

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Mag.N., vom 6. März 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr.B, vom 14. bzw. 22. Februar 2001 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 1999 nach der am 7. April 2005 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1999 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 wird Folge gegeben.

Den Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1999 wird teilweise Folge gegeben.

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

### Entscheidungsgründe

Auf Grund einer anonymen Anzeige betreffend einen "Schwarzhandel" mit gebrauchten Kraftfahrzeugen wurden beim Bw finanzstrafrechtliche Erhebungen hinsichtlich der Veranlagungsjahre Jahre 1995 bis 1999 durchgeführt. Im Zuge dieser Ermittlungen brachte der Bw am 23.11.2000 niederschriftlich zu Protokoll, dass er von ihm unbekannten Privatpersonen Kraftfahrzeuge gekauft, diese "aufgefrischt" und sodann wieder an

Privatpersonen weiterverkauft habe. Er habe keinerlei Aufzeichnungen geführt, habe aber glaublich in etwa 40 Fahrzeuge in den letzten Jahren verkauft, wobei der Umsatz der verkauften Kraftfahrzeuge durchschnittlich S 95.000,- und der Gewinn S 5.000,- bis 10.000,- pro Fahrzeug betragen habe. Die Geschäftsanbahnung sei überwiegend durch Inserate in diversen Tageszeitungen erfolgt, wobei manchmal auch gute Bekannte des Bw Fahrzeuge gekauft hätten.

Über Anfrage der Strafsachenstelle des erhebenden Finanzamtes teilten die "Salzburger Nachrichten" mit Schreiben vom 20. und 22.11.2000 mit, dass der Bw in den Jahren 1995 bis 1999 die Einschaltung von Inseraten betreffend Pkw-Verkauf in folgender Anzahl in Auftrag geben habe:

| <b>Jahr</b>   | <b>Anzahl der Inserate in den "SN"</b> | <b>davon geschätzt Verkaufsabschlüsse im Ausmaß von 75 % durch FA</b> |
|---------------|--|---|
| 1995          | 7                                      | 5   |
| 1996          | 30                                     | 22  |
| 1997          | 15                                     | 11  |
| 1998          | 15                                     | 11  |
| 1999          | 20                                     | 15  |
| <b>gesamt</b> | <b>87</b>                              | <b>64</b>   |

Des Weiteren teilte ein Mitarbeiter dem Prüfer am 1.12.2000 mit, dass der Bw im SN-Haus anwesend gewesen sei und persönlich in "mühevoller Kleinarbeit" die von ihm aufgegebenen Inserate aus den archivierten Zeitungen herausgesucht habe.

Mit Schriftsatz vom 18. Dezember 2000 übermittelte der Bw schließlich Aufzeichnungen für 1995 bis 1999 beeinhaltend eine jährliche Aufstellung mit den Spalten "Ankaufsmonat", "Verkaufsmonat" der gehandelten Fahrzeuge, "Autotype", "Einkaufspreis", "Verkaufspreis" und "Gewinn". Nach dem Inhalt dieser Aufzeichnungen habe der Bw 1995 insgesamt 3 Fahrzeuge gehandelt und hiebei einen Gesamtgewinn von S 13.000,- erwirtschaftet. Im Jahr 1996 erklärte er aus dem Handel mit 15 Fahrzeugen einen Jahresgewinn von S 2.000,- (!), 1997 erklärte er 6 Auto An- und Verkäufe und einen Gewinn von S 19.000,- daraus, 1998 habe er aus 7 Verkäufen einen Gesamtverlust von S 1.500,- und 1999 aus 7 Verkäufen einen Gewinn von 25.000,- erzielt. Weitere Erhebungen ergaben, dass seitens des Bw überdies auch Verkaufsinserate in weiteren Tages- bzw. Lokalzeitungen (Kronenzeitung, Stadtanzeiger und Salzburger Fenster) geschaltet wurden.

