



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Grazer Treuhand Stb GmbH & Partner KEG, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Petersgasse 128a, vom 13. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 18. September 2008 betreffend Umsatzsteuer für 2003 bis 2005 sowie Einkommensteuer für 2004 und 2005 nach den am 25. März 2010 sowie am 23. Juli 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlungen entschieden:

Der Berufung wird ***teilweise Folge gegeben***.

Die **Umsatzsteuer 2003** wird mit **€ 4.470,46** festgesetzt (*bisher lt. angefochtenem Bescheid € 7.504,28*).

Die **Umsatzsteuer 2004** wird mit **€ 29.332,10** festgesetzt (*bisher € 36.199,77*).

Die **Einkommensteuer 2004** wird mit **€ 8.710,90** festgesetzt (*bisher € 47.552,52*).

Die **Umsatzsteuer 2005** wird mit **€ 36.302,80** festgesetzt (*bisher € 51.783,08*).

Die **Einkommensteuer 2005** wird mit **€ 5.489,08** festgesetzt (*bisher € 49.649,68*).

Die Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlagen und die Abgabeberechnung sind der angeschlossenen Zusammenstellung (*Beilage 1*) sowie den beigefügten (insgesamt *fünf*) Berechnungsblättern zu entnehmen; diese bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

- (1) Der Berufungswerber (Bw.) betrieb in den Streitjahren einen Gebrauchtwagenhandel. Er großer Teil der von ihm veräußerten Fahrzeuge wurde nach Afrika exportiert.
- (2) Im Jahr 2008 führte das Finanzamt bei ihm eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung durch.
- (3) Mit Schreiben vom 10. März 2008 richtete der Prüfer folgenden Vorhalt an den Bw. (zu Händen dessen – damaligen – steuerlichen Vertreters SH):

„Einnahmenaufzeichnungen:

Tz 1: Es wird um die Vorlage jener Aufzeichnungen ersucht, in denen die täglichen Einnahmen aufgezeichnet wurden. Im Zuge einer Besprechung mit dem AbgPfl vom 7. Feber 2008 hat der AbgPfl angegeben, dass er seine Einnahmen in einem Tagebuch aufgezeichnet habe bzw. die eingegangenen Zahlungen mit seinen Lieferungen abgestimmt habe. Speziell um die Vorlage dieses Tagebuches wird ersucht.

Tz 2: In den vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnungen für die Prüfungsjahre wurden vier Gruppen an Einnahmen aufgelistet:

- a) Erlöse 20 %*
- b) Erlöse Ausland*
- c) Erlöse Differenzbesteuerung 0%*
- d) Sonstige Erträge 0%*

Es wird ersucht die einzelnen Kfz-Verkäufe (Fahrgestellnummer) ausgehend vom Wareneinkauf (Kaufvertrag) dahingehend aufzulisten, dass sie der jeweiligen Einnahmengruppe zugeordnet werden können.

Tz 3: Soweit bisher festgestellt werden konnte, erfolgte die Bezahlung der Kfz-Exporte zumindest in den Jahren 2003 und 2004 über Bargeldtransfers der Western Union. Alle diese Bargeldtransfers stammen aus diversen EU-Ländern, obwohl die Fahrzeuge nach Afrika versendet wurden (siehe beiliegende Excel-Aufstellung). Bitte um Aufklärung.

Tz 4: Unter den Belegen 2004 wurden Belege über Bargeldtransfers im August 2004 aus der BRD vorgefunden, die jedoch offensichtlich nicht aufgezeichnet und vermutlich bisher nicht als Einnahmen erklärt wurden (siehe Excel-Aufstellung). Bitte um Aufklärung.

Tz 5: In den Jahren 2004, 2005 und 2006 wurden Banküberweisungen/Eingänge festgestellt, aus denen jedoch das Land der Überweisungen nicht eruierbar war (siehe Excel-Aufstellung). Bitte um Aufklärung.

Tz 6: Generell wird ersucht, die Geschäftspraktiken des AbgPfl hinsichtlich der Fahrzeugverkäufe und auch die Bezahlung der exportierten Fahrzeuge bzw. innergemeinschaftlichen Lieferungen darzustellen.

Tz 7: Des Weiteren werden Sie ersucht darzustellen, um welche "Sonstigen Erträge 0%" es sich handelt.

Wareneingangsbuch:

Tz 8: Unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 127 BAO wird um die Vorlage des Wareneingangsbuches gebeten.

Ausfuhrnachweis und buchmäßiger Nachweis:

Tz 9: Laut Judikatur des VwGH sind nicht gesetzeskonform belegte Auslandsgeschäfte nicht schon allein deswegen als steuerfrei Ausfuhrlieferungen zu behandeln, weil die Ware ihren Weg tatsächlich ins Ausland genommen hat. Wesentlich für die Beurteilung der Steuerfreiheit der Ausfuhr bleiben somit die Angaben betreffend den Lieferer, den Abnehmer, den Liefergegenstand, den Tag der Lieferung und den Rechnungsbetrag. Die Warenbewegung muss eindeutig nachvollzogen werden können. Es wird daher ersucht für jeden einzelnen Fahrzeugexport die geforderten Dokumente (Ausfuhrnachweis/Versendungsbelege mit Fahrgestellnummer) sowie den dazugehörigen buchmäßigen Nachweis vorzulegen.

Zweifel, ob tatsächlich steuerfrei Exporte vorliegen, ergeben sich aus dem Umstand, dass die Bezahlung der Fahrzeugverkäufe jeweils aus dem innereuropäischen Raum erfolgte.

Vorsteuerabzug beim Export von Gebrauchtfahrzeugen:

Tz 10: Für die Inanspruchnahme der fiktiven Vorsteuer beim Export ist eine mindestens zweijährige Zulassung der Fahrzeuge im Inland nötig. Um den Nachweis dieser zweijährigen Zulassung im Inland wird ersucht."

(4) Daraufhin langte folgende Vorhaltsbeantwortung (datiert mit 7. April 2008) ein:

„Tz 1: Das Unternehmen meines Mandanten ist kein Tagesgeschäft. Der Verkauf erfolgt nach Zusammenstellung eines LKW-Zuges (6 bis 8 Fahrzeuge). Die Erlöse werden aus dem Drittland durch Kurier (überwiegend) transferiert bzw. es erfolgen in Einzelfällen Akontierungen. Über die jeweiligen diesbezüglichen Geschäfte wurden temporäre Aufzeichnungen in einem Tagebuch/Kalender getätigt, die jedoch nicht mehr vorhanden sind.

Tz 2: In den Erlösen 20 % sind die umsatzsteuerpflichtigen Anteile aus der Differenzbesteuerung bzw. eventuelle Verkäufe innerhalb der Unternehmerkette erfasst.

Die Auslandserlöse betreffen Lieferungen ins Drittland (Nigeria).

Die Erlöse aus Differenzbesteuerung 0 % stellen die wertmäßigen Pendant zum Wareneinkauf dar.

Unter den sonstigen Erträgen 0 % werden die Transportkomponenten der Ausfuhrlieferungen zusammengefasst.

Tz 3: Da Nigeria über kein Bankensystem verfügt und die nächstgelegene Western Union Transferstelle in Abijan (Nachbarland) besteht, wurde das Geld (Erlöse) in der Anfangsphase von Geschäftsfreunden bei Einkaufsflügen nach Europa mitgenommen und erst vor Ort (Belgien, Italien, Deutschland etc.) zur Einzahlung gebracht.

Tz 4: Die Transportkosten stellen regelmäßig einen Durchläufer dar und sind daher die korrespondierenden Ausgaben ebenfalls nicht erfasst worden.

Tz5: Kann nicht mehr nachvollzogen werden.

Tz 6: In der Anfangsphase bestand die Geschäftstätigkeit meines Mandanten darin, gebrauchte Fahrzeuge in Österreich anzukaufen (überwiegend von Privat), in Graz zu lagern und LKW-zugweise nach Rotterdam zu transportieren und nach Nigeria einzuschiffen. Die Bezahlung erfolgte wie unter TZ 3 beschrieben.

Seit 2006 wird im stärkeren Umfang auch die innergemeinschaftliche Lieferung von Gebrauchtfahrzeugen betrieben und der Einkauf wurde auf Slowenien und Kroatien ausgedehnt.

Tz 7: Siehe TZ 2

Tz 8: Die Einkäufe werden monatsweise mit Fahrzeugmarke, Fahrzeugtype, Chassisnummer und Einkaufspreis aufgezeichnet.“

(5) In seinem Bericht vom 16. September 2008 traf der Prüfer folgende Feststellungen (auszugsweise wörtlich wieder gegeben):

„Tz 1: Der Abgabepflichtige betreibt einen Handel mit gebrauchten Kraftfahrzeugen. Der Ankauf der Fahrzeuge erfolgt über Inserate in Tageszeitungen und Privatmarktzeitschriften (Fundgrube). Ein Großteil der gebrauchten Fahrzeuge wird über einen europäischen Hafen (Rotterdam oder Hamburg) nach Afrika/Nigeria verschifft. Ein Teil wird in Österreich veräußert, wobei zum Teil die Differenzbesteuerung zum Ansatz kam und ein weiterer Teil wurde als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt.

Tz 2: Bei einer Vielzahl der Kaufverträge wurde bei Unterfertigung des Kaufvertrages zu meist der Hinweis "Preis wie vereinbart" angeführt und dann der Kaufpreis oftmals mit Bleistift nachgetragen.“

(im Bericht folgt hier eine beispielhafte Anführung mehrerer Kaufverträge, auf die oa. Feststellung zutrifft)

„Tz 3 - Einnahmenaufzeichnungen:

Im Zuge einer Besprechung mit dem Pflichtigen am 7. Feber 2008 wurde von diesem angegeben, dass er seine Einnahmen in einem Tagebuch/Kalender aufgezeichnet bzw die eingegangenen Zahlungen mit seinen Lieferungen abgestimmt habe. In einem schriftlichen Vorhalt vom 10. März 2008 an den steuerlich Bevollmächtigten wurde generell um die Einnahmenaufzeichnungen und speziell um die Vorlage dieses Tagebuches/Kalenders ersucht. Lt. Vorhaltsbeantwortung vom 7. April 2008 ist dieses Tagebuch/Kalender nicht mehr vorhanden.

Tz 4 - Vorgelegte Aufzeichnungen:

Als Grundlage für die Abfassung der Steuererklärungen diene eine vom Abgabepflichtigen geführte Aufstellung, in der monatlich die jeweiligen Fahrzeugeinkäufe mit lfd Nr, Type, Baujahr, Fahrgestellnummer, Einkaufspreis und Verkaufspreis aufgezeichnet sind. Dabei wurden bei den Verkaufspreisen manchmal mit Bleistift der Vermerk "igL" (innergemeinschaftliche Lieferungen) oder „DiffBest“. (Differenzbesteuerung) angeführt.

Tz 4.1 - Bemerkungen zu den vorgelegten Aufzeichnungen 2003:

- Weder das Datum des Einkaufes noch jenes der Verkaufes sind angeführt.*
- Im Feber wurde ein Einkaufspreis für einen Toyota Corolla von ursprünglich € 500,- mit Bleistift auf € 400,- korrigiert.*
- Im April wurde der Einkaufspreis eines Mitsubishi korrigiert.*
- Im August wurde für einen Toyota Corolla mit Einkaufspreis von € 200,- kein Verkaufspreis aufgezeichnet.*
- Im November wurde mit Bleistift der Ankauf und Verkauf eines VW Busses mit EP von € 100,- und einem VP von € 320,- mit Bleistift nachgetragen.*
- Die Aufstellung des Monats Dezember konnte nicht vorgelegt werden.*

In den Unterlagen wurde ein Vermerk der Steuerberatungskanzlei vorgefunden, in der der AbgPfl ersucht wurde, die Verkaufspreise für einen Toyota Starlet, einen Opel Omega und einen Toyota Corolla bekanntzugeben. Die Verkaufspreise wurden dann offensichtlich von der Kanzleiangestellten am 9. Februar 2005 mit Bleistift hinzugefügt.

