



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/1808-W/08,  
miterledigt RV/1809-W/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.G., Adr., vertreten durch Hübner&Hübner Stb. GmbH & CO KEG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1120 Wien, Schönbrunner Strasse 222, vom 24. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 25. Juni 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004, Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis März 2005 entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2003 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis März 2005 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt seit 1999 einen Gebrauchtwagenhandel als Einzelunternehmer.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2001-2004 und 2005 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

<<Es werden alte Kraftfahrzeuge (zum Großteil Toyota) im Inland erworben und nach Belgien verbracht und von dort nach Afrika verschifft, wobei ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 16 UStG 1994 vorgenommen wird. Im Jahr 2001 werden auch Umsätze aus innergemeinschaftlichen Lieferungen (Autoverkäufe an 2 Firmen aus Belgien) erklärt, von den Einkäufen dieser Autos wurden keine Vorsteuern in Abzug gebracht. Die Gewinnermittlung erfolgt gemäß § 4 Abs. 3 EStG. In den Jahren 2001 und 2002 wurde die Nettomethode und im Jahr 2003 die Bruttomethode angewendet.

### **Steuerliche Feststellungen**

Tz. 2 Mängel

a) Der Abgabepflichtige ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG: Tatsächlich werden die Einnahmen und zum Großteil die Autoeinkäufe (obwohl die Einkäufe der Kfz viel früher erfolgen) mit dem Tag der Ausstellung der Ausgangsrechnung verbucht, obwohl lt. Aussage des Abgabepfl. die Zahlung von den Firmen, welche den Export durchführen, auf sein Konto in X einige Tage später erfolgt. Die Fa. in X welche die Verschiffung der Autos durchführt, zahlt noch vor der Verschiffung den Kaufpreis auf das X.-Kto. des Abgabepflichtigen lautend auf H.G. ein. Es wird somit kein Kfz nach Y geschickt, bevor es nicht bezahlt worden ist.

Von diesem Konto des Abgabepfl. in X erfolgt dann die Weiterleitung an das Z.-Kto. des Abgabepfl. in Österreich. Diese Vorgangsweise über das Konto des Abgabepfl. in X wird seit Oktober 2002 (soweit aus dem Z.-Kto. in Österreich ersichtlich) praktiziert, vorher wurde das Geld von der X-Fa. laut Abgabepfl. an einen Freund des Abgabepfl. bezahlt und dieser leitete das Geld unter seinen Namen (Bankeingänge von H.E.) an das Z.-Konto und im Jahr 2001 auch auf ein Konto bei der PSK in Österreich weiter.

Der Pflichtige legte zu Beginn der Prüfung nur das Z.-Konto vor und es wurde der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass er nur dieses Kto. bei der Z. besitzt. Durch in der Belegsammlung vorgefundene einzelne Konto-Auszüge von der PSK stellte jedoch die Bp fest, dass es für das Jahr 2001 auch ein PSK-Kto. gibt, auf welchem nach Abverlangen und Vorlage der Kontoauszüge Einnahmen festgestellt wurden. Schon allein aufgrund dieses Vorgehens ist die Glaubwürdigkeit des Pflichtigen nach Ansicht der Betriebsprüfung anzuzweifeln.

b) Gutschriften vom Finanzamt

Im Prüfungszeitraum erfolgten folgende Steuerrückzahlungen an den Abgabepflichtigen: 2001 - 2003 USt-Gutschriften von ca. insgesamt € 387.000,00.

Die Gutschriften stammen fast zur Gänze aus den Vorsteuern (§ 12 Abs. 16 UStG), die aus den Einkaufspreisen der Kfz herausgerechnet wurden, welche laut Buchhaltung in Drittländer exportiert wurden.

c) Bei Überprüfung der Bankkonten (Z., PSK, X.-Kto) ergeben sich Differenzen zwischen Einnahmen/Eingängen lt. Bankkonten und den in der E&A-Rechnung erklärten Einnahmen (z.B. 2003 rd. € 72.000,00). Die Gelder kommen fast ausschließlich von X.

d) Im Jahr 2003 wurden auch vereinzelt Ausgangsrechnungen an die Fa. G, X festgestellt - jedoch gebucht und laut UVA als Ausfuhr ins Drittland behandelt.

e) Kaufverträge über den Einkauf von Kfz

Bei der ursprünglichen stichprobenweisen Überprüfung des Einkaufes durch schriftliche Befragung (Fragenkatalog) der Kfz-Verkäufer wurde festgestellt, dass beim Großteil der Befragten (von 16 Befragten erklärten 11, dass die vorgelegten Kaufvereinbarungen nicht stimmen, 2 kamen retour weil

die Adresse nicht mehr stimmte, 1 hat nicht geantwortet und nur 2 gaben an, dass die Kaufvereinbarung in Ordnung ist) sowohl der Kaufpreis als auch die Unterschrift der Verkäufer auf den vorgelegten Kaufverträgen nicht stimmen. Der Kaufpreis wurde immer erst im Nachhinein eingetragen. Die Kaufpreise laut Kaufverträgen sind somit zum Großteil höher als die tatsächlichen.

'Der Verkaufspreis der Autos ist in vielen Fällen gleich hoch wie der Einkaufspreis. Eine Überprüfung der in den Ausgangsrechnungen ausgewiesenen Verkaufspreise ist nicht möglich, da aus den Bankeingängen die Einnahme für das einzelne Kfz nicht feststellbar ist. Auf dem Bankkonto gibt es immer nur hohe Eingänge z.B. 20.000,00 €, 25.000,00 €.

Vereinzelt wurde festgestellt, dass identische Autos zweimal eingekauft und zweimal verkauft wurden. Papiere über die Garantie des Exportes liegen auch doppelt vor.

Bei dieser kleinen Stichprobe ergab sich eine Abweichung von rund 100% d.h. die gebuchten Wareneinkäufe waren doppelt so hoch, wie die Kaufpreise welche von den Verkäufern erzielt wurden.

Von der Betriebsprüfung wurde daher mittels einer statistischen Methode eine größere Menge von Geschäftsfällen/Autoeinkäufen und zwar für die Jahre 2002 bis 2005 je 50 Stück also insgesamt 200 Kfz-Einkäufe aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ausgesucht.

Die auf dem Typenschein aufscheinenden Letztzulassungsbesitzer wurden von der Betriebsprüfung angeschrieben und mittels beiliegenden Fragebogen zu diversen Punkten, wie

- a) ist Ihnen die Fa. H.G. bekannt
- b) an wen haben Sie Ihr Kfz verkauft
- c) um welchen Preis wurde das Kfz verkauft, höherer oder niedrigerer Preis als lt. Kaufvereinbarung
- d) bekamen Sie einen Kaufvertrag
- e) stammt die Unterschrift auf den beiliegenden Kaufvertrag bzw. beiliegender Kaufvereinbarung von Ihnen?

Der Großteil der angeschriebenen Personen beantwortete die Fragen und dabei ergaben sich Antworten, die die eingangs erwähnten Zweifel an der Glaubwürdigkeit des Abgabepflichtigen noch bestärken.

Zusammenfassung aus der Beantwortung des Fragebogens:

Die Kaufvereinbarungen bzw. Kaufverträge scheinen nachträglich verändert worden zu sein (Einkaufspreise wurden laut Auskunft von befragten Letztzulassungsbesitzern später ohne ihr Wissen eingesetzt). Die Verkäufer (= Letztzulassungsbesitzer) lt. Kaufvertrag/Kaufvereinbarung haben zum Großteil Ihre Autos nicht an die Fa. H.G. verkauft, auch ist die Fa. H.G. dem Großteil der befragten Personen nicht bekannt.

Die Verkaufspreise, welche von den tatsächlichen Letztzulassungsbesitzern erzielt wurden, sind zum Großteil geringer als die Einkaufspreise beim Abgabepflichtigen. Auch wurden Kfz von den Besitzern überhaupt nicht verkauft, sondern zur Verschrottung kostenlos hergegeben oder sie wurden bei Neukauf eines Autos an den Händler zurückgegeben.

#### f) Ausfuhrbescheinigungen über den Export in ein Drittland

Für das Jahr 2001 konnten keine Ausfuhrbescheinigungen vorgelegt werden.

Für die Jahre 2002 und 2003 waren die Ausfuhrbescheinigungen nicht geordnet, sondern einfach wahllos ohne System in Ordnern abgelegt. Weder der steuerliche Vertreter noch der Abgabepflichtige selbst wollte die Ausfuhrbescheinigungen so ordnen, dass man sie leicht den Ausgangsrechnungen zuordnen kann. Der Betriebsprüfung war und ist es deshalb unmöglich bei der Vielzahl der vorhandenen Ausfuhrbescheinigungen eine Überprüfung auf die Vollständigkeit ohne übermäßigen Zeitaufwand vorzunehmen.

Zur stichprobenweisen Überprüfung wurden daher von den Jahren 2002 bis 2005 von einer Mitarbeiterin des FA 50 Ausfuhrbescheinigungen als Stichprobe gezogen, nachdem sich die zuständige Sachbearbeiterin der steuerlichen Vertretung weigerte dies zu machen.

Dabei wurde festgestellt, dass von den 50 Ausfuhrbescheinigungen betreffend den Export von Kfz in ein Drittland 2 nicht als Erlös und 3 nicht als Erlös und Wareneinkauf in der Einnahmen-Ausgabenrechnung erfasst waren.

Bei einer weiteren Verprobung, wo einfach die ersten 100 Ausfuhrbescheinigungen aus einem Ordner hergenommen wurden (wie schon oben erwähnt waren die Ausfuhrbescheinigungen nicht geordnet, sondern nur einfach im Ordner eingelegt) um zu überprüfen, ob die Kfz im Einkauf und Verkauf erfasst

sind, wurde festgestellt, dass 40 Kfz welche aufgrund der Ausfuhrbescheinigungen in ein Drittland (Y) geliefert wurden, weder bei den Einnahmen noch im Wareneinkauf erfasst sind.

g) Von der Betriebsprüfung wurde weiters festgestellt, dass im Jahr 2003 identische Kfz (12 Stück) sowohl beim Abgabepflichtigen als auch bei einer Fa. in Tirol im Einkauf und im Verkauf (jeweils Export nach Y) enthalten sind. Dazu gibt es für die Verkäufe bei beiden Firmen Bestätigungen über Ausfuhr bzw. Entnahme des Kfz aus einem Zollfreilager in X. Die Bestätigungen stammen entweder von der gleichen Verschiffungsfirma oder von 2 verschiedenen. Es dürfte auch gefälschte Bescheinigungen geben, da Stempel und Unterschrift darauf gleich sind (d.h. die Stelle an welcher der Stempel angebracht ist und die Unterschrift, sind, soweit man dies mit freiem Auge erkennen kann, bei vielen Bescheinigungen gleich).

#### h) Doppelt gebuchter Wareneinkauf und Warenverkauf

In den Jahren 2002 und 2003 wurden beim Abgabepflichtigen vereinzelt sowohl Wareneinkäufe als auch Warenverkäufe doppelt gebucht und dadurch auch die Vorsteuer doppelt in Abzug gebracht (z.B. im Jahr 2002 BelegNr. 84 (4.3.2002) - Verkaufserlös 1.500,00 € und Einkaufspreis 1.083,33 netto zuzügl. 216,67 € Vorsteuer; BelegNr. 216 (14.4.2002) - Verkaufserlös 1.900,00 € und Einkaufspreis 1.500,00 netto zuzügl. 300,00 € Vorsteuer; es handelt sich beide male um einen Mercedes FahrgestellNr. xxx und beide male scheint auch ein Herr D. als Verkäufer auf).

#### i) Nicht erklärte Einnahmen:

Differenzen zwischen Eingängen auf den Bankkonten und den gebuchten Einnahmen. Es wurden folgende Differenzen zwischen Eingängen auf den Bankkonten und den gebuchten Einnahmen festgestellt:

Übersicht gerundet brutto:

2001:	2.519.670,00	mehr auf den Bankkonten eingegangen als erklärt
2002:	-43.888,00 €	(in X jedoch um 36.017,56 € mehr eingegangen als nach Österreich)
2003:	34.485,00 €	mehr auf den Bankkonten eingegangen als erklärt

Siehe dazu die Darstellung in der Beilage 1

#### j) Sicherheitszuschlag

Aufgrund der oben angeführten Mängel, und um gewisse sich aus der Erfassung der Geschäftsfälle durch den Abgabepflichtigen ergebenden Unsicherheiten abzudecken, wird im Prüfungszeitraum von der BP ein Sicherheitszuschlag gem. § 184 BAO in Höhe von 10% der korrigierten (im Jahr 2001) bzw. gebuchten (ab dem Jahr 2002) Umsätze hinzugerechnet.

### Tz. 3 Ausfuhrlieferungen

Wie schon unter der Tz. 2 - Mängel ausgeführt, konnten für das Jahr 2001 trotz mehrmaliger Auforderung keine Ausfuhrbescheinigungen vorgelegt werden.

