

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerden vom 14.06.2013 des RA Mag. C. als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der Bf. GmbH, Adresse,

1. gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 17.05.2013, betreffend Umsatzsteuer 2007, 2008, 2009, 2010, Umsatzsteuerfestsetzung 12/2012, Körperschaftsteuer 2008, 2009 und 2010 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer der Zeiträume 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012, zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 12/2012 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer der Zeiträume 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und betreffend Umsatzsteuer 2007, 2008, 2009, 2010 sowie Körperschaftsteuer 2008, 2009 und 2010 den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Gegen dieses Erkenntnis ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

2. gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 19.06.2013 betreffend Umsatzsteuer 2011 beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 261 Abs 1 lit a BAO als gegenstandslos erklärt.

Gegen diesen Beschluss ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

In einem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO bei der beschwerdeführenden GmbH (Bf) betreffend die Jahre 2006 – 2010 und einer Nachschau betreffend 1/2011 – 2/2013, traf der Betriebsprüfer des Finanzamtes (FA) u.a. folgende Feststellungen:

*„Betriebsgegenstand/Art der Tätigkeit*

## Reparatur von Kraftfahrzeugen und Fahrrädern

### Steuerliche Feststellungen

#### *Tz. 1 Normverbrauchsabgabe*

Im Prüfungszeitraum wurde teilweise die Normverbrauchsabgabe unrichtig berechnet bzw nicht gebucht bzw nicht entrichtet. Eine detaillierte Aufstellung der Geschäftsfälle, in denen seitens der Außenprüfung (AP) Feststellungen getroffen wurden, wurde im Zuge der NS v. 18.04.2013 ausgehändigt und liegt bei. .... Am 09.04.2013 wurden in ausführlichster Art und Weise die Berechnungen der NoVA und USt. ... besprochen.

#### Normverbrauchsabgabe

2007	14.582,35
2008	13.652,41
2009	2.546,47
2010	14.029,01
2011	50.634,29
2012	66.873,16
Summe	162.317,69

#### *Tz. 2 Umsatzsteuer*

Im Prüfungszeitraum wurde teilweise die Umsatzsteuer unrichtig berechnet bzw. nicht gebucht bzw. nicht entrichtet. Eine detaillierte Aufstellung der Geschäftsfälle, in denen seitens der AP Feststellungen getroffen wurden, wurde im Zuge der NS v. 18.4.2013 ausgehändigt u. liegt bei. Die Berechnung der Umsatzsteuer wurde am 09.4.2013 und am 18.4.2013 von Seiten der AP Hr. Gf. u. dem Steuerberater vorgelegt und die Möglichkeit zur Einsicht bzw. zur Erstellung einer Abschrift ermöglicht.

Am 09.04.2013 wurden in ausführlichster Art und Weise die Berechnungen der NoVA u. USt im Beisein von ... besprochen.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume, in denen noch keine Jahreserklärung vorliegt, erfolgt mit Festsetzung in einer Summe für den jeweils letzten Veranlagungsmonat des entsprechenden Jahres.

2007 Umsatzsteuer	450,00	BMG 20%iger Umsatz	2.250
2008 Umsatzsteuer	2.483,33	BMG 20%iger Umsatz	12.416,65
2009 Umsatzsteuer	4.140,64	BMG 20%iger Umsatz	20.703,20
2010 Umsatzsteuer	2.083,33	BMG 20%iger Umsatz	10.416,65
2011 Umsatzsteuer	17.581,67	BMG 20%iger Umsatz	87.908,35
2012 Umsatzsteuer	107.682,73	BMG 20%iger Umsatz	538.413,65
Summe	134.421,70		

...

#### *Tz. 3 Sicherheitszuschlag (SZ)*

Im Zuge der AP wurden grobe materielle als auch formelle Mängel festgestellt (siehe Tz 1, Tz 2 u. Tz 6). Es wurden u.a. Bestimmungen des §§ 131 bzw. 132 BAO verletzt. (u.a. Eintragungen nicht d. Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht). Der in § 163 BAO iVm § 131 BAO genannte Vermutung der Richtigkeit der Aufzeichnungen kann in dem vorliegenden Fall nicht gefolgt werden. Gemäß § 184 Abs 3 ist zu schätzen, 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.

Die Anwendung eines SZ gehört zu den Elementen der Schätzung gemäß § 184 BAO. Es ist davon auszugehen, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Von der AP wird der SZ dadurch begründet, dass im Zeitraum 2007 – 2012 es mit höchster Wahrscheinlichkeit noch weitere Vorgänge gibt, die bisher nicht versteuert bzw. unrichtig gebucht bzw. unrichtig versteuert wurden. Die jeweilige Höhe des SZ pro Jahr wird seitens der AP mit dem signifikanten Anstieg an aufgedeckten Mängeln in den Jahren durch einen höheren SZ dargestellt. Der Abgabepflichtige muss aber die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen, wenn er zur Schätzung Anlass gibt.

Dem Abgabepflichtigen und dem Steuerberater wurden in der Besprechung vom 18.04.2013 die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis dargelegt. Seitens des FA AMS wurde auch auf alle relevanten Anmerkungen und Behauptungen des Abgabepflichtigen und Steuerberaters eingegangen und das FA AMS hat sich mit den vorgebrachten Punkten eingehend auseinandergesetzt. Die im Zuge des Parteiengehörs gem. § 115 BAO eingewandten Punkte haben sich erheblich in der Höhe des SZ ausgewirkt.

Die Im Zuge des Parteiengehörs am 18.04.2013 vorgebrachten Gründe, aber auch das compliant Verhalten im gesamten Prüfungsablauf seitens des Abgabepflichtigen haben sich auf den Sicherheitszuschlag ausgewirkt, dass das FA AMS von einem SZ von 3 – 15%/Jahr d. Ums. abgegangen ist. Die Höhe des SZ begründet sich u.a. dadurch, dass auch Geschäftsfälle aufgedeckt wurden, die bisher nicht verbucht/erfasst wurden und schon die Nichtberücksichtigung eines Verkaufsfalles eine hohe Nachforderung nach sich zieht, und es mit Sicherheit nicht festgestellt werden kann, dass alle Geschäftsfälle aufgezeichnet wurden bzw. von der AP alle nicht aufgezeichneten Geschäftsfälle aufgedeckt wurden.

Dies zeigt auch, dass das Finanzamt AMS eine Entscheidung unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen hat, und vor allem den Einwänden des Abgabepflichtigen und des Steuerberaters sehr großes Gewicht beigemessen hat.

Der SZ stellt eine Umsatz- und Gewinnerhöhung dar.

Die Festsetzung des SZ für die Zeiträume, in denen noch keine Jahreserklärung vorliegt, erfolgt mit Festsetzung in einer Summe für den jeweils letzten Veranlagungsmonat des entsprechenden Jahres.

Sicherheitszuschlag:

2007	16.000,00
2008	17.000,00
2009	7.000,00
2010	33.000,00
2011	50.000,00
2012	50.000,00
Summe	173.000,00

...

#### *Tz. 4 Verdeckte Ausschüttung*

Gem. § 8 Abs. 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung sind verdeckte Ausschüttungen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilhaberschaft haben. Die in Tz 3 angeführten SZ führen zu einer verdeckten Ausschüttung, da die der Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind sie dem Gesellschafter ... Gf. als verdeckte Ausschüttung zugeflossen anzusehen.

2007 vGA netto	16.000,00	vGA btto	21.333,33	Kest	5.333,33
2008 vGA netto	17.000,00	vGA btto	22.666,67	Kest	5.666,67
2009 vGA netto	7.000,00	vGA btto	9.333,33	Kest	2.333,33
2010 vGA netto	33.000,00	vGA btto	44.000,00	Kest	11.000,00
2011 vGA netto	50.000,00	vGA btto	66.666,67	Kest	16.666,67
2012 vGA netto	50.000,00	vGA btto	66.666,67	Kest	16.666,67
Summe					57.666,67

...

#### *Tz. 5 Passivierung NoVA*

Die in der Tz 1 angeführten Beträge der Normverbrauchsabgabe werden im Zuge der AP passiviert.

...

#### *Tz. 6 Passivierung Umsatzsteuer*

Die in der Tz 2 angeführten Beträge an Umsatzsteuer werden im Zuge der AP passiviert.

...

#### *Tz. 7 Mängel*

Im Zuge der AP wurden u.a. folgende Mängel aufgedeckt.