Tz 4.2 - Bemerkungen zu den vorgelegten Aufzeichnungen 2004:

- Kein Datum über Einkauf und Verkauf der Fahrzeuge.*
- Im Mai ist am Ende der Seite der Ankauf eines Opel Vectra mit Bleistift ohne Verkaufspreis nachgetragen. In Klammer ist ein Verkauf von € 350,- ebenfalls mit Bleistift eingetragen.*
- Im Juli ist eine ursprüngliche Eintragung über einen Toyota Corolla ausgestrichen. Bei einigen Fahrzeugen wurde der Vermerk "Diff.B." (Differenzbesteuerung) nachgetragen.*
- Im Oktober ist bei einigen Fahrzeugen der Vermerk „ig.L“ mit Bleistift eingetragen.*
- Im Dezember wurde ein Verkaufspreis eines Mercedes E 200 von 1500,- mit Bleistift auf 1700,- korrigiert.*
- Nach dem Dezember gibt es noch eine weitere Aufstellung in der unter 1/2004" noch 7 weitere Fahrzeuge aufgezeichnet sind. Inwieweit dies Fahrzeuge ihren Weg in die Steuererklärungen gefunden haben, konnte nicht eruiert werden. (.....)*

Tz 5: Auf Grund der vorgelegten Aufzeichnungen war es für den Prüfer nicht möglich die einzelnen Fahrzeugverkäufe der Jahre 2003 und 2004 jeweils den Exporten/innergemeinschaftlichen Lieferungen, Differenzbesteuerung bzw. 20%-igen Inlandsumsätzen zuzuordnen. Zu diesem Zwecke wurde im Vorhalt vom 10. März 2008 um eine diesbezügliche Aufstellung durch den AbgPfl ersucht. Diesem Ersuchen um Mithilfe wurde nicht nachgekommen (.....)

Tz 7 - Money Transfers/Generell:

Grundsätzlich erfolgten die Bezahlungen der Fahrzeugverkäufe nach Afrika über Money Transfer durch die Western Union, wobei die jeweiligen Einzahlungen bei der Westen Union jeweils in einem europäischen Land erfolgten. Von Seiten des AbgPfl wurde dies damit begründet, dass Nigeria über kein Bankensystem verfügt und das Geld (Erlöse) von Geschäftsfreunden bei Einkaufsflügen nach Europa mitgenommen und erst vor Ort (Belgien, Italien, Deutschland, etc) zur Einzahlung gebracht wurde.

Tz 8 - Money Transfers 2003:

Bei Gegenüberstellung der Exporterlöse lt Aufzeichnungen und der im Jahre 2003 zugeflossenen Money Transfers ergab sich eine Differenz von € 12.909,-.

Tz 9 - Money Transfers 2004:

Unter den Belegen wurden für 2004 Money Transfer Belege vorgefunden, die offensichtlich nicht als Erlöse aufgezeichnet wurden.

(Auflistung von sechs Teilbeträgen – Summe: € 18.257,50)

Tz 10: Bei Gegenüberstellung der Eingänge lt. Money Transfer und der Bankeingänge (Auslandsüberweisungen) wurde für 2004 eine Differenz gegenüber den erklärten Einnahmen aus Export und igL festgestellt.

| | |
|-------------------------------|--------------|
| Money Transfers bisher | € 80.173,96 |
| Nicht erklärte Transfers Tz 9 | € 18.257,50 |
| | € 98.431,46 |
| Banküberweisungen Ausland | € 94.000,- |
| | € 192.431,46 |

Nach Ansicht der Bp kann es sich bei den Money Transfers und den Auslandsüberweisungen auf das Bankkonto des AbgPfl nur um Erlöse entweder aus dem Export oder um Erlöse aus innergemeinschaftlichen Lieferungen handeln. Im Jahre 2004 wurden lediglich Erlöse aus dem Export von € 104.800,- erklärt.

| | |
|---|--------------|
| Eingänge Money Transfers und Bankeingänge Ausland | € 192.431,46 |
| Erklärte Exporterlöse | € 104.800,- |
| Differenz | € 87.631,46 |

Tz 11: Die in den Tz 9 und 10 aufgelisteten Differenzen wurden dem AbgPfl vorgehalten. Von Seiten des steuerlichen Vertreters wurde diesbezüglich angegeben, dass es sich dabei um vom AbgPfl entgegengenommene Beträge für die Transportkosten handelt. Lt. dem AbgPfl wurden diese Transportkosten von ihm bezahlt und wurden ihm diese Kosten dann vom Käufer rückerstattet. Im Rechnungswesen des AbgPfl wurden lt. stV diese Vorgänge nicht aufgenommen. Weder wurde die Bezahlung der Kosten als Aufwand abgesetzt, noch die Rückerstattungen als Einnahme erklärt.

Tz 12: Im Zuge der Bp konnte jedoch festgestellt werden, dass die in Tz 11 angegebene Erklärung nicht ausreicht die Differenzen aufzuklären. Für 2003 wurde unter „sonstige Erträge 0%“ ein Betrag von € 6.560,- als Transporterlöse erklärt.

| | |
|----------------------------|------------|
| Differenz lt. Bp (s. Tz 8) | € 12.909,- |
| Erklärte Transporterlöse | € 6.560,- |
| Verbleibende Differenz | € 6.349,- |

Für 2004 wurden unter den „sonstigen Erträgen“ Transport- und Provisionskosten von insgesamt € 15.150,20 gebucht. Selbst bei Annahme, dass diese Erträge alle aus dem Ausland zugeflossen sind, verbleibt ein unaufgeklärter Betrag von € 72.481,26.

| | |
|-----------------------------|---------------|
| Differenz lt. Bp (s. Tz 10) | € 87.631,46,- |
| Transportkosten | € 15.150,20 |
| Differenz | € 72.481,26 |

Tz 13: Auf Grund der dargestellten Mängel bei den Aufzeichnungen für 2003 und 2004 wird gemäß § 184 BAO ein Sicherheitszuschlag von € 5.000,- für 2003 und von € 10.000,- für 2004 festgesetzt.

2005:

Tz 14: Am 22. Jänner 2008 ist im FA eine Fr E erschienen und gab in englischer Sprache im Wesentlichen folgendes zu Protokoll:

- Der AbgPfl benutzte ihr Bankkonto, um Einnahmen aus den Autoverkäufen nicht auf seinem Bankkonto aufscheinen zu lassen.

- Zeitraum: die ersten drei Monate des Jahres 2005.

- Vorgelegt wurden 9 Bankkontoauszüge auf denen Überweisungen von JM in Höhe von insgesamt 5 mal € 10.000,- aufscheinen.

Tz 15: Im Zuge einer Besprechung vom 6. Juni 2008 wurde der AbgPfl im Beisein seines steuerlichen Beraters mit den Anschuldigungen konfrontiert und wurden ihm sowohl die mit Fr E. aufgenommene Niederschrift als auch die jeweiligen Bankkontoauszüge vorgelegt. Nach seinen Angaben handelt es sich bei diesen Bankeinzahlungen von JM um private Zahlungen an Fr. E für den Handel mit Kleidungsstücken bzw. um Zahlungen von JM für Autokäufe in Österreich, die jedoch nicht über das Unternehmen des AbgPfl gelaufen sind. Nicht bestritten

wurde vom AbgPfl, dass es sich bei JM um einen Geschäftspartner des AbgPfl handelt. Im Zuge der Besprechung wurde vom AbgPfl vorgebracht, dass er die Anschuldigungen aufklären und mit diversen Belegen bzw. Unterlagen die Richtigkeit seiner Angaben beweisen werde.

Tz 16: Bei einer weiteren Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter wurde von diesem ein e-mail vorgelegt, in dem ein jg@com als Versender angibt, dass ein Geldtransfer von € 10.000,-- an Fr. E am 30. August 2005 als Zahlung für diverse Autokäufe in Graz gemacht wurde. Weitere Geldtransfers über das Bankkonto von Fr. E seinen privater Natur.

Steuerliche Beurteilung der in Tz 14 und 15 dargestellten Vorgänge:

Tz 17: In freier Beweiswürdigung wird von der Bp den Anschuldigungen von Fr E Glauben geschenkt. Unbestritten handelt es sich beim Überweiser der Geldbeträge um einen Geschäftspartner des AbgPfl. Des Weiteren decken sich die Betragsüberweisungen von je € 10.000,-- mit den im Rechnungswesen des AbgPfl aufgezeichneten Zahlungen von ebenfalls jeweils € 10.000,--. Es ist dem AbgPfl auch nicht gelungen, durch diverse Belege oder sonstige Unterlagen die Anschuldigungen von Fr E. zu entkräften.

Auf Grund der oben dargestellten Gründe werden den erklärten Einnahmen für 2005 sowohl die auf das Konto von Fr E eingegangenen fünf Zahlungen von jeweils € 10.000,--, somit € 50.000, als auch ein Sicherheitszuschlag gemäß § 184 BAO in Höhe von weiteren € 50.000,- hinzugerechnet.

Feststellungen zur Umsatzsteuer:

Ausfuhrlieferungen, buchmäßiger Nachweis:

Tz 18: Nach der Judikatur des VwGH sind Ausfuhrnachweis und buchmäßiger Nachweis materiell-rechtliche Voraussetzung für die Umsatzsteuerfreiheit der Ausfuhrlieferung. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, dann ist die Steuerfreiheit zu versagen. Nach der Judikatur des UFS zum Abnehmernachweis liegt eine Ausfuhrlieferung dann vor, wenn der Unternehmer das Umsatzgeschäft mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat. Im gegenständlichen Fall sind zumindest in den Jahren 2003 und 2004 keine Angaben über die ausländischen Abnehmer der Fahrzeuge in Nigeria vorhanden. Vom AbgPfl wurde angegeben, dass die Fahrzeuge von einer ihm bekannten Person entgegengenommen und sodann an die div. Käufer weitergegeben werden. Ob mit dieser Vorgangsweise der Nachweis hinsichtlich der Ausländereigenschaft der Abnehmer erbracht werden konnte ist fraglich.

Tz 19: Eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist der Buchnachweis. Die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung sind buchmäßig nachzuweisen. Der buchmäßige Nachweis zählt 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; insbes. auch die des Gelangens des Gegenstandes der Lieferung in das Ausland. Der buchmäßige Nachweis ist für jeden einzelnen Umsatz zu führen, der steuerfrei bleiben soll (VwGH 84/15/0043). Wobei wesentlich für die Beurteilung der Steuerfreiheit der Ausfuhr sind somit Angaben über den Lieferer, den Abnehmer, den Liefergegenstand, den Tag der Lieferung und der Rechnungsbetrag. Die Bestimmungen des UStG 1994 betreffend den Ausfuhrnachweis dienen nämlich gerade dem Zweck, dass die Warenbewegung eindeutig nachvollzogen werden kann, um damit sicher zu stellen, dass die Waren tatsächlich ins Ausland verbracht wurden.

Tz 20: Gemäß § 18 Abs. 8 UStG sind beim buchmäßigen Nachweis die zum Nachweis dienenden Bücher und Aufzeichnungen im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar sein. Eine bestimmte Form des buchmäßigen Nachweises wird nicht vorgeschrieben. Der Buchnachweis ist durch Bücher oder Aufzeichnungen iVm. Belegen zu führen. Eine Belegsammlung reicht für sich allein nicht aus. Als buchmäßiger 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. (.....)

