des Bf., insbesondere in Form der handschriftlichen Anmerkungen auf der Zulassungsauskunft stehen zwar in einem wesentlichen Widerspruch zu früheren Aussagen sowie zu den Denkgesetzen der Wahrscheinlichkeit und der allgemeinen Lebenserfahrung. Dennoch kann aus seinen Aussagen die klare Absicht entnommen werden, mit dem Weiterverkauf der Fahrzeuge einen Gewinn erzielen zu wollen.

Unter Berücksichtigung des gesamten Geschehens besteht daher für das BFG kein Zweifel, dass im gegenständlichen Fall nicht bloß ein regelmäßiger Wechsel der privaten Autos im Rahmen der Lebensführung eines Steuerpflichtigen vorliegt, sondern eine nachhaltige, gewinnorientierte Geschäftstätigkeit mit den Fahrzeugen entfaltet worden ist.

Im Übrigen ist der Bf. der Beurteilung seiner Tätigkeit als Gewerbebetrieb in der Beschwerde nicht entgegengetreten, sondern hat gegen die Höhe des geschätzten Gewinnes und der geschätzten Umsätze Einwand erhoben.

2. Schätzung gemäß § 184 Abs. 2 BAO

Die Bestimmung des § 184 BAO über die Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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

(3) Zu schätzen ist 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.“

2.1. Schätzungsbefugnis

Der Bf. hat weder die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit dem Finanzamt gemäß § 120 Abs. 2 BAO angezeigt noch ist er der Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärungen nachgekommen. Der Bf. hat der Abgabenbehörde und dem BFG auch keine Unterlagen und Aufzeichnungen über seine Geschäftstätigkeit vorgelegt. Da Schriftlichkeit der Kaufverträge für die Zulassung der Kraftfahrzeuge eine notwendige Formvoraussetzung ist, hat der Bf. ganz bewusst diese maßgebenden Beweismittel zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen dem Finanzamt und dem Verwaltungsgericht vorenthalten. Dies mit dem klaren Ziel, trotz der vorgenommenen Schätzung, die tatsächlichen Umstände seiner Gewerbetätigkeit vor der Abgabenbehörde und dem BFG weiterhin im Verborgenen zu halten.

Die Befugnis zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen ist daher eindeutig gegeben und wird vom Bf. in der Beschwerde auch nicht bestritten.

2.2. Schätzungsmethode

Da keine brauchbaren Aufzeichnungen und Belege, insb. die Rechnungen über den Ankauf und Verkauf der Fahrzeuge vom Bf. vorgelegt wurden, kommt nur eine Globalschätzung der Bemessungsgrundlagen, also der Umsätze und Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb, in Betracht.

Der Erklärung des Bf. in Form der handschriftlichen Anmerkungen auf dem Auskunftsschreiben der BPD Wien aus der Zulassungsdatei, welche der Bescheidbeschwerde vom Dezember 2011 angeschlossen wurde, kommt kein relevanter Beweiswert zu. Diese Angaben über angebliche Einkaufs- und Verkaufspreise sowie Kilometerstände gehen über eine bloße Behauptung nicht hinaus. Anlässlich der Einvernahme des Bf. im November 2008, erklärte dieser, sich nicht mehr erinnern zu können an wen er die Autos verkauft habe und wie hoch die Einkaufspreise und

erzielten Verkaufserlöse der Fahrzeuge waren. Dass dem Bf. dann drei Jahre später im Rechtsmittelverfahren die Einkaufs- und Verkaufspreise sowie die Kilometerstände wieder weitgehend in Erinnerung gekommen seien, jedoch nicht die am Geschäft beteiligten Namen der Verkäufer und Käufer, und auch die schriftlichen Kaufverträge - die vorhanden sein mussten - nicht mehr auffindbar seien, ist für nicht glaubwürdig zu erachten.