- 1) Unrichtige Berechnungen der NoVA 2007 – 2012
- 2) Unrichtige Berechnungen der Umsatzsteuer 2007 – 2012
- 3) Nicht mit der Originalrechnung übereinstimmende Rechnungen vorgelegt (zB. Auto X. v. 7.3.2012)
- 4) Unrichtige Fahrgestellnummern auf den Ausgangsrechnungen (zB ....)
- 5) Ausgangsrechnungen nicht chronologisch
- 6) Fahrgestellnummern von anderen Kfz bei der Ausgangsrechnung angeführt (zB Porsche Fahrgestellnummer Peugeot, ....)
- 7) Keine lfd. Verbuchung der Ausgangsrechnungen (zB Ausgangsrechnung Y. v. 30.12.2011 nicht geschrieben – erst bei Bilanzerstellung aufgefallen, ebenso Rechnungen v. 27.12.2010)
- 8) Wareneinkauf nicht auf den Namen u. die Adresse des Unternehmens (zB EK Audi Z. 8.3.2012)
- 9) Bisherige Nichterfassung von Verkäufen zB Juli 2012 S...
- 10) Bei igL keine Sperren in der VVO gesetzt (zB. 14.4.2008, 23.2.2010, 27.12.2010, usw.) – diese Sperren sind unbedingt seitens des Pfl. nachzuholen.
- 11) Fehlende UID Nummern bei Rechnung igL (zB. 18.4.2008)
- 12) Lücken AR im gesamten Prüfungszeitraum (STB dargelegt am 13.3.2013, Pfl. dargelegt 14.3.2013)
- 13) AR Werkstatt (Lackierarbeit teilw. ohne Arbeitszeit)
- 14) § 20 EStG Kleidung u. Schuhe der privaten Lebensführung (STB dargelegt am 13.3.2013, Pfl. dargelegt 14.3.2013)
- 15) Auf AR sind unrichtige Empfänger enthalten (AR 10560 v. 27.12.2010, Hr. Gf. kann nicht sagen, wer dieses Kfz erhalten hat, der Empfänger lt. AR Hr. S. ... nicht)
- 16) Warum teilweise die Verkäufe vor den Käufen erfolgt bzw. verbucht sind kann Hr. Gf. nicht mehr sagen

17) AR mit der gleichen Nummer nicht ident sind, ohne dass es einen Vermerk Berichtigung gibt (zB 24.1.2012 ...)

18) Nichtverbuchung von AR zB 11064 u. 11065 aus 2012

19) Unterschiedliche Ausgangsrechnungen mit identer Rechnungsnummer vorgelegt, zB 5.10.2012 ...

20) Grobe Differenzen bei der Kalkulation seitens der AP, bei der Nachkalkulation d. STB wurde die Leistungszeit aller Lehrlinge als unproduktiv bzw. nicht verrechenbar angegeben (freie Beweiswürdigung d. AP)

21) Bisherige Nichtverbuchung Geschäftsfall ...v. 24.9.2012, VK BMW X5 62.900,--

Die gesamten Mängel wurden im Zuge der Schlussbesprechung am 18.4.2013 nochmals durchbesprochen und dem Abgabepflichtigen und dem Steuerberater belegmäßig dargelegt.

#### *Tz 8) Wiederaufnahme*

Die in der Tz 1, Tz 2 und in der Beilage zur Niederschrift angeführten Punkte (Geschäftsfälle) sind im Zuge der AP neu hervorgekommen und stellen jeder für sich einen Wiederaufnahmegrund gem. § 303 Abs. 4 BAO dar.

Die unrichtige Berechnung bzw. nicht Abfuhr bzw. nicht Buchung von einzelnen Geschäftsfällen siehe unten.

.....

#### *Tz 9 Beilagen*

Zum Bericht gehören folgende Beilagen:

Differenzbeträge NoVA u. USt aufgegliedert nach Geschäftsfällen

Bezeichnung „BeilageBerichtNoVAUST“ 5 Seiten

Nachforderungen NoVA u. bisher entrichtete/gemeldete NoVA

Bezeichnung „NoVAEingabe“ 2 Seiten

Berechnungsblätter Normverbrauchsabgabe

(der Rechnungsempfänger wurde im Feld „Antragsteller/in bzw. Abgabepflichtiger“ und im Feld „Lieferdatum“ das Datum der Ausgangsrechnung erfasst.)

82 Seiten

Bescheide über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe  
(96 Seiten)

Haftungsbescheid für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, jeweils eine Seite

...

#### *Änderungen der Besteuerungsgrundlagen*

...

## *Prüfungsabschluss*

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume werden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart Umsatzsteuer Zeitraum 2007 – 2012 Feststellung Tz 2 u. Tz 3

Abgabenart Normverbrauchsabgabe Zeitraum 2007 – 2012 Feststellung Tz 1

Abgabenart Körperschaftsteuer Zeitraum 2007 – 2012 Feststellung Tz 1 – 3

....

Die Schlussbesprechung hat am 18.04.2013 stattgefunden.“

Das FA erließ am 17.05.2013 diesen Feststellungen folgende *Bescheide* und verwies in der Begründung jeweils auf die Feststellungen der Außenprüfung.

Die Bf brachte am 14.06.2013 *Beschwerden* ein gegen die Bescheide betreffend

*Umsatzsteuer 2007:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die Vorschreibung des SZ iHv EUR 16.000,00 und der damit verbundenen Vorschreibung von Umsatzsteuer.

Es werde festgestellt, dass gegen die Feststellungen der AP in Bezug auf die NoVA am 14.6.2013 Berufung eingelegt worden sei. Durch diese Berufung würde sich eine Verringerung der NoVA-Bemessungsgrundlage ergeben.

Zur Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO sei festzuhalten, dass die Bf jederzeit an der Aufklärung von Unklarheiten mitgewirkt habe. Dies sei auch durch den Prüfer gewürdigt worden.

Im Jahr 2007 sei bei 10 verkauften Kfz die NoVA unrichtig berechnet worden. Es sei um die Berechnung des Malus gegangen; diese Berechnung sei äußerst kompliziert.

Die Änderungen der NoVA hätten schlussendlich zu einer Umsatzsteuernachzahlung 2007 iHv EUR 450,-- geführt.

An Mängeln sei im Jahr 2007 dezidiert ausgeführt worden, dass in einer AR vom 21.09.2007 eine falsche Fahrgestellnummer ausgewiesen worden sei. Dieses Fahrzeug hätte aber von der AP nachverfolgt werden können und es sei bestätigt worden, dass nur beim Eintrag der Fahrgestellnummer ein Fehler unterlaufen sei.

In der Auflistung der Mängel sei im Punkt 20 auch noch von Differenzen bei einer Kalkulation die Rede. Der Prüfer habe in dieser Kalkulation für sämtliche Lehrlinge Leistungszeiten angesetzt. Die Lehrlinge würden aber immer nur mit einem Gesellen zusammenarbeiten, für beide würde der genannte Stundensatz nur 1x (als Einheit) verrechnet, sodass die Differenzen durch den STB ausgeräumt worden seien (bzw seien die von der AP angestellten Kalkulationen unrichtig).

Daher könne die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen nicht in Zweifel gezogen werden, sodass der SZ nicht gerechtfertigt scheine.

Es werde daher der Antrag gestellt, den SZ iHv EUR 16.000,00 nicht anzusetzen.

### *Umsatzsteuer 2008:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die Vorschreibung des SZ iHv EUR 17.000,00 der damit verbundenen Vorschreibung von Umsatzsteuer.

Der SZ sei auf Grund materieller und formeller Mängel festgesetzt worden. Die Höhe des SZ sei auch auf Grund der Höhe der Nachzahlung bemessen worden. Gegen die Feststellungen der AP sei in Bezug auf die NoVA Berufung eingelegt worden. Durch diese Berufung würde sich eine Verringerung der NoVA-Bemessungsgrundlage ergeben. Zur Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO sei auszuführen, dass die Bf jederzeit an der Aufklärung von Unklarheiten mitgewirkt habe und dies auch durch den AP gewürdigt worden sei.

Im Jahre 2008 sei bei 5 Kfz die NoVA unrichtig berechnet worden, weil die Berechnung des NoVA-Malus äußerst kompliziert und ohne NoVA Berechnungsprogramm fast unmöglich erscheine.

Bei einem Kfz sei Umsatzsteuer iHv EUR 2.483,33 nicht berechnet worden, weil irrtümlich Differenzbesteuerung angewendet worden sei.

Diese Nachberechnungen würden keinen Anlass zur Vermutung geben, dass im Jahr 2008 stpfl. Vorgänge nicht erfasst worden seien.