Nach Ansicht der BP gibt es auch keinen ausreichenden Buchnachweis, da die Ausfuhrbescheinigungen fehlen, es keine Aufzeichnungen darüber gibt wann welche Kfz von der Spedition nach X befördert wurden (aus den Speditionsrechnungen geht zum Teil nur die Anzahl der Kfz und die Bezeichnung der Kfz, z.B. Toyota Corolla, hervor, jedoch nicht die FahrgestellNr; eine genaue Zuordnung ist daher nicht möglich) und auch die Entgelte/Verkaufspreise für die einzelnen Kfz nicht überprüfbar sind (es gehen immer nur größere Einnahmen (für mehrere Kfz) auf das Bankkonto ein)).

Obwohl die BP davon ausgeht, dass die Kfz in ein Drittland verkauft wurden, werden trotzdem wegen Fehlens eines Ausfuhrnachweises und eines ausreichenden Buchnachweises (diese stellen eine materiell-rechtliche Voraussetzung für das Vorliegen der Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen dar) die erzielten Umsätze als steuerpflichtig behandelt.

Von der BP werden daher die im Jahr 2001 erklärten Entgelte aus Ausfuhrlieferungen in Höhe von 1.466.500,00 S nicht anerkannt. Die erklärten Entgelte werden mit dem Normalsteuersatz (20%) der Umsatzsteuer unterzogen. Es ergeben sich dadurch steuerpflichtige Entgelte in Höhe von 1.222.083,33 S (durch Rückrechnung aus den erklärten Ausfuhrumsätzen).

Obige Änderungen werden auch bei der Gewinnermittlung angesetzt (siehe in den Beilageblättern - Ermittlung Gewinn lt. Bp - Einnahmenerhöhung).

Weitere Ausführungen und Darstellungen sind in den Beilagen 1 und 2 dargestellt.

#### **Tz. 4 Bankeingänge**

Wie schon in der Tz 2 ergaben sich Differenzen zwischen den Einnahmen auf den Bankkonten und den erklärten Einnahmen.

Diese Differenzen werden auch mangels eines Buchnachweises und mangels Nichtüberprüfbarkeit ob Ausfuhrbescheinigungen vorhanden sind wie folgt als steuerpflichtige Entgelte hinzugerechnet und mit dem Normalsteuersatz versteuert:

2001:	2.099.725,00 S (netto)
2003:	28.738,00 € (netto)

Bei der Gewinnermittlung werden diese Beträge ebenfalls (im Jahr 2003 jedoch incl. USt, da die Bruttomethode angewendet wurde) hinzugerechnet.

Siehe Darstellung der Auswirkung in den Beilageblättern 1 und 2.

#### **Tz. 5 Sicherheitszuschlag**

Als Sicherheitszuschlag werden aufgrund der oben angeführten Mängel 10% der korrigierten (im Jahr 2001) bzw. erklärten (im Jahr 2002 und 2003) Umsätze angesetzt und mit dem Normalsteuersatz versteuert.

Folgende Beträge werden daher als Sicherheitszuschlag hinzugerechnet:

2001:	265.508,00 S (netto)
2002:	81.234,00 € (netto)
2003:	138.902,00 € (netto)

Diese Beträge werden auch bei der Gewinnermittlung angesetzt, wobei im Jahr 2003 jedoch der Bruttopreis zum Ansatz kommt (Bruttomethode).

Die Auswirkungen sind den Beilageblättern 1 und 2 zu entnehmen.

#### **Tz. 6 Vorsteuer**

##### **Vorsteuer Einkauf Fahrzeuge**

Nach den Bestimmungen des § 12 (16) UStG sind Unternehmer, die Kraftfahrzeuge „der Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur“ gem. § 6 (1) 1 UStG steuerfrei liefern, berechtigt, aus dem Erwerbspreis eine abziehbare Vorsteuer zu ermitteln, wenn bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Bestimmung des § 24 UStG (Differenzbesteuerung) angewendet werden kann. Die abziehbare Vorsteuer ist dabei mit 20% aus dem Erwerbspreis herauszurechnen. Die Voraussetzungen des Absatzes 16 sind nach § 12 (17) UStG buchmäßig nachzuweisen.

Hinsichtlich der Vorsteuer für den Einkauf von Fahrzeugen wurde von der BP festgestellt, dass der Nachweis für den Abzug der Vorsteuer teilweise nicht gegeben ist. Es liegen daher mehrere materielle Buchführungsmängel vor und die Vorsteuer muss daher von der BP geschätzt werden. Es wurde daher von der BP eine statistisches Verfahren durchgeführt.

Da im Jahr 2001 nur ca. 150 Fahrzeuge im Wareneinkauf aufscheinen und überdies keine Ausfuhrnachweise vorliegen, wurde für dieses Jahr auf ein statistisches Verfahren verzichtet.

Für die Jahre 2002 und 2003 wurde wie folgt vorgegangen:

Aus dem Konto 5001 WEK wurde pro Jahr eine Stichprobe von 50 Elementen gezogen, wobei der Grundwert mit 34 (Hausnummer des Unternehmens) angenommen wurde.

**Da vom angenommenen Grundwert nicht hervorgeht, welche Stichproben gezogen werden, kann angenommen werden, dass die Stichproben zufällig sind und jedes Element der Grundgesamtheit dieselbe Chance hat, in die Stichprobe aufgenommen zu werden.**

Die Betriebsprüfung hat in der Folge die zu den Stichproben gehörenden Belege (Kaufverträge) untersucht. An die Verkäufer (Lieferanten) der Fahrzeuge wurden Fragebögen versendet. Teilweise wurden auch noch weiterreichende Erhebungen durchgeführt, um die richtigen Vorsteuerbeträge festzustellen. Die richtigen Vorsteuerbeträge wurden als Prüfwerte in das statistische Verfahren übernommen. Bei jenen Fällen, in denen die Verkäufer der Fahrzeuge nicht mehr angetroffen wurden oder aus sonstigen Gründen keine Befragung durchgeführt werden konnte, wurden die Werte aus der Buchhaltung auch als Prüfwerte übernommen.

Es wurden in allen Jahren (2002 - 2003) 3 verschiedene Verfahren zur Hochrechnung durchgeführt, von denen jeweils das Ergebnis der genauesten Methode für die Ermittlung der richtigen Vorsteuer herangezogen wurde. **Es wird ausdrücklich angemerkt, dass der Steuerpflichtige aufgrund schwerer materieller Mängel Anlass zur Schätzung gegeben hat, und deshalb im statistischen Verfahren keine große Genauigkeit erforderlich ist.**

**Das statistische Verfahren hat in den einzelnen Jahren zu folgenden Ergebnissen geführt:**

#### **Vorsteuern 2002:**

Das Konto 5001 weist 615 Buchungen mit einem Vorsteuerbetrag von € 133.096,18 aus. Aus diesen wurde wie oben dargestellt eine Zufallsstichprobe von 50 gezogen. In jenen Fällen, bei denen eine Befragung der Vertragspartner möglich war, wurde die Vorsteuer von € 10.393,31 auf € 2.726,66 reduziert. Das bedeutet, dass nur 26,23% der geltend gemachten Vorsteuer zu Recht bestehen. In allen anderen Fällen (bei denen eine Befragung der Vertragspartner nicht möglich war) wurde die geltend gemachte Vorsteuer von der BP übernommen.

Die genaueste Methode zur Ermittlung der richtigen Vorsteuer war im Jahr 2002 die Mittelwertschätzung. Dabei liegt mit einer Wahrscheinlichkeit von 95% die Vorsteuer für den Einkauf der Fahrzeuge zwischen € 38.549,26 und € 117.660,74. **Der wahrscheinlichste Wert ist € 78.105,00. Es ergibt sich eine Kürzung der Vorsteuer um € 54.991,18.**

#### **Vorsteuern 2003:**

Das Konto 5001 weist 1.048 Buchungen mit einem Vorsteuerbetrag von € 220.772,09 aus. Aus diesen wurde wie oben dargestellt eine Zufallsstichprobe von 50 gezogen. In jenen Fällen, bei denen eine Befragung der Vertragspartner möglich war, wurde die Vorsteuer von € 6.906,66 auf € 3.266,67 reduziert. Das bedeutet, dass nur 47,30% der geltend gemachten Vorsteuer zu Recht bestehen. In allen anderen Fällen (bei denen eine Befragung der Vertragspartner nicht möglich war) wurde die geltend gemachte Vorsteuer von der BP übernommen.

Die genaueste Methode zur Ermittlung der richtigen Vorsteuer war im Jahr 2003 die Differenzschätzung. Dabei liegt mit einer Wahrscheinlichkeit von 95% die Vorsteuer für den Einkauf der Fahrzeuge zwischen € 108.021,04 und € 180.934,77. **Der wahrscheinlichste Wert ist € 174.477,90. Es ergibt sich eine Kürzung der Vorsteuer um € 76.294,19.**

<b>Zusammenstellung Vorsteuerkürzung</b>		
	€	
2002	54.991,18	
2003	76.294,19	

2001: Da die erklärten Ausfuhrlieferungen von der BP als solche nicht anerkannt werden und als steuerpflichtige Entgelte angesetzt werden (siehe Tz 3), werden auch die mit den bisherigen Ausfuhrlieferungen im Zusammenhang stehenden, aus dem Wareneinkauf (Einkauf von Kfz) herausgerechneten Vorsteuern nicht anerkannt. Es ergibt sich dadurch eine Vorsteuerkürzung von 214.683,34 S.

#### **Tz. 7 Wareneinkauf**

Aufgrund der Änderungen bei den Einnahmen (Nichtanerkennung der Ausfuhrlieferungen und Ansatz dieser als steuerpflichtige Einnahmen; Zurechnung der Mehreinnahmen aus dem Vergleich der Einnahmen/Eingänge auf den Bankkonten und den erklärten Einnahmen) ergeben sich auch Änderungen beim Wareneinkauf/Wareneinsatz.

Für die Ermittlung des Wareneinsatzes für die angesetzten Einnahmen wurde von der BP für 10 Kfz der Rohaufschlag laut Eurotax ermittelt. Aus diesen 10 Einzelrohaufschlägen wurde ein Durchschnittsrohaufschlag ermittelt. Dieser betrug 38%. Um eventuelle stärkere Abnützungen und Wertminderungen zu berücksichtigen wurde von der BP ein Durchschnittsrohaufschlag von 19% (ds. 50% des lt. Eurofax ermittelten Durchschnittsrohaufschlages) angenommen. Unter Anwendung dieses Durchschnittsrohaufschlages wurde aus den Einnahmen lt. Betriebsprüfung der erforderliche Wareneinsatz/Wareneinkauf ermittelt. Daraus ergibt sich beim Wareneinsatz folgende Änderung:

- 2001: 2.010.324,37 S (zusätzlicher Wareneinsatz)
- 2002: - 169.589,98 € (Verminderung des gebuchten Wareneinsatzes)
- 2003: - 167.186,29 € (Verminderung des gebuchten Wareneinsatzes)

Die detaillierte Ermittlung des Durchschnittsrohaufschlages und die Änderung beim Wareneinsatz/Wareneinkauf sind aus der Beilage 2 ersichtlich.>>

Beilage 1 und 2:

**Umsatzsteuer:**

**Änderungen bei der Umsatzsteuer:**

1) Vorsteuer:	<u>2001/S</u>	<u>2002/€</u>	<u>2003/€</u>
Vorsteuer lt Erkl.	265.715,35	141.009,51	227.028,88

a)Kfz-Einkauf

Vorsteuerkürzung: laut statistischer Auswertung	-54.991,18	-76.294,19
--	------------	------------

Vst-Kürzung v. WEK lt Bp betreffend Exporterlöse: (keine Ausfuhrnachweise 2001 vorhanden)	-214.683,34
--	-------------

Vorsteuer Bp	51.032,01	86.018,33	150.734,69
--------------	-----------	-----------	------------

Umrechn. €	3.708,64
------------	----------

Vorsteuerkürzung Bp gesamt:	-146.887,02
-----------------------------	-------------

2) Umsätze

Umsatz lt Erkl.	2.899.500,00	812.338,00	1.389.015,00
-----------------	--------------	------------	--------------

davon bisher lt Erkl. Ausfuhrlieferung:	1.466.500,00	812.338,00	1.389.015,00
--	--------------	------------	--------------

i.g.Lieferung	1.433.000,00	0,00	0,00
---------------	--------------	------	------