Auch die bei der Einvernahme im Jahr 2008 abgegebene Begründung für die Anmeldung der Kfz auf den Namen seiner Mutter ist nicht sachlogisch und im Einklang mit der Lebenserfahrung. Der Bf. ist seit 2006 von E2 geschieden. Er hat aber bereits seit November 2005 Fahrzeuge auf den Namen seiner Mutter angemeldet, von der er wegen seiner scheidungsbedingten finanziellen Notlage – er hätte keine Wohnung und nichts zu essen gehabt - auch zu diesem Zweck € 15.000 erhalten habe. Weil er Spieler sei, habe ihm die Mutter aufgetragen, dass er die von dem Geld angekauften Autos auf ihren Namen anmelden müsse.

Die Aussagen des Bf. stellen sich insgesamt nicht als ein glaubhaftes, substantiiertes Sachverhaltsvorbringen zu der ausgeübten Erwerbstätigkeit dar, sondern charakterisieren sich als typische Schutzbehauptung, um eine Besteuerung und allfällige Strafverfolgung nach Möglichkeit zu vermeiden.

Da die Fahrzeugverkäufe den wesentlichen Geschäftsinhalt der gewerblichen Tätigkeit des Bf. darstellen und zu einem erheblichen Teil über die Abfragen der Zulassungsdatei feststellbar sind, waren diese als Grundlage für eine kalkulatorische Schätzung heranzuziehen.

Die Schätzung beruht auf einer fachkundigen Bewertung der wahrscheinlichsten An- und Verkaufspreise der dem Bf. zuzurechnenden Autos. Dieser Berechnung sind die Parteien mit keinem Einwand entgegengetreten.

Unter Berücksichtigung der aufgezeigten Umstände muss aber mit hoher Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass der Bf. außer den durch die behördlichen Ermittlungen (Zulassungsabfragen) festgestellten Geschäften noch weitere Erlöse aus unentdeckt gebliebenen Kfz-Verkäufen erzielt haben wird. Indem der Bf. den Umfang seiner Geschäftstätigkeit durch Vornahme von Kfz-Anmeldungen auf zum Schein vorgeschobene Familienangehörige verschleiert hat, ist es nicht möglich, sämtliche dieser Personen aus dem großen Familien- und Freundeskreis des Bf. und die ihm dabei zuzurechnenden Kfz-Geschäfte festzustellen. Ebenso ist es möglich, dass der Bf. zum Teil auch Fahrzeugverkäufe ohne vorherige Kfz-Anmeldung vorgenommen hat.

Es entspricht der Lebenserfahrung, dass bei einem derartigen illegalen Gebrauchtwagenhandel auch zusätzliche Erlöse aus der Reparatur von defekt oder havariert erworbenen Gebrauchtfahrzeugen und der Vornahme werterhöhender Serviceleistungen (z.B. Kfz-Begutachtung, Kfz-Service) erzielt werden. Dabei ist anzunehmen, dass auch diese Tätigkeiten häufig als „Schwarzgeschäfte“ ausgeführt werden und die Ausgaben dafür unter den Marktpreisen liegen. Die Aussagen des Bf. über

vorhandene Fahrzeugschäden oder das Eingeständnis einer Tachometermanipulation bestärken diese Annahme.

Diesem beträchtlichen Risiko der nicht nachweisbaren Erlöse ist daher durch die Anwendung eines adäquaten Sicherheitszuschlages, ergänzend zur vorgenommenen kalkulatorischen Schätzung, zu begegnen.

Unter Berücksichtigung der vorstehenden geschilderten Möglichkeiten unentdeckt gebliebener Geschäfte waren die kalkulatorisch geschätzten Erlöse um einen Sicherheitszuschlag von 75% zu erhöhen, um die wahrscheinlich richtigste Bemessungsgrundlage zu erhalten.