Tz 22: Im gegenständlichen Fall war in keinem der geprüften Jahre 2003, 2004, 2005 der oben geforderte Buchnachweis erbracht. Auf die im Vorhalt vom 19. März 2008 unter Tz 9 geforderte Vorlage des buchmäßigen Nachweises wurde in der Vorhaltsbeantwortung nicht

eingegangen. Auf keinen Fall erfüllen die unter Tz 4 erwähnten monatlich geführten Aufstellungen die geforderten Voraussetzungen für einen buchmäßigen Nachweis. Diese enthalten nämlich keine Angaben über den Abnehmer, den Tag der Lieferung und den tatsächlich erzielten Rechnungsbetrag.

Tz 23: Auf Grund der oa. Umstände wird daher die Umsatzsteuerfreiheit der bisher als Ausfuhrlieferungen angesetzten Beträge für die Jahre 2003, 2004 und 2005 nicht anerkannt. Innergemeinschaftliche Lieferungen:

(.....)

Tz 25: Den Nachweis der Erwerbsbesteuerung erbringt der Unternehmer durch die UID des Abnehmers. Damit gibt dieser zu erkennen, dass er im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt. Hinsichtlich des buchmäßigen Nachweises wird auf die oa. Tz verwiesen. Jedenfalls ich auch dieser, für Zwecke der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen geforderte Buchnachweis nicht erbracht.

Tz 26: Wenn ein Unternehmer eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführt, ist er zur Ausstellung einer Rechnung iSd § 11 Abs. 1 UStG 1994 verpflichtet. Dabei ist an Stelle des Steuerbetrages bzw. des Steuersatzes in der Rechnung ausdrücklich auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung hinzuweisen. Diese Rechnungen müssen auch die UID des Unternehmers und des Abnehmers enthalten. Für die Prüfungsjahre 2003 und 2004 konnten solche Rechnungen nicht vorgelegt werden.

Tz 27: In den jeweiligen Umsatzsteuererklärungen wurden keine Unterscheidungen hinsichtlich der steuerfreien Ausfuhrlieferungen bzw. der innergemeinschaftlichen Lieferungen gemacht. Lediglich in der KZ 011 (Ausfuhrlieferungen) wurde ein Betrag eingetragen. Darin sind sowohl die Ausfuhrlieferungen, die innergemeinschaftlichen Lieferungen als auch die Vermittlungsleistungen iZm. der Ausfuhr (Shippmentcosts) enthalten.

Abziehbare Vorsteuer:

Tz 28: Vom AbgPfl wurde gemäß § 12 Abs. 16 UStG eine fiktive Vorsteuer aus dem Erwerbspreis ermittelt und diese in den Erklärungen abgezogen. Dieser Vorsteuerabzug ist jedoch nur für Kraftfahrzeuge zulässig, die mindestens seit zwei Jahren dauernd im Inland zum Verkehr zugelassen sind. Dieser Nachweis konnte vom AbgPfl nicht erbracht werden. Somit war diese fiktive Vorsteuer nicht anzuerkennen.

Antrag auf Differenzbesteuerung:

Tz 29: Es war im Zuge der Betriebsprüfung auf Grund der Mangelhaftigkeit der Grundaufzeichnungen nicht möglich, den genauen Betrag der fiktiven Vorsteuer zu ermitteln. Durch die Nichtanerkennung der Steuerfreiheit der Kfz-Lieferungen nach Afrika durch Fehlen des buchmäßigen Nachweises ergibt sich die Besteuerung der bisher als Export erklärten Beträge mit 20 %. Vom stBev wurde jedoch im Falle der Nichtanerkennung der Steuerfreiheit für die "Exportumsätze" um die Anwendung der Differenzbesteuerung ersucht. Diesem Ansuchen wurde insofern nachgekommen, als aus Vereinfachungsgründen die bisher geltend gemachte fiktive Vorsteuer anerkannt wurde und die Exporterlöse daher zur Gänze versteuert wurden. Im Ergebnis ergibt sich dadurch eine "normale" Versteuerung und besteht kein Anlass für eine Differenzbesteuerung.

| | | | |
|------|-------------|--------------------|--------------|
| 2003 | € 50.320,- | ergibt Nettobetrag | € 41.933,34 |
| 2004 | € 104.800,- | | € 87.333,34 |
| 2005 | € 204.680,- | | € 170.566,67 |

Tz 30: Die bisher als "Erlöse Differenzbesteuerung 0%" erklärten Umsätze wurden zur Gänze besteuert. Es konnte sich dabei nur um als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelte Lieferungen in ein EU-Land handeln. Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit wurden jedoch nicht erfüllt.

| | | | |
|------|------------|--------------------|-------------|
| 2003 | € 8.150,- | ergibt Nettobetrag | € 6.791,67 |
| 2004 | € 18.900,- | | € 15.750,- |
| 2005 | € 19.900,- | | € 16.583,34 |

Prüfungsabschluss:

*Tz 31: Dem stBev wurden die Feststellungen (Entwurf der Niederschrift) am 28. August 2008 zur Stellungnahme vorgelegt. Am 5. September 2008 wurde ein diesbezügliches e-mail an den Prüfer übersandt. Dieses e-mail ist Bestandteil der Niederschrift vom 5. September 2008. Die im e-mail vertretene Ansicht, dass für die iZm. dem Geschäftspartner JM (Tz 15) erfolgten Einnahmenerhöhungen auch ein Wareneinsatz anzusetzen sei, wird vom Prüfer nicht geteilt. Es konnte im Zuge der Bp vom AbgPfl nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden, dass für die von JM erzielten Beträge von insgesamt € 50.000,-- mehr Fahrzeuge als aufgezeichnet geliefert wurden. Vielmehr wird von der Bp unterstellt, dass die gelieferte Anzahl von Fahrzeugen zu einem höheren Preis veräußert wurden.
Darstellung der Bemessungsgrundlagen USt:*

| | 2003 | 2004 | 2005 |
|------------------------------|-----------------|------------------|------------------|
| Entgelte bisher | 63.031,88 | 121.866,87 | 278.409,99 |
| Money Transfers Tz 9 | | 18.257,50 | |
| Ungeklärte Auslandsüberw. | | | |
| Tz 12 | 6.349,-- | 72.481,26 | |
| Einnahmen lt. Anzeige Tz 17 | | | 50.000,-- |
| Sicherheitszuschlag | <u>5.000,--</u> | <u>10.000,--</u> | <u>50.000,--</u> |
| Zwischensumme | 74.380,88 | 222.605,63 | 378.409,99 |
| Ausfuhrlied. lt. Erklärung | - 57.906,88 | - 119.950,20 | - 271.910,-- |
| Nicht anerk. Ausfuhr. Tz 29 | 41.933,34 | 87.333,34 | 170.566,67 |
| Nicht anerk. igL Tz 30 | <u>6.791,67</u> | <u>15.750,--</u> | <u>16.583,--</u> |
| Entgelte lt. Bp | 65.199,01 | 205.738,77 | 293.649,66 |
| Ausfuhrlieferungen lt. Bp | - | - | - |
| Steuerpflichtige Lieferungen | 65.199,01 | 205.738,77 | 293.649,66 |

Die abziehbare Vorsteuer verbleibt unverändert.

Darstellung der Bemessungsgrundlagen ESt:

| | 2003 | 2004 | 2005 |
|------------------------------|-----------------|------------------|------------------|
| Gewinn bisher | 7.314,99 | 10.865,68 | 16.129,35 |
| zuzügl. Money Transfer Tz 9 | 6.349,-- | 18.257,50 | |
| zuzügl. Money Transfer Tz 12 | | 72.481,26 | |
| Einnahmen lt. Anzeige | | | 50.000,-- |
| Sicherheitszuschlag Tz 17 | <u>5.000,--</u> | <u>10.000,--</u> | <u>50.000,--</u> |
| Gewinn lt. Bp | 18.663,99 | 111.604,44 | 116.129,35." |

(6) Das in der oa. Tz 31 zitierte E-Mail des steuerlichen Vertreters hat – auszugsweise – folgenden Inhalt:

„Dokumentation für die fiktive Vorsteuer:

Beginnend mit dem dritten Quartal 2005 wurde den Aufzeichnungen über die Ausfuhr auch eine Kopie des Fahrzeugbriefes/Typenscheines beigelegt. Da es sich für das Jahr 2005 noch um Nachreichungen gehandelt hat, sind diese für diesen Zeitraum nicht vollständig. Ab dem Jahr 2006 wurden nur mehr fiktive Vorsteuern bei Vorliegen eines Fahrzeugbriefes geltend gemacht und die jeweiligen Kopien finden sich auch im Buchhaltungsakt.

Stellungnahme des Steuerpflichtigen/seines Vertreters:

Die ungeklärten Auslandsüberweisungen (Tz 12) betreffen vereinnahmte Transportkostendurchläufer, die in diesem Jahr auch nicht auf der Ausgabenseite verbucht wurden. (.....) Be-

züglich der Zahlungen von € 50.000,- auf das Konto von Frau Einböck hat mein Mandant im Verfahren bereits auf die Nichtzurechenbarkeit zu seiner Einkommenssphäre verwiesen (Tz 15) und die Argumentation seiner Ex-Frau stellt vielmehr eine Schutzbehauptung derselben für eventuelle eigene steuerliche Verfehlungen dar. „

(7) Den Feststellungen des Prüfers folgend erließ das Finanzamt die nunmehr angefochtenen Bescheide.

Über *Finanzonline* beantragte der (damalige) steuerliche Vertreter am 23.10.2008 eine Verlängerung der Berufungsfrist bis 28. November 2008 hinsichtlich folgender Bescheide (sämtliche vom 18. September 2008): Umsatzsteuer 2003 bis 2005, Einkommensteuer 2004 und 2005, Anspruchszinsen 2004 und 2005.

(8) In der am 21. November 2008 vom nunmehrigen steuerlichen Vertreter eingebrachten Berufung – in deren Betreff werden sämtliche Umsatz- sowie Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2006 angeführt - wird einleitend dargelegt, dass der Bw. afrikanischer Abstammung sei, jedoch bereits seit über 14 Jahren in Österreich lebe und auch die österreichische Staatsbürgerschaft besitze. Dennoch sei er der deutschen Sprache nicht mächtig, eine Konversation sei nur auf Englisch möglich. Auf Grund der daraus resultierenden Kommunikationsschwierigkeiten sei dem Bw. der Sachverhalt anscheinend nicht hinreichend verständlich dargelegt und erläutert worden. Umgekehrt habe dadurch auch der Bw. sowohl seinem früheren Steuerberater als auch der Finanzverwaltung gegenüber einzelne Sachverhalte bzw. Unklarheiten nicht er- bzw. aufklären können.

Bei der Betriebsprüfung sei übersehen worden, dass der Bw. oftmals nur eine Provision für die Vermittlung von Fahrzeugen erhalten habe. Diesbezüglich habe er aber weder den Einkauf noch den Verkauf selbst durchgeführt, sondern lediglich seine Kunden auf „*potenzielle Fahrzeuge aufmerksam gemacht.*“ Er habe zwar in manchen Fällen das Geld von seinem Auftraggeber bekommen, der Einkauf sei von ihm aber im Namen und für Rechnung seines Auftraggebers durchgeführt worden. Der entsprechende Kaufvertrag sei sogleich auf den Namen des Auftraggebers ausgestellt und der Vorgang daher in der Buchhaltung als durchlaufender Posten nicht erfasst worden. So habe er beispielsweise von seinem Auftraggeber für den Einkauf von mehreren Fahrzeugen einen Scheck iHv. € 10.000,- bekommen, diesen bei der Bank eingelöst und die Gutschrift sei auf seinem Bankkonto verbucht worden. Letztlich habe er für die erfolgreiche Vermittlung von Kfz eine Provision iHv. € 500,- in Rechnung gestellt. Die Betriebsprüfung habe jedoch nicht nur die Provisionseinnahme, sondern auch das eingegangene Treuhandgeld, welches als Fremdgeld nicht aufzeichnungspflichtig gewesen sei, als steuerpflichtige Einnahme erfasst.