An Mängeln iSd §§ 131 und 132 BAO sei im Jahr 2008 dezidiert angeführt, dass in 2 AR eine falsche Fahrgestellnummer ausgewiesen worden sei. Diese Kfz hätten aber von der AP nachverfolgt werden können und es sei bestätigt worden, dass nur beim Eintrag der Fahrgestellnummer ein Fehler unterlaufen sei und keine Manipulationen jeglicher Art vorgenommen worden seien. 2 AR seien nicht chronologisch abgerechnet worden und eine UID-Nummer fehle bei einem ig Erwerb.

In der Auflistung der Mängel sei im Punkt 20 auch noch von Differenzen bei einer Kalkulation die Rede. Der Prüfer habe in dieser Kalkulation für sämtliche Lehrlinge Leistungszeiten angesetzt. Die Lehrlinge würden aber immer mit einem Gesellen zusammenarbeiten, für beide würde der genannte Stundensatz nur 1x (als Einheit) verrechnet werden, sodass die Differenzen durch den STB ausgeräumt hätten werden können (bzw seien die von der AP angestellten Kalkulationen unrichtig gewesen).

Zusammenfassend könne gesagt werden, dass auf Grund der festgestellten Mängel und der Nachberechnungen der NoVA nicht davon ausgegangen werden könne, dass die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel gezogen werden könne und ein SZ, schon gar nicht in der angesetzten Höhe, gerechtfertigt erscheine. Die Verbuchung sämtlicher Kfz sei penibel nachgeprüft worden, sodass kein Zweifel bestehe, dass alle Geschäftsfälle rechtmäßig erfasst worden seien. Die Gewinnmarge im Kfz – Handel bewege sich zwischen 2 – 5%, sodass bei einem SZ von EUR 17.000,00 eine Menge von Kfz keinen Niederschlag in der Buchhaltung gefunden haben müsste.

Es werde daher der Antrag gestellt, den SZ nicht anzusetzen.

### *Umsatzsteuer 2009:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die Vorschreibung des SZ iHv EUR 7.000,00 und der damit verbundenen Vorschreibung von Umsatzsteuer.



Der SZ sei auf Grund materieller und formeller Mängel festgesetzt worden. Die Höhe des SZ sei auch auf Grund der Höhe der Nachzahlung bemessen worden. Gegen die Feststellungen der AP sei in Bezug auf die NoVA Berufung eingelegt worden. Durch diese Berufung würde sich eine Verringerung der NoVA-Bemessungsgrundlage ergeben. Zur Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO sei auszuführen, dass die Bf jederzeit an der Aufklärung von Unklarheiten mitgewirkt habe und dies auch durch den AP gewürdigt worden sei.

Im Jahr 2009 sei bei 7 Kfz die NoVA unrichtig berechnet worden. Es ging dabei nicht darum, dass Kfz nicht der Steuer unterworfen wurden, sondern dass der Malus unrichtig berechnet worden sei. Das System zur Berechnung der NoVA samt Bonus/Malus sei äußerst kompliziert und scheine ohne NoVA Berechnungsprogramm fast unmöglich. Die NoVA Berechnungen seien sogar so kompliziert, dass auch bei der Ermittlung der Grundlagen von der AP Fehler begangen worden seien.

Bei 3 Kfz sei Umsatzsteuer iHv EUR 4.140,64 nicht richtig berechnet worden, weil irrtümlich Differenzbesteuerung angewendet worden sei bzw. sich durch geänderte NoVA Verrechnung auch eine geänderte USt-Bemessungsgrundlage ergebe.

Diese Nachberechnungen würden keinen Anlass zur Vermutung geben, dass im Jahr 2009 stpfl. Vorgänge nicht erfasst worden seien.

An Mängeln iSd §§ 131 bzw. 132 BAO sei im Jahr 2009 angeführt, dass 2 AR nicht chronologisch abgerechnet worden seien.

In der Auflistung der Mängel sei im Punkt 20 auch noch von Differenzen bei einer Kalkulation die Rede. Der Prüfer habe in dieser Kalkulation für sämtliche Lehrlinge Leistungszeiten angesetzt. Die Lehrlinge würden aber immer mit einem Gesellen zusammenarbeiten, für beide würde der genannte Stundensatz nur 1x (als Einheit) verrechnet, sodass die Differenzen durch den Stb ausgeräumt hätten werden können. Zusammenfassend könne nicht davon ausgegangen werden, dass aG der festgestellten Mängel und der Nachberechnungen der NoVA die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel gezogen werden könne. Ein SZ, schon gar nicht iHv EUR 7.000,00, erscheine daher nicht gerechtfertigt. Alle Geschäftsfälle seien rechtmäßig erfasst worden. Die Gewinnmarge im Kfz Handel bewege sich zwischen 2 – 5%, sodass bei einem SZ von EUR 7.000,00 eine Menge von Kfz keinen Niederschlag in der Buchhaltung gefunden haben müssten.

Es werde daher der Antrag gestellt, den SZ nicht anzusetzen.

#### *Umsatzsteuer 2010:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die Vorschreibung des SZ iHv EUR 33.000,00 und der damit verbundenen Vorschreibung von Umsatzsteuer.

Der SZ sei auf Grund materieller und formeller Mängel festgesetzt worden. Die Höhe des SZ sei auch auf Grund der Höhe der Nachzahlung bemessen worden. Gegen die Feststellungen der AP sei in Bezug auf die NoVA Berufung eingelegt worden. Durch diese Berufung würde sich eine Verringerung der NoVA-Bemessungsgrundlage ergeben.

Zur Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO sei auszuführen, dass die Bf jederzeit an der Aufklärung von Unklarheiten mitgewirkt habe und dies auch durch den AP gewürdigt worden sei.

Im Jahr 2010 sei bei 11 Kfz die NoVA unrichtig berechnet worden. Es ging dabei nicht darum, dass Kfz nicht der Steuer unterworfen wurden, sondern dass der Malus unrichtig berechnet worden sei. Das System zur Berechnung der NoVA samt Bonus/Malus sei äußerst kompliziert und scheine ohne NoVA Berechnungsprogramm fast unmöglich. Die NoVA Berechnungen seien sogar so kompliziert, dass auch bei der Ermittlung der Grundlagen von der AP Fehler begangen worden seien. Bei 3 von diesen 11 Kfz sei sogar zu viel NoVA abgeführt worden. Ein Kfz habe die Bf als Vorführfahrzeug eingestuft. Diese Einstufung sei durch die AP berichtigt worden, sodass NoVA iHv EUR 13.982 für dieses Kfz fällig geworden sei.

Bei einem Kfz sei Umsatzsteuer iHv ca. EUR 2.083,33 nicht berechnet worden, weil irrtümlich Differenzbesteuerung angewendet worden sei.

Diese Nachberechnungen würden keinen Anlass zur Vermutung finden, dass im Jahr 2010 stpfl. Vorgänge nicht erfasst worden seien.

An Mängeln iSd §§ 131 und 132 BAO seien auf 2 AR eine falsche Fahrgestellnummer ausgewiesen worden. Diese Kfz hätten aber von der AP nachverfolgt werden können und es sei bestätigt worden, dass keine Manipulationen vorgenommen worden seien. AR seien nicht chronologisch abgerechnet und eine AR sei erst bei der Bilanzerstellung verbucht worden. Die Rechnung sei aber schlussendlich in der Steuererklärung erfasst worden.

In der Auflistung der Mängel sei im Punkt 20 auch noch von Differenzen bei einer Kalkulation die Rede. Der Prüfer habe in dieser Kalkulation für sämtliche Lehrlinge Leistungszeiten angesetzt. Die Lehrlinge würden aber immer mit einem Gesellen zusammenarbeiten, für beide würde der genannte Stundensatz nur 1x (als Einheit) verrechnet, sodass die Differenzen durch den Stb ausgeräumt hätten werden können. Zusammenfassend könne nicht davon ausgegangen werden, dass aG der festgestellten Mängel und der Nachberechnungen der NoVA die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel gezogen werden könne. Ein SZ, schon gar nicht iHv EUR 33.000,00, erscheine daher nicht gerechtfertigt. Alle Geschäftsfälle seien rechtmäßig erfasst worden. Die Gewinnmarge im Kfz Handel bewege sich zwischen 2 – 5%, sodass bei einem SZ von EUR 7.000,00 eine Unzahl von Kfz keinen Niederschlag in der Buchhaltung gefunden haben müssten, was schon aus organisatorischen Gründen nicht möglich wäre.

Es werde daher der Antrag gestellt, den SZ nicht anzusetzen.

#### *Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2011:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die Vorschreibung des SZ iHv EUR 50.000,00 und der damit verbundenen Vorschreibung von Umsatzsteuer.

Der SZ sei auf Grund materieller und formeller Mängel festgesetzt worden. Die Höhe des SZ -der AP sei in Bezug auf die NoVA Berufung eingelegt worden. Durch diese Berufung würde sich eine Verringerung der NoVA-Bemessungsgrundlage ergeben.