2.3. Schätzungsergebnisse

Auf die den Partien mit Beschluss vom 27.4.2017 übermittelte Tabelle über die Bewertung der einzelnen Kfz mit dem Neupreis, dem wahrscheinlichen Bruttoverkaufspreis und den daraus wahrscheinlich erzielten Nettoerlös wird verwiesen. Diese Bewertungstabelle bildet einen Bestandteil der Bescheidbegründung. Aus dieser resultiert – unter nunmehriger Anwendung eines auf 75% herabgesetzten Sicherheitszuschlages - die Schätzung folgender Erlöse und Umsätze (Steuersatz 20%) aus dem Gewerbebetrieb (in Euro):

Jahr	Titel	Umsätze	Erlöse
2006	Kalk. Schätzung + Sicherheitszuschlag 75% Bemessungsgrundlage	57.333,33 42.999,99 100.333,32	10.550,50 7.912,87 18.463,37
2007	Kalk. Schätzung + Sicherheitszuschlag 75% Bemessungsgrundlage	26.250,00 19.687,50 45.937,50	4.700,00 3.525,00 8.225,00
2008	Kalk. Schätzung + Sicherheitszuschlag 75% Bemessungsgrundlage	25.666,66 19.249,99 44.916,65	4.600,00 3.450,00 8.050,00
2009	Kalk. Schätzung + Sicherheitszuschlag 75% Bemessungsgrundlage	4.000,00 3.000,00 7.000,00	700,00 525,00 1.225,00
2010*	Kalk. Schätzung + Sicherheitszuschlag 75% Bemessungsgrundlage	14.583,33 10.937,49 25.520,82	2.600,00 1.950,00 4.550,00
2011	Kalk. Schätzung f. 3 Kfz + Sicherheitszuschlag 75% UVA-Zeiträume 1-7	33.916,66 25.437,49 59.354,15	

2.4. Betriebsausgabenpauschale und Gewinnfreibetrag

Eine förmliche Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 17 EStG kann nicht erfolgen, weil keine Aufzeichnungen über die Einnahmen (Umsätze) vorhanden sind und auch keine förmliche Erklärung des Bf. im Sinne des § 17 Abs. 2 Z. 3 EStG abgegeben wurde.

Auf Grund der fehlenden Aufzeichnungen über die Wareneingänge (angekauften Kfz) und über die damit erzielten Einnahmen war am Erfordernis einer Totalschätzung der Bemessungsgrundlage gemäß § 184 BAO – wie dem Bf. im Vorverfahren vorgehalten – festzuhalten. Bei der vorgenommenen Kalkulation der Kfz-Verkäufe war bereits auf eine unter den Handelsusancen liegende Nettoerlösspanne abgestellt worden und auch die ergänzende Sicherheitszuschlagsschätzung hat direkt auf die wahrscheinliche Höhe der insgesamt erzielten gewerblichen Einkünfte Bedacht genommen.

Vom Senat wurde jedoch beschlossen, der im Schlusswort des StV erhobenen Forderung auf Berücksichtigung eines Betriebsausgabenpauschales insoweit zu entsprechen, dass von der geschätzte Bemessungsgrundlage zusätzlich grifweise Betriebsausgaben in geschätzter Höhe von 12% der Erlöse in Abzug gebracht werden. Damit soll auch eine präzise Darstellung des schrittweisen Aufbaus der Schätzung besser erreicht werden.

Mit dem Steuerreformgesetz 2009 wurde ab dem Veranlagungsjahr 2010 der Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) durch einen investitionsunabhängigen Gewinnfreibetrag, in Form eines Grundbetrages von 13% für die ersten € 175.000 des Gewinnes, ersetzt.

Vom Senat wurde auch diesem Einwand des Bf. insofern Rechnung getragen, dass für das Veranlagungsjahr 2010 zudem noch der Grundfreibetrag von 13% des Gewinnes im Sinne des § 10 Abs. 1 EStG berücksichtigt wird. Auf Grund der geringen Einkünfte des Bf. in diesem Jahr hat dieser zusätzlichen Abzugsposten keine steuerliche Auswirkung. Bereits die Einkommensteuer der angefochtenen ESt-Bescheide 2009 und 2010 betrug Euro 0,00.