In den Fällen, in denen der Bw. auf eigenen Namen ein- und verkauft hat, seien die über Western Union auf dem Bankkonto eingegangenen Beträge deshalb nicht erfasst worden, weil sie vom Steuerberater ohnehin bereits als Bareinnahme verbucht worden seien. Diese Verbuchung sei auf Grund einer händischen Ein- und Verkaufsliste des Bw. erfolgt. Hinsichtlich dieser Einnahmen sei es somit durch die Betriebsprüfung zu einer Doppelerfassung gekommen.

Bezüglich der Anzeige der ehemaligen Lebenspartnerin des Bw. wird ausgeführt: Bei dieser Anzeige handle es sich offenkundig um einen Racheakt der Frau E, da der Bw. seine Beziehung zu ihr kurz zuvor beendet habe. Unmittelbar nach Beendigung der Beziehung habe Frau E den Bw. mehrmals täglich „*telefonisch terrorisiert, ihn vor Gericht geschleppt, bedroht, beschimpft, etc.*“ Diverse Anzeigen über tätliche Misshandlungen der Frau E gegenüber dem Bw. würden die tiefen emotionalen Zerwürfnisse zwischen den beiden zeigen. Die in Frage stehenden Überweisungen würden nahezu ausschließlich private Vorgänge zwischen Frau E und dem Geschäftspartner des Bw. betreffen. Lediglich in einem einzigen Fall habe es eine den Bw. betreffende „*betriebliche Veranlassung*“ gegeben: Der in Tz 16 des Prüfungsberichtes angeführte Sachverhalt beziehe sich auf Kfz-Einkäufe während der Abwesenheit des Bw. Hierbei habe es sich um Treuhandgelder gehandelt. Sämtliche damit zusammenhängenden Provisionen seien vom Bw. steuerlich als Einnahme erfasst worden. Die Überweisung sei deshalb auf das Konto der Lebensgefährtin erfolgt, da diese auf das Konto des Bw. nicht zugreifen habe können. Es sei daher erforderlich gewesen, die Gelder auf ein Konto zu überweisen, auf welches Frau E Zugriff hatte, um für den Kunden tätig werden zu können. Die Betriebsprüfung habe allein auf Grund der Tatsache, dass es sich bei den Überweisungen um solche von Seiten eines Geschäftspartners des Bw. handle, die Beträge von insgesamt € 50.000,- dem Bw. als steuerpflichtige Einnahmen zugerechnet und darüber hinaus auch einen Sicherheitszuschlag in derselben Höhe verhängt. Der Bw. habe auch zu keiner Zeit die Möglichkeit gehabt, auf das Bankkonto seiner früheren Lebensgefährtin zuzugreifen.

Des Weiteren seien im Zuge der Betriebsprüfung zahlreiche Ausfuhrlieferungen mangels entsprechender Nachweise als umsatzsteuerpflichtig angesetzt worden. Dem Bw. sei jedoch während der Prüfung nicht bewusst gewesen bzw. nicht hinreichend erklärt worden, welche Unterlagen zum Beweis der Ausfuhr vorzulegen seien. Die von ihm gekauften bzw. vermittelten Fahrzeuge seien fast ausschließlich für Afrika bestimmt. Auf Wunsch könnten von den jeweiligen Auftraggebern des Bw. Erklärungen beigebracht werden, dass die vom Bw. verkauften oder vermittelten Fahrzeuge von ihnen übernommen und ins Ausland verbracht worden seien.

Das Finanzamt habe nicht schlüssig dargelegt, warum es die von ihm *„getroffene Schätzung in dieser Höhe vorgenommen“* habe. Dies, obwohl der zugrunde liegende Sachverhalt, der zur Schätzung geführt hat, *„keinesfalls als gesichert erscheint.“* Dem Bw. sei bewusst, dass teilweise Mängel in der Buchführung vorliegen würden. Doch dürften die damit begründeten Hinzuschätzungen und Erhöhungen der steuerlichen Ergebnisse nicht dazu führen, dass damit seine ganze Existenz in Frage gestellt werde.

(9) Im Zuge eines Telefonates am 21. April 2009 teilte der nunmehrige steuerliche Vertreter des Bw. dem Prüfer mit, dass ihm der im Rahmen des Prüfungsverfahrens ergangene Vorhalt vom 10. März 2008 sowie die Vorhaltsbeantwortung vom 7. April 2008 bislang nicht bekannt seien. Daher übermittelte der Prüfer dem Vertreter die genannten Unterlagen mit dem Ersuchen, die in der Berufung aufgestellte Behauptung, es handle sich bei den Einnahmen des Bw. (zumindest zum Teil) um Treuhandgelder, mittels geeigneter Aufzeichnungen und Belegen nachzuweisen. Insbesondere wurde um Vorlage jener Unterlagen ersucht, *„aus denen sich ableiten lässt, für welche einzelnen Geschäftstransaktionen lediglich Provisionen bezogen wurden und wo diese in den Einnahmenaufzeichnungen enthalten sind“* (Schreiben bzw. Vorhalt des Prüfers vom 24. April 2009).

(10) Am 2. Juni 2009 fand zwischen dem Prüfer und dem steuerlichen Vertreter des Bw. (sowie der zuständigen Sachbearbeiterin der Steuerberatungskanzlei) eine Besprechung statt, in der insbesondere abgeklärt wurde, welche weiteren Unterlagen seitens des Bw. zur Stützung seines Vorbringens vorgelegt werden sollten.

(11) Mit Eingabe vom 17. Juni 2009 reichte der Bw. einige Unterlagen nach, insbesondere eine *„Bestätigung der Fa. J Auto GmbH betreffend die Überweisungen an Frau E. aus dem Jahr 2005“*. Ergänzend wird ausgeführt, dass der Bw. oftmals Kfz für Dritte (speziell für Kfz-Firmen in Deutschland) auf deren Rechnung eingekauft habe. Der Kaufpreis sei vom Bw. meist vor- bzw. zwischenfinanziert und ihm im Anschluss vom Käufer auf sein Bankkonto refundiert worden. Oftmals habe der Bw. zum Zwecke des Kfz-Erwerbes für Dritte auch Akontozahlungen erhalten. Da es sich bei diesen Beträgen um Durchläufer gehandelt habe, sei weder der Einkauf als Aufwand, noch die Refundierung (bzw. die Akontozahlung) als Erlös buchmäßig erfasst worden. Der Bw. habe *„Provisionen iHv. maximal 10 bis 12%“* (gemeint offenbar vom Kaufpreis des jeweiligen Kfz) erhalten.

(12) Mit Berufungsvorentscheidungen vom 30. Juli 2009 wies das Finanzamt die Berufung – soweit sie sich gegen die Bescheide der Jahre 2003 und 2006 richtete – als unbegründet ab. Hinsichtlich der Jahre 2004 und 2005 wurden die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerfestsetzungen (zugunsten des Bw.) abgeändert. Diese Änderung beruhte darauf, dass die Zurechnungen in den angefochtenen Bescheiden jeweils „brutto für netto“ angesetzt wurden,

und sohin die vom Prüfer festgestellten, seiner Ansicht nach bislang nicht erklärten Erlöse bzw. Bankeingänge als Nettoumsätze bzw. Nettogewinne berücksichtigt wurden. Dieser Fehler wurde im Zuge der Berufungsvorentscheidungen für 2004 und 2005 insofern korrigiert, als aus den zugerechneten (Brutto-)Beträgen jeweils die Umsatzsteuer herausgerechnet wurde und somit die Umsatzsteuer- bzw. Einkommensteuerbemessungsgrundlagen entsprechend vermindert wurden (s. S. 2, unten, der gesonderten Begründung der Berufungsvorentscheidungen).

Im Übrigen wurden die Berufungsvorentscheidungen – auszugsweise wörtlich wiedergegeben – folgendermaßen begründet:

„Zuschätzung 2004:

In der Berufung wird ua. angeführt, dass der AbgPfl für diverse Fahrzeugeinkäufe lediglich als Vermittler aufgetreten sei und er für diese Tätigkeit eine Provision erhalten habe. In manchen Fällen habe er das Geld vom Auftraggeber erhalten und sei von ihm der Einkauf des Fahrzeuges im Namen und für Rechnung seines Auftraggebers durchgeführt worden. Der entsprechende Kaufvertrag sei auf den Namen des Auftraggebers ausgestellt und dieser Vorgang in der Buchhaltung als so genannter durchlaufender Posten nicht erfasst worden.

Wie aus dem Betriebsprüfungsbericht unter Tz 10ff. zu entnehmen ist, war Grundlage für die Zuschätzung für 2004 Bareingänge aus Moneytransfers und Bankeingänge in Höhe von € 192.431,46, denen jedoch nur erklärte Exporterlöse von € 104.800,- gegenüberstanden. Eine Abstimmung der in den Ausgangsrechnungen bzw. monatlichen Aufstellungen angegebenen Verkaufspreise mit den Bankeingängen bzw. Moneytransfers war nicht möglich, da aus den Bankeingängen und Moneytransfers keine direkte Zuordnung zu den einzelnen Verkäufen möglich war. Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurde diesbezüglich mittels eines schriftlichen Vorhaltes an den ehemaligen stBev. um Aufklärung ersucht. In der Vorhaltsbeantwortung wurde angegeben, dass es sich bei der festgestellten Differenz um die vom AbgPfl erhaltenen Transportkosten handelt. Selbst bei Anrechnung der erklärten Transportkosten auf die festgestellte Differenz zwischen Moneytransfers und Bankeingängen aus dem Ausland verblieb ein unaufgeklärter Betrag in Höhe von € 72.481,26. Die nun in der Berufung angeführte Behauptung, dass es sich dabei um Treuhandgelder für Fahrzeugeinkäufe für einen Auftraggeber gehandelt hat, wurde im Zuge der Betriebsprüfung nicht aufgestellt.