Zur Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO sei auszuführen, dass die Bf jederzeit an der Aufklärung von Unklarheiten mitgewirkt habe und dies auch durch den AP gewürdigt worden sei.

Im Jahr 2011 habe der Geschäftsführer verstärkt mit der Einfuhr von Kfz aus dem EU-Raum begonnen. Dabei sei bei vielen Kfz die NoVA, insbesondere der Malus, unrichtig berechnet worden. Dies deshalb, weil das System zur Berechnung der NoVA samt Bonus/Malus äußerst kompliziert sei, sodass sogar von der AP Fehler begangen worden seien. Bei 5 Kfz sei zu wenig Umsatzsteuer iHv insgesamt EUR 17.581,67 berechnet worden, weil aG des IG-Erwerbs keine Differenzbesteuerung angewendet werden dürfe. Hierbei handle es sich um eine steuerliche Missinterpretation und keine vorsätzliche Steuerhinterziehung. Die Bf sei davon ausgegangen, dass es sich um Gebrauchtfahrzeuge handle.

Diese Nachberechnungen würden keinen Anlass zur Vermutung geben, dass im Jahr 2011 stpfl Vorgänge nicht erfasst worden seien. Die Differenzen hätten sich durch unwissentlich unrichtige Berechnungen etc. ergeben.

An Mängeln iSd §§ 131 und 132 BAO sei im Jahr 2011 dezidiert angeführt, dass auf einer AR vom 13.04.2011 eine falsche Fahrgestellnummer ausgewiesen worden sei. Es sei von der AP bestätigt worden, dass nur beim Eintrag ein Fehler unterlaufen sei und keine Manipulationen jeglicher Art vorgenommen worden seien. Eine AR sei erst bei der Bilanzerstellung verbucht worden.

In der Auflistung der Mängel sei im Punkt 20 auch noch von Differenzen bei einer Kalkulation die Rede. Der Prüfer habe in dieser Kalkulation für sämtliche Lehrlinge Leistungszeiten angesetzt. Die Lehrlinge würden aber immer mit einem Gesellen zusammenarbeiten, für beide würde der genannte Stundensatz nur 1x (als Einheit) verrechnet, sodass die Differenzen durch den Stb ausgeräumt hätten werden können. Zusammenfassend könne nicht davon ausgegangen werden, dass aG der festgestellten Mängel und der Nachberechnungen der NoVA die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel gezogen werden könne. Ein SZ, schon gar nicht iHv EUR 50.000,00, erscheine daher nicht gerechtfertigt. Alle Geschäftsfälle seien rechtmäßig erfasst worden. Die Gewinnmarge im Kfz Handel bewege sich zwischen 2 – 5%, sodass bei einem SZ von EUR 50.000,00 eine Unzahl von Kfz keinen Niederschlag in der Buchhaltung gefunden haben müssten, was schon aus organisatorischen Gründen nicht möglich wäre. Die begangenen Fehler ließen auch auf Überforderung des Geschäftsführers schließen. Da die meisten Fehler bei importierten Kfz passiert seien, sei eine Freischaltung der Kfz durch das FA erforderlich. Ein „Vorbeischleusen“ an der Steuer sei in diesen Fällen somit nicht möglich.

Es werde daher der Antrag gestellt, den SZ nicht anzusetzen.

*Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2012:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die Vorschreibung des SZ iHv EUR 50.000,00 und der damit verbundenen Vorschreibung von Umsatzsteuer.

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die Vorschreibung des SZ iHv EUR 50.000,00 und der damit verbundenen Vorschreibung von Umsatzsteuer.

Der SZ sei auf Grund materieller und formeller Mängel festgesetzt worden. Die Höhe des SZ -der AP sei in Bezug auf die NoVA Berufung eingelegt worden. Durch diese Berufung würde sich eine Verringerung der NoVA-Bemessungsgrundlage ergeben.

Zur Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO sei auszuführen, dass die Bf jederzeit an der Aufklärung von Unklarheiten mitgewirkt habe und dies auch durch den AP gewürdigt worden sei.

Im Jahr 2011 habe der Geschäftsführer verstärkt mit der Einfuhr von Kfz aus dem EU-Raum begonnen. Dabei sei bei vielen Kfz die NoVA, insbesondere der Malus, unrichtig berechnet worden. Dies deshalb, weil das System zur Berechnung der NoVA samt Bonus/Malus äußerst kompliziert sei, sodass sogar von der AP Fehler begangen worden seien. Bei der Umsatzsteuer sei es zu erheblichen Differenzen gekommen, weil aG des IG-Erwerbes keine Differenzbesteuerung angewendet werden dürfe. Hierbei handle es sich um eine steuerliche Missinterpretation und keine vorsätzliche Steuerhinterziehung. Die Bf sei davon ausgegangen, dass es sich um Gebrauchtfahrzeuge handle.

Es gebe keinen Anlass zur Vermutung, dass steuerpflichtige Vorgänge nicht erfasst worden seien. Die Differenzen hätten sich durch unwissentlich unrichtige Berechnungen wie der Einstufung als Vorführwagen – Neuwagen oder eben des Ausschlusses der Differenzbesteuerung bei IG Erwerb.

Im Jahr 2012 seien mehrere Mängel iSd §§ 131 und 132 BAO angeführt. Prinzipiell hätten aber, bis auf ein Kfz (Verkauf verbucht, Käufer aber nicht mehr eruierbar), alle Fahrzeuge von der AP nachverfolgt werden können. Am schwerwiegendsten sei der Vorwurf, dass zwei AR und ein Geschäftsfall vom 24.09.2012 nicht verbucht worden seien. Dazu sei entschuldigend zu sagen, dass diese Rechnungen der AP mehrmals vorgelegt worden und in der Hektik untergegangen und nicht verbucht worden seien.

In der Auflistung der Mängel sei im Punkt 20 auch noch von Differenzen bei einer Kalkulation die Rede. Der Prüfer habe in dieser Kalkulation für sämtliche Lehrlinge Leistungszeiten angesetzt. Die Lehrlinge würden aber immer mit einem Gesellen zusammenarbeiten, für beide würde der genannte Stundensatz nur 1x (als Einheit) verrechnet, sodass die Differenzen durch den Stb ausgeräumt hätten werden können. Zusammenfassend könne nicht davon ausgegangen werden, dass aG der festgestellten Mängel und der Nachberechnungen der NoVA die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel gezogen werden könne. Ein SZ, schon gar nicht iHv EUR 50.000,00, erscheine daher nicht gerechtfertigt. Alle Geschäftsfälle seien rechtmäßig erfasst worden. Die Gewinnmarge im Kfz Handel bewege sich zwischen 2 – 5%, sodass bei einem SZ von EUR 50.000,00 eine Unzahl von Kfz keinen Niederschlag in der Buchhaltung gefunden haben müssten, was schon aus organisatorischen Gründen nicht möglich wäre. Die begangenen Fehler ließen auch auf Überforderung des Geschäftsführers schließen. Da die meisten Fehler bei importierten Kfz passiert seien, sei eine Freischaltung der Kfz durch das FA erforderlich. Ein „Vorbeischleusen“ an der Steuer sei in diesen Fällen somit nicht möglich.

Es werde daher der Antrag gestellt, den SZ nicht anzusetzen.

*Körperschaftsteuer 2008:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv von EUR – 25.513,57.

Die Begründung ist i.w. gleich wie bei der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008.

*Körperschaftsteuer 2009:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv von EUR 29.026,39.

Die Begründung ist i.w. gleich wie bei der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009.

*Körperschaftsteuer 2010:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die Höhe der von der AP errechneten Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv von EUR 57.467,41.

Die Begründung ist i.w. gleich wie bei der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010.

*KEST-Haftungsbescheid 2007:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv von EUR 5.333,33

Die Begründung ist i.w. gleich wie bei der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007.

Zudem werde festgehalten, dass, wenn es eine verdeckte Ausschüttung gebe, die verdeckte zugeflossene Ausschüttung nur vom Rohertrag der Autoverkäufe (Verkaufserlöse minus Einkaufspreis) berechnet werden könne.

*KEST-Haftungsbescheid 2008:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv von EUR 5.666,67

Die Begründung ist i.w. gleich wie bei der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007.

Zudem werde festgehalten, dass, wenn es eine verdeckte Ausschüttung gebe, die verdeckte zugeflossene Ausschüttung nur vom Rohertrag der Autoverkäufe (Verkaufserlöse minus Einkaufspreis) berechnet werden könne.

*KEST-Haftungsbescheid 2009:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv von EUR 2.333,33.