2.5. Zusammenfassende Darstellung der Gewinnschätzung

Aus diesen Überlegungen ergeben sich somit folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Jahr	Titel	Euro
2006	Kalk. Schätzung	10.550,50
	+ Sicherheitszuschlag 75%	7.912,87
	Zwischenergebnis	18.463,37
	- 12% BA-Pauschale	2.215,60
	Einkünfte aus Gw, Kz. 330	16.247,76
2007	Kalk. Schätzung	4.700,00
	+ Sicherheitszuschlag 75%	3.525,00
	Zwischenergebnis	8.225,00
	- 12% BA-Pauschale	987,00
	Einkünfte aus Gw, Kz. 330	7.238,00

2008	Kalk. Schätzung + Sicherheitszuschlag 75% Zwischenergebnis - 12% BA-Pauschale Einkünfte aus Gw, Kz. 330	4.600,00 3.450,00 8.050,00 966,00 7.084,00
2009	Kalk. Schätzung + Sicherheitszuschlag 75% Zwischenergebnis - 12% BA-Pauschale Einkünfte aus Gw, Kz. 330	700,00 525,00 1.225,00 147,00 1.078,00
2010	Kalk. Schätzung + Sicherheitszuschlag 75% Zwischenergebnis - 12% BA-Pauschale Zwischenergebnis - 13% GFB Einkünfte aus Gw, Kz. 330	2.600,00 1.950,00 4.550,00 546,00 4.004,00 520,52 3.483,48

2.6. Zum Hochrechnungsverfahren gemäß § 3 Abs. 2 EStG

Der Bf. hat in den Streitjahren neben seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb auch steuerfreie Bezüge in Form von Arbeitslosengeld, Notstandshilfe oder deren Ersatzleistungen gemäß § 3 Abs. 1 Z. 5 EStG erhalten.

Der Amtsvertreter und StV haben in der mündlichen Verhandlung übereinstimmen festgestellt, dass der Bf. durchgängig das ganze Jahr die gewerblichen Einkünfte bezogen hat.

Nach herrschender Meinung sind ganzjährig vereinnahmte Bezüge und auch ganzjährig bezogene selbständige Einkünfte nicht hochzurechnen (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2016, § 3 Rz. 122).

Im gegenständlichen Fall hat daher wegen der ganzjährigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein Hochrechnungsverfahren gemäß § 3 Abs. 2 EStG zu unterbleiben.

3. Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994 oder Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen

Die Bestimmung des § 24 UStG über die Differenzbesteuerung lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten (Z 10 bis 13 der Anlage 2) oder anderen beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Edelsteine (aus Positionen 7102 und 7103 der Kombinierten Nomenklatur) oder Edelmetalle (aus Positionen 7106, 7108,

7110 und 7112 der Kombinierten Nomenklatur), gilt eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (Differenzbesteuerung), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer ist ein Händler, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert (Wiederverkäufer).
2. Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde
 - a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder
 - b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.

(4) Der Umsatz wird bemessen:

1. bei Lieferungen nach dem Betrag, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt;

(6) Die Lieferungen unterliegen dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. 4. Die Steuerbefreiung gemäß § 7 ist anzuwenden.

(7) Der Unternehmer hat in der Rechnung darauf hinzuweisen, dass die Differenzbesteuerung angewendet wurde. Die Vorschrift über den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung (§ 11 Abs. 1) findet keine Anwendung. § 11 Abs. 12 ist sinngemäß anzuwenden.

(11) § 18 gilt mit der Maßgabe, dass aus den Aufzeichnungen des Unternehmers zu ersehen sein müssen

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

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

(12) Der Unternehmer kann bei jeder Lieferung auf die Differenzbesteuerung verzichten, soweit er die Vereinfachungsregelung nach Abs. 5 nicht anwendet.“

Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung der Differenzbesteuerung ist, dass ein Wiederverkäufer bewegliche körperliche Gegenstände liefert, die im Gemeinschaftsgebiet an ihn geliefert wurden und für diesen „Vorumsatz“ keine Umsatzsteuer geschuldet wurde. Das trifft insb. dann zu, wenn der Wiederverkäufer vom einem Nichtunternehmer oder von einem anderen Wiederverkäufer unter Anwendung der Differenzbesteuerung erworben hat.

Sind diese Voraussetzungen gegeben ist die Differenzbesteuerung zwingend anzuwenden. Das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen ist jedoch für jeden einzelnen Umsatz vom Steuerpflichtigen nachzuweisen, wozu insbesondere der Rechnungsbeleg des Vorumsatzes dient. Eine ohne Nachweis bloß zu

vermutende Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen berechtigt jedoch nicht zur Differenzbesteuerung (ebenso zur Schätzung eines Gebrauchtwagenschwarzhandels, UVS, 7.4.2005, RV/0421-S/02).