Allerdings ist auch von Seiten des nunmehrigen stBev. im Berufungsverfahren eine belegmäßige Untermauerung der aufgestellten Behauptung unterblieben. Dem stBev. wurde mit 24. April 2009 der ursprüngliche Vorhalt zugeleitet und diesbezüglich um Aufklärung und um

die Vorlage von Unterlagen ersucht, die die behaupteten Provisionstransaktionen des Jahres 2004 untermauern sollten. Am 2. Juni 2009 kam es zu einem persönlichen Gespräch zwischen dem Betriebsprüfer und dem stBev. Dabei wurde vereinbart, dass bis zum 20. Juni 2009 von Seiten des AbgPfl jene Kaufverträge und Dokumente vorgelegt werden sollten, aus denen sich ableiten lässt, dass der AbgPfl lediglich als Treuhänder bzw. nur als Provisionsempfänger aufgetreten ist. Dies ist allerdings nicht geschehen. Die mittels Schreiben vom 17. Juni 2009 dem Prüfer zugeleiteten Belege betreffen allesamt nicht das Prüfungsjahr 2004 und sind daher nicht geeignet die behaupteten Treuhand- bzw. Provisionstransaktionen zu beweisen. Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Im Übrigen wird die Rechtsansicht des stBev., wonach die behaupteten Treuhandgelder nicht aufzeichnungspflichtig gewesen wären, von der Betriebsprüfung nicht geteilt. Nach den Bestimmungen des § 4 Abs 3 und 4 EStG 1988 sind zum einen alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind, Betriebseinnahmen, zum anderen Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, Betriebsausgaben. Es liegen keine Unterlagen vor, aus denen sich ableiten lässt, dass die behaupteten Transaktionen im fremden Namen durchgeführt wurden und der AbgPfl somit berechtigt gewesen wäre, die in Streit stehenden Geldbeträge als durchlaufende Posten zu behandeln. Darüber hinaus hat der AbgPfl die ihm nach § 119 BAO obliegende Verpflichtung, abgabenrechtlich bedeutsame Umstände offen zu legen, verletzt, wenn er nicht aufgezeichnete Einnahmen und Ausgaben saldierte und nunmehr behauptet, die Differenzbeträge versteuert zu haben. Auch wurde er der Aufzeichnungspflicht nach § 131 Abs. 1 Z 2 BAO nicht gerecht, wenn er es unterließ, Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorzunehmen.

Zuschätzung und Sicherheitszuschlag 2005:

Die Begründung für die für 2005 vorgenommene Zuschätzung bzw. dem sich daraus ergebenden Sicherheitszuschlag ist im Betriebsprüfungsbericht eindeutig dargestellt. Die in der Berufung und im Schreiben vom 17. Juni 2009 behaupteten "privaten Geldflüsse" des Geschäftsfreundes des AbgPfl an seine seinerzeitige Lebensgefährtin stehen im krassen Gegensatz zu der von Fr. E gegebenen Stellungnahme. Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde ... unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens, ohne an formale Regeln gebunden zu sein, nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. (.....) Die Abgabenbehörde muss nicht, weil die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache im "naturwissenschaftlich-mathematischen exakten Sinn" nachweisen. Im gegenständlichen Fall wird die Behauptung, wonach Fr. E von einem Geschäftspartner des AbgPfl mehrere Geldbeträge von insgesamt € 50.000,-- erhalten habe als reine Schutzbehauptung aufgefasst. Es

wäre am AbgPfl gelegen, von seinem (noch immer) Geschäftspartner geeignete Unterlagen anzufordern, um die private Natur der gegenständlichen Überweisungen nachzuweisen. Die Höhe des Sicherheitszuschlages richtete sich nach den, auf das Konto von Fr. E eingegangenen Beträgen und ist nach Ansicht der Bp nicht überhöht und durchaus gerechtfertigt. Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Ausfuhrnachweise/buchmäßiger Nachweis:

Nach Ansicht der Bp ist die Nichtanerkennung der Steuerfreiheit für die erklärten Ausfuhrlieferungen ausreichend begründet. Nach der Judikatur des VwGH sind Ausfuhrnachweise und buchmäßiger Nachweis materiell-rechtliche Voraussetzungen für die Umsatzsteuerfreiheit der Ausfuhrlieferung. Die in der Berufung angebotenen Erklärungen von den jeweiligen Auftraggebern, dass die vom AbgPfl verkauften bzw. vermittelten Fahrzeuge von ihnen übernommen und ins Ausland verbracht worden sind, ersetzen die im UStG geforderten Ausfuhrnachweise und den buchmäßigen Nachweis nicht. (.....)

Rückrechnung der Zurechnungen und Sicherheitszuschlag:

Im Zuge des Gespräches mit dem stBev. wurde der Prüfer darauf aufmerksam gemacht, dass für die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage eine Rückrechnung der Zuschätzungen und des Sicherheitszuschlages vorzunehmen sei. Dem ist zuzustimmen und ist der Berufung dahingehend stattzugeben. (.....)“

(13) Vor dem UFS fanden am 25. März 2010 sowie am 23. Juli 2010 jeweils mündliche Berufungsverhandlungen statt. Im Rahmen der zweiten Verhandlung wurde dem Bw. nochmalig eine Frist eingeräumt, um die Voraussetzungen der Steuerfreiheit für die von ihm als Ausfuherlöse behandelten Entgelte – lückenlos - nachzuweisen. Schließlich teilte der Bw. via Mail seines steuerlichen Vertreters vom 30. Juli 2010 sinngemäß mit, eine Kontrolle der vorhandenen Exportnachweise habe ergeben, dass im Wesentlichen nur die vom Prüfer ohnehin bereits anerkannten Exporterlöse nachgewiesen werden könnten.

(14) Insoweit die gegenständliche Berufung (auch) gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2006 sowie Einkommensteuer 2003 und 2006 gerichtet war, wurde sie mit ha. Erledigung vom 20. April 2010, RV/0270, 0271-G/10, aus den dort näher ausgeführten Gründen zurückgewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. betrieb in den Streitjahren einen Handel mit gebrauchten Kraftfahrzeugen. Der Ankauf der Kfz erfolgte über Inserate in Tageszeitungen und Privatmarktzeitschriften. Die Kfz

wurden ins Drittland (Afrika), aber auch ins übrige Gemeinschaftsgebiet veräußert, teilweise erfolgten auch Umsätze im Inland (s. BP-Bericht vom 16. September 2008, Tz 1). Die Gewinnermittlung erfolgte gemäß § 4 Abs. 3 EStG, hinsichtlich der Umsatzsteuer kam die „Nettomethode“ zur Anwendung.

Die Buchführung des Bw. weist in den Streitjahren grobe Mängel auf. Grundlegende Aufzeichnungen sind nicht mehr vorhanden (s. Tz 3 des Prüfungsberichtes). Ein zeitnah geführtes, in sich geschlossenes und (leicht) nachvollziehbares Rechenwerk liegt nicht vor. Es ist an Hand der Aufzeichnungen nicht möglich, von einem Einkauf oder Umsatz zum entsprechenden Beleg (und umgekehrt) zu finden.

An Aufzeichnungen sind lediglich vom Bw. händisch geführte Monatslisten vorhanden, in denen einzelne Fahrzeugtypen (mit Baujahr und Chassisnummer) sowie deren Einkaufs- und Verkaufspreise aufscheinen (s. Tz 4 des Prüfungsberichtes). Abgesehen davon, dass – wie oa. – keine Verweise auf Bezug habende Belege enthalten sind, sind überdies weder der Zeitpunkt des Erwerbes bzw. der Veräußerung noch die Namen der Abnehmer ersichtlich.

Im Berufungsverfahren wurden – teilweise erstmals - chronologisch ungeordnete Kopien diverser Belege vorgelegt (nach Angaben des Bw. „*exemplarisch*“), so etwa zahlreiche das Jahr 2005 betreffende Versendungsbelege (verschiedene Transportrechnungen, in der Berufung als *Beilage F* bezeichnet). Bei diesen fällt auf, dass zwar als Rechnungsempfänger bzw. Absender meist eine Fa. ZZ BC (nach Angaben des Bw. sein früherer Name) Export in G aufscheint. In vielen Fällen ist jedoch bloß von „*Sam, Graz*“ (ohne nähere Anschrift) die Rede. Ein Frachtbrief der Fa. JVG (undatiert, aber offenbar von September 2005) weist als Absender (Auftraggeber) eine Fa. ZZ „*EXPRES*“ auf. Dazu kommt, dass die Adressangaben des Rechnungsempfängers bzw. Absenders variieren: Neben der hauptsächlich aufscheinenden Anschrift in der A-Straße scheinen auch andere Adressangaben wie zB in einem Fall (Rechnung der Fa. JVG vom 12. April 2005) etwa „*K-Straße*“ auf. Es ist daher vielfach nicht möglich, diese Belege eindeutig dem Bw. zuzuordnen.

Für das Jahr 2004 wurden ua. einige händisch ausgestellte Rechnungskopien (offenbar Ausgangsrechnungen des Bw.) beigebracht. Die darauf angeführten Empfängernamen sind schwer bzw. teilweise gar nicht lesbar, zum Teil fehlen konkrete (bzw. lesbare) Adressangaben. Es sind keine UID-Nummern angeführt. Auf den Rechnungen fehlen jeweils Name und Adresse des leistenden Unternehmers.

1. Zur Frage der Steuerfreiheit der Umsätze des Bw. (insbesondere Ausfuhrerlöse) :

Ausfuhrlieferungen (§ 7 UStG) sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 UStG grundsätzlich (echt) von der Umsatzsteuer befreit. Eine Ausfuhrlieferung liegt gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG ua. vor,

wenn der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat (Z 1) oder der Unternehmer das Umsatzgeschäft mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand in das Drittland befördert oder versendet hat (Z 2). Die für die Steuerfreiheit maßgeblichen Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen werden (§ 7 Abs. 1, letzter Satz, UStG). Über die erfolgte Ausfuhr muss ein Ausfuhrnachweis erbracht werden (§ 7 Abs. 4 leg. cit.). Die Versendung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet ist durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen, oder deren Doppelstücke nachzuweisen. Anstelle dieser Versendungsbelege darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch in folgender Weise führen:

1. Durch eine von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteur auszustellende Ausfuhrbescheinigung oder
2. durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr (§ 7 Abs. 5 UStG).

Des Weiteren sind gemäß Art. 6 Abs. 1 (Binnenmarktregelung) UStG innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei. Eine solche liegt nach Art. 7 UStG unter folgenden Voraussetzungen vor:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
 - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
 - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Diese Voraussetzungen müssen gemäß Art. 7 Abs. 3 UStG vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein.

Buchmäßiger Nachweis bedeutet, dass die nachzuweisenden sachlichen Voraussetzungen aus den Büchern oder Aufzeichnungen in Verbindung mit Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sind. Belege allein oder eine Belegsammlung reichen nicht aus. Als buchmäßiger Nachweis von Ausfuhrlieferungen sind somit nur auf entsprechende Belege Bezug nehmende, zeitnah geführte Aufzeichnungen anzusehen, die leicht nachprüfbare Angaben über den Gegenstand der Lieferung, den Abnehmer, das Entgelt sowie die erfolgte Ausfuhr enthalten. Entscheidend ist, dass die Aufzeichnungen eine (leichte) Nachprüfbarkeit

aller für die Steuerbefreiung erforderlichen Voraussetzungen erlauben (*Ruppe*, UStG³, § 7 Tz 76ff., und die dort zahlreich angeführten Nachweise). Versendungsbelege sind im Zuge der Ausfuhr erstellte Urkunden, aus denen die Versendung des Gegenstandes ins Ausland hervorgeht und die hinreichend Gewähr dafür bieten, dass der versendete Gegenstand tatsächlich ins Ausland gelangt (*Ruppe*, aaO, § 7 Tz 67).

In Anbetracht dieser Rechtsausführungen konnte im Berufungsfall die Steuerfreiheit (im unten noch näher zu erläuternden Umfang) nicht gewährt werden, da – wie eingangs dargestellt – an Hand der vorliegenden Aufzeichnungen und Belege die erforderlichen sachlichen Voraussetzungen weder eindeutig noch leicht nachprüfbar zu ersehen sind.