Die Begründung ist i.w. gleich wie bei der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009.

Zudem werde festgehalten, dass, wenn es eine verdeckte Ausschüttung gebe, die verdeckte zugeflossene Ausschüttung nur vom Rohertrag der Autoverkäufe (Verkaufserlöse minus Einkaufspreis) berechnet werden könne.

*KEST-Haftungsbescheid 2010:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv von EUR 11.000,00.

Die Begründung ist i.w. gleich wie bei der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010.

Zudem werde festgehalten, dass, wenn es eine verdeckte Ausschüttung gebe, die verdeckte zugeflossene Ausschüttung nur vom Rohertrag der Autoverkäufe (Verkaufserlöse minus Einkaufspreis) berechnet werden könne.

*KEST-Haftungsbescheid 2011:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv von EUR 16.666,67.

Die Begründung ist i.w. gleich wie bei der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2011.

Zudem werde festgehalten, dass, wenn es eine verdeckte Ausschüttung gebe, die verdeckte zugeflossene Ausschüttung nur vom Rohertrag der Autoverkäufe (Verkaufserlöse minus Einkaufspreis) berechnet werden könne.

*KEST-Haftungsbescheid 2012:*

Es wird vorgebracht, die Berufung richte sich gegen die geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv von EUR 16.666,67.

Die Begründung ist i.w. gleich wie bei der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2012.

Zudem werde festgehalten, dass, wenn es eine verdeckte Ausschüttung gebe, die verdeckte zugeflossene Ausschüttung nur vom Rohertrag der Autoverkäufe (Verkaufserlöse minus Einkaufspreis) berechnet werden könne.

In der *Stellungnahme der AP* zu den Berufungen wurde ausgeführt:

Steuererklärungen 2011: Diese seien am 17.06.2013 elektronisch eingereicht worden, ohne Berücksichtigung des SZ. Die Veranlagung sei am 19.06.2013 erklärungskgemäß, aber ohne den von der AP verhängten SZ erfolgt.

In der TZ 7 des Prüfberichtes seien demonstrativ 21 Punkte angeführt, die jeweils eine Vielzahl von formellen als auch materiellen Mängeln anführten.

Der SZ gehöre zu den Elementen der Schätzung. SZ könnten sich zB auch an den Umsätzen orientieren vgl VwGH 25.10.2006, 2004/15/0065. Bei Vorliegen von „zahlreichen Buchführungsmängeln“ stelle ein 10%iger SZ keine ungerechtfertigte Überschätzung dar vgl VwGH 30.09.1998, 97/13/0033. Wie aus den Unterlagen der Schlussbesprechung hervorgehe, sei die AP beim SZ von einem Prozentsatz des Umsatzes ausgegangen. Die Ausgangslage der SZ habe sich zwischen EUR 17.000 pro

Jahr bis EUR 188.000 pro Jahr bewegt und entspreche der Judikatur. Nach Würdigung der Vorbringen der Bf sei Einvernehmen hergestellt und jene SZ, die im AP Bericht dargestellt seien, festgesetzt worden.

Weiters decke der SZ auch einen Geschäftsvorgang (Porsche Cabrio), für den im gesamten Prüfungszeitraum keine Verbringungserklärung nachgereicht werden konnte (auch keine Sperre VVO), aber der Geschäftsfall bisher steuerfrei belassen wurde (EUR 81.600, Umsatzsteuer EUR 16.320), ab, der in der Schlussbesprechung abgehandelt worden sei. Laut Angaben des Geschäftsführers gebe es in der GmbH keine Unterlagen betreffend den o.a. Porsche (weder Einkaufs-, Verkaufsbelege o.ä.).

Der SZ sei wie im Bericht beschrieben als Umsatz- und Gewinnhinzurechnung gewertet worden und stehe dadurch grs in keinem kausalen Zusammenhang mit einer eventuellen Neuberechnung der NoVA iZm EuGH Rs. Ioan Tatu.

Der SZ solle etwaige Vorgänge erfassen, die bisher nicht verbucht bzw. besteuert worden seien, da die AP grs. nicht alle Geschäftsfälle habe kontrollieren können. AG der dargelegten Mängel bestehe der begründete Verdacht, dass ab 2007 bis lfd. nicht alle Vorgänge im Rechenwerk der Bf enthalten seien. Die Höhe der SZ in den einzelnen Jahren richte sich nach der Schwere der Mängel.

„Demonstrative Aufzählung:

2007:

Unrichtige Berechnung der NoVA u. USt bei 10 Gf.

Unrichtige Fahrgestellnummern auf AR

2008:

Unrichtige Berechnung der NoVA u. USt bei 5 Gf.

Unrichtige Fahrgestellnummern auf AR

Lücken bei den AR

Ausgangsrechnungen nicht chronologisch

Keine Sperren in der VVO bei igL

Fehlende UID bei igE

2009:

Unrichtige Berechnung der NoVA u. USt bei 9 Gf

Lücken bei den AR

AR nicht chronologisch

2010:

Unrichtige Berechnung der NoVA u. USt bei 13 Gf

Unrichtige Fahrgestellnummern auf AR

Lücken bei den AR

AR nicht chronologisch

Keine laufende Verbuchung der Gf bzw. Fakturierung der AR

Keine Sperren in der VVO bei igL.

Im Jahr 2010 kam es zu Differenzen in der Buchhaltung und es erfolgte seitens des Pfl. auch schon für diesen Zeitraum eine Selbstanzeige am 27.4.2012. (13.260,70 zu wenig erklärt und entrichtet).

Es kam am 27.12.2010 zu Verbuchungen, die bis heute nicht aufgeklärt werden konnten (siehe Tz 7 Verkauf an Personen, die die Waren nie erhalten haben AR 10560).

2011:

Unrichtige Berechnung der NoVA u. USt bei 25 Geschäftsfällen.

Es wurde die Differenzbesteuerung angewandt, obwohl dies rechtlich nicht möglich war (EK als igE – 5 Fälle)

Unrichtige Fahrgestellnummern auf AR

Lücken bei den AR

Keine laufende Verbuchung der Geschäftsfälle bzw. Fakturierung der AR

2012:

Unrichtige Berechnung der Nova u. USt bei 27 Geschäftsfällen

Es wurde die Differenzbesteuerung angewandt, obwohl dies rechtlich nicht möglich war (EK als igE – 11 Fälle)

Rechnungen vorgelegt, die nicht mit dem Original übereinstimmen

Unrichtige Fahrgestellnummern auf AR

Lücken bei den AR

Keine laufende Verbuchung der Geschäftsfälle bzw. Fakturierung der AR

Ausgangsrechnungen nicht chronologisch

Fahrgestellnummern von anderen Kfz bei AR angeführt

Nichterfassung von Verkäufen

Abwicklung von Geschäftsfällen über Privatkonten ohne Verbuchung der Geschäftsfälle

Lücken bei AR

AR mit gleicher Nummer sind nicht ident – ohne Vermerk Berichtigung od. dgl.

Nichtverbuchung von AR

Mit ABNr. 300719/12 wurde eine Nachschau bei der Fa. Bf. (D.) durchgeführt. In der Niederschrift v. 17.10.2012 wurden Angaben gemacht, dass Geschäftsfälle mit der Fa. E. Leasing Cars (D) nie verwirklicht wurden ... Erst nach Nachforschungen u. Beweisen seitens der AP wurde in der Niederschrift v. 13.11.2012 festgehalten, dass der Verkauf eines Kfz an F. idHv 124.500 nicht in der Buchhaltung der Fa. Gf. erfasst wurde. Es war der Geschäftsfall nicht verbucht und auch keine Ausgangsrechnung ausgestellt. Hr. Gf. hatte das Kfz eingekauft mit Barzahlung (Geld nicht vom Firmenkonto abgehoben, sondern von Privatkonto) und bei Verkauf an die Fam. F. erfolgte die Bezahlung auf das Privatkonto von Hr. Gf..

Dieser Sachverhalt stellt beispielhaft dar, dass ohne AP und der KM, der Geschäftsvorgang so gewählt wurde, dass keine Unterlagen im Rechenwerk der Firma aufscheinen und eine steuerliche Begünstigung des Geschäftsführers nach den Gesichtspunkten des allgemeinen Wirtschaftslebens anzunehmen ist. Nur bei diesem Fall F. ergeben sich Nachforderungen seitens der AP idHv 15.287,65 NoVA und 18.205,36



USt oder ein Reingewinn vor AP idHv 21.500 Euro bzw. einem Gewinnsatz idHv 20,87%, die möglicherweise nie einer Besteuerung unterzogen worden wären. Von der AP konnten noch einige weitere nicht versteuerte Vorgänge aufgezeigt werden, aber wie viele möglicherweise nicht entdeckt wurden, soll u.a. der Sicherheitszuschlag abdecken. Der Abgabepflichtige muss aber die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen, wenn er zur Schätzung Anlass gibt VwGH 28.08.2007, 2004/17/0211.