Auf Basis der anonymen Anzeige vom 16.10.2000, der von den Salzburger Nachrichten übermittelten Aufstellung der Zeitungsinserate nach Anzahl und Datum, der niederschriftlichen Aussage des Bw vom 23.11.2000 und der Zeugenaussagen vom 15.11.2000 (Vermieter der vom Bw als Werkstatt angemieteten Garage) ermittelte der Prüfer in der Folge die Bemessungsgrundlagen für die berufungsgegenständlichen Jahre im Wege einer Schätzung gemäß § 184 BAO im Detail wie folgt:

| <b>Jahr</b>                           | <b>1995</b>    | <b>1996</b>      | <b>1997</b>    | <b>1998</b>    | <b>1999</b>    |
|---------------------------------------|----------------|------------------|----------------|----------------|----------------|
| KFZ-Verkäufe<br>(75% der<br>Inserate) | 5              | 22               | 11             | 11             | 15             |
| Einzelverkaufs-<br>preis              | 60.000         | 60.000           | 60.000         | 60.000,-       | 60.000,-       |
| Umsatz                                | 300.000        | 1.320.000        | 660.000        | 660.000        | 900.000        |
| 20%                                   | 50.000         | 220.000          | 110.000        | 110.000        | 150.000        |
| <b>Umsatz netto</b>                   | <b>250.000</b> | <b>1.100.000</b> | <b>550.000</b> | <b>550.000</b> | <b>750.000</b> |
| davon 85 %<br>Ausgaben                | 212.500        | 935.000          | 467.500        | 467.500        | 637.500        |
| <b>Einkünfte</b>                      | <b>37.500</b>  | <b>165.000</b>   | <b>82.500</b>  | <b>82.500</b>  | <b>112.500</b> |

Begründet wurde die Schätzung dem Grunde nach im Wesentlichen mit der Nichtabgabe von Abgabenerklärungen für alle berufungsgegenständlichen Jahre, der Nichtvorlage sämtlicher für die Besteuerung relevanter Unterlagen trotz mehrmaliger Aufforderung (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Kaufverträge, Rechnungen, Belege und dergleichen), mit der *"Unvollständigkeit und Unglaubwürdigkeit der nachträglich erstellten Aufzeichnungen, sowie der falschen und unglaubwürdigen Aussagen im Rahmen der Erhebungen"*. Der Höhe nach erfolgte die Schätzung nach der Anzahl der verkauften Kfz aus den in den "SN" geschalteten Verkaufsinseraten, wobei diese nach Ausführungen des Prüfers infolge der Möglichkeit von Mehrfachinseraten mit 75 % der gesamten in den "SN" erschienen Inserate in Ansatz gebracht wurden. Beträglich wurde der vom BW mit S 90.000,- bis 105.000,- angegebene Durchschnittseinzelverkaufspreis vorsichtig mit S 60.000,- in Ansatz gebracht, wovon zwecks Schätzung der Einkünfte jeweils generell 85 % als Betriebsausgaben in Abzug gebracht wurden.

Gegen die den Feststellungen des Prüfers Rechnung tragenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide wurde Berufung erhoben und wie folgt begründet:

Der Bw habe weit weniger als die von der Abgabenbehörde angenommene Zahl von Kraftfahrzeugen gehandelt, so dass Abgabenerklärungen nicht abzugeben gewesen wären. Die erstellten Aufzeichnungen seien richtig und vollständig, Rechnungen und Belege konnten nicht vorgelegt werden, da diese nicht vorhanden seien. Dem Bw habe es nicht an der Bereitschaft zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gefehlt, da mehrere Besprechungen statt gefunden hätten und entsprechende Aufzeichnungen für den Autohandel vorgelegt worden seien. Die Behörde habe die Zeitungsinserate und die niederschriftliche Vernehmung des Bw ohne Begründung als Schätzungsgrundlage den vorgelegten Aufzeichnungen vorgezogen, weshalb die bekämpften Bescheide mangelhaft und mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet seien.