Der Bw. hat den überwiegenden Teil seiner Umsätze steuerfrei behandelt (in seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurden diese Umsätze, um die es hier geht, als „*Erlöse Ausland*“, „*Erlöse Diff. Best. 0%*“ und „*Sonstige Erträge 0%*“ bezeichnet). Das Finanzamt verwehrte – den Feststellungen des Prüfers folgend – einem überwiegenden Teil der vom Bw. als steuerfrei behandelten Umsätze die Steuerfreiheit und begründete dies damit, dass es sowohl am Ausfuhrnachweis als auch am Buchnachweis mangle. In Tz 20 und 22 des Prüfungsberichtes wird hiezu ausgeführt: *„Der Buchnachweis ist durch Bücher oder Aufzeichnungen iVm. Belegen zu führen. Eine Belegsammlung reicht für sich allein nicht aus. Als buchmäßiger 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. (.....) Im gegenständlichen Fall war in keinem der geprüften Jahre der oben geforderte Buchnachweis erbracht. Auf die im Vorhalt vom 19. März 2008 unter Tz 9 geforderte Vorlage des buchmäßigen Nachweises wurde in der Vorhaltsbeantwortung nicht eingegangen. Auf keinen Fall erfüllen die unter Tz 4 erwähnten monatlich geführten Aufstellungen die geforderten Voraussetzungen für einen buchmäßigen Nachweis. Diese enthalten nämlich keine Angaben über den Abnehmer, den Tag der Lieferung und den tatsächlich erzielten Rechnungsbetrag.“*

Der Wortlaut des Prüfungsberichtes lässt vermuten, dass sämtliche vom Bw. als steuerfrei erklärten Umsätze nunmehr vom Finanzamt als steuerpflichtig behandelt würden. Aus der „*Darstellung der Bemessungsgrundlagen USt*“ am Ende des Prüfungsberichtes ergibt sich jedoch, dass die vom Prüfer nicht als steuerfrei anerkannten (und folglich den steuerpflichtigen Entgelten hinzugerechneten) Umsätze der Höhe nach geringer waren als jene, die der Bw. in seiner Erklärung als steuerfrei ausgewiesen hatte. De facto wurde sohin für einen Teil der vom Bw. erzielten Umsätze die Steuerfreiheit nach § 6 Abs. 1 Z 1 UStG gewährt. Der Prüfer hat dabei im Zuge der „Umwandlung“ der steuerfreien in nunmehr steuerpflichtige

Umsätze auch völlig zutreffend aus den vom Bw. vereinnahmten Entgelten die Umsatzsteuer „herausgerechnet“ und nur den jeweiligen Nettobetrag der Umsatzsteuer unterworfen.

Außer Streit steht, dass im Berufungsfall äußerst schwerwiegende Buchführungsmängel vorliegen. Ein zeitnah geführtes, in sich geschlossenes Rechenwerk, mit welchem in Verbindung mit allenfalls vorhandenen Belegen relativ einfach nachvollzogen werden könnte, welches Fahrzeug der Bw. zu welchem Zeitpunkt (von wem) erworben bzw. in weiterer Folge er dieses an welchen Abnehmer veräußert - und vor allem wohin er dieses letztlich versendet - hat, liegt nicht vor (s. dazu insbes. die beiden UFS-Verhandlungsprotokolle). Es war mangels entsprechender Verweise in den Aufzeichnungen sowie auf Grund der lückenhaft bzw. ungeordnet vorliegenden Unterlagen nicht möglich, eine Verbindung von einzelnen Umsätzen zu konkreten Belegen (bzw. umgekehrt) herzustellen. Teilweise waren in den Versendungsbelegen Fahrzeuge enthalten, die in den vom Bw. händisch geführten Ein- und Verkaufslisten nicht gefunden werden konnten.

Zwar legte der Bw. im Laufe des Verfahrens nach und nach einige Unterlagen vor (s. dazu noch unten), doch es war auf Grund der dargestellten Mängel (lückenhaft, ungeordnet, keine Verweise auf Belege) nicht möglich festzustellen, inwieweit einzelne Aufwands- oder Eingangsposten bereits in den erklärten Ergebnissen enthalten waren. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass es nicht Aufgabe der Abgabenbehörde ist, bloß fragmentarisch und ungeordnet vorgelegte Aufzeichnungen bzw. Belege zu rekonstruieren (s. zB VwGH vom 22. November 2001, 98/15/0187; weiters etwa UFS vom 4. Februar 2005, RV/0396-G/02).

In den Fällen, in denen Fahrzeuge von den Kunden des Bw. selbst ins Drittland versendet wurden (Abholfälle), kann die Steuerfreiheit schon mangels entsprechender Nachweise der Ausländereigenschaft der Abnehmer nicht gewährt werden.

Der Bw. wurde vom Prüfer bereits während des Prüfungsverfahrens um Vorlage entsprechender Ausfuhrnachweise ersucht (siehe zB den Vorhalt vom 10. März 2008). In der Vorhaltsbeantwortung vom 7. April 2008 wurde auf dieses Ersuchen von Seiten des Bw. mit keinem Wort eingegangen. Im Rahmen des erstinstanzlichen Berufungsverfahrens legte der Bw. dann doch einige „*Exportnachweise*“ vor, und zwar in der Form, dass für einzelne (!) in den händischen Aufzeichnungen des Bw. erfasste Kfz dazugehörige Transportbelege (zB der Firmen *Belgo Malienne NV* oder *Industria Armamento Meridionale S. p. A.*) beigebracht wurden, aus denen hervorgeht, dass diese nach Afrika (Lagos, Luanda, Cotonou, etc.) verschifft worden sind. Im Zuge der Verhandlung vor dem UFS am 23. Juli 2010 wurde dem Bw. nochmals eine Frist eingeräumt, um die Voraussetzungen der Steuerfreiheit seiner Ausfuhrerlöse so weit als

möglich nachzuweisen. Letztlich teilte der Bw. (durch seinen steuerlichen Vertreter) dem Finanzamt jedoch mit Eingabe vom 30. Juli 2010 Folgendes mit:

„Nach Kontrolle sämtlicher Exportnachweise mussten wir feststellen, dass die von uns ermittelten Exporterlöse bis auf geringfügige, nicht nennenswerte Abweichungen mit den bereits im Prüfungsbericht vom 16. September 2008 anerkannten Exporterlösen übereinstimmen.“

Der Bw. gesteht damit letztendlich zu, dass die vom Prüfer laut seinem Bericht vom 16. September 2008 mangels entsprechender Ausfuhr- und Buchnachweise steuerpflichtig zu behandelnden Erlöse zu Recht den Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen hinzugerechnet wurden. Ein Teil der Umsätze wurde vom Prüfer ohnehin steuerfrei belassen, ein Nachweis, dass noch weitere Umsätze die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllen, gelang dem Bw. sohin nicht.

Das Berufungsvorbringen, wonach dem Bw. nicht bewusst gewesen sei bzw. diesem nicht hinreichend erklärt worden wäre, welche konkreten Unterlagen er beizubringen habe, ist im Hinblick auf den Umstand, dass der Bw. stets steuerlich vertreten war, nicht nachvollziehbar. Zudem wurde dem Bw. insbesondere in den mündlichen Verhandlungen vor dem UFS, aber auch schon im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz, – weitgehend in englischer Sprache – ausführlich dargelegt, welche Belege zum Nachweis der Steuerfreiheit erforderlich wären. Überdies wurde ihm bzw. dem steuerlichen Vertreter mehrmals die Möglichkeit eingeräumt, die fehlenden Belege nachzureichen. Aus den Eingaben des steuerlichen Vertreters geht auch eindeutig hervor, dass dem Bw. klar gewesen sein musste, welche Unterlagen von der Abgabenbehörde abverlangt wurden.

Auch aus dem Umstand, dass der VwGH mit seinem Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0031, unter Bezugnahme auf die einschlägige EuGH-Judikatur zu dem Schluss gelangte, die Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen könne bei zweifelsfreiem Vorliegen der materiellen Voraussetzungen selbst bei Fehlen des formellen Buchnachweises zur Anwendung gelangen, ist für den Bw. nichts zu gewinnen: Auf Grund der dargestellten Mängel in der Buch- und Aufzeichnungsführung kann von einem „zweifelsfreien Vorliegen der materiellen Voraussetzungen“ für die Steuerfreiheit keine Rede sein (Ausnahme: siehe nächster Absatz).

Einzig hinsichtlich des Jahres 2003 konnte der Berufung in diesem Punkte teilweise stattgegeben werden, da beide Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahren offenbar folgenden Umstand übersehen haben: Der Bw. legte im Rahmen des erstinstanzlichen Berufungsverfahrens ein mit *Beilage O* bezeichnetes Belegbündel vor, welches die vom Bw.

händisch geführten, monatlichen Ein- und Verkaufslisten sowie einige Versendungsbelege – jeweils in Kopie - umfasste (s. dazu auch das Vorbringen im Vorlageantrag, S. 11). In den händischen Listen wurden vom Bw. jene Fahrzeuge (gelb) markiert, die auf Grund der beigehefteten Versendungsbelege (Frachtbriefe bzw. Transportrechnungen) nachweislich ins Drittland verschifft wurden. Die Fahrzeuge sind an Hand der Typenbezeichnungen sowie der übereinstimmenden Fahrgestellnummern in den Listen bzw. den Versendungsbelegen zu erkennen. Daraus geht hervor, dass im Jahr 2003 Erlöse iHv. insgesamt € 10.970,- aus dem Verkauf von Kfz stammen, die tatsächlich nach Afrika transportiert wurden. Dieser Umstand fand im Schreiben des Bw. vom 30. Juli 2010 keine Berücksichtigung. Die vom Prüfer gemäß den Tz 29 und 30 seines Berichtes vorgenommene Umsatzhinzurechnung ist daher wie folgt zu korrigieren:

| | |
|---|--------------|
| Steuerfreie Ausfuhrlieferungen laut Erklärung 2003 | € 57.906,88 |
| davon mit Berufung bzw. Vorlageantrag nachgewiesen (<i>Beilage O</i>) | - € 10.970,- |
| sohin Steuerfreiheit nicht nachgewiesen für Umsätze iHv. | € 46.936,88 |
| darin enthaltene Umsatzsteuer | 7.822,81 |
| Erhöhung steuerpflichtige Umsätze 2003 daher (netto) | 39.114,07 |

Wenn der Bw. für den Fall der Versagung der Steuerfreiheit in eventu beantragt, die betreffenden Umsätze der Differenzbesteuerung zu unterziehen, so ist er auf die Bestimmungen des § 24 Abs. 7 und Abs. 11 UStG zu verweisen: Gemäß § 24 Abs. 7 UStG hat der Unternehmer in der Rechnung darauf hinzuweisen, dass die Differenzbesteuerung angewendet wurde. Der Bw. konnte jedoch keine (Ausgangs-)Rechnungen – soweit überhaupt Rechnungen beigebracht wurden - mit entsprechenden Hinweisen vorlegen.

Nach § 24 Abs. 11 UStG müssen überdies aus den Aufzeichnungen des Unternehmers die Verkaufspreise, die Einkaufspreise und die Bemessungsgrundlagen nach Abs. 4 und 5 ersichtlich sein. Wendet der Unternehmer neben der Differenzbesteuerung auch die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften an, so hat er getrennte Aufzeichnungen zu führen. Im Entscheidungsfall waren allerdings Aufzeichnungen, die die genannten Informationen enthalten hätten, unzweifelhaft nicht vorhanden.

Die Differenzbesteuerung konnte daher im Berufungsfall nicht zur Anwendung gelangen (vgl. dazu zB auch UFS vom 27. Februar 2009, RV/1808-W/08). Dies gilt im Übrigen auch für die vom Bw. von vornherein als „Erlöse aus Differenzbesteuerung 0%“ behandelten Umsätze.