Weiters wurde in der o.a. Nachschau festgestellt, dass bei vielen Fällen (NS v. 13.11.2012) die Differenzbesteuerungen durchgeführt wurden, obwohl dies auf Grund der rechtlichen Voraussetzungen (Wareneinkauf als igE) nicht möglich ist. Auch aus diesem Prüfungspunkt ergeben sich über den gesamten Zeitraum erhebliche Nachforderungen (siehe Bericht der AP). Z.B. ergeben sich nur aus Geschäftsfällen, G. 2010 ein Nachforderungsbetrag idHv 9.707,58 oder H. idHv. 12.478,79.

Im Jahr 2012 wurde auch eine Art 7 Anfrage erledigt (Betr. EK Auto X. VK I.). Lt. NS 13.11.2012 konnte keine Eingangsrechnung vorgelegt werden. Einkauf um 65.500 als igE und Verkauf um 86.900 bto (NoVA 8.690 u. USt 3.566,67). Auch hier wurde unrichtigerweise die Differenzbesteuerung durchgeführt (März 2012). Im Zuge der Nachschau wurde dann eine Eingangsrechnung vorgelegt, die in einigen Punkten vom Original, das aus Deutschland übermittelt wurde, abweicht.

Es wurden nach langwierigen Nachforschungen im Zuge der AP weitere Fahrzeuge aufgedeckt, die bisher weder der Umsatzsteuer noch der NoVA unterworfen wurden. VK M. 2012 mit einem Nachforderungsbetrag 7.584,68 an NoVA und Umsatzsteuer idHv. 9.219,22.

....

Stellungnahme zur Berufung v. 14.06.2013:

In der Berufung wird angeführt, dass der SZ auf Grund der Höhe der Nachzahlung bemessen wurde, dies kann von Seiten der AP nicht nachvollzogen werden, denn in der Tz 3 des Berichts wird abgeführt, dass die AP einen Prozentsatz des Umsatzes angewandt hat.

Der SZ wurde für die Umsatz- und Körperschaftsteuer festgesetzt (siehe Bericht und NS) und steht grs. in keinem Zusammenhang des EuGH Urteils „Ioan Tatu“, wie es in der Berufung angeführt wird.

In der Berufung wurde der § 184 Abs 2 BAO zitiert, aber von der AP wird der Abs 3 als anzuwendender Absatz dargelegt (Tz 3, 1. Absatz): ... Der Absatz 2 liegt bei der Fa. Bf. auch vor (zB AR 27.12.2010 – AR an Personen, die nie das Kfz erhalten haben, bzw. Porsche VK u. keine Verbringungszeugnisse), aber auf Grund der vorher angeführten formellen als auch materiellen Mängel ist die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen und es hat eine Schätzung iSd Abs 3 zu erfolgen.

Es werden in der Berufung einige Mängel aufgelistet, aber es handelt sich um keine taxative Aufzählung dieser (zB fehlt in der Auflistung die Lücken der AR uvm):

Ebenfalls wird vom Stb bzw. Pfl. die Kalkulation ins Treffen gebracht. Hierzu kann nur angeführt werden, dass die Kalkulation der AP einen signifikanten Anstieg von Fehlbeträgen aufweist. Dies deckt sich zugleich mit dem Anstieg an den formellen als auch materiellen Mängel von Jahr zu Jahr und einen eventuellen Bedarf „Schwarzeinkäufe“ abzudecken bzw. zu finanzieren.

Auch das Argument des Stb bzw. Pfl., dass Lehrlinge zu 100% nicht verrechenbare Leistungen erbringen, widerspricht nach Ansicht der AP den grundsätzlichen wirtschaftlichen Gepflogenheiten und den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Als Gewinnmarge wird vom Stb bzw. Pfl. Von 2 – 5% angeführt, auf Grund der o.a. Beispiele kann die AP bis zu knapp 21% Gewinnmarge darlegen (F. 2012).

Dass der Umsatz nicht gleich der verdeckten Ausschüttung bzw. Gewinnauswirkung ist, ist der AP sehr wohl bekannt. Dies wurde aber beim Abgehen des von der AP errechneten Sicherheitszuschlages von zwischen 17.000 u. 188.000 Euro pro Jahr als Umsatzhinzurechnung gewünscht, um keine so hohe Steuerlast bei der Umsatzsteuer zu erreichen.

Diese Darstellung wie vom Stb angeführt (und den von der AP errechneten Beträgen vor der SB idHv 17.000 – 188.000 Umsatz/Jahr und davon 20% Gewinn) würde eine sehr viel höhere Umsatzhinzurechnung und eine niedrigere Kapitalertragsteuerbelastung (bei 20% Gewinnspanne) mit sich führen (Mehr an Steuerbelastung ca. 10.000 Euro).

Die AP hat aber auch eine Umsatzhinzurechnung von den fehlenden AR ausgehend mit einem durchschnittlichen Verkaufswert der bisher nicht erklärten Kfz durchgerechnet. Dies hätte zu der höchsten Umsatz- als auch Gewinnhinzurechnung geführt, die auch von der AP nicht der Realität entsprechend beurteilt werden konnte, und daher hat die AP diese Variante nicht in Erwägung gezogen.

In der Berufung wurde u.a. auch angeführt, dass ein SZ idHv. 50.000 Euro iZm der KÖST bzw. KEST eine Unzahl von Fahrzeugen bedeuten würde, die bisher nicht erfasst worden wären. Seitens der AP kann wieder nur wie oben bereits angeführt werden, dass nur ein nichtverbuchter Vorgang schon über 33.000 Euro an Steuerlast mit sich bringt (zB F. 2012). Oder wie bei demselben Fall ein Gewinn idHv 21.500 bei nur einem Geschäftsfall erreicht wurde.

Auch aG der Selbstanzeigen des Pflichtigen vom 13.12.2007, 27.04.2012 und 28.11.2012 kann auf Grund der Aktenlage bereits erkannt werden, dass die laufende Buchhaltung nicht immer ordnungsgemäß geführt wurde, und bei den Jahresabschlüssen dann so manche Unrichtigkeiten ausgebessert werden mussten.

Erst im Zuge der Berufung stellte sich die Frage, ob der Pflichtige bei seinen Autokäufen im EU-Ausland, die grundsätzlich in bar abgewickelt worden sind, die Anmeldepflicht bei den Zollbehörden erfüllt hat, dass mehr als 10.000 Euro in ein EU-Land eingeführt wurden.“

Mit *Schreiben* vom 14.11.2013 brachte die Bf i.w. vor, zur Festsetzung von KEST sei in der Schlussbesprechung kein Wort verloren worden und doch seien Haftungsbescheide erlassen worden, die eine persönliche Bereicherung des Geschäftsführers unterstellten.

Zu Porsche 997 AR 10561 iGL: Dieser Wagen sei zu Porsche K. gegangen und nicht wie im Bericht behauptet zur Fa. J..

In der Schlussbesprechung sei iZm dem SZ immer wieder auch auf die Höhe der nachzuzahlenden NoVA verwiesen worden, sodass auch die NoVA ihren Niederschlag in der Ansetzung des SZ gefunden habe.

Es sei nicht möglich, in Österreich ein Kfz zum Verkehr zuzulassen, ohne dass eine NoVA-Freischaltung beim FA erfolge. Es müssen somit alle von der Bf verkauften Fahrzeuge in der NoVA-Datenbank aufscheinen.

Zu 2007:

Bei der NoVA werde sich aG der Berufung die Nachzahlung deutlich verringern. Eine Angabe von unrichtigen Fahrgestellnummern sollte nicht passieren, aber im Zuge der AP hätte dies aufgeklärt werden können und führe dieser formale Fehler zu keiner Steuerverkürzung.

Zu 2008, 2009, 2010:

Bei der NoVA gelte Ähnliches wie 2007, Sperren seien nachträglich durchgeführt worden. Die Lücken bei den AR könnten nicht bestritten werden; die Firma habe aber bereits reagiert und ein neues Programm gekauft, sodass diese Fehler nicht mehr passieren könnten. Im Zuge der Bilanzierung sei immer versucht worden, diverse Fehler, die im Zuge des stressigen Arbeitsalltags passierten bzw. auch durch den Wechsel der buchhaltenden Personen passierten, aufzuklären bzw. die Steuern nach zu verrechnen.