## Änderungen lt BP:

Ausfuhrlieferungen	-1.466.500,00	keine Ausfuhrlieferung lt Bp
steuerpfl. Umsatz lt Bp	<u>1.222.083,33</u>	ust-pfl., da keine Ausfuhrbescheinigung!! (Rückrechnung auf netto=Export/1,20)
Zwischensumme	2.655.083,33 812.338,00 1.389.015,00	
Bankeingänge netto	2.099.725,00	28.738,00 20% Ust <i>70%</i>
Sicherheitszuschlag netto (div. Unsicherheiten)	265.508,00 81.234,00 138.902,00 20 % Ust	10 % der korrigierten (2001) bzw. gebuchten Umsätze (ab 2002)
<u>Umsatz lt Bp</u>	<u>5.020.316,33 893.572,00 1.556.655,00</u>	
davon:		
Exporterlöse lt Erkl.	812.338,00 1.389.015,00	
i.g. Lieferungen lt Erkl.	1.433.000,00	
steuersteuerpfl. mit 20 %	3.587.316,33 81.234,00 167.640,00	

## Bankeingänge:

RAIBA	4.275.000,00	768.450,00	1.461.500,00
Einzahl.für Kfz-Verkäufe des Bruders			-38.000,00
PSK	<u>1.144.170,00</u>		
 Bankeingänge lt Bp	 5.419.170,00	 768.450,00	 1.423.500,00
erklärte Einnahmen (2001+2002 netto) (ab 2003 brutto)	2.899.500,00	812.338,00	1.389.015,00
Umsatzsteuer lt Bescheid	0,00	0,00	
Differenz brutto	2.519.670,00	-43.888,00	34.485,00
 Differenz netto	 2.099.725,00	 -36.573,00	 28.738,00

Eingang auf belgisches  
KONTO mehr als Weiter-  
leitung an RAIBA um  
36.017,56

**Gewinnermittlung lt BP:**      **2001 u. 2002 Nettomethode ab 2003 Bruttomethode**

## 1) Einnahmenänderungen lt Bp:

		<u>2001/S</u>	<u>2002/E</u>	<u>2003/E</u>
a) Exporterlöse bisher lt Bp jedoch steuerpf. (20%Ust) netto Detail siehe Ust-Berechn.		-1.466.500,00 1.222.083,33		✓
b) Einnahmen lt Bankkonto höher als erklärte Einnahmen	netto brutto	2.099.725,00	✓	34.485,00 ✓
c) Sicherheitszuschlag, wegen diverser Unsicherheiten, siehe Detail	netto brutto	265.508,00 166.682,40	✓ 81.234,00	
<b>Erhöhung der Einnahmen lt Bp</b>		<b>2.120.816,33</b>	<b>81.234,00</b>	<b>201.167,40</b>

## 2) Ausgabenänderungen lt Bp:

		<u>2001/S</u>	<u>2002/E</u>	<u>2003/E</u>
a) Wareneinkauf - Ermittlung Änderung beim WEK auf Grund der Bp-Feststellungen:				
korrigierte gebuchte Einnahmen Ust lt Bp - korrig. erkl. Einn.		2.655.083,33 244.416,67	812.338,00 ✓	1.389.015,00 ✓
Zwischensumme		2.899.500,00	812.338,00	1.389.015,00
Zurechnungen lt Bp:				
Diff. Bankeingänge netto 20 % Ust dazu		2.099.725,00 419.945,00	✓	28.738,00 5.747,60
Einnahmen gesamt btto lt Bp		5.419.170,00	812.338,00	1.423.500,60
<b>erford. WEK bei RAK</b>	<b>1,19</b>	<b>4.553.924,37</b>	<b>682.636,97</b>	<b>1.196.218,99</b>
<b>gebuchter WEK:</b>				
geb. WEK mit Vst-Abzug Vst aus WEK lt BH		1.073.416,66 214.683,34	719.130,77 133.096,18	1.078.902,59 220.772,09
WEK brutto bisher		1.288.100,00	852.226,95	1.299.674,68
geb. WEK ohne Vst		1.255.500,00		63.730,60
<b>geb. WEK gesamt</b>		<b>2.543.600,00</b>	<b>852.226,95</b>	<b>1.363.405,28</b>

## Auswirkung WEK:

erforderlicher WEK brutto	4.553.924,37	682.636,97	1.196.218,99
gebuchter WEK brutto	2.543.600,00	852.226,95	1.363.405,28
<b>Änderung beim WEK</b>	<b>2.010.324,37</b>	<b>-169.589,98</b>	<b>-167.186,29</b>

## b) Post- und Telegrammgebühren

Im Jahr 2003 keine Belege für Kosten  
vom 4.12.2003 vorgelegt - Zurechnung BP 7.390,00

## c) Kfz - Kosten

**Kosten Honda CRV:**

Leasingkosten	36.698,49
Betriebskosten	39.637,78
Versicherung	2.706,89
<hr/>	
Kosten	76.336,27
davon PA lt Bp (bisher 0)	50% 38.168,14
	2.763,57

**Mercedes ML 270 CDI ab 1.9.2003**

Zurechnung gegenüber Erklärung: 1.216,34  
Erhöhung Luxustangente durch BP:  
(von 35,23 % auf 45,25 %)

d) Speditionskosten -56.400,00  
(Vorlage Kundenkonto und abverlangte  
Belege - bisher nicht geltend gemacht)

**Ermittlung des Gewinnes laut BP:**

Gewinn lt Erkl.	117.118,00	18.199,40	23.364,15
<u>Feststellungen lt BP:</u>			
1) Einnahmenerhöhung	2.120.816,33	81.234,00	201.167,40
2) Änderung bei Ausgaben:			
a) Wareneinkauf	-2.010.324,37	169.589,98	167.186,29
b) Postgebühren			7.390,00
c) Kfz-Kosten			
Honda CRV	38.168,14	2.763,57	0,00
Mercedes ML 270 CDI			1.216,34
d) Speditionskosten			-56.400,00
<b>Gewinn lt. BP</b>	<b>265.778,10</b>	<b>271.786,94</b>	<b>343.924,18</b>

\*In der Niederschrift zur Schlussbesprechung wurde der Gewinn lt Erkl. im Jahr 2003 irrtümlich mit 23.304,15 € angenommen. Richtig beträgt der Gewinn lt Erkl. 23.364,15 €.

In der fristgerechten Berufung wird wie folgt eingewendet:

Der Bw. <<betreibt seit 1999 einen Gebrauchtwagenhandel. Es werden gebrauchte Kfz im Inland erworben und mittels Spedition per Lkw anfangs nach B., später nach X transportiert. Von dort wurde in der Anfangsphase eine deutsche, später eine belgische Spedition mit der Verschiffung (Versendung) der Kfz nach Y beauftragt.

Im Jahr 2001 wurden auch ig Lieferungen erklärt. Von den Einkäufen dieser Autos wurden keine Vorsteuern in Abzug gebracht.

Nach den Bestimmungen des § 12 (16) UStG sind Unternehmer, die Kraftfahrzeuge der Position 9703 der Kombinierten Nomenklatur gem. § 6 (1) 1 UStG steuerfrei liefern, berechtigt, aus dem Erwerbspreis eine abziehbare Vorsteuer zu ermitteln, wenn bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Bestimmung des § 24 UStG (Differenzbesteuerung) angewendet werden kann. Gemäß diesen Bestimmungen wurden für die Exporte in das Drittland Vorsteuern in Höhe von 20% des Erwerbspreises geltend gemacht.

Die Behörde hat im Rahmen der BP der Jahre 2001 - 2003 sowie Nachschauzeitraum 2004 bis 3/2005 folgende Feststellungen getroffen:

Im Jahr 2001 wurde der Vorsteuerabzug zur Gänze versagt und die erklärten Umsätze der 20%igen MwSt unterworfen, da keine amtlichen Zollausfuhrformulare vorgelegt werden konnten.

Im gesamten Prüfungszeitraum wurde die Versendung der Gebrauchtwagen durch unseren Mandanten veranlasst. Er bediente sich dazu österreichischer bzw. ausländischer Speditionen als Erfüllungsgehilfen. Im Versendungsfall sind gem. UStR 2000 RZ 1083 als Versendungsbelege Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente etc. und deren Doppelstücke, Spediteurbescheinigungen oder zollamtliche Ausgangsbestätigungen zugelassen. Die Kfz wurden nachweislich von Österreich zunächst nach Deutschland bzw. X verbracht. Es liegen Bestätigungen der Verschiffungsfirmen vor, dass der Transport in das Drittland übernommen wurde. Die vorgelegten Bestätigungen wurden von den Prüfern nicht anerkannt. Die Prüfer forderten als Ausfuhrnachweis, wie im Beförderungsfall, die Vorlage der zollamtlichen Bestätigung.

Gegen die Nichtanerkennung der vorgelegten Ausfuhrnachweise der deutschen und X. Speditionen richtet sich u.a. unsere Berufung. Es wird beantragt, die gem. der Bestimmungen des § 12 (16) UStG für das Jahr 2001 geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von € 15.601,65 zur Gänze anzuerkennen sowie die Umsatzerlöse gem. § 6 (1) 1 UStG in Höhe von Brutto ATS 1.466.500,00 steuerfrei zu stellen und nicht mit 20% MwSt zu belegen. Als weiterer Nachweis für den Export der Gebrauchtwagen darf angeführt werden, dass die Zahlungseingänge im Jahr 2001 großteils aus dem XY erfolgten.

Es darf darauf hingewiesen werden, dass auch der Verfassungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 12.12.2003, B 916/02 zu den bloßen formellen Bestimmungen des Buchnachweises erwogen hat, dass das Verhältnismäßigkeitsgebot nicht beachtet wurde und der Beschwerdeführer in seinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt wurde. Durch die Versagung der Steuerbefreiung allein wegen eines Fehlens bzw. einer mangelhaften Form des Nachweises wird ebenfalls das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot verletzt.

Daher sind Vorgaben für den Ausfuhrnachweis in § 7 Abs. 5 und 6 UStG lediglich als bloße Ordnungsvorschriften anzusehen, wie MMag.X in seinem Aufsatz zur VfGH Entscheidung im ecolex 2004 dargestellt hat. Dass der Gegenstand, im konkreten Fall die Gebrauchtwagen, in das Drittland gelangt sind, kann daher im Sinne einer Unbeschränktheit der Beweismittel auf jede erdenkliche Weise geführt werden, da die gesetzlichen Vorgaben bloße Beweislastregeln darstellen. Es kann unserem Klienten deshalb nicht der Vorwurf gemacht werden, die Ausfuhren nicht nachgewiesen zu haben, nur weil nicht genau die Form gewählt wurde, die sich der Prüfer aus welchem Grund auch immer vorstellt. Aus diesem Grund ist die Steuerfreiheit nicht zu versagen.

Es bleibt unserem Mandanten daher unbenommen, die Versendung der Kfz in das Drittlandsgebiet in anderer als von der BP geforderten Form nachzuweisen.

Weiters wurde von Seiten der BP festgestellt, dass unser Mandant in X ein Girokonto unterhält, auf das regelmäßige Zahlungen eingehen. Die Zahlungseingänge erfolgten großteils von der X. Verschiffungsfirma, die bis zur Verladung und Abtransport der Gebrauchtwagen per Schiff die Kaufpreise der Abnehmer der Kfz verwahrt und erst bei erfolgreicher Verschiffung für unseren Mandanten „freigibt“. Aufgrund der Tatsache, dass auf dem Girokonto ein höherer Geldfluss stattfand, als in der Buchhaltung unseres Mandanten als Umsätze verbucht wurden, wurden in den Jahren

2001	ATS 2,099.725,-
2002	€ 0,00
2003	€ 60.404,-
2004	€ 176.283,-
2005	€ 22.754,-

den Umsätzen zugerechnet und der 20%-igen MwSt unterworfen. Ein Teil der zugerechneten Umsätze konnte entkräftet werden, da es sich um Einnahmen für Dritte handelte. Ein Teil der verbleibenden Eingänge wurden in bar an verschiedene Kaufinteressenten wieder retourniert, da die Kfz- Geschäfte, für welche im Voraus bezahlt wurde, nicht stattgefunden haben. Die vorgelegten Belege wurden von Seiten der BP nicht anerkannt. Es wurden daher per Saldo

folgende Umsatzzuschätzungen und Sicherheitszuschläge (SZ) in Höhe von 10% der ursprünglich erklärten Umsätze der 20%-igen MwSt unterworfen:

2001	ATS 2.099.725,--
2002	€ 0,00
2003	€ 28.738,--
2004	€ 57.808,--
2005	€ 18.588,--

Sicherheitszuschläge (SZ):

2001	ATS 265.508,00
2002	€ 81.234,--
2003	€ 138.902,--
2004	€ 139.046,--
2005	€ 21.870,--

Nicht berücksichtigt wurde, dass im Jahr 2002 Brutto € 43.888,00 bzw. bei 20% USt Netto € 36.573,33 mehr in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung erklärt wurden, als am X. Konto eingingen. Die Differenzen stammen im Wesentlichen aus zeitlichen Verschiebungen, die sich dadurch ergeben, dass die Erfassung der Einnahmen in der Buchhaltung bereits mit Übersendung der Kaufverträge an den y- Abnehmer der Gebrauchtwagen erfolgt und nicht erst bei Zahlungseingang auf dem Bankkonto. Es wird daher beantragt, die Umsatzzurechnungen zumindest um obige € 43.888,00 zu berichtigen und auch die SZ des Jahres 2002 wieder auf NULL zu setzen, da die Plausibilitätsprobe mit den Eingängen auf den Bankkonten nicht zu einem abweichenden Ergebnis führte.