Wird vom Unternehmer für die Lieferung eines Gebrauchtgegenstandes die Differenzbesteuerung angewandt – er kann genauso für jeden einzelnen Umsatz durch formlose Erklärung darauf verzichten und die Regelbesteuerung wählen - besteht die Verpflichtung auf der Rechnung ausdrücklich darauf hinzuweisen und treffen ihn besondere detaillierte Aufzeichnungspflichten (Einkaufspreis, Verkaufspreis, Differenzerlös für jeden Gegenstand). Ein wesentlicher Verstoß gegen diese Aufzeichnungspflichten führt zu berechtigter Zweifel am Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 24 Tz. 35 mwH auf OFD Hannover 9.4.2009, UR540).

Im gegenständlichen Fall ist der Bf. zwar unstrittig mit dem „schwarz“ nachhaltig, ausgeübten Gebrauchtwagenhandel als gewerblicher Wiederverkäufer tätig. Daran ändert auch der Umstand einer der Weiterveräußerung vorangehenden kurzzeitigen Privatnutzung nichts. Der Bf. ist serbischer Abstammung und hat nach seinen eigenen Angaben auch Fahrzeuge an Abnehmer aus Serbien geliefert. Er hat auch erklärt von „Zigeunern“, die ihm namentlich nicht mehr bekannt sind, Fahrzeuge bezogen zu haben. Ungeachtet dieser Zweifel an der Herkunft der Fahrzeuge und dem Lieferort berechtigten Umständen, kann ohne einen geeigneten Nachweis, nicht einfach vermutet werden, dass die vom Bf. für den Weiterverkauf erworbenen Fahrzeuge innerhalb des Gemeinschaftsgebietes an ihn geliefert worden sind.

Ebenso fehlt der Nachweis, dass bei dem Vorumsatz, also der Lieferung der Fahrzeuge an den Bf. keine Umsatzsteuer geschuldet wurde. Unter anderem hat der Bf. auch erklärt von Händlern Fahrzeuge erworben zu haben und nennt dabei auch einen Fall des Ankaufs eines Mietwagens (Merc. Vito, angem. 11/2010 u. abgem. 1/2011).

Maßgebend sind die Verhältnisse für jeden einzelnen Umsatz. Auf Grundlage eines bloßen Wahrscheinlichkeitsurteils über ein Nichtvorliegen der Umsatzsteuerschuld beim Vorumsatz kann eine Differenzbesteuerung nicht angewandt werden: hinsichtlich der Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen der Differenzbesteuerung muss Gewissheit gegeben sein. Es ist aber in der Sphäre des Bf. gelegen, durch geeignete Nachweise und Einhaltung der gesetzlichen Formvorschriften die Gewissheit über die Tatbestandsverwirklichung nach § 24 UStG herbeizuführen oder zu ermöglichen. Die Abgabenbehörde und das Verhaltungsgericht haben zur Feststellung dieser Sachverhalte ihre Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft, während der Bf. seine Mitwirkungs- und Nachweisverpflichtung gröblich verletzt hat.

Ohne die Wahrnehmung seiner Nachweis- und Mitwirkungspflichten, war die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen für die Differenzbesteuerung nicht festzustellen und diese daher auf die global geschätzten Umsätze nicht anwendbar (wie UVS, 7.4.2005, RV/0421-S/02). Für die geschätzten Umsätze gilt somit die Regelbesteuerung.

4. Unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG

Von der Finanzverwaltung und vom UFS wird die Auffassung vertreten, dass bei Versteuerung der Umsätze nach der Differenzbesteuerung die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nicht anwendbar ist (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 24 Tz. 31/1 mwH.).

Da im gegenständlichen Fall die Umsätze nach den allgemeinen Regeln zu versteuern sind, ist die Kleinunternehmerregelung jedoch zu beachten. Soweit die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG von € 30.000, bzw. die Toleranzgrenze von € 34.500, im Veranlagungsjahr nicht überschritten wird, sind die vom Bf. getätigten Umsätze daher steuerbefreit.