2. Gewinnzurechnungen „Money Transfers“ (Western Union):

Der Prüfer stellte beim Bw. in den Jahren 2003 und 2004 verschiedene Geldzugänge via *Money Transfers (Western Union)* fest, die nicht als Erlöse aufgezeichnet und erfasst worden

sind (s. Tz 7ff. des Prüfungsberichtes). Den Angaben des Bw. zufolge (s. zB Vorhaltsbeantwortung vom 7. April 2008) verfüge Nigeria über kein Bankensystem. Daher hätten Geschäftsfreunde des Bw. Gelder (Verkaufserlöse des Bw.) bei Flügen nach Europa mitgenommen und diese bei Transferstellen der *Western Union* in verschiedenen Ländern (Belgien, Deutschland, etc.) zur Einzahlung gebracht. Der Bw. habe dann die Beträge mittels Scheck bei der/den hier ansässigen Stelle/n der *Western Union* behoben. Der Prüfer stellte fest, dass die Summe der beim Bw. festgestellten Bankeingänge und der (teils bereits erklärten, teils nicht erklärten) Eingänge via *Western Union* in den genannten Jahren jeweils die vom Bw. insgesamt erklärten steuerfreien Auslandsumsätze überstieg.

Der Bw. erklärte dies in der Berufung zum Einen damit, dass es sich bei diesen Geldzugängen vielfach um durchlaufende Posten bzw. Treuhandgelder gehandelt habe. Teils habe er Geld von verschiedenen Auftraggebern überwiesen bekommen und damit im Namen und für Rechnung der Auftraggeber Fahrzeuge eingekauft. Für seine Vermittlungstätigkeit habe er nur eine Provision bekommen bzw. einbehalten. Der Kaufvertrag sei jeweils auf den Namen des Auftraggebers ausgestellt und der entsprechende Vorgang in seiner Buchhaltung wegen des bloßen Durchlaufcharakters nicht erfasst worden. In anderen Fällen handle es sich um vom Bw. (für Dritte) bezahlte Transportkosten, die ihm dann vom jeweiligen Käufer rückerstattet worden seien. Diese Treuhandgelder bzw. Durchläufer seien nach Meinung des Bw. bei ihm nicht aufzeichnungspflichtig gewesen. Zum Anderen handle es sich bei diesen *Western-Union*-Zugängen um von ihm bereits als „*Bareinnahmen*“ verbuchte Beträge für Geschäfte, die der Bw. im eigenen Namen bzw. auf eigene Rechnung getätigt habe. Der Prüfer habe aber den Bankeingängen (inklusive *Western Union*) nur die erklärten Ausfuhrerlöse, und nicht sämtliche deklarierten Umsätze gegenübergestellt (Vorlageantrag S. 6). Insoweit diese Beträge nun vom Finanzamt den Einnahmen hinzugerechnet werden, liege also eine Doppelerfassung vor.

Diese Berufungsausführungen überzeugen nicht:

Nach § 4 Abs. 3 und 4 EStG stellen einerseits alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind, Betriebseinnahmen, andererseits alle Aufwendungen, die mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen, Betriebsausgaben dar.

Durchlaufende Posten, also Beträge, die im Namen und für Rechnung eines Anderen vereinnahmt und verausgabt werden, sind getrennt von den (eigenen) Einnahmen zu erfassen (VwGH vom 20. Oktober 2009, 2006/13/0164). Wesentlich ist, dass der Steuerpflichtige die Beträge erkennbar für einen Dritten vereinnahmt bzw. verausgabt. Der Beweis, dass durchlaufende Posten vorliegen, kann neben einem Anderkonto auch durch besondere Aufzeichnungen erfüllt werden (*Doralt*, EStG 11. Auflage, § 4 Tz 217).

Der Bw. hat nun für die behaupteten Drittgelder weder ein Anderkonto angelegt noch besondere Aufzeichnungen geführt. Auch aus den vereinzelt vorgelegten Belegen geht nicht hervor, dass er im Namen und für Rechnung Dritter tätig geworden ist. Der mit der Berufung beispielhaft vorgelegte Kaufvertrag vom 15. Jänner 2005 (*Beilage D*) wurde zwischen der WB Kfz Handel OHG als Verkäuferin einerseits und der Fa. J Kfz-Handel & -Export als Käuferin andererseits abgeschlossen. Dass der Bw. in welcher Form auch immer daran beteiligt gewesen wäre, ist daraus nicht erkennbar. Dies vermag auch der dazu ebenfalls vorgelegte Bankauszug vom 4. Februar 2005 nicht zu untermauern. Auf diesem ist ersichtlich, dass am Konto des Bw. eine Auslandsüberweisung iHv. € 10.000,- (entspricht dem Kaufpreis des vorangeführten Kaufvertrages) eingegangen ist. Als Auftraggeber der Überweisung scheint JM (J Handel mit Kfz) mit der Adresse W-Straße, Langen (Deutschland) auf. Käufer laut Kaufvertrag vom 15. Jänner 2005 war hingegen eine Fa. J Kfz-Handel & -Export in Y-Straße, Frankfurt. Der Kaufvertrag betraf außerdem einen Mitsubishi Baujahr 1999, der Zahlungseingang laut händischem Vermerk am Kontoauszug jedoch einen Mitsubishi Baujahr 2000.

Allfällige Treuhand- oder Provisionsvereinbarungen mit den behaupteten Treugebern konnten ebenfalls nicht vorgelegt werden.

Aus der Sicht, dass den Bw. als Unternehmer eine Aufzeichnungspflicht traf, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften der Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dient (§ 126 BAO), geht das Berufungsvorbringen, die nicht verbuchten Zugänge hätten Leistungen von Geschäftspartnern bzw. Treugebern betroffen und wären daher teils mit ebenfalls unverbuchten Ausgaben saldiert bzw. teils in fremden Namen und auf fremde Rechnung vereinnahmt worden, ins Leere. Dies auch deshalb, da das genaue Ausmaß der vom Bw. ins Treffen geführten Leistungen seiner Treugeber nach dem vorliegenden Akteninhalt nicht festzustellen war. Überdies geht aus der Aktenlage nicht hervor, dass der Bw. überhaupt Zahlungen im fremden Namen getätigt hätte und insofern berechtigt gewesen wäre, einzelne Geldbeträge als durchlaufende Posten zu behandeln (vgl. dazu auch die Entscheidung des UFS vom 3. Juli 2006, RV/0552-W/02).

Eine Erklärungspflicht der Einnahmen leitet sich auch daraus ab, dass der Bw. im Sinne des § 19 EStG objektiv über die Einnahmen verfügen konnte und sie ihm demnach auch zuzurechnen waren, was wiederum seine Aufzeichnungs- und Erklärungspflicht begründete (vgl. nochmals UFS vom 3. Juli 2006, RV/0552-W/02). Jede andere Vorgangsweise würde der Willkür Tür und Tor öffnen, könnte man doch bei Verneinung einer Aufzeichnungspflicht für Drittgelder jeglichen Zahlungseingang mit der bloßen Erklärung, es handle sich um einen Durchläufer, seiner steuerlichen Erfassung entziehen.

Im vorliegenden Fall geht weder aus den Aufzeichnungen noch aus den vorhandenen Belegen hervor, dass der Bw. (teilweise) für Dritte tätig wurde bzw. für diese Gelder vereinnahmt und verausgabt hat.

Das Argument, die über *Western Union* eingegangenen Beträge seien bereits als Bareinnahmen erfasst und verbucht worden, ist ebenso wenig stichhältig: Es ist unglaublich, dass sich jene Kunden, die am Geschäftsort des Bw. Fahrzeuge „bar“ (!) erworben haben, des Umweges über *Western Union* bedient haben sollen. Der Bw. gab selbst an, dass die Zahlungseingänge via *Western Union* ausschließlich Auslandsumsätze (Drittland oder Mitgliedsstaat) betrafen. Das Finanzamt hat daher völlig zu Recht die (steuerpflichtigen) Inlandsumsätze von der Gegenüberstellung der Umsätze des Bw. mit den festgestellten Zahlungseingängen ausgenommen. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die vom Prüfer festgestellten ungeklärten *Western Union* – Zugänge in den betreffenden Jahren zudem jeweils höher waren als die vom Bw. verbuchten „Bareinnahmen“.

Da der Bw. sohin keine nachvollziehbare Erklärung für die fraglichen Überweisungen (*Western Union*) geben konnte, hat das Finanzamt diese – im Sinne der Tz 9ff. des Prüfungsberichtes – dem Grunde nach zu Recht den Umsätzen bzw. Einnahmen hinzugerechnet.

Was nun jedoch das Jahr 2004 anlangt, so war die Hinzurechnung der Höhe nach zu Gunsten des Bw. zu vermindern: Die vom Prüfer in Tz 9 seines Berichtes aufgelisteten, vom Bw. bislang nicht erklärten Erlöse iHv. € 18.257,50 waren in der sich aus der Gegenüberstellung der Bankeingänge mit den erklärten Auslandserlösen ergebenden Differenz (lt. Tz 10 und 12 des Berichtes) bereits berücksichtigt. Wenn diese Erlöse daher am Ende des Prüfungsberichtes in der Darstellung der Abgabenbemessungsgrundlagen jeweils in der Zeile „*Money Transfers Tz 9*“ – neben den ungeklärten Auslandsüberweisungen Tz 12 – (nochmals) gesondert zuge-rechnet wurden, liegt insofern eine Doppelerfassung vor. In der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen laut UFS (*Beilage 1*) waren diese Entgelte daher zur Gänze außer Ansatz zu lassen. Insoweit kam es damit im Ergebnis auch in diesem Punkt zu einer teilweisen Stattgabe der Berufung.

3. Überweisungen auf das Konto der ehemaligen Lebensgefährtin (Frau E):

Im Jahr 2005 erhöhte der Prüfer die vom Bw. erklärten Umsätze bzw. Einkünfte jeweils um den Betrag von € 50.000,-. Dieser resultierte aus 5 Überweisungen á € 10.000,-, die in den Monaten Februar bis August am Konto der damaligen Lebensgefährtin des Bw., Frau E, eingegangen waren. Frau E gab am 22. Jänner 2008 beim Finanzamt zu Protokoll, dass diese Überweisungen mit Autoverkäufen des Bw. an seinen deutschen Geschäftspartner JM zusammenhängen würden und diese daher steuerlich dem Bw. zuzuordnen wären. Der Bw.

habe in den genannten Monaten insgesamt fünf Mal aus seinen Autoverkäufen stammende Einnahmen auf ihr Bankkonto überweisen lassen. Im Zuge dieser „Anzeigeerstattung“ legte Frau E auch Kopien der bezüglichen Kontoauszüge vor.

Im Rahmen einer Besprechung am 6. Juni 2008 (während des Prüfungsverfahrens) gab der Bw. gegenüber dem Prüfer zwar zu, dass JM ein Geschäftspartner von ihm sei. Bei den gegenständlichen Überweisungen handle es sich jedoch *„um private Zahlungen an Frau E für den Handel mit Kleidungsstücken bzw. um Zahlungen für Autoverkäufe in Österreich, die jedoch nicht über das Unternehmen des Bw. gelaufen“* wären (Tz 15 des Prüfungsberichtes).

In der Berufung wird gegen diese Zurechnung im Wesentlichen eingewendet, bei der Anzeige der Frau E handle es sich ganz offenkundig um einen Racheakt. Der Bw. habe nämlich 2007 die langjährige Beziehung zu Frau E beendet. Seither werde er von seiner früheren Lebensgefährtin telefonisch belästigt, bedroht, beschimpft, tätlich angegriffen und oftmals *„vor Gericht geschleppt“*. Die fraglichen Beträge würden nahezu ausschließlich private Vorgänge zwischen Frau E und seinem Geschäftspartner betreffen. Nur eine einzige Überweisung würde sich tatsächlich auf Geschäfte des Bw. beziehen: Als sich der Bw. einmal im Ausland befunden hatte, sei die Überweisung auf das Konto der Lebensgefährtin erfolgt, da diese auf das Konto des Bw. *„keinen Zugriff hatte und daher die Überweisung von Treuhandgeldern aus nachvollziehbaren Gründen auf ein Konto erfolgen musste, auf welches seine Lebensgefährtin Zugriff hatte, um für den Kunden tätig zu werden“* (Berufung S. 7, Mitte).