Für die SZ der übrigen Jahre, also 2001 sowie 2003-2005 wird der Antrag gestellt, die SZ auf Basis der Differenzbesteuerung zu errechnen, da von Seiten der BP ein Rohaufschlag von 19% ermittelt wurde, der von den erklärten Umsätzen in Abzug zu bringen wäre.

Die SZ würden nach den Neuberechnungen daher folgende Werte ergeben.

2001	ATS 42.392,03
2002	€ 0,00
2003	€ 26.613,16 Bruttowert
2004	€ 22.200,62
2005	€ 3.491,85

Weiters wird beantragt, folgende Bankeingänge nicht als Umsätze zu berücksichtigen, da diese Gelder aufgrund von Rückzahlungsbestätigungen wieder an div. Kaufinteressenten zurückbezahlt wurden:

2001	ATS 1.060.000,--
2002	-,-
2003	€ 41.500,--
2004	€ 112.300,--
2005	€ 69.600,--

---

Es liegen Kopien der jeweiligen Empfänger der Beträge vor sowie Bestätigungen, dass die Beträge in Empfang genommen wurden.

Im Falle einer Erhöhung der Umsatzzahlen wird die Steuerbefreiung gem. § 6 (1) 1 UStG beantragt, da nahezu sämtliche Umsätze aus Verkäufen von Gebrauchtwagen unseres Mandanten ab 2002 Drittlandsumsätze darstellen. Keineswegs kann eine Unterwerfung der gesamten Umsätze der 20%-igen MwSt ohne Anwendung der Differenzbesteuerung erfolgen. Eine Untersagung der Steuerbefreiung gem. § 6 (1) 1 UStG durch die Finanzbehörde aus formalen Gründen kann nicht anerkannt werden.

Gem. § 138 BAO hat der Abgabenpflichtige und diesen gleichgestellte Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Auf § 138 gestützte Verlangen sind verfahrensleitende Verfügungen. Der Partei dürfen jedoch keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Richtigkeit ihrer Behauptungen erteilt werden (VwGH 25.9.1964, 1528/63; 24.2.2004, 99/14/0247). Nachweisverlangen sind weiters unzulässig, wenn sie nicht erforderlich sind oder wenn der Nachweis nur unter Verletzung einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht erbracht werden könnte (Zitat Stoll, BAO, 1569). Weiters darf von der Partei nicht „Unzumutbares“ verlangt werden.

Ziel von Schätzungen ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. Ritz, BAO, § 184, Tz.3 und die dort zitierten VwGH-Erkenntnisse).

Unter Bezugnahme auf obige Literaturstellen und VwGH-Erkenntnisse wird die Umsatzsteuerbefreiung für ev. Umsatzzuschätzungen beantragt, da es unserem Mandanten nicht möglich und daher auch unzumutbar ist, für Umsatzschätzungen aufgrund des Geldflusses auf dem X-Bankkto. Ausfurnachweise zu erbringen und somit die Formalvorschriften zu erfüllen. Da es sich ab 2002 bei nahezu allen in der Buchhaltung erfassten Umsätzen um Ausfuhren in das Drittland handelt, können Zuschätzungen und SZ für nicht erklärte Umsätze nur einer Gleichbehandlung unterzogen werden und somit die Steuerbefreiung gem. § 6 (1) 1 UStG Anwendung finden.

Aufgrund der Änderungen bei den Einnahmen (Nichtanerkennung der Ausfuhrlieferungen und Ansatz dieser als steuerpflichtige Einnahmen, Zurechnung der Mehreinnahmen aus dem Vergleich der Einnahmen /Eingänge auf dem Bankkonto und den erklärten Einnahmen) nahm die BP auch Änderungen beim Wareneinkauf bzw. Wareneinsatz vor.

Für die Ermittlung des Wareneinsatzes für die angesetzten Einnahmen wurde von der BP für 10 KFZ der Rohaufschlag lt. Eurotax ermittelt. Aus diesen 10 Einzelrohaufschlägen wurde ein

Durchschnittsrohaufschlag ermittelt, Dieser betrug 38%. Um eventuelle stärkere Abnützungen und Wertminderungen zu berücksichtigen wurde von der BP ein Durchschnittsrohaufschlag von 19%, d.s. 50% des lt. Eurotax ermittelten Durchschnittsrohaufschlages angenommen. Es wird beantragt, den Wareneinsatz den neu zu ermittelnden Umsatz unter Berücksichtigung des Rohaufschlages von 19% anzugleichen und im Falle der Anwendung der Differenzbesteuerung bei Inlandsumsätze oder ig Lieferungen bei der Ermittlung der MwSt-Basis in Abzug zu bringen. Weiters wird beantragt, aus den so ermittelten Wareneinkäufen die Vorsteuer gem. § 12 Abs. 16 UStG zu berücksichtigen, da evident ist, dass so gut wie alle PKW in Drittländer verkauft wurden. Auch hier ist der Grundsatz anzuwenden, dass bei einer Schätzung den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen ist.

Ferner erfolgte von der BP in den Jahren 2002 - 3/2005 eine Vorsteuerkürzung in Höhe von insgesamt € 238.923,03. Begründet wurde dies von den Betriebsprüfern damit, dass die in der Buchhaltung erfassten Werte der Wareneinkäufe nicht den tatsächlichen Einkaufsbeträgen entsprachen. Bei der ursprünglich stichprobenweisen Überprüfung des Einkaufes durch schriftliche Befragungen von Kfz-Verkäufern wurde festgestellt, dass beim Großteil der Befragten sowohl der Kaufpreis als auch die Unterschrift der Verkäufer auf den vorgelegten Kaufverträgen nicht stimmten. Der Kaufpreis wurde lt. Ermittlungen der Betriebsprüfung immer erst im Nachhinein eingetragen und der Kaufpreis lt. Kaufverträgen lag somit großteils höher als die tatsächlichen Kaufpreise.

Diese Ermittlungen führten u.a. dazu, dass der Wareneinsatz auf Basis des geschätzten Umsatzes unter Zugrundelegung des Rohaufschlages von 19% (s.o.) rückgerechnet wurde. Die Vorsteuern wurden unter Zugrundelegung von statistischen Schätzmethoden ermittelt. Es fand jeweils die für den Mandanten günstigste Schätzmethode (Differenzschätzung, Mittelwertschätzung oder Verhältnisschätzung) Anwendung, was dennoch zu einer Vorsteuerkürzung in den Jahren 2002 - 2005 von € 238.923,03 führte.

Namens und Auftrags unseres Mandanten wird gegen die Schätzung des Wareneinsatzes und damit verbunden Vorsteuerkürzung Berufung eingelegt, da unser Mandant aussagt, für die Anschaffung der Gebrauchtwagen die in der Buchhaltung erfassten Werte aufgewendet zu haben, unser Mandant beauftragt für die Beschaffung der Gebrauchtwagen Mittelsmänner, die die Kfz von Verkäufern ankaufen. Das führt zur Ausfertigung eines Kaufvertrages des ursprünglichen Besitzers des Gebrauchtwagens an den Vermittler. Unser Mandant bezahlt einen Wert für den Einkauf des Gebrauchtwagens, den der Vermittler auf ein neuerliches Exemplar eines Kaufvertrages einsetzt. Die Differenz der beiden Einkaufswerte erhält der Vermittler für den Einkauf der Gebrauchtwagen. Es wurde den Betriebsprüfern auch eine Liste mit Namen der Empfänger übergeben. Da eine Zuordnung der Beträge zu den einzelnen

Personen und Zeiträumen bis dato nicht möglich war, kam es zu einer Anerkennung der Aufwendungen. Es wird beantragt, den Wareneinkauf in voller Höhe anzuerkennen. Die Empfänger der Zahlungen haben alle nach Aussage unseres Mandanten noch ihren Aufenthalt in Österreich wodurch sich eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Durchführung der Amtshandlungen für unseren Mandanten nicht ergibt und eine Sicherung der Einhebung der Steuern möglich sein muss,

### *Conclusio*

Bei Anerkennung der Vorsteuern, die im Jahr 2001 aus reinen Formalbestimmungen versagt blieben und in den Jahren 2002 - 2005 durch eine Schätzung der Wareneinkäufe gekürzt wurden, ergibt sich kein Mehrergebnis aus der Vorsteuerneuberechnung.

Für die Behandlung der Umsätze wird für den gesamten Prüfungszeitraum die Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhren beantragt, 2001 wurde die Versendung der Gebrauchtwagen in das Drittland durch Bescheinigungen der Speditionen nachgewiesen, die unserer Rechtsauffassung geeignet sind, den Transport in das Drittland in geeigneter Form nachzuweisen.

Für die Umsatzzuschätzungen und SZ kann unter Bezugnahme auf die Bestimmungen der BAO (es kann nichts Unmögliches vom Steuerpflichtigen verlangt werden) kein Ausfuhrnachweis vom unseren Mandanten verlangt werden. Da unser Mandant jedoch mit Ausnahme der ig Lieferungen des Jahres 2001 fast ausschließlich Umsätze in das Drittland durchführt, ist auch im Falle einer Umsatzzuschätzung bzw. dem Ansatz eines SZ die Umsatzsteuerbefreiung für Exporte in das Drittland anzuwenden,

Aus den Zuschätzungen an Umsätzen und SZ kann daher kein MwSt-Mehrergebnis erfolgen.

Bei Berechnung des Gewinnes wird beantragt, die tatsächlich aufgewendeten Beträge für den Wareneinkauf anzuerkennen, sowie Geldflüsse die nicht gleichzeitig Umsätze aus Kfz-Verkäufen darstellen zu berücksichtigen. Insbesondere handelt es sich dabei um Retournierungen von Geldern, die unserem Mandanten für KFZ- Beschaffungen überlassen wurden, die Geschäfte durch unseren Mandanten aber nicht erfüllt werden konnten und die Gelder daher wieder rückbezahlt werden mussten.>>

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

<< a) Wie schon im Bp-Bericht ausgeführt ermittelt der Abgabepflichtige (Bw.) seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG: Tatsächlich werden die Einnahmen aus den Kfz-Verkäufen und zum Großteil die Autoeinkäufe (obwohl die Einkäufe der Kfz viel früher erfolgen) mit dem Tag der Ausstellung der Ausgangsrechnung verbucht, obwohl lt. Aussage des Abgabepfl. die Zahlung von den Firmen, welche den Export durchführen, auf sein Konto in X einige Tage später erfolgt. **Die Geschäftsfälle werden**

---

**daher in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Abgabepflichtigen anders dargestellt, als sie sich in der Realität tatsächlich ereignen.**

Die Fa. in X welche die Verschiffung der Autos durchführt zahlt noch vor der Verschiffung den Kaufpreis auf das X.-Kto. des Abgabepflichtigen ein. Es wird somit sichergestellt, dass kein Kfz nach Y verschifft wird bevor es nicht bezahlt worden ist.

Von diesem Konto des Abgabepfl. in X erfolgt dann die Weiterleitung an das Z.-Kto. des Abgabepfl. in Österreich. Diese Vorgangsweise über das Konto des Abgabepfl. in X wird seit Oktober 2002 (soweit aus dem Z.-Kto. in Österreich ersichtlich) praktiziert, vorher wurde das Geld von der X-Fa. laut Abgabepfl. an einen Freund des Abgabepfl. bezahlt und dieser leitete das Geld unter seinen Namen (Bankeingänge von H.E.) an das Z.-Konto und im Jahr 2001 auch auf ein Konto bei der PSK in Österreich weiter.

Der Pflichtige legte zu Beginn der BP nur das Z.-Konto vor und es wurde der Betriebsprüfung mitgeteilt, dass er nur dieses Kto. bei der Z. besitze. Durch in der Belegsammlung vorgefundene einzelne Konto-Auszüge von der PSK stellte jedoch die BP fest, dass es für das Jahr 2001 auch ein PSK-Kto. gibt, auf welchem - nach Abverlangen und Vorlage der Kontoauszüge - Einnahmen festgestellt wurden.

**b) Vorsteuerkürzung im Jahr 2001 und Nichtanerkennung der Ausfuhrlieferungen im Jahr 2001**

Die Außenprüfung sieht die Bestätigungen der Verschiffungsfirmen aus folgenden Gründen nicht als glaubwürdig an:

Einerseits gelten - wie in einer Anmerkung auf den Bestätigungen der Verschiffungsfirmen angeführt ist - die Bestätigungen nur im Falle, dass die Kfz auch von der jeweiligen Verschiffungsfirma ins Drittland befördert werden. Ob die Verschiffung von den jeweiligen Firmen aber tatsächlich durchgeführt wurde, lässt sich aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der Belegsammlung mangels verrechneter bzw. als Aufwand geltend gemachter Speditionskosten der Verschiffungsfirmen nicht erkennen.