Im Jahr 1995 seien nicht 5, sondern wie in den Aufzeichnungen dargestellt und detailliert beschrieben, lediglich 3 Fahrzeuge gehandelt worden. Der dabei erzielte Gewinn betrage S 13.000,-. Im Jahr 1996 seien nicht 22 sondern lediglich 15 Fahrzeuge (Gewinn 2.000,-), 1997 nicht 11 sondern nur 6 Fahrzeuge (Gewinn 19.000,-), 1988 nicht 11, sondern 7 Fahrzeuge (Verlust 1.500,-) und 1999 nicht 15 sondern nur 7 Fahrzeuge verkauft und hiebei ein Gewinn von 25.000,- erwirtschaftet worden. Die Abgabenbehörde wäre verpflichtet gewesen, von Amts wegen die Differenzbesteuerung anzuwenden bzw. im Bescheid zu begründen, weshalb die Anwendung derselben unterblieben sei. Die Aufzeichnungspflichten des Unternehmers in § 24 Abs.11 UStG umfassten die Verkaufspreise (Z 1), die Einkaufspreise (Z 2) und die Bemessungsgrundlage (Z 3). Weder nach § 24 noch nach § 18 UStG seien die Namen von Verkäufern und Käufern für die Gültigkeit der Aufzeichnungspflichten erforderlich. Überdies sei die Führung von Aufzeichnungen nicht materiell rechtliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme umsatzsteuerlicher Begünstigungen oder Befreiungen. Die Abgabenbehörde komme bei Anwendung der Differenzbesteuerung in allen Jahren der Schätzung auf eine Differenz (1995 S 37.500,-, 1996 S 165.000,-, 1997 S 82.500,-, 1988 S 82.500,- und 1999 S 112.500,-), welche gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG von der Umsatzsteuer ausgenommen sei. Es wären daher die Bestimmungen der Differenzbesteuerung und darüber hinaus für die ermittelten Differenzen die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs.1 Z 27 UStG (Kleinunternehmerregelung) anzuwenden.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung und Abhaltung eines Erörterungstermines vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz, bei welcher der steuerliche Vertreter erneut zur Bekanntgabe der Personen aufgefordert wurde, von denen der Bw Kraftfahrzeuge gekauft, bzw. an die der Bw Kraftfahrzeuge verkauft hat, wurde von diesem mit Schriftsatz vom 24. Februar 2004 Folgendes mitgeteilt:

Der Bw habe an der Sachverhaltsermittlung aktiv mitgewirkt, und insbesondere die Aufzeichnungen über die gehandelten Fahrzeuge für den gegenständlichen Berufungszeitraum vorgelegt. Die übermittelten Aufzeichnungen beinhalteten alle

Erfordernisse des Umsatzsteuergesetzes wie Zeitraum des An – und Verkaufes, Autotype, Einkaufspreis, Verkaufspreis und Gewinn.

Kaufverträge könnten deswegen nicht vorgelegt werden, da bei Abschluss des Geschäfts sogenannte Blankoverträge ausgefertigt worden seien: Auf Inserat in lokalen Tageszeitungen sei mit dem inländischen Verkäufer Kontakt aufgenommen und bei Einigung über den Kaufpreis der Kaufvertrag abgeschlossen worden. Bei Abschluss des Kaufvertrages mit dem Anbieter des Fahrzeuges sei dieser Kaufvertrag nur vom Verkäufer unterfertigt worden. Der Bw habe sodann für das gekaufte Fahrzeug, für welches er im Besitz der Kennzeichen, des Typen- und Zulassungsscheines gewesen sei, einen Interessenten gesucht und bei Einigung über den Kaufpreis diesem das Fahrzeug verkauft. Es wäre sodann vom Käufer der Kaufvertrag unterfertigt und von diesem zur Anmeldung des Fahrzeugs vorgelegt worden. Kopien des Kaufvertrages befänden sich somit nur beim Verkäufer (ohne Namen und Unterschrift des Käufers) und beim Käufer (mit Namen und Unterschrift des Käufers). Der Bw scheine in diesen Kaufverträgen namentlich nicht auf und besitze von diesen Kaufverträgen keine Ausfertigungen oder Ablichtungen, aus welchem Grund er auch Kaufverträge niemals vorlegen könne.

In diesem angeführten Schriftsatz vom 26. Februar 2004 wurden überdies die geschätzten Bemessungsgrundlagen außer Streit gestellt, beantragt wurde jedoch die Vornahme einer Betriebsausgabenpauschalierung gemäß § 17 Abs.1 EStG mit 12 % des Umsatzes. Vorgelegt wurden in diesem Zusammenhang nunmehr jährliche Einnahmen- Ausgaben-Rechnungen mit dem Titel "*Autohandel mit Differenzbesteuerung*" folgenden Inhaltes:

Verkaufserlöse Pkw jeweils laut Schätzung des Finanzamtes, d.s sind 1995 S 300.000,-, 1996 S 1.320.000,-, 1997 S 660.000,-, 1998 S 660.000,- und 1999 S 900.000,-. Hier von in Abzug gebracht wurden 85 % Betriebsausgaben geschätzt (nunmehr bezeichnet als Wareneinkauf Pkw) und darüber hinaus zusätzlich 12 % der Einnahmen als Betriebsausgabenpauschbetrag gemäß § 17 Abs.1 EStG. Dies ergibt Gewinne für 1995 in Höhe von S 9.000,-, 1996 39.000,-, 1997 S 19.800,- 1998 S 19.800,- und für 1999 S 27.000,-.