Zu 2011:

Bei der NoVA würden Berufungen laufen, auf Grund der teuren Fahrzeuge weitaus überhöhte CO2 Zuschläge. Die Differenzbesteuerung sei irrtümlich angewendet worden (Unerfahrenheit der Buchhaltungskraft) und könne nicht zur Verhängung eines SZ führen. Gegen die von der AP angeführten Lücken in den AR im Jahr 2011 widerspreche der Geschäftsführer vehement. Im Zuge der Bilanzerstellung sei eine AR nachgebucht worden, ansonsten seien alle Geschäftsfällen verbucht gewesen. Die AP spreche allerdings in der Mehrzahl. Warum diese unrichtigen Anschuldigungen immer wieder erfolgten, sei nicht nachvollziehbar. Zum Einkauf des Porsche Z. (ER vom 18.05.2011) sei zu sagen, dass dieses Kfz wieder zu Porsche Z. zurück gegangen sei.

Zu 2012:

Bei der NoVA würden die Berufungen die Nachzahlungen drastisch verringern, zur Differenzbesteuerung siehe oben.

Die Frage, warum Rechnungen nicht mit dem Original übereinstimmten, werde damit erklärt, dass der Kunde bei Vertragsabschluss lt. Kaufvertrag Barzahlung aushandle, dann werde das Auto mit Rechnungskopie freigeschalten und danach komme der Käufer mit dem Wunsch, das Auto doch leasen zu wollen. Dann müsse die Rechnung bzw. die NoVA Berechnung geändert und eine neue Rechnung ausgestellt werden. Dadurch sei die bei der Freischaltung vorgelegte Rechnung nicht ident mit der dann in der Buchhaltung aufscheinenden Rechnung.

Zudem werde festgehalten, dass 2012 der Vorwurf der Lücken in den AR und unrichtige Fahrgestellnummern falsch sei und nicht System gewesen sei. Lt. Geschäftsführer habe es 2012 keine Lücken in den AR gegeben.

Der Vorwurf der Nichtverbuchung von einigen Geschäftsfällen sei damit erklärbar, dass im Zuge der Prüfung diese Rechnungen dem AP mehrmals vorgelegt worden seien und dann in der Hektik der Prüfung der Buchhalterin nicht vorgelegt worden seien.

Die Abwicklung von Geschäftsfällen über das Privatkonto des Geschäftsführers hätte nur den Grund gehabt, der Firma Liquidität zu verschaffen. Ein Privatkauf (Schwarzkauf) sei auf Grund der NoVA-Datenbank unmöglich. Zum 31.12.2012 hafte ein Betrag am Verrechnungskonto iHv EUR 85.000,00 zu Gunsten des Geschäftsführers aus.

Zur ABNr. 300719/12: Der Geschäftsführer weise auf das Schärfste zurück, dass erst nach Vorlage von Beweisen durch die AP die Geschäftsfälle mit der Fa. L. Cars aufgeklärt worden seien. Der Geschäftsführer habe zu Beginn der AP mitgewirkt und alles restlos aufgeklärt.

Beim Geschäftsfall F. gelte zum einen die Erklärung von Liquidität. Zum anderen sei der Einkauf des Porsche Cabrio ordnungsgemäß verbucht worden (siehe Beilage EUR 103.000,00). Das Auto sei auf die Bf. in Ö. als Vorführwagen freigeschalten worden. Dann sei der Zahlungseingang (EUR 124.900) ordnungsgemäß in der Buchhaltung verbucht worden (s. Beilage). Die AR sei im Zuge der Hektik der Bp. erst per 31.12.2012 eingebucht worden. Hier von einer Vorbeiführung am allgemeinen Wirtschaftsleben zu sprechen, widerspreche dem Rechtsempfinden der Bf total.

Zum Fall EK Auto X. sei zu sagen, dass die vorgelegte Kopie der ER mit der im Zuge der Nachschau vorgelegten Originalrechnung absolut ident sei.

Der angesprochene Verkauf an Kunde M. (BMW X5) sei nachweislich mit der ER verbucht und die Fahrgestellnummer freigeschalten worden. Es habe keine langwierigen Nachforschungen seitens der AP gegeben, sondern es sei im Zuge der AP mit der ER sofort der dazugehörige Käufer gefunden worden.

Ad Stellungnahme zur Berufung:

Im Zuge der Schlussbesprechung sei keine Rede von einem prozentuellen SZ gewesen. Vielmehr sei der SZ nach Höhe der Gesamtnachzahlung (USt und NoVA) festgesetzt worden. Dies sehe man an den korrelierenden Zahlen: 2007 bis 2009 seien die Nachzahlungen geringer gewesen, da die Bf in diesen Jahren noch kaum Autoimporte durchgeführt habe. Als 2010 diese Importe angestiegen seien, hätten sich die in der AP festgestellten Fehlerquellen ergeben, die zu dementsprechenden Nachzahlungen geführt hätten. Gleichlaufend würden sich auch die SZ verhalten, denn die Umsätze seien niemals solchen Schwankungen unterworfen gewesen.

Es sei immer erklärt worden, dass bei einer derart hohen Nachzahlung der SZ danach zu bemessen sei.

Zur AR 27.12.2010 siehe oben.

Zur Kalkulation: Der AP habe die Erläuterungen bzw. die Kalkulation des Stb vollinhaltlich zur Kenntnis genommen. Dem Stb sei bei vielen Gewerbetreibenden bekannt, dass

Geselle und Lehrling oder auch 2 Gesellen als „Partie“ arbeiteten. So sei es auch in der Firma der Bf (siehe Beilage).

Ad Gewinnmarge – Beispiel F.: es habe sich ein Verlust ergeben.

Ad Verdeckte Ausschüttung: sei zu keinem Zeitpunkt während der AP angesprochen worden, auch nicht in der SB. Dass im Zuge der Verhandlungen der SZ möglicherweise etwas reduziert worden sei, erkläre nicht, dass Umsatzzinzuschätzung gleich verdeckter Gewinnausschüttung sei. Es hätten sich eher keine Gewinne, sondern Verluste aus den diversen Fahrzeugverkäufen ergeben. Dies würden auch die negativ ausgefallenen Bilanzen erklären. Da die Bf keine Fahrzeuge an der Steuer vorbei schleusen könne, sei somit auch keine Bereicherung für den Geschäftsführer möglich gewesen.

Die Selbstanzeigen würden zwar zeigen, dass es Mängel in der laufenden Buchhaltung gegeben habe, zeigten aber auch, dass der Stb diese Mängel behoben habe und die Bf die Steuern nach Erstellung der Jahreserklärungen auch nachbezahlt habe. Die Fehler bei der Ermittlung der NoVA seien auf Grund von Überlastung und z.T. aus Unwissenheit passiert, aber nicht mit der Absicht, diese Steuern zu hinterziehen. Daraus lasse sich auch erklären, dass eigentlich fast alle Autoimporte falsch kalkuliert gewesen seien und unter richtiger Berechnung aller Steuern zu Negativgeschäften geworden seien.

Nachdrücklich werde festgehalten, dass in der Stellungnahme der AP immer wieder Punkte angeführt würden, die unwahr seien und eindeutig mit der AP abgeklärt gewesen seien.

Mit *Vorlagebericht* vom 09.12.2013 (Datum des Einlangens) legte das FA ohne Erlassung einer BVE die Berufungen dem (damals zuständigen) UFS vor und beantragte, die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Mit *Schriftsatz* vom 17.06.2014 (Datum des Einlangens) ergänzte das FA den Vorlagebericht dahingehend, dass es den am 19.06.2013 erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 vorlegte. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2011 gelte auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid. In diesem Jahresbescheid sei der von AP hinzugerechnete SZ iHv EUR 50.000,00 nicht enthalten. Es werde daher beantragt, das (nunmehr zuständige) BFG möge bei seiner Entscheidung den SZ iHv EUR 50.000,00 hinzurechnen.

Am 23.11.2015 wurde über die Bf beim LG St. Pölten das *Sanierungsverfahren* (Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung) eröffnet. Zum Masseverwalter wurde RA Mag. C. bestellt. Mit Beschluss des LG St. Pölten vom 19.01.2016 wurde die Bezeichnung von Sanierungs- auf Konkursverfahren geändert. Die Gesellschaft war infolge des Konkursverfahrens aufgelöst.

Mit *Schreiben* vom 09.05.2018 informierte das FA das BFG auf dessen Ersuchen über den Stand des NoVA Verfahrens. Die NoVA sei mit Bericht vom 02.05.2013 der Bf vorgeschrieben worden. Erst im Zuge der Berufung sei die Rechtsprechung des EuGH und des UFS berücksichtigt und der Malus in jener Höhe festgesetzt worden, der zum Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung im übrigen Gemeinschaftsgebiet anfalle. Es sei daher zu teilweisen Stattgaben gekommen. Die entsprechenden NoVA-Akten würden vorgelegt.