Weiters wurde bei einer ursprünglichen stichprobenweisen Überprüfung (16 Personen wurden befragt - siehe dazu Ausführungen zu "Mängel" im Bp-Bericht) vereinzelt festgestellt, dass aufgrund der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der vorgelegten Ausgangsrechnungen und Einkaufsrechnungen identische Autos zweimal eingekauft und zweimal verkauft wurden. Papiere über die Garantie des Exportes (= Bestätigungen von Verschiffungsfirmen) liegen auch doppelt vor.

Es wurde, wie schon im Bp-Bericht (unter Mängel) angeführt, von der Prüfung weiters festgestellt, dass identische Kfz (12 Stück) sowohl beim Abgabepflichtigen als auch bei einer Fa. in Tirol im Einkauf und im Verkauf (jeweils Export nach Y) enthalten sind. Dazu gibt es für die Verkäufe bei beiden Firmen Bestätigungen über Ausfuhr bzw. Entnahme des Kfz aus einem Zollfreilager in X. Die Bestätigungen stammen entweder von der gleichen Verschiffungsfirma oder von 2 verschiedenen Firmen. Ein weiteres Indiz für die mangelnde Glaubwürdigkeit der Bescheinigungen ist die Tatsache, dass Stempel und Unterschrift auf den Bescheinigungen ident sind.

Nach Ansicht der BP gibt es auch keinen ausreichenden Buchnachweis, da einerseits die Ausfuhrbescheinigungen fehlen und es keine Aufzeichnungen darüber gibt, wann welche Kfz von der Spedition nach X befördert wurden. Aus den Speditionsrechnungen geht zum Teil nur die Anzahl der Kfz und die Bezeichnung der Kfz - (z.B. Toyota Corolla) - hervor, jedoch nicht die FahrgestellNr. Eine genaue Zuordnung ist daher nicht möglich. Auch die Entgelte/Verkaufspreise für die einzelnen Kfz sind nicht überprüfbar (es gehen immer nur größere Einnahmen (wahrscheinlich für mehrere Kfz) auf das Bankkonto ein).

Da die erklärten Ausfuhrlieferungen von der BP als solche nicht anerkannt und daher als steuerpflichtige Entgelte angesetzt werden, werden als Folge die mit den bisherigen Ausfuhrlieferungen im Zusammenhang stehenden, aus dem Einkauf der Kfz herausgerechneten Vorsteuern auch nicht anerkannt.

Da es sich hier um einen Auslandstatbestand handelt (Verschiffung der Kfz von X aus in das Drittland) trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht.

**c) Rückfluss an Kaufinteressenten**

Die Verbuchung der Einnahmen erfolgte nämlich nicht nach dem Geldzufluss, sondern nach den ausgestellten Verkaufsrechnungen, was - wie schon oben erwähnt - nicht dem Zufluss/Abfluss-Prinzip bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) entspricht.

Der Abgabepflichtige versucht die großen Differenzen zwischen den Geldeingängen auf den Bankkonten in Österreich und X und den tatsächlich gebuchten Einnahmen mit Rückflüssen an diverse Kaufinteressenten zu erklären und aufzuklären.

Der Einwand, es handle sich bei einem Teil der Geldeingänge auf den Bankkonten um Gelder von Kaufinteressenten die im Voraus für Kfz-Geschäfte bezahlt wurden und die wieder, da die Kfz-Geschäfte nicht zustande gekommen sind, an die Kaufinteressenten retourniert worden seien, ist vom Abgabepflichtigen bzw. der steuerlichen Vertretung erst rund **eindreiviertel Jahre** nach Aufdeckung der Differenzen vorgebracht worden, trotz mehrerer Besprechungen über diesen Punkt - unmittelbar nach der Aufdeckung - im Zuge der BP.

Wie in der Berufung ausgeführt wird, erfolgten die Zahlungseingänge auf dem X-Bankkto. großteils von der X. Verschiffungsfirma erst **nach erfolgreicher Verschiffung** der Kfz in das Drittland. Es stellt sich die Frage wann und welche Gelder dann im Voraus für zukünftige Kfz-Geschäfte auf das belgische Bankkonto gelangt sein sollen.

Der Nachweis, dass Gelder ursprünglich von diversen Kaufinteressenten im Voraus für Kfz-Geschäfte auf das Bankkonto einbezahlt wurden, konnte bis jetzt nicht erbracht werden.

Weiters ist zu bemerken, dass laut Berufung die angeblichen Geldrückflüsse im Jahr 2005 an Kaufinteressenten höher waren als die nicht erklärten Einnahmen (=Differenz zwischen den Bankeingängen und den gebuchten Einnahmen). Die nicht erklärten Einnahmen welche hinzugerechnet wurden betragen laut Berufung € 22.574,00 netto + 20% USt und die Rückflüsse € 69.600,00.

#### **d) Nicht erklärte Einnahmen (Differenz Geldeingänge am Bankkonto und gebuchte Einnahmen)**

Der Rückfluss an diverse Kaufinteressenten wird von der BP nicht anerkannt, da bisher nicht nachgewiesen werden konnte, dass überhaupt Gelder von Kaufinteressenten für Kfz-Geschäfte im Voraus auf das Bankkonto einbezahlt wurden. Ein Rückfluss lässt sich aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der Belegsammlung auch nicht erkennen. Das einzige was vorliegt, sind die eindreiviertel Jahre nach Aufdeckung vorgelegten Rückzahlungsbestätigungen von ausländischen Personen.

Die Tatsache, dass bei einer Verprobung, wo einfach die ersten 100 Ausfuhrbescheinigungen aus einem Ordner hergenommen wurden (die Ausfuhrbescheinigungen waren nicht geordnet, sondern nur einfach im Ordner eingelegt) um zu überprüfen, ob die Kfz im Einkauf und Verkauf erfasst sind, festgestellt wurde, dass 40 Kfz welche aufgrund der Ausfuhrbescheinigungen in ein Drittland (Y) geliefert wurden weder bei den Einnahmen noch im Wareneinkauf erfasst sind, lässt darauf schließen, dass sich die nicht erklärten Einnahmen aus in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht erfassten Kfz-Geschäften ergeben.

##### *Umsatzdifferenz 2002:*

Im Jahr 2002 ergibt sich beim Vergleich der Geldeingänge auf den Bankkonten (sowohl österreichisches als auch X.-Kto) und den gebuchten Einnahmen folgende Differenz:

<i>2002</i>	
Geldeingang Z.	768.450,00
Eingang auf X.-Kto - mehr als Weiterleitung an Z. um	36.017,56
Geldeingang gesamt	804.467,56
erklärte Einnahmen	812.338,00
Differenz – mehr als Einnahme gebucht	-7.870,44

Auswirkung: Minderung der erklärten Umsätze im Jahr 2002 um 7.870,44 €.

---

### e) Steuerbefreiung gem. § 6 (1) 1 UStG 1994 für Zuschätzung und Sicherheitszuschlag (SZ)

Nach Ansicht der Prüfung steht für die Zuschätzung und den SZ die Steuerbefreiung gem. § 6 (1) 1 UStG 1994 nicht zu, da die für Ausfuhrlieferungen erforderlichen materiell-rechtlichen Voraussetzungen (nämlich der Buchnachweis und die Ausfuhrbescheinigung) nicht erfüllt sind.

### f) Antrag auf Differenzbesteuerung

Die Differenzbesteuerung ist auf Lieferungen und den Eigenverbrauch von steuerpflichtigen Wiederverkäufern im Gemeinschaftsgebiet anzuwenden, die im Anschluss an die Lieferungen von

- Privatpersonen oder einer juristischen Person, die nicht Unternehmer ist,
- aus dem nichtunternehmerischen Bereich eines Unternehmers (z.B. PKW),
- von steuerbefreiten Unternehmern ohne Vorsteuerabzugsrecht (z.B. Kleinunternehmer, blinder Unternehmer),
- von anderen Unternehmern, die selbst die Differenzbesteuerung angewendet haben, z.B. bei Verkaufen von Händler zu Händler)

durchgeführt werden.

Da nach Ansicht der BP der Abgabepflichtige die Kfz nicht von Privaten, sondern von Unternehmern kauft (Mittelsmänner kaufen Kfz von Privaten und verkaufen diese an Hr. H.G. im eigenen Namen - obwohl es auf den vorgelegten Kaufvereinbarungen/Kaufverträgen anders dargestellt wird) steht dem Abgabepflichtigen die Differenzbesteuerung nicht zu.

Siehe dazu auch die Ausführungen unter Punkt g.

### g) Wareneinsatzermittlung und Vorsteuerkürzung für 2002 - 3/2005

Wie schon im BP-Bericht ausgeführt, stellte die BP durch Befragung von Letztzulassungsbesitzern (diese wurden aufgrund einer statistischen Methode ausgesucht) fest, dass die in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und den vorgelegten Kaufvereinbarungen/Kaufverträgen angeführten Kaufpreise zum Großteil an die Verkäufer (Letztzulassungsbesitzer) der Kfz nicht bezahlt worden sind. Es sind zumeist geringere Kaufpreise bezahlt worden. Die Kfz wurden von den Letztzulassungsbesitzern zum Großteil auch nicht an Hr. H.G. verkauft.

In der Berufung gibt die steuerliche Vertretung selbst zu, dass die in der Belegsammlung aufliegenden und der Betriebsprüfung vorgelegten Kaufvereinbarungen/Kaufverträge nicht der Realität entsprechen, da - wie in der Berufung ausgeführt - die Kfz von Vermittlern im eigenen Namen angekauft wurden, in den vorgelegten Kaufvereinbarungen/Kaufverträgen aber Hr. H.G. als Käufer der Kfz von den Letztzulassungsbesitzern (scheinen als Verkäufer der Kfz auf) aufscheint.

Die vorgelegten Kaufvereinbarungen/Kaufverträge seien laut Ausführungen in der Berufung bei Bezahlung durch Hr. H.G. von den Vermittlern ausgestellt worden.

Laut Berufung erhält die Differenz zwischen dem Einkaufspreis, den der Vermittler an den Letztzulassungsbesitzer zahlt und dem Einkaufspreis den Hr. H.G. an den Vermittler zahlt, der Vermittler für den Einkauf der Gebrauchtwagen.

Da, wie in der Berufung ausgeführt, der Großteil der Gebrauchtwagen von Vermittlern gekauft wird, sind diese Vermittler (es wurden 7 Namen von angeblichen Vermittlern der Betriebsprüfung bekannt gegeben) keine Privatpersonen mehr sondern Unternehmer, weil diese das Aufkaufen und Weiterverkaufen an Hr. El Gamal ob dieser Größenordnung schon als gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausüben und Hr. H.G. die Gebrauchtwagen damit schon nicht mehr von Privaten (oder einem Unternehmer, der für das Fahrzeug gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit.b UStG 1994 keinen Vorsteuerabzug hatte) kauft.

Von Privaten würde demnach der Vermittler kaufen, der ob seiner nachhaltigen Tätigkeit selbst als Unternehmer (Kfz-Händler) einzustufen ist, und dieser unter gewissen Umständen dann die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges gem. § 12 Abs. 16 UStG 1994 hätte.

Von der angeblichen Provision wäre kein Vorsteuerabzug möglich, da auf den Belegen die Steuer nicht gesondert ausgewiesen ist.

### **Zu den bekannt gegebenen Vermittlern:**

Gem. § 162 BAO kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gem. § 162 Abs. 1 BAO verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Der Abgabepflichtige bzw. die steuerliche Vertretung wurde nach mündlichen Aufforderungen auch schriftlich aufgefordert die Namen der Provisionsempfänger und die Beträge, welche diese Provisionsempfänger bekamen bekannt zu geben. Dieser Aufforderung ist man seitens des Abgabepflichtigen bzw. seiner steuerlichen Vertretung bis dato nicht nachgekommen.

Lässt sich der Abgabepflichtige in Geschäftsbeziehungen ein, nach deren Gestaltung ihm eine den Anforderungen nach § 162 BAO entsprechende Nennung der Höhe der Beträge, welche die einzelnen Provisionsempfänger bekamen nicht möglich ist, geht dies im Grunde des § 162 BAO zu seinen Lasten.

Von der BP werden daher keine Provisionen für die Vermittler/Zwischenhändler angesetzt.>>

Die Stellungnahme wurde dem Bw. in der Folge nachweislich zur Kenntnisnahme übermittelt.

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

Rechtslage: Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen nach Abs. 1 wesentlich sind.

Ferner ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen eines Abgabepflichtigen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen (VwGH vom 30.11.1999, 94/14/0173).