Die Amtspartei wiederholte hiezu in Ihrer schriftlichen Stellungnahme vom 22.3.2004, dass es der Bw unterlassen habe, an der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mitzuwirken und weder Einnahmen- Ausgabenrechnungen noch Kaufverträge vorgelegt habe. Die nachträglich erstellten Aufzeichnungen seien somit weder glaubwürdig noch vollständig. Die Angaben des Bw, in den Besitz der Kraftfahrzeuge "über Zeitungsinserate" von inländischen Verkäufern gelangt zu sein, stelle eine unbewiesene Behauptung dar, und es sei überdies unglaubwürdig, sich an keinen einzigen Besitzer erinnern zu können. Es wäre Sache des Bw das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung zu beweisen. Nach Ansicht der Amtspartei komme auch der zusätzlichen Berücksichtigung von Betriebsausgaben

keine Berechtigung zu, weil in den von der Abgabenbehörde angesetzten Betriebsausgaben bereits alle relevanten Aufwendungen berücksichtigt worden seien.

*Mit Vorhalt vom 7.April 2004 wurde der Bw seitens des UFS in rechtlicher Hinsicht ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Berufungsverfahren die Differenzbesteuerung nur gewährt werden könne, wenn der Nachweis erbracht wird, dass für die Lieferung an den Bw Umsatzsteuer nicht geschuldet oder die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde.* Der Bw wurde in diesem Zusammenhang nochmals aufgefordert, Personen namhaft zu machen, von denen er die Fahrzeuge erworben hat, bzw. Kaufverträge über den An- und verkauf der Fahrzeuge, Rechnungen, Zahlungsbestätigungen und sonstige Belege vorzulegen, aus denen die Behörde ersehen kann, dass die rechtlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung gegeben sind.

Dieser Vorhalt ist bis zum heutigen Tag ohne Antwort geblieben.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem UFS erklärte der Bw, dass er entgegen den Ausführungen des Finanzamtes sehr wohl aktiv an der Sachverhaltsermittlung mitgewirkt habe, was sich auch daran zeige, dass er sich in den Räumlichkeiten der Salzburger Nachrichten bemüht habe, nachträglich zu den von ihm geschalteten Inseraten zu kommen und danach an Hand dieser die Verkaufsaufstellungen erstellt habe. Beantragt werde daher weiterhin die Stattgabe der Berufungen.

Nach Antragstellung der Amtspartei auf Abweisung der Berufung beantragte der steuerliche Vertreter erstmals in eventu einen Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen gemäß § 14 Abs.1 Z 1 UStG 1994 in Höhe von 1,8 % des Gesamtumsatzes.

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

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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

Zu schätzen ist 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Im vorliegenden Fall hat der Bw überdies in den berufungsgegenständlichen Jahren Kraftfahrzeuge angekauft, diese – eventuell nach Vornahme kleinerer Reparaturen- aufpoliert

bzw. aufgefrischt und anschließend über Zeitungsinserate weiterverkauft. Da Buchhaltungsunterlagen bzw. Kaufverträge seitens des Bw nicht beigebracht wurden, ermittelte das Finanzamt die Anzahl der in dieser Form gehandelten Fahrzeuge, den damit zusammenhängenden Umsatz und Gewinn im Schätzungswege im Wesentlichen auf Basis der inserierten Verkaufsangebote des Bw bei den Salzburger Nachrichten. Das Finanzamt berücksichtigte hiebei die theoretische Möglichkeit von Mehrfachinseraten einzelner Fahrzeuge, und setzte die geschätzten Verkäufe nur mit 75 % der tatsächlich aufgegebenen Inserate in den "SN" an und ließ die in den übrigen Zeitschriften erfolgten Inserate bei der Schätzung gänzlich außer Ansatz. Dass die Schätzung als durchaus realistisch einzustufen ist, ergibt die schriftliche Eingabe vom 24.2.2004, in der die geschätzten Bemessungsgrundlagen letztendlich außer Streit gestellt wurden.