Im Zuge ihrer Zeugenbefragung durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz am 19. Jänner 2010 gab Frau E zu den näheren Umständen der strittigen Zahlungseingänge an wie folgt: *„Das erste Mal war [der Bw.] auswärts. Er hat mich angerufen, damit ich ihm meine Kontonummer gebe, damit JM Geld auf mein Konto überweisen könne, dass er – [der Bw.] – dringend für weitere Autoeinkäufe benötige...“*

Im Rahmen seiner Beschuldigteneinvernahme vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz am 23. Februar 2010 gab der Bw. bezüglich der strittigen Überweisungen an: Es sei üblich, die nach Afrika verbrachten Kfz (vor der Versendung) mit allen möglichen Waren (Computer, Stoffe, etc.) zu füllen. Eine Kunde des JM habe sich nach Textilien aus Österreich erkundigt. Der Bw. kenne sich in diesem Bereich nicht aus, Frau E hingegen sei an diesem Geschäft interessiert gewesen. Die Überweisungen würden daher *„das Geschäftsverhältnis von ihr selbst“* betreffen. Mit seinem Autohandel habe das Ganze nichts zu tun.

In freier Beweiswürdigung geht nun der UFS davon aus, dass von den strittigen Zahlungseingängen iHv. insgesamt € 50.000,- auf dem Konto der Frau E tatsächlich ein Betrag von € 30.000,- dem Betrieb des Bw. zuzuordnen ist, und zwar aus folgenden Überlegungen:

Der Bw. bestritt zunächst zur Gänze jeglichen Zusammenhang der fraglichen Überweisungen mit seinen Autogeschäften (s. Tz 15 des Prüfungsberichtes). In weiterer Folge gab er jedoch zu, dass er „*in einem einzigen Fall*“ tatsächlich das Konto seiner damaligen Lebensgefährtin für Zwecke seines Unternehmens verwendet hatte (s. Berufungsschrift vom 13. März 2009, S. 7; sowie Verhandlungsprotokoll des UFS vom 23. Juli 2010). Bei der oa. Beschuldigteneinvernahme im Februar 2010 hingegen stellte er jeglichen Zusammenhang der Überweisungen mit seinem Autohandel – wiederum gänzlich – in Abrede. Diese mehrmals wechselnden Äußerungen stellen die Glaubwürdigkeit dieser Aussagen in diesem Punkt beträchtlich in Frage. Demgegenüber wurde Frau E vor der Finanzstrafbehörde als Zeugin befragt und musste sich sowohl der strafrechtlichen Folgen einer allfällig falschen Aussage vor einer Behörde als auch der Tatsache bewusst sein, dass ihre Aussagen sehr wohl auch Ermittlungen in ihre Richtung und folglich steuerliche Auswirkungen zu ihren Lasten nach sich ziehen konnten.

Dazu kommt, dass der Bw. letztlich – auch vor dem UFS - zugab, das Konto der Frau E sehr wohl (während eines Auslandsaufenthaltes) für seine betrieblichen Zwecke genutzt zu haben. Das lässt den berechtigten Schluss zu, dass der Bw. diese (zB auf S. 7 der Berufung geschilderte) Vorgangsweise durchaus mehrmals wählte, zumal er sich ja seinem eigenen Vorbringen zufolge des Öfteren im Ausland aufhalte. Außerdem handelte es sich bei JM unstrittig um einen – ebenfalls mit Kfz handelnden – Geschäftspartner des Bw. Aus welchen Gründen dieser von Frau E Textilien, Computer oä. erwerben hätte sollen, lässt der Bw. im Dunkeln.

Das vom Bw. als „Beweismittel“ vorgelegte Mail seines Geschäftspartners ist von seinem Inhalt her zu allgemein gehalten, um damit seinen Standpunkt zu untermauern. Überdies könnte dieses von jedem beliebigen Absender stammen.

Wenn der Bw. – auf S. 8 der Berufung – seine mangelnde Zugriffsmöglichkeit auf das Konto der Frau E ins Treffen führt, so ist zu erwidern, dass Frau E – wie der Bw. selbst schildert – das betreffende Geld während seiner Auslandsaufenthalte ganz im Sinne des Bw. für Zwecke seiner betrieblichen Geschäftsgebarung verwendet hat.

Eine genaue Überprüfung der vorliegenden Kontoauszüge ergab jedoch, dass zwei der insgesamt 5 Überweisungen nicht von JM stammen, sondern von einem gewissen JJ. Das Finanzamt hat jedoch keine Feststellungen dahingehend getroffen, dass dieser JJ mit den Geschäften des Bw. in irgendeinem Zusammenhang stünde. Während der Überweisungstext bei den Zahlungen des JM stets jeweils den Zusatz „J Handel mit Kfz“ aufweist (wie aus dem im Prüfungsverfahren vorgelegten Mail vom 23. Juni 2008 hervorgeht, ist dies offenbar sein „Firmenname“), fehlt bei den Zahlungen des JJ jedweder Hinweis darauf, dass dieser mit Kfz handle bzw. überhaupt ein Unternehmen betreibe. Für Letztere konnte daher nicht mit hinrei-

chender Wahrscheinlichkeit unterstellt werden, dass diese mit den Autoumsätzen des Bw. in Zusammenhang stünden, zumal – wie bereits erwähnt – im gesamten bisherigen Verfahren der Name JJ keine Erwähnung gefunden hat.

Der UFS erachtet es sohin aus den oa. Gründen als erwiesen, dass vom strittigen Betrag von insgesamt € 50.000,- ein Betrag von € 30.000,- steuerlich tatsächlich dem Bw. zuzurechnen ist. Ertragsteuerlich kann dieser Betrag den Einkünften jedoch nicht „brutto für netto“ hinzugeschlagen werden: Zum Einen ist daraus zunächst die Umsatzsteuer herauszurechnen. Zum Anderen ist davon auszugehen, dass mit diesen Zuflüssen auch Ausgaben verbunden waren, wie etwa ein entsprechender – bislang nicht erfasster – Wareneinsatz (s. unten, Punkt 5.). Das wird auch durch die zeugenschaftliche Aussage der Frau E untermauert, wonach das ihrem Konto gutgebuchte, jedoch dem Bw. zuzurechnende Geld für Autokäufe verwendet worden sei (S. 5 des Vernehmungsprotokolles vom 19. Jänner 2010).

Wenn in der Berufung auch zu dieser Streitfrage vorgebracht wird, bei den fraglichen Geldern habe es sich (lediglich) um Treuhandgelder gehandelt und die damit zusammenhängenden Provisionen seien ordnungsgemäß als Einnahmen erfasst worden, so ist auf das bereits oben unter Punkt 1. Gesagte zu verweisen: Der Bw. konnte weder durch geeignete Aufzeichnungen noch durch entsprechende Belege auch nur annähernd plausibel machen (geschweige denn nachweisen), dass er als Treuhänder für Dritte tätig geworden ist.

4. Sicherheitszuschläge:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen (§ 184 Abs. 1 BAO).

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. 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 (§ 184 Abs. 2 und 3 BAO).

Das Schätzungsergebnis soll der Realität möglichst nahe kommen, wobei jedoch gewisse Unsicherheiten jeder Schätzung immanent sind, und diese vom zur Schätzung Anlass gebenden Pflichtigen in Kauf zu nehmen sind.

Wie bereits oa. liegen beim Bw. teils grobe Buchführungsmängel vor (Fehlen von Grundaufzeichnungen, s. Tz 3 des Prüfungsberichtes, sowie Fehlen eines geschlossenen, nachvoll-

ziehbaren, zeitnah geführten, geordneten Rechenwerkes). Dies stellt auch der Bw. selbst nicht in Abrede (s. zB Berufungseingabe vom 13. März 2009, letzte Seite). Das Finanzamt war daher dem Grunde nach jedenfalls zur Vornahme einer Schätzung berechtigt.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (*Ritz*, BAO³, § 184 Tz 18, mwN).

Da der Bw. laut obigen Ausführungen nachgewiesenermaßen Teile seiner Einnahmen nicht verbucht und erklärt hat, war die Verhängung von Sicherheitszuschlägen zulässig und gerechtfertigt.

Was nun die Höhe dieser Sicherheitszuschläge anlangt, so hat der UFS im Rahmen der mündlichen Verhandlung dargetan, dass er Zuschläge von 10 bis 20% der hinzugerechneten Beträge als angemessen erachtet. Von Seiten der Parteien wurde hiezu nichts vorgebracht bzw. eingewendet.

Die Sicherheitszuschläge werden daher mit vorliegender Berufungsentscheidung im Ausmaß von 10% der zugerechneten Umsätze – und damit am unteren Limit – festgelegt.

5. Wareneinsatz:

Zwischen den Parteien stand vor dem UFS außer Streit, dass für die vom Prüfer hinzugerechneten Beträge ertragsteuerlich jeweils ein korrespondierender Wareneinsatz zu berücksichtigen ist. Der Prüfer erachtete in der mündlichen Verhandlung einen solchen iHv. 50% als vertretbar, nach Meinung des Bw. wäre der Wareneinsatz mit rund 75% anzunehmen (s. Verhandlungsprotokoll vom 23. Juli 2010).

Der UFS sieht aus folgenden Gründen einen Wareneinsatz von rund 70% der zugezählten Erlöse als angemessen an:

Eine Überprüfung an Hand der vom Bw. geführten Ein- und Verkaufslisten, in concreto der Monate Juli und November 2004 sowie Jänner und Juli 2005, ergab überschlagsmäßig einen Wareneinsatz von jeweils mehr als 80%. Dass ein Wareneinsatz in dieser Höhe hier auf Grund der groben Aufzeichnungsmängel nicht zur Anwendung gelangen kann, liegt auf der Hand. Wohl aber ist zu Gunsten des Bw. zu berücksichtigen, dass auf Grund der Prüfungsfeststellungen (Aberkennung der Steuerfreiheit) aus den hinzugerechneten Verkaufserlösen die Umsatzsteuer heraus zu rechnen war, und daher für die betreffenden Erlöse nur noch eine entsprechend verminderte Gewinnspanne verbleiben kann.

Entgegen der vom Prüfer vertretenen Auffassung ist nach Meinung des UFS auch für die mittels Sicherheitszuschlag hinzugerechneten Umsätze ertragsteuerlich ein Wareneinsatz in Ansatz zu bringen. Aus den Prüfungsfeststellungen geht nämlich in keiner Weise hervor, dass eine Kalkulation durchgeführt worden wäre, mit dem Ergebnis, dass der mit den „hinzugeschätzten“ Erlösen verbundene Aufwand bereits in den verbuchten bzw. erklärten Aufwendungen enthalten wäre.

6. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bzw. der Abgaben:

Die Ermittlung der maßgeblichen Steuerbemessungsgrundlagen, wie sie sich an Hand obiger Ausführungen nach Ansicht des UFS ergeben, ist aus der *Beilage 1* zu ersehen.

Die Abgabenberechnung ergibt sich aus den beiliegenden, für die einzelnen Streitjahre jeweils gesondert erstellten Berechnungsblättern.

Beilagen:

- 1 Aufstellung „*Berechnung der Bemessungsgrundlagen lt. UFS*“ (Beilage 1);
- 5 Berechnungsblätter

Graz, am 18. August 2010