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.83, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische

---

Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen. Die Schätzungsberichtigung als auch das Schätzungsergebnis sind zu begründen.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Eine Schätzung ist aber nicht ein Akt des Ermessens, sondern das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen. Ob und inwieweit ein Sicherheitszuschlag vorzunehmen ist, hängt von den Besonderheiten des Schätzungsfalles ab.

Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

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

Sachverhalt: Beim geprüften Unternehmen wurden alte (gebrauchte) Kfz angekauft und in Drittländer weiterverkauft. Es wurden sowohl im Eingangs- als auch im Ausgangsbereich statistische Verfahren durchgeführt.

#### 1. Kaufverträge über den Einkauf von Kfz)

Im Zuge von Erhebungen der BP wurde zur stichprobearbeitigen Überprüfung des Einkaufes der Kfz zunächst eine schriftliche Befragung (Fragenkatalog) durchgeführt.

Dabei stellte sich heraus, dass bei einem Großteil der Kaufverträgen (bzw. Kaufvereinbarungen) der tatsächlich bezahlte Kaufpreis wesentlich niedriger war als der in den vorgelegten Kaufverträgen angegebene. Zudem enthielten die Kaufverträge großteils nicht die Unterschrift der Verkäufer, sondern eine falsche Unterschrift. Es ergab sich somit der Verdacht, dass der Kaufpreis erst im Nachhinein jeweils in die Kaufvereinbarung eingetragen worden war.

Es stellte sich weiters heraus, dass der Verkaufspreis der Autos in vielen Fällen dem Einkaufspreis entsprochen hat. Eine Überprüfung der in den Ausgangsrechnungen des Bw. ausgewiesenen Verkaufspreise war nicht möglich, da aus den Bankeingängen die Einnahmen für die einzelnen Kfz nicht festgestellt werden konnten. Es war somit nicht feststellbar, wie viel für die einzelnen Kfz tatsächlich bezahlt wurde.

---

Zudem wurde durch die BP festgestellt, dass vereinzelt auch ein und dieselben Fahrzeuge zweimal eingekauft und verkauft worden waren. Schon bei dieser ersten kleinen Stichprobe ergab sich eine Abweichung von rund 100 % zwischen den gebuchten Wareneinkäufen und den von den Verkäufern tatsächlich erzielten Kaufpreisen.

In einem zweiten Schritt wurde von der BP eine größere Menge von Geschäftsfällen (Autoeinkäufen) aus der Einnahmen- Ausgaben-Rechnung als Stichprobe herangezogen und zwar für die Jahre 2002 bis 2005 je 50 Stück, also insgesamt 200 Kfz-Einkäufe. Die auf dem Typenschein aufscheinenden Verkäufer (= Letztzulassungsbesitzer) wurden angeschrieben und mittels Fragebogen zu diversen Punkten betreffend die Fa. des Bw., den Käufer, den Kaufpreis, den Kaufvertrag und die Unterschrift auf dem Kaufvertrag bzw. auf der Kaufvereinbarung befragt. Der Großteil der angeschriebenen Personen beantwortete die Fragen. Dabei wurden die in der ersten Stichprobe festgestellten Mängel und die Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Abwicklung der Geschäftsfälle noch bestärkt:

- Die Kaufverträge bzw. Kaufvereinbarungen scheinen nachträglich verändert worden zu sein. In vielen Fällen wurden die Einkaufspreise laut Auskunft von befragten Verkäufern später ohne ihr Wissen eingesetzt.
- Ein Großteil der befragten Verkäufer hat die Fahrzeuge nicht an den Bw. verkauft, auch wäre die Fa. Des Bw. dem Großteil der befragten Personen nicht bekannt.
- Die Verkaufspreise welche von den tatsächlichen Letztzulassungsbesitzern erzielt wurden sind zum Großteil geringer, als die gebuchten Einkaufspreise.
- Auch wurden Kfz von den Besitzern überhaupt nicht verkauft, sondern zur Verschrottung kostenlos abgegeben oder wurden bei Neukauf eines Autos an den Händler zurückgegeben.

Da der Nachweis für den Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 16 UStG somit teilweise nicht gegeben war (materielle Buchführungsmängel), erfolgte die Schätzung der abzugsfähigen Vorsteuern (d.h. der Vorsteuerkürzung) aus dem Einkauf der Kfz mittels statistischer Verfahren für die Jahre 2002-2005 (in diesen Jahren nur Ausfuhrlieferungen). Dabei wurden in allen Jahren drei verschiedene Verfahren zur Hochrechnung (Differenzschätzung, Mittelwertschätzung und Verhältnisschätzung) durchgeführt (s. Tz 6 BP-Bericht), wobei jeweils die für den Berufungswerber günstigste Variante zur Anwendung gelangt ist (siehe BP-Bericht und Niederschrift).

Da im Jahr 2001 nur ca. 150 Fahrzeuge im Wareneinkauf enthalten und zudem keine Ausfuhrnachweise vorhanden waren (siehe unten), wurde für dieses Jahr auf ein statistisches

---

Verfahren verzichtet. Die im Jahr 2001 durchgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen wurden steuerfrei belassen.

Wegen Nichtabgabe der zusammenfassenden Meldungen (gilt als Abgabenerklärung) wurde im Jahr 2001 weiters ein Verspätungszuschlag gem. § 135 BAO iHv. 1% der ig. Lieferungen festgesetzt.

## 2. Ausfuhrbescheinigungen über den Export in ein Drittland

Für das Jahr 2001 konnten keinerlei Ausfuhrbescheinigungen vorgelegt werden. Für die Jahre 2002 bis 2005 waren die Ausfuhrbescheinigungen nicht geordnet, sondern derart willkürlich abgelegt, dass eine Zuordnung zu den Ausgangsrechnungen nicht möglich war.

Da eine Überprüfung auf Vollständigkeit einen verwaltungsökonomisch unvertretbar hohen Zeitaufwand bedeutet hätte, wurden aus den Jahren 2002 bis 2005 von der BP 50 Ausfuhrbescheinigungen zur Überprüfung als Stichprobe gezogen.

Dabei wurde festgestellt, dass von den 50 Ausfuhrbescheinigungen betreffend den Export von Kfz in ein Drittland zwei nicht als Erlös und drei nicht als Erlös und Wareneinkauf in der Einnahmen-Ausgabenrechnung erfasst waren.

Im Zuge einer weiteren Verprobung, bei der die ersten 100 willkürlich abgelegten Ausfuhrbescheinigungen aus einem Ordner herangezogen wurden, wurde festgestellt, dass bei 40 Kfz, welche aufgrund der Ausfuhrbescheinigungen in ein Drittland (Y ) geliefert wurden, weder der Wareneinkauf noch die Einnahmen aus dem Verkauf erfasst waren.

## 3. Doppelter Ein- und Verkauf von identen Kfz

Weiters wurde festgestellt, dass im Jahr 2003 zwölf identische Kfz sowohl beim Bw. als auch bei einer Fa. in T. im Einkauf und im Verkauf (jeweils Export nach Y ) enthalten waren. Für die Verkäufe dieser Kfz gibt es bei beiden Firmen Bestätigungen über die Ausfuhr bzw. Entnahme der Kfz aus einem Zollfreilager in X . Die Bestätigungen stammen von einer bzw. zwei Verschiffungsfirmen.

Der Verdacht einer Fälschung der Bescheinigungen liegt nahe, da Stempel und Unterschrift auf den Bescheinigungen genau übereinstimmen.

## 4. Doppelt gebuchter Warenein- und Warenverkauf

In den Jahren 2002 und 2003 wurde festgestellt, dass vereinzelt sowohl Wareneinkäufe als auch Warenverkäufe doppelt gebucht waren und damit der Vorsteuerabzug doppelt geltend gemacht wurde.

## 5. Nicht erklärte Einnahmen

Zwischen den Bankeingängen und den gebuchten Einnahmen wurden folgende Einnahmendifferenzen festgestellt.

2001:	2.519.670,00
2002:	-43.888,00 €
2003:	34.485,00 €

Aus den vorgenannten Gründen sieht der Unabhängige Finanzsenat es daher eindeutig als erwiesen an, dass in den berufungsgegenständlichen Jahren nicht erklärte Einnahmen und zu hohe Preise in der Buchhaltung und in der Folge als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Umsatzsteuer (Vorsteuer) vom Bw. erklärt wurden.

Es ist davon auszugehen, dass die Zahlen in der Buchhaltung inhaltlich unrichtig sind. Da die Aufzeichnungen gravierende Mängel aufzeigen, verpflichtet dies die Abgabenbehörde dazu gem. § 184 Abs. 3 BAO die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates steht die inhaltliche Unrichtigkeit der Buchhaltung fest. Insoweit ist die Schätzungsverpflichtung auf jeden Fall gegeben.

Zur Höhe der Schätzung ist allgemein Folgendes voranzustellen:

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Die Schätzung darf nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben. Jedoch ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Dies führt dazu, dass derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundenen Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. Ritz, BAO, 3. Auflage, Tz 3 zu § 184).

Zur Höhe der tatsächlich bezahlten Kaufpreise ist anzumerken, dass der Bw. im Rahmen des Verfahrens versucht, Vermittlungsleistungen als diesbezügliche Begründung darzulegen, nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in jener Höhe als richtig anzunehmen sind, wie sie sich aus der Überprüfung mittels Stichproben ergeben.

ad Streitpunkte: 1. 2001: Vorsteuerkürzung und Nichtanerkennung der Ausfuhrlieferungen

§ 7 UStG 1994 lautet: "*§ 7 Abs. 1 Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) liegt vor, wenn*

*1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat oder*

*2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen jene Fälle in welchen der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an einen ausländischen Abnehmer gelieferten Gegenstände 1 000 S nicht übersteigt.*

*Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein.*

*Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.*

Nach der Judikatur des VwGH sind Ausfuhrnachweise und buchmäßiger Nachweis materiell-rechtliche Voraussetzung für die Umsatzsteuerfreiheit der Ausfuhrlieferung. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, dann ist die Steuerfreiheit zu versagen (*s Erk VwGH v 27.2.2002, ZI 2000/13/0197*).

Eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist der Buchnachweis.

Die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung sind buchmäßig nachzuweisen. Der buchmäßige Nachweis zählt grundsätzlich zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit. Fehlt er, so kann nach der Judikatur des VwGH die Steuerfreiheit selbst dann nicht gewährt werden, wenn die übrigen sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind (*VwGH ZI 82/15/0141*; insbes auch die des Gelangens des Gegenstandes der Lieferung in das Ausland *VwGH E 89/15/0110*). Der buchmäßige Nachweis ist für jeden einzelnen Umsatz zu führen, der steuerfrei bleiben soll (*VwGH ZI 84/15/0043*).

Gem § 18 Abs 8 UStG 1994 sind beim buchmäßigen Nachweis die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein. Eine bestimmte Form des buchmäßigen Nachweises (zB Führung von bestimmten Büchern) wird nicht vorgeschrieben.

Der Buchnachweis ist durch Bücher oder Aufzeichnungen iVm Belegen zu führen. Eine Belegsammlung reicht für sich allein nicht aus. Als buchmäßigen Nachweis für Ausfuhrlieferungen können somit nur auf entsprechende Belege bezogene und zeitnah geführte Aufzeichnungen angesehen werden, die leicht nachprüfbare Angaben über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie die Ausfuhr und Lieferung enthalten (*s Erk VwGH, ZI 89/15/0154*).

Die Aufbewahrung der Ausfuhrnachweis durch den Unternehmer bedeutet die Erfüllung einer weiteren gesetzlichen Voraussetzung und ist für sich allein für den buchmäßigen Nachweis nicht ausreichend bzw. kann diesen nicht ersetzen. Ansonsten hätte der Gesetzgeber neben der Erbringung des Ausfuhrnachweises nicht auch noch die Erbringung des Buchnachweises verlangt (*VwGH, ZI 82/15/0141*).

Es muss sich um Aufzeichnungen über getätigte Umsätze handeln, die unmittelbar nach Ausführung des Umsatzgeschäftes vorgenommen worden sind. Ein Verzeichnis, das erst nach Rücklangen der Ausfuhrbescheinigung angelegt worden ist, ist nicht ausreichend. Es ist ausreichend, wenn in ihm unmittelbar nach Durchführung des jeweiligen Ausfuhrumsatzes die Eintragung aller relevanten Daten der einzelnen getätigten Ausfuhrumsätze chronologisch

vorgenommen und sodann die rücklangenden Ausfuhrbescheinigungen diesem so geführten Verzeichnis angeschlossen werden. Die Möglichkeit, die Steuerfreiheit schon vor Erbringung des Ausfurnachweises in Anspruch zu nehmen, bedeutet nicht, dass der Buchnachweis erst bei Geltendmachung der Steuerfreiheit zu erbringen ist, sondern nur, dass er den Ausfurnachweis nachreichen darf (*VwGH ZI 84/15/0043; vgl auch Kolacny/Caganek, UStG 1994; 3., überarbeitete Auflage, Wien 2005, S 395*).