Tatsächlich hat sich der Bw über einen mehrjährigen Zeitraum als gewerblicher Unternehmer betätigt, ohne seinen in den §§ 119 ff BAO festgelegten Verpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde nachzukommen. Sein Verhalten war offensichtlich darauf gerichtet, sich bei seiner gewerbsmäßigen Tätigkeit auf Dauer jeder Steuerleistung zu entziehen und damit auch durch die Vermeidung von Abgaben größtmögliche Gewinne zu lukrieren. Der Bw vernachlässigte seine Aufzeichnungs- und Buchführungsverpflichtungen völlig und war auch nach Aufdeckung der in Rede stehenden Malversationen nicht bereit, an der Ermittlung des für die Abgabenerhebung maßgeblichen Schverhaltes mitzuwirken, zumal der Bw bis zum heutigen Tag nicht einen Kaufvertrag oder wenigstens eine Zahlungsbestätigung vorgelegt oder einen einzigen Namen eines Geschäftspartners bekannt gegeben hat, obwohl er in seiner Einvernahme am 23.11.2000 selbst zu Protokoll gab, Fahrzeuge manchmal an **gute Bekannte** verkauft zu haben. Es erscheint absolut unglaublich, dass sich der Bw nicht einmal an Namen guter Bekannter erinnern kann, mit denen er Abschlüsse getätigt hat, genau so wie es jeder Lebenerfahrung widerspricht, dass der Bw nicht wenigstens im Besitz von Zahlungsbestätigungen über etwaige von ihm selbst geleistete Kaufpreiszahlungen an Autoverkäufer sein sollte.

Fest steht, dass sich der Unternehmer durch die nicht ordnungsgemäße Aufzeichnung der Umsätze nicht der Umsatzbesteuerung entziehen kann. Formelle Mängel der Aufzeichnungen hindern zwar die Vermutung der sachlichen Ordnungsmäßigkeit, begründen aber umgekehrt nicht eine Vermutung der sachlichen Unrichtigkeit. Eine Schätzungsbefugnis steht daher dann zu, wenn die Behörde begründeterweise die sachliche Richtigkeit der Augzeichnungen in Zweifel ziehen darf, und somit die Grundlagen der Abgabenerhebung nicht auf Grund eines exakten, objektiv richtigen Rechenwerkes ermitteln kann( Scheiner/ Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 18, Tz 22 ff.

Es war daher zweifellos Schätzungsberichtigung der Abgabenbehörde gegeben, wobei die Wahl der Schätzungsweise der Abgabenbehörde grundsätzlich frei steht. Es ist hiebei

jener Methode der Vorzug einzuräumen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 184, Tz 12 ff). Jene Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen zu stützen vermag. Jede Schätzung trägt einen Unsicherheitsfaktor in sich. Es liegt im Wesen einer Schätzung, dass die auf diese Weise ermittelten Größen den tatsächlichen Verhältnissen nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad entsprechen. Ein Abgabepflichtiger, der zur Schätzung Anlaß gibt, hat das Risiko von Schätzungsungenauigkeiten zu tragen. Die umfangreichen Ermittlungen der Abgabenbehörde erster Instanz, insbesondere auch die Ausforschung gehandelter Kraftfahrzeuge unter Berücksichtigung sämtlicher von Amts wegen auffindbarer Zeitungsinserate, der daraus erfolgten Errechnung der Anzahl der Verkäufe des Bw unter Berücksichtigung eventueller Mehrfachinserierungen in Höhe eines Abschlages von 25 %, sowie des moderaten Ansatzes eines Durchschnittseinzelverkaufspreises von 60.000,- pro KfZ (trotz eines seitens des Bw erklärten Durchschnittspreises von ca. S 95.000,-), und hievon geschätzter Betriebsausgaben in Höhe von 85 %, lassen den Schluss zu, dass das Finanzamt bemüht war, schon durch die Wahl und Anwendung der Methode der Wahrheit möglichst nahe zu kommen. Letztendlich wurde auch in der schriftlichen Eingabe vom 26. Februar 2004 die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach und auch die ermittelten Bemessungsgrundlagen außer Streit gestellt.