In den beiden strittigen Jahren 2009 und 2010 wurde diese Grenze nicht überschritten, weshalb die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer greift und daher war keine Umsatzsteuer festzusetzen war. In den anderen Veranlagungsjahren (2006, 2007, 2008) wurde hingegen die Kleinunternehmengrenze eindeutig überschritten.

5. Schätzung von Vorsteuern bei Totalschätzung

Vom Bf. wurde trotz mehrmaliger Aufforderung im Zuge der Außenprüfung, dem abgabenbehördlichen Veranlagungsverfahren und dem Rechtsmittelverfahrens kein einziger Beleg über bezogene Lieferungen und Leistungen sowie über die erfolgten Fahrzeugverkäufe vorgelegt.

Einiger Anhaltspunkt für die Schätzung des „schwarzen“ Gebrauchtwagenhandels“ waren die auf Grund von Zulassungsabfragen feststellbaren Kfz-Anmeldungen, auf den Bf. und ihm nahestehende Personen.

Die Schätzung von Vorsteuern setzt zumindest voraus, dass als erwiesen angesehen werden kann, dass an den Unternehmer für die bezogene Lieferungen und Leistungen Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer ausgestellt wurden. Diese notwendige materielle Mindestvoraussetzung ist im gegenständlichen Fall aber eindeutig nicht erfüllt.

Es gibt vom Bf. weder eine schlüssige Darstellung für welche Vorleistungen er welches Entgelt bezahlt hat, noch einen Hinweis darauf, dass über diese Vorleistungen auch Rechnungen im Sinne des § 11 UStG ausgestellt worden sind. Genauso können auch die Vorleistungen als „Schwarzgeschäfte“ ausgeführt worden sein.

Das Fehlen der Tatbestandsvoraussetzung für die Differenzbesteuerung bedeutet nämlich keineswegs automatisch, dass der Vorumsatz zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG berechtigt hat. Beispielsweise kann der angesprochene Ankauf eines Mietwagens von einem Kfz-Händler, Mietwagen- oder Taxiunternehmer eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung an den Bf. gewesen sein. Wenn der Ankauf aber als Schwarzgeschäft ohne Ausstellung einer Rechnung abgewickelt worden ist, wurde vom leistenden Unternehmer dafür keine Umsatzsteuer abgeführt und kann auch kein Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger geschätzt werden.

Ohne hinreichende Hinweise auf die Volumsätze sind daher keine Vorsteuern im Rahmen der Globalschätzung der Umsätze anzusetzen. Im gegenständlichen Verfahren bewegte sich der als notwendig eingeschätzte Sicherheitszuschlag in einer Größenordnung zwischen 200% und 100% und wurde nunmehr vom BFG auf 75% herabgesetzt. Bei einer derart groben Globalschätzung, weil der Stpf. über seine Geschäfte überhaupt keine Auskunft gibt, läuft die Frage der Vorsteuerschätzung überdies bloß auf eine Darstellung der griffigen geschätzten Besteuerungsgrundlagen hinaus.

6. Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung - Vorauszahlungszeitraum

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung.

Die Bestimmung des § 21 Abs. 2 bis 4 UStG lautet:

„(2) Für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 100 000 Euro nicht überstiegen haben, ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum; der Unternehmer kann jedoch durch fristgerechte Abgabe einer Voranmeldung für den ersten Kalendermonat eines Veranlagungszeitraumes mit Wirkung für den ganzen Veranlagungszeitraum den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen.

(3) Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Die Gutschrift eines festgesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschussbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.

(4) Der Unternehmer wird nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt. Enden mehrere Veranlagungszeiträume in einem Kalenderjahr (§ 20 Abs. 1 und 3), so sind diese zusammenzufassen. Der Unternehmer hat für das abgelaufene

Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat.“

Es steht fest, dass der Bf. keine Ust-Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume im Jahr 2011 beim FA eingereicht und auch keine USt-Vorauszahlung geleistet hat. Ebenso ist gewiss, dass das Kalendervierteljahr der gesetzliche Voranmeldungszeitraum des Bf. ist, weil die Umsatzgrenze von € 100.000 nicht überschritten wurde und auch nicht durch Erklärung der Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum gewählt worden ist.