Da für die im Jahr 2001 durchgeführten Ausfuhrlieferungen jedoch keine Ausfuhrbescheinigungen (Versendungsbelege) vorgelegt werden konnten und zudem kein ausreichender Buchnachweis existiert (unübersichtliche Belegansammlung, keine Aufzeichnungen darüber, wann welche Kfz von der Spedition nach X befördert wurden, keine Zuordnung der Einnahmen zu den einzelnen Verkäufen möglich, siehe BP-Bericht Tz. 3), wurde somit den Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen nicht entsprochen.

Von der BP wurden daher die im Jahr 2001 aus steuerfreien Ausfuhrlieferungen erklärten Entgelte als solche nicht anerkannt und dem Normalsteuersatz unterzogen und daraus folgend der aus dem Einkauf der Kfz geltend gemachte Vorsteuerabzug versagt. Der Gewinn wurde entsprechend angepasst.

In der Berufung wird dagegen eingewendet, dass die Vorschriften des § 7 Abs. 5 und 6 UStG 1994 über den Ausfurnachweis lediglich als bloße Ordnungsvorschriften anzusehen seien und es dem Bw. daher unbenommen sei, die Versendung in das Drittlandgebiet in anderer als von der BP geforderten Form nachzuweisen.

Dazu wurden Bestätigungen der Verschiffungsfirmen über die Entnahme von Kfz aus dem Zoll in Belgien zum Nachweis vorgelegt. Diese besitzen aber nur im Fall der Beförderung der Kfz durch die betreffende Firma in ein Drittland Gültigkeit. Ob die Verschiffung von den jeweiligen Firmen tatsächlich auch durchgeführt wurde, ist jedoch aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der Belegansammlung mangels verrechneter bzw. als Aufwand geltend gemachter Speditionskosten der Verschiffungsfirmen nicht erkennbar.

Weiters wurde bei einer stichprobenweisen Überprüfung (Befragung von 16 Personen) vereinzelt festgestellt, dass auf Grund der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der vorgelegten Ausgangsrechnungen und Einkaufsrechnungen identische Autos zweimal eingekauft und zweimal verkauft wurden. Papiere über die Garantie des Exportes (= Bestätigungen von Verschiffungsfirmen) liegen ebenso doppelt vor.

Weiters wurde festgestellt, dass identische Kfz (12 Stück) sowohl beim Bw. als auch bei einer Fa. in T. im Einkauf und im Verkauf (jeweils Export nach Y) enthalten sind. Diesbezüglich gibt es

für die Verkäufe bei beiden Firmen Bestätigungen über Ausfuhr bzw. Entnahme des Kfz aus einem Zollfreilager in X. Die Bestätigungen stammen entweder von der gleichen Verschiffungsfirma oder von 2 verschiedenen Firmen.

Ein weiteres Indiz für die mangelnde Glaubwürdigkeit der Bescheinigungen ist die Tatsache, dass Stempel und Unterschrift auf den Bescheinigungen ident sind.

Weiters ist festzustellen, dass es keinen ausreichenden Buchnachweis gibt, da einerseits die Ausfuhrbescheinigungen fehlen und es keine Aufzeichnungen darüber gibt, wann welche Kfz von der Spedition nach X befördert wurden. Aus den Speditionsrechnungen gehen zum Teil nur die Anzahl der Kfz und die Bezeichnung der Kfz - (z.B. Toyota Corolla) - hervor, nicht jedoch die Fahrgestellnummer. Eine genaue Zuordnung ist daher nicht möglich. Auch die Entgelte/Verkaufspreise für die einzelnen Kfz sind nicht überprüfbar (es gehen immer nur größere Einnahmen (wahrscheinlich für mehrere Kfz) auf das Bankkonto ein).

Da ein Nachweis der Ausfuhrbescheinigung zudem zu den materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gehört, ist die Steuerfreiheit somit nicht zu gewähren. Eine Nachsicht im Billigkeitsweg ist nicht möglich (VwGH 3.7.1980, 1289/77). Betreffend die Einwendung des Bw., dass lt. VfGH-Entscheidung vom 12.12.2003, B 916/02 die Versagung der Steuerbefreiung allein wegen eines Fehlens bzw. mangelhafter Form des Nachweises der Gleichheitsgrundsatz verletzt würde, ist zu entgegnen, dass im vorliegenden Fall im Hinblick auf die fehlenden Ausfuhernachweise für das Jahr 2001 als auch vorgefundene Mängel der Stichproben die vorgelegten Bestätigungen der Verschiffungsfirma mit identen Stempel und Unterschrift die Ausfuhr nicht bestätigt. Es wurde somit auch nicht auf andere Weise einwandfrei die Steuerbefreiung belegt.

Zum vorliegenden Sachverhalt ist weiters anzumerken, dass es sich hier um Sachverhalte, die ihre Wurzeln im Ausland haben, handelt (Verschiffung der Kfz von X aus in das Drittland) und daher den Bw. eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft (Ritz, BAO 3. Auflg., Tz 10 zu § 115). Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

## 2. Differenzen zwischen den Eingängen auf den Bankkonten und den gebuchten Einnahmen

Der Bw. ermittelt den Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG. Tatsächlich wurden sowohl die Einnahmen und zum Großteil auch die (früher erfolgten) Autoeinkäufe — entgegen dem Zufluss-Abfluss Prinzip - jeweils mit dem Tag der Ausstellung der Ausgangsrechnung verbucht.

Die Verkaufserlöse wurden ab Oktober 2002 von der Verschiffungsfirma (nach Bezahlung durch den/die Käufer aus Y) auf ein belgisches Konto lautend auf G. eingezahlt Von diesem

---

Konto wurden dann die Gelder auf ein Z. Konto des Bw. in Österreich überwiesen und von dort jeweils sofort bar abgehoben.

Vor Oktober 2002 wurden die Gelder lt. Bw. an einen Freund ausbezahlt, der diese dann unter seinem Namen an das Z. Konto weiterleitete, im Jahr 2001 auch auf ein Konto des Bw. bei der PSK, wobei die Eingänge auf dem PSK Konto erst im Zuge der Ermittlungen der BP offen gelegt wurden.

Von der BP wurden somit betreffend die Jahre 2001-2005 erhebliche Differenzen zwischen den Eingängen auf den Bankkonten und den gebuchten Einnahmen festgestellt (siehe BP-Bericht, Beilage 1).

Mangels eines Buchnachweises als auch wegen Nichtüberprüfbarkeit, ob Ausfuhrbescheinigungen hinsichtlich der festgestellten Differenzen vorhanden sind (Pkt. 2), wurden diese Differenzen den steuerpflichtigen Umsätzen mit dem Normalsteuersatz hinzugerechnet und der Gewinn entsprechend erhöht (2003 incl. USt, da Bruttomethode).

Zudem wurde aufgrund der festgestellten Mängel ein Sicherheitszuschlag von 10% der korrigierten (2001 Ausfuhrerlöse) bzw. erklärten Umsätze (2002-2003) angesetzt.

In der Berufung wird dagegen vorgebracht, dass die großen Differenzen zwischen den Geldeingängen auf den Bankkonten in Österreich und X und den tatsächlich gebuchten Einnahmen zum Teil mit Rückflüssen an diverse Kaufinteressenten zu erklären seien. Diese Kaufinteressenten hätten im Voraus für Kfz-Geschäfte bezahlt. Da die Geschäfte aber nicht zustande gekommen seien, wären die Gelder wieder retourniert worden. Dazu wurden - fast zwei Jahre nach Aufdeckung der Differenzen (eindreiviertel) - Rückzahlungsbestätigungen von ausländischen Personen vorgelegt.

Diese Beweismittel sind aus folgenden Gründen als nicht glaubhaft zu beurteilen:

- Wie erwähnt erfolgte die Verbuchung der Einnahmen nicht nach dem Geldzufluss, sondern nach den ausgestellten Verkaufsrechnungen, was nicht dem Zufluss-Abfluss-Prinzip bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG entspricht (Pkt. B 2). Ein Rückfluss lässt sich aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der Belegsammlung nicht erkennen. Ein Nachweis wurde bis dato auch nicht erbracht.
- Laut Berufung erfolgten die Zahlungseingänge von der X. Verschiffungsfirma auf dem belgischen Bankkonto großteils erst nach erfolgreicher Verschiffung der Kfz in das Drittland. Es erscheint daher unglaublich, dass für nicht zustande gekommene Geschäfte im Voraus Gelder auf das X- Bankkonto eingegangen und nach Österreich überwiesen worden sein sollen.

- 
- Die angeblichen Geldrückflüsse an Kaufinteressenten wären lt. Berufung im Jahr 2005 (€ 69.600) höher als die festgestellten nicht erklärten Einnahmen (€ 22.754 = Differenz zwischen den Bankeingängen und den gebuchten Einnahmen).
  - Aufgrund der Tatsache, dass bei der von der BP durchgeführten Verprobung von 100 Stk Ausfuhrbescheinigungen (Pkt. 2) festgestellt wurde, dass 40 Kfz, welche aufgrund der Ausfuhrbescheinigungen in ein Drittland (Y) geliefert wurden weder bei den Einnahmen noch im Wareneinkauf erfasst waren, ist davon auszugehen, dass es sich bei den Differenzen zwischen den Bankeingängen und den tatsächlich gebuchten Einnahmen um nicht erklärte Einnahmen aus Kfz-Geschäften handelt.

Es konnte somit weder glaubhaft gemacht werden, dass Gelder überhaupt von diversen Kaufinteressenten im Voraus für Kfz-Geschäfte auf das Bankkonto einbezahlt wurden, noch dass ein Rückfluss von Geldern stattgefunden hat. Die Berufungseinwendungen sind daher als nicht glaubhaft und nicht nachgewiesen abzuweisen.

### 3.1. Umsatzdifferenz 2001 und 2002

Der Rückfluss an diverse Kaufinteressenten wurde weiters nicht anerkannt, da nicht nachgewiesen werden konnte, dass überhaupt Gelder von Kaufinteressenten für Kfz-Geschäfte im Voraus auf das Bankkonto einbezahlt wurden. Ein Rückfluss lässt sich aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und der Belegsammlung auch nicht erkennen. Darüber hinaus ist auszuführen, dass im Zuge der BP lediglich **handschriftlich ausgestellte** Rückzahlungsbestätigungen von ausländischen Personen eindreiviertel Jahre nach Aufdeckung vorgelegt wurden. Diese sind in freier Beweiswürdigung als nicht glaubhaft zu beurteilen.

Die Tatsache, dass bei einer Verprobung, wo die ersten 100 Ausfuhrbescheinigungen aus einem Ordner hergenommen wurden (die Ausfuhrbescheinigungen waren nicht geordnet, sondern nur einfach im Ordner eingelegt) um zu überprüfen, ob die Kfz im Einkauf und Verkauf erfasst sind, festgestellt wurde, dass 40 Kfz welche aufgrund der Ausfuhrbescheinigungen in ein Drittland (Y) geliefert wurden weder bei den Einnahmen noch im Wareneinkauf erfasst sind, lässt lt. Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls darauf schließen, dass sich die nicht erklärten Einnahmen aus in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht erfassten Kfz-Geschäften ergeben.

In der Berufung wird weiters eingewendet, dass im Jahr 2002 ein Betrag von netto € 36.573,33 (brutto € 43.888,-) mehr in der Umsatzsteuererklärung erklärt worden sei, als am belgischen Bankkonto eingegangen ist. Die Differenz habe sich aufgrund zeitlicher Verschiebungen bei der Erfassung der Einnahmen ergeben. Es wird beantragt, die

Umsatzzurechnungen zumindest um diesen Betrag zu berichtigen und die Sicherheitszuschläge des Jahres 2002 wieder auf Null zu setzen.

Lt. Erhebungen der BP sind am belgischen Bankkonto netto € 36.017,56 mehr eingegangen, als an das Österreichische Z. Konto weitergeleitet wurden. Zusammen mit dem Geldeingang auf dem Z. Konto ergibt sich daraus insgesamt ein um € 7.870,44 geringerer Betrag als lt. Erklärung. Diese Differenz ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zu berücksichtigen.

Der Berufung ist somit insoweit statzugeben, dass von den erklärten Umsätzen im Jahr 2002 ein Betrag von € 7.870,44 in Abzug zu bringen ist (vgl. Stellungnahme der BP) und die Einnahmen entsprechend zu vermindern.