### **1) Umsatzsteuer:**

Gemäß § 24 Abs. 1 UstG 1994 gilt für Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und den Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 lit a von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten oder anderen beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Edelsteinen, eine Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (Differenzbesteuerung), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

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

Gemäß § 24 Abs. 2 UStG gelten die *Aufzeichnungspflichten* des § 18 mit der Maßgabe, dass aus den Aufzeichnungen des Unternehmers der Einkaufspreis oder Entnahmewert, der Verkaufspreis und die Bemessungsgrundlage ersichtlich sein muss.

Das Finanzamt trifft zwar zweifelsohne eine umfassende abgabenrechtliche Ermittlungspflicht, der die Behörde jedoch nach Aktenlage aber bis an die Grenzen ihrer Möglichkeiten nach

gekommen ist, wohingegen der Bw seine Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten zur Gänze vernachlässigt und jegliche Angaben über die im Zusammenhang mit seiner gewerblichen Tätigkeit stehenden verdeckten Geschäftsbeziehungen verweigert hat. Nach Ausschöpfung sämtlicher zur Verfügung stehender Maßnahmen zu Erhellung des gänzlich ungeklärten Sachverhaltes durch das Finanzamt wäre nur noch der Bw zur Aufklärung desselben bzw. Offenlegung der Geschäftsvorfälle in der Lage, bzw. wäre es seine Sache gewesen, für jeden einzelnen Umsatz darzustellen, dass beispielsweise beim Vorumsatz der liefernde Händler seinerseits ebenfalls bereits die Differenzbesteuerung angewendet hat oder der Bw selbst von einem Privaten gekauft hat und somit Umsatzsteuer nicht geschuldet wurde. Der Bw wurde allein im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren durch den UFS wiederholt zur Bekanntgabe des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, d.h. zur Bekanntgabe der Geschäftspartner bzw. zur Vorlage von Kaufverträgen und Rechnungen, Zahlungsbelegen usgl. aufgefordert unter ausdrücklicher Belehrung der rechtlichen Konsequenzen der Nichtbefolgung. Wie bereits ausgeführt, hat die Differenzbesteuerung dann Anwendung zu finden, wenn beim Vorumsatz Umsatzsteuer nicht geschuldet oder die Differenzbesteuerung angewendet wurde. **Der Behörde ist bis zum heutigen Tage weder ein einziger Geschäftspartner des Bw noch ein einziger (!) Beleg aus der gewerblichen Tätigkeit des Bw zur Kenntnis gelangt.** Es wurde sowohl im erst- als auch zweitinstanzlichen Berufungsverfahren durch Ermittlungen, Vorhalte, Abhaltung eines Erörterungstermines und einer mündlichen Berufungsverhandlung, somit auf jede nur mögliche Weise erfolglos – versucht, die näheren Umstände über die damit im Zusammenhang stehenden Vorumsätze in Erfahrung zu bringen. Die nach wie vor bestehende Unkenntnis der Geschäftsfälle ist jedoch ausschließlich durch das Verhalten des Bw begründet und kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass durch die Verletzung der Offenlegungspflichten ein Vertuschen von Malversationen in der Unternehmerkette bewirkt werden soll.

Aus diesem Grund allein muss auch der Verweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 2003, B916/02 schon deshalb ins Leere gehen, als im gegenständlichen Fall keineswegs "reine Formvorschriften" verletzt sind, sondern gerade der **Nachweis der materiellrechtlichen Voraussetzungen** für die Anwendung der Differenzbesteuerung zur Gänze fehlt.

Der Differenzbesteuerung unterliegen nur Gegenstände, für die der Liefernde Umsatzsteuer *nicht schuldet oder die Differenzbesteuerung (in der Unternehmerkette) vorgenommen hat* (vgl. Blazina, FJ 2000, Steuerleitfaden für die Kfz-Branche).

Im Zusammenhang mit der Differenzbesteuerung treffen den Wiederverkäufer besondere Aufzeichnungspflichten, die als erfüllt gelten, *wenn sich die aufzeichnungspflichtigen Angaben aus den Buchführungsunterlagen entnehmen lassen*. Tatsache ist, dass der hauptberuflich als Kfz-Mechaniker in einer Kfz-Werkstatt beschäftigte Bw nicht einen Beleg vorgelegt und nicht

einen einzigen Namen genannt hat, so dass auch den nachträglich beigebrachten Verkaufsaufstellungen keine Beweiskraft zukommen kann.