Das Finanzamt war jedenfalls berechtigt gemäß § 21 Abs. 3 UStG für die gesetzlichen Voranmeldungszeiträume des Jahres 2011 die Umsatzsteuervorauszahlung mit Bescheid festzusetzen. Gemäß § 201 Abs. 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres in einem Bescheid zusammengefasst werden. Es ist daher auch zulässig gewesen, eine zusammengefasste Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für mehrere Voranmeldungszeiträume eines Kalenderjahres vorzunehmen.

Da im gegenständlichen Fall das Kalendervierteljahr den gesetzlichen Voranmeldungszeitraum des Bf. bildet, ist eine zusammengefasste Festsetzung für die Kalendermonate Jänner bis Juli 2011 aber nicht rechtmäßig.

Aus diesem Grunde war der zusammengefasste Festsetzungsbescheid vom 11.10.2011 über die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume der Monate Jänner bis Juli 2011 einschließlich der dazu ergangen Beschwerdevorentscheidung vom 28.9.2015 vom BFG ersatzlos aufzuheben.

Der Unternehmer ist nach Ablauf des Kalenderjahres (hier das Jahr 2011) zur Umsatzsteuer zu veranlagen. Durch die ersatzlose Aufhebung des Festsetzungsbescheides über die USt-Vorauszahlung wird die Erlassung eines USt-Veranlagungsbescheides nicht ausgeschlossen, weil es sich hierbei um zwei voneinander verschiedene Abgabenverfahren handelt.

Das FA kann daher im Veranlagungsverfahren noch beurteilen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe dem Bf. mittels Umsatzsteuerjahresbescheid Umsatzsteuer vorzuschreiben ist.

7. Zusammenfassung

Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide war teilweise stattzugeben, weil vom BFG niedrigere Einkünfte aus Gewerbebetrieb als in den angefochtenen Bescheide geschätzt wurden. Die Beschwerden gegen die USt-Jahresbescheide 2006 bis 2008 waren als unbegründet abzuweisen und zu Ungunsten des Bf. abzuändern, weil sich durch die Nichtanwendung der Differenzbesteuerung höhere Bemessungsgrundlagen ergaben. Den Beschwerden gegen die USt-Jahresbescheide 2009 und 2010 war in vollem Umfang stattzugeben, da die geschätzten Umsätze die Grenzen der Kleinunternehmerregelung nicht überschritten haben und somit ausschließlich unecht

steuerbefreite Umsätze vorgelegen sind. Die angefochtenen USt-Veranlagungsbescheide sowie die dazu ergangen BVE waren daher ersatzlos aufzuheben (zur Spruchformel bzgl. zusätzlicher Aufhebung der BVE vgl. VwGH, 17.12.2015, Ro 2015/08/0026, jedoch zum AVG-Verfahren).

Des Weiteren war der Bescheid über die Festsetzung der USt-Vorauszahlung für die Voranmeldungszeiträume 1-7/2011 sowie die dazu ergangene BVE ersatzlos aufzuheben, weil im zusammengefassten Bescheid als Besteuerungszeitraum zu Unrecht auf den Kalendermonat anstatt auf das Kalendervierteljahr abgestellt wurde.

8. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall waren vor allem die Tatsachenfragen einer rechtmäßigen Schätzung der Bemessungsgrundlage zu beurteilen. Gegenstand einer ordentlichen Revision können aber nur Rechtsfragen und keine Tatsachenfragen sein. Die Revision war daher beim Abspruch über die angefochtenen Einkommensteuerbescheide sowie die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 und USt-Festsetzungsbescheid für nicht zulässig zu erklären. Im Spruch betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 wurde die Revision zugelassen, weil zur Frage der Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung bei notwendiger Globalschätzung wegen Fehlen sämtlicher Nachweise und Aufzeichnungen eine Rechtsprechung des VwGH noch nicht vorliegt.

Wien, am 13. Juni 2017