Im Jahr 2002 ergibt sich beim Vergleich der Geldeingänge auf den Bankkonten (sowohl österreichisches als auch X.-Kto) und den gebuchten Einnahmen folgende Differenz:

	2002
Geldeingang Z.	768.450,00
Eingang auf X.-Kto - mehr als Weiterleitung an Z. um	36.017,56
Geldeingang gesamt	804.467,56
 erklärte Einnahmen	 812.338,00
<u>Differenz – mehr als Einnahme gebucht</u>	<u>-7.870,44</u>

#### 4. Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 UStG für die Sicherheitszuschläge und Umsatzzuschätzungen

Betreffend die festgesetzten Sicherheitszuschläge und Umsatzzuschätzungen wird in der Berufung die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen gem. § 6 Abs. 1 UStG beantragt, da es sich ab 2002 bei nahezu allen in der Buchhaltung erfassten Umsätze um Ausfuhren in ein Drittland gehandelt habe und es unmöglich und unzumutbar sei, für Umsatzzuschätzungen und Sicherheitszuschläge aufgrund des Zuflusses auf dem X. Bankkonto Ausfuhrnachweise zu erbringen.

Dazu ist festzustellen, dass für die nicht erklärten zugeschätzten Umsätze die für Ausfuhrlieferungen erforderlichen materiell-rechtlichen Voraussetzungen (Buchnachweis und die Ausfuhrbescheinigung, 5. Pkt. b 1 u. 2) nicht erfüllt sind. Darüber hinaus wird angemerkt, dass diese auf Grund der vorhandenen Mängel (z.B. Ausfuhrbescheinigung ohne Erfassung in den Einnahmen oder Wareneinkauf) und etwaiger sonstiger Unsicherheiten (z.B. doppelt erfasste Geschäftsfälle) festgesetzt wurden und daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine grundsätzliche Steuerfreistellung aus diesem Grund auszuschließen ist. Die Höhe des Zuschlages soll sich am Ausmaß der im Rechenwerk des Bw. festgestellten

Fehlerbeträge richten, wenn erwiesenermaßen die Ausgangswerte unrichtig bzw. nicht vollständig sind und soll korrigierend wirken. Der Sicherheitszuschlag besteht dabei in der Zurechnung eines zusätzlichen Betrages, der den vermuteten weiteren Fehlbuchungen Rechnung zu tragen hat.

Den Einwendungen des Bw. im Hinblick auf die Steuerbefreiung der Sicherheitszuschläge gem. § 6 Abs. 1 Z 1 UStG ist somit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht Rechnung zu tragen. Der Berufung wird in diesem Punkt somit nicht Folge gegeben.

## 5. Antrag auf Differenzbesteuerung gem. § 24 UStG hinsichtlich der Sicherheitszuschläge 2001 und 2003-2005 und der Umsatzzuschätzungen

Gemäß § 24 UStG ist die Differenzbesteuerung auf Lieferungen und den Eigenverbrauch von steuerpflichtigen Wiederverkäufern im Gemeinschaftsgebiet anzuwenden, die im Anschluss an die Lieferungen von

- Privatpersonen oder einer juristischen Person, die nicht Unternehmer ist,
- aus dem nichtunternehmerischen Bereich eines Unternehmers (z.B. PKW),
- von steuerbefreiten Unternehmern ohne Vorsteuerabzugsrecht (z.B. Kleinunternehmer, blinder Unternehmer),
- von anderen Unternehmen, die selbst die Differenzbesteuerung angewendet haben, z.B. bei Verkäufen von Händler zu Händler)

durchgeführt werden.

In der Berufung wird - wenn die Umsätze nicht als steuerfrei anerkannt werden, hinsichtlich der Sicherheitszuschläge 2001 und 2003-2005 sowie hinsichtlich sämtlicher Umsatzzuschätzungen die Differenzbesteuerung gem. § 24 Abs. 2 UStG beantragt. Diesfalls sei lt. Bw. auf Grund der 20 %igen Verrustung nur die Differenz zwischen Zuschätzungen und Sicherheitszuschlägen und dem Wareneinsatz der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Zum einen wurden die Kfz lt. Angaben des Bw. großteils nicht von Privatpersonen sondern von Mittelsmännern, welche lt. BP als Unternehmer anzusehen sind, gekauft. Bereits aus diesem Grund steht die Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung nicht zu (vgl. Stellungnahme zur Berufung Pkt. f und g).

Weiters ist festzustellen, dass die Voraussetzungen des § 24 UStG buchmäßig nicht nachgewiesen wurden. Die besonderen Aufzeichnungspflichten nach § 24 Abs. 11 UStG wurden nicht erfüllt (Einkaufspreis, Verkaufspreis, Bemessungsgrundlage) und das gesamte Belegwesen ist von den unter Pkt. 1 beschriebenen Mängeln und Widersprüchen gekennzeichnet. Die Berufung ist daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

---

## 6. Wareneinsatzermittlung und Vorsteuerkürzung für 2002-3/2005

Aufgrund der Einnahmenhinzurechnungen (Ansatz der Ausfuhrlieferungen als steuerpflichtige Einnahmen, Zurechnung der Differenzen zwischen Bankeingängen und gebuchten Einnahmen) waren von der BP im Wege der Schätzung auch Änderungen beim Wareneinkauf bzw. Wareneinsatz vorzunehmen (Tz 7 BP-Bericht).

Für die Ermittlung des Wareneinsatzes wurde bei 10 Kfz (verschiedene Baujahre und verschiedene Typen und Marken) der Ein- und Verkaufspreis lt. Eurotax ermittelt und daraus ein durchschnittlicher Rohaufschlag errechnet. Davon wurde aufgrund der Abnutzung und des Alters der Fahrzeuge 50% als Rohaufschlag für die Ermittlung des Wareneinkaufes herangezogen. Dies ergibt einen geschätzten Rohaufschlag von 19%. Anzumerken ist, dass bei dieser Kalkulation kein Sicherheitszuschlag festzusetzen war, um im Rahmen der Schätzung zu einem realistischen Wareneinkauf zu kommen (vgl. Beilage 2 BP-Bericht).

In der Berufung wird beantragt, den Wareneinsatz lt. Buchhaltungswerten zu berücksichtigen, da für die Beschaffung der Gebrauchtwagen Mittelsmänner beauftragt und bezahlt worden wären (Differenzbetrag der Einkaufspreise). Der BP wäre eine Liste der Empfänger übergeben worden. Der Wareneinsatz sei daher den neu ermittelten Umsätzen unter Anwendung des § 12 Abs. 16 UStG und Ansatz des Rohaufschlages von 19% anzugleichen.

Dazu ist festzustellen:

Die BP stellte durch Befragung von Letztzulassungsbesitzern (diese wurden aufgrund einer statistischen Methode ausgesucht) fest, dass die in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und den vorgelegten Kaufvereinbarungen/Kaufverträgen angeführten Kaufpreise zum Großteil an die Verkäufer (Letztzulassungsbesitzer) der Kfz nicht bezahlt worden sind. Es sind zumeist geringere Kaufpreise bezahlt worden. Die Kfz wurden von den Letztzulassungsbesitzern zum Großteil auch nicht an Hr. H.G. verkauft.

In der Berufung gibt die steuerliche Vertretung selbst zu, dass die in der Belegsammlung aufliegenden und der BP vorgelegten Kaufvereinbarungen/Kaufverträge nicht der Realität entsprechen, da - wie in der Berufung ausgeführt - die Kfz von Vermittlern im eigenen Namen angekauft wurden, in den vorgelegten Kaufvereinbarungen/Kaufverträgen aber der Bw. als Käufer der Kfz von den Letztzulassungsbesitzern (scheinen als Verkäufer der Kfz auf) aufscheint.

Die vorgelegten Kaufvereinbarungen/Kaufverträge seien lt. Berufungseinwendung bei Bezahlung durch den Bw. von den Vermittlern ausgestellt worden. Lt. Berufungseinwendung erhält die Differenz zwischen dem Einkaufspreis, den der Vermittler an den

---

Letztzulassungsbesitzer zahlt und dem Einkaufspreis den der Bw. an den Vermittler zahlt, der Vermittler für den Einkauf der Gebrauchtwagen.

Da damit der Großteil der Gebrauchtwagen von Vermittlern gekauft wird, sind diese Vermittler (es wurden 7 Namen von angeblichen Vermittlern der BP bekannt gegeben) keine Privatpersonen mehr sondern Unternehmer, weil diese das Aufkaufen und Weiterverkaufen an den Bw. ob dieser Größenordnung schon als gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausüben und der Bw. die Gebrauchtwagen damit nicht mehr von Privaten (oder einem Unternehmer, der für das Fahrzeug gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit.b UStG 1994 keinen Vorsteuerabzug hatte) kauft.

Von Privaten würde demnach der Vermittler kaufen, der ob seiner nachhaltigen Tätigkeit selbst als Unternehmer (Kfz-Händler) einzustufen ist, und dieser unter gewissen Umständen dann die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges gem. § 12 Abs. 16 UStG 1994 hätte. Von der angeblichen Provision ist somit jedoch kein Vorsteuerabzug möglich, da auf den Belegen diese Steuerbeträge nicht gesondert ausgewiesen sind.

Wie im Sachverhalt dargelegt, wurde im Zuge der BP festgestellt, dass der Nachweis für den Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 16 UStG aus dem Einkauf der Kfz teilweise nicht gegeben war (materielle Buchführungsmängel). Die Preise die die Letztzulassungsbesitzer erhielten waren großteils niedriger als der gebuchte Wareneinkauf, d.h. die gebuchten Einkaufspreise waren großteils höher, als die Durchschnittspreise, die von den befragten Letztzulassungsbesitzern erzielt wurden.

Daher erfolgte die Schätzung der abzugsfähigen Vorsteuern (d.h. der Vorsteuerkürzung) aus dem Einkauf der Kfz mittels statistischer Verfahren für die Jahre 2002-2005 (lt. Tz 6 BP-Bericht).

In der Berufung wird dagegen - auch im Zusammenhang mit der Schätzung des Wareneinsatzes - eingewendet, für die Anschaffung der Gebrauchtwagen seien die in der Buchhaltung erfassten Werte aufgewendet worden. Dies erkläre sich daraus, dass der Verkauf der Fahrzeuge an den Bw. großteils durch Dritte (Mittelsmänner) erfolgt wäre, d.h. dass die Differenz als Provision an die Vermittler gezahlt worden sei. Der BP sei eine Liste mit den Namen der Empfänger übergeben worden. Der Wareneinkauf sei daher in voller Höhe anzuerkennen.

Dazu ist auszuführen: Gem. § 162 BAO kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gem. § 162 Abs. 1 BAO verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

---

Die Nennung einer beliebigen Person reicht zur Anerkennung nicht. Auch garantiert die Nennung der tatsächlichen Empfänger die Anerkennung der betreffenden Aufwendungen noch nicht; diesbezüglich ist in freier Beweiswürdigung zu entscheiden (Ritz, BAO 3. Auflg., Tz 7 zu § 162, VwGH 11.5.1983, 83/13/0030, 0031).

Im vorliegenden Fall wurden nach einer Aufforderung die Namen und Adressen der Provisionsempfänger bekannt zu geben lediglich eine Liste mit 6 bis 7 Namen vorgelegt, wobei nur zum Teil die Adressen angegeben waren. Es handelt sich dabei überwiegend um y.-Personennamen. Weiters wurde festgestellt, dass eine genannte Person im Zeitraum 2002 und 2003 Angestellter des Bw. war, eine Bestätigung über erhaltene Vermittlungsleistungen wurde jedoch ebenso nicht vorgelegt.

Nach mündlichen Aufforderungen im Zuge des Prüfungsverfahrens wurde die steuerliche Vertretung auch schriftlich gem. § 162 BAO aufgefordert, eine Aufstellung vorzulegen, in der die Aufkäufer mit Namen und Adresse sowie die an diese jeweils gezahlten Provisionen aufscheinen. Dieser Aufforderung wurde bis dato nicht nachgekommen.

Der Bw. bzw. die steuerliche Vertretung wurde nach mündlichen Aufforderungen im Zuge der BP auch schriftlich aufgefordert die Namen der Provisionsempfänger und die Beträge, welche diese Provisionsempfänger erhielten, bekannt zu geben. Dieser Aufforderung wurde seitens des Bw. bzw. seiner steuerlichen Vertretung nicht nachgekommen.

Lässt sich der Bw. jedoch in Geschäftsbeziehungen ein, nach deren Gestaltung ihm eine den Anforderungen nach § 162 BAO entsprechende Nennung der Höhe der Beträge, welche die einzelnen Provisionsempfänger bekamen nicht möglich ist, geht dies zu seinen Lasten.

Die Einwendung des Bw. ist in Hinblick auf die gesamte Vorgangsweise der Rechnungsausstellung mit unrichtigen Kaufbeträgen und nicht nachgewiesenen Vermittlungszahlungen (auch lt. Buchhaltungsunterlagen) als insgesamt nicht glaubhaft zu beurteilen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt in freier Beweiswürdigung die Vermutung nahe, dass die genannten Personen auch nicht (Vermittlungs)Empfänger waren und sind daher keine Provisionen für die Vermittlung als Zwischenhändler zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 27. Februar 2009