Nach der Systematik des Umsatzsteuergesetzes ist jeder Umsatz für sich einer rechtlichen Beurteilung zu unterziehen. Daher ist auch für jeden einzelnen Umsatz zu prüfen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung vorliegen. Der *Bw hat trotz wiederholter Aufforderung konkret **keinen einzigen KfZ-Umsatz** aufgezeigt, für den die rechtlichen Voraussetzungen des §24 UStG gegeben gewesen wären (z.B.: durchgehende Differenzbesteuerung in der Unternehmerkette, Kauf von einem Privaten)*, weshalb auch für *keinen einzigen Kfz-Umsatz* die Differenzbesteuerung zum Tragen kommt. Zum mindest spätestens im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wäre es am Bw gelegen gewesen, das Berufungsbegehren durch substanzielles Sachverhaltsvorbringen und Nachweis desselben an Hand geeigneter Unterlagen zu untermauern. Der Bw hat es jedoch zur Gänze unterlassen, seinen Mitwirkungspflichten nach zu kommen, so dass sich der UFS aus Rechtsgründen außer Stande sah dem Berufungsbegehren auf Anerkennung der Differenzbesteuerung Folge zu leisten.

Für das Jahr 1995 war jedoch antragsgemäß die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs.1 Z 27 UStG zu gewähren. Nach dieser Bestimmung sind die Umsätze eines Kleinunternehmers, das ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze gemäß § 1 Abs.1 Z.1 und 2 im Veranlagungszeitraum S 300.000,- nicht übersteigen, von der Umsatzsteuer befreit. Da die Umsätze des Berufungswerbers im Jahr 1995 S 250.000,- betragen, kam die angeführte Steuerbefreiung zur Anwendung.

Für die Jahre 1996 bis 1999, in denen auf Grund der Höhe der Umsätze die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nicht Platz greifen konnte, wurden in Erfüllung des Eventualantrages Vorsteuerbeträge pauschal in Höhe von 1,8 % des Gesamtumsatzes in Ansatz gebracht.

## 2) Einkommensteuer:

Wie bereits ausgeführt, erfolgte die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer in den berufungsgegenständlichen Jahren mangels Beibringung von Buchhaltungsunterlagen im Wege einer Vollschätzung, d.h. durch Schätzung sowohl der Einnahmen als auch der Ausgaben in der Form, dass für die in Ansatz gebrachten Kfz-Verkäufe ein Durchschnittsgewinn von ca. S 7.000,- verblieb. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass mit den geschätzten Ausgaben in Höhe von 85 % der geschätzten Einnahmen sämtliche mit dem Kfz-Handel relevanten Ausgaben abgedeckt seien. Dass diese Schätzung als durchaus realistisch einzustufen ist und den wahren Gegebenheiten wohl sehr nahe kommt, zeigt das Ergebnis einer für die erste Jahreshälfte 2001 erfolgten Umsatzsteuer-Sonderprüfung, bei welcher aus dem Handel mit 15 Kraftfahrzeugen ein Durchschnittsgewinn von S 13.300,- zu Tage trat. Aber auch nach der niederschriftlichen

Aussage des Bw am 23.11.2000 beträgt der Gewinn pro Fahrzeug im Schnitt zwischen S 5.000,- und 10.000,--.

Der UFS vermißt konkrete Berufungsausführungen, weshalb die Höhe der geschätzten Ausgaben mit 85 % der Einnahmen dem wahren wirtschaftliche Ergebnis nicht nahe kommen sollte, ganz abgesehen von der Tatsache, dass im Rahmen einer Globalschätzung bereits sowohl die gesamten Einnahmen als auch sämtliche Ausgaben (nämlich diesfalls in Höhe von 85 % der Einnahmen) durch Schätzung ermittelt wurden und gemäß § 17 Abs. 3 EStG Abs.2 EStG auch für die Anwendung einer Basispauschalierung Aufzeichnungspflichten ( Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Aufzeichnung der Einnahmen und der gesondert abgestetzen Ausgaben usw.) bestehen, denen seitens des Bw nicht nachgekommen wurde. Somit blieb nach Ansicht des UFS für eine Berücksichtigung zusätzlicher pauschaler Ausgaben kein Raum.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Salzburg, am 7. April 2005