Aus den vorgelegten NoVA-Akten ist ersichtlich, dass gegen aG der AP ergangenen NoVA-Festsetzungsbescheide am 14.06.2013 Berufungen erhoben wurden, und zwar gegen die NoVA-Festsetzungsbescheide 04/2007, 08/2007, 10/2007, 06/2008, 05/2009, 07/2009, 11/2009, 03/2010, 04/2010, 08/2010, 02/2011, 03/2011, 04/2011, 05/2011, 06/2011, 08/2011, 11/2011, 12/2011, 08/2012, 09/2012, 10/2012, und 11/2012.

Mit Schreiben vom 26.05.2014 wurden die Beschwerden betreffend Festsetzung der NoVA für 04/2007, 08/2007, 10/2007, 06/2008, 11/2009 und 03/2010 zurückgezogen und mit BVE vom 06.06.2014 für gegenstandslos erklärt.

Mit BVE vom 02.06.2014 wurde den Beschwerden betreffend Festsetzung der NoVA für 05/2009, 07/2009, 04/2010, 08/2010, 02/2011, 03/2011, 04/2011, 05/2011, 06/2011, 08/2011, 11/2011, 12/2011, 08/2012, 09/2012, 10/2012, 11/2012, teilweise stattgegeben, da bei im übrigen Gemeinschaftsgebiet bereits vor dem 01.07.2008 zum Verkehr zugelassenen Gebrauchtfahrzeugen, die vor der Verwirklichung des NoVA-Tatbestands unmittelbar aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland gebracht werden, von der Erhebung des NoVA-Malusbetrags gemäß § 6a NoVAG 1991 abzusehen ist.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen***

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Aus verfahrensrechtlicher Sicht wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 253 BAO, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet gilt. Ein derartiger Bescheid ist zB ein Umsatzsteuerveranlagungsbescheid, der an die Stelle eines Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides tritt (vgl Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 253 Tz 2).

Die ursprünglich gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2011 gerichtete Beschwerde gilt daher auch als Beschwerde gegen den an dessen Stelle tretenden Umsatzsteuerbescheid 2011.

Gemäß § 261 Abs 1 lit a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wird in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid.

§ 261 Abs 1 lit a entspricht dem § 253 (vgl Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 261 Tz 2).

Die Gegenstandsloserklärung der Bescheidbeschwerde liegt nicht im Ermessen (vgl Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 261 Tz 6).

In der Beschwerde gegen den Bescheid vom 17.05.2013 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2011 wird vorgebracht, die Beschwerde richte sich gegen die

Vorschreibung des SZ iHv EUR 50.000,00 und der damit verbundenen Vorschreibung von Umsatzsteuer. Es wird der Antrag gestellt, den Bescheid dahingehend zu ändern, dass der SZ iHv EUR 50.000 nicht in Ansatz gebracht wird.

Im Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 vom 19.06.2013 ist der SZ iHv EUR 50.000 nicht (mehr) enthalten.

Dem Beschwerdebegehren wurde somit vollinhaltlich Rechnung getragen.

Die Bescheidbeschwerde war daher mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären. Da diesfalls auch kein Ermessen besteht, war es dem BFG verwehrt, den Antrag der Amtspartei, den im Jahresbescheid nicht berücksichtigten SZ iHv EUR 50.000,00 (wieder) hinzuzurechnen, einer inhaltlichen Beurteilung zu unterziehen.

### **Folgender Sachverhalt steht fest:**

Die Bf betrieb einen Kfz-Handel und eine Kfz-Werkstätte in der Rechtsform einer GmbH. Gesellschafter/Geschäftsführer (Gf.) war im Streitzeitraum Hr. Vorname Gf..

In den Jahren ab 2010 begann der Gf. verstärkt, Kfz aus dem EU-Raum zu importieren und anschließend zu veräußern.

Am 23.11.2015 wurde über die Bf beim LG St. Pölten das Sanierungsverfahren (Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung) eröffnet. Zum Masseverwalter wurde RA Mag. C. bestellt. Mit Beschluss des LG St. Pölten vom 19.01.2016 wurde die Bezeichnung von Sanierungs- auf Konkursverfahren geändert. Die Gesellschaft war infolge des Konkursverfahrens aufgelöst.

Die Buchhaltung der Bf war im Streitzeitraum nicht ordnungsgemäß.

Sie enthielt folgende Mängel:

2007:

Unrichtige Berechnung der NoVA und USt bei einigen Geschäftsfällen, NoVA Beträge verspätet gebucht und abgeführt. Unrichtige Fahrgestellnummern auf Ausgangsrechnungen.

2008:

Unrichtige Berechnung der NoVA und USt bei einigen Geschäftsfällen

Unrichtige Fahrgestellnummern auf AR

Lücken bei den AR

Ausgangsrechnungen nicht chronologisch

Keine Sperren in der VVO bei igL

Fehlende UID bei igE

2009:

Unrichtige Berechnung der NoVA und USt bei einigen Geschäftsfällen

Lücken bei den AR

AR nicht chronologisch

2010:

Unrichtige Berechnung der NoVA und USt bei einigen Geschäftsfällen

Unrichtige Fahrgestellnummern auf AR

Lücken bei den AR

AR nicht chronologisch

Keine laufende Verbuchung der Geschäftsfälle bzw. Fakturierung der AR

Keine Sperren in der VVO bei igL.

Im Jahr 2010 kam es zu Differenzen in der Buchhaltung und es erfolgte seitens der Bf auch schon für diesen Zeitraum eine Selbstanzeige am 27.04.2012. (13.260,70 zu wenig erklärt und entrichtet).

Es kam am 27.12.2010 zu einer Verbuchung, die nicht aufgeklärt werden konnte (Verkauf laut Rechnung an eine Person, die die Waren nie erhalten hat AR 10560).

2011:

Unrichtige Berechnung der NoVA u. USt bei einigen Geschäftsfällen.

Es wurde die Differenzbesteuerung angewandt, obwohl dies rechtlich nicht möglich war (EK als igE – 5 Fälle)

Unrichtige Fahrgestellnummern auf AR

Eine AR war nicht erfasst und wurde erst im Zuge der Bilanzerstellung nachgebucht.

Keine laufende Verbuchung der Geschäftsfälle bzw. Fakturierung der AR

2012:

Unrichtige Berechnung der NoVA u. USt bei mehreren Geschäftsfällen

Es wurde die Differenzbesteuerung angewandt, obwohl dies rechtlich nicht möglich war (EK als igE – 11 Fälle)

Rechnungen vorgelegt, die nicht mit dem Original übereinstimmen

Unrichtige Fahrgestellnummern auf AR

Lücken bei den AR

Keine laufende Verbuchung der Geschäftsfälle bzw. Fakturierung der AR

Ausgangsrechnungen nicht chronologisch

Fahrgestellnummern von anderen Kfz bei AR angeführt

Nichterfassung von Verkäufen

AR mit gleicher Nummer sind nicht ident – ohne Vermerk Berichtigung od. dgl.

Nichtverbuchung von AR

Beim Geschäftsfall F. wurde der Einkauf des Porsche Cabrio vom Privatkonto des Gf. bezahlt und verbucht (EUR 103.000,00). Das Auto wurde auf die Bf als Vorführwagen freigeschalten. Beim Verkauf erfolgte die Bezahlung auf das Privatkonto des Gf., der

Zahlungseingang (EUR 124.900) wurde zwar in der Buchhaltung verbucht, aber der Verkauf wurde nicht erfasst, was erst im Zuge der AP per 31.12.2012 nachgeholt wurde.

Betr. EK Auto X. VK I. konnte laut NS vom 13.11.2012 keine Eingangsrechnung vorgelegt werden. Einkauf um 65.500 als igE und Verkauf um 86.900 bto (NoVA 8.690 u. USt 3.566,67). Auch hier wurde unrichtigerweise die Differenzbesteuerung durchgeführt (März 2012). Im Zuge der Nachschau wurden vorerst eine Kopie der Eingangsrechnung und erst später die aus Deutschland übermittelte Originalrechnung vorgelegt.



Der Verkauf M. (BMW X5) wurde weder der Umsatzsteuer noch der NoVA unterworfen.

Weitere Mängel sind in Tz. 7 des Berichts der AP angeführt, zB § 20 EStG Kleidung und Schuhe der privaten Lebensführung, fehlende UID Nummern bei Rechnung. Insoweit wird auf Tz 7 des Berichts der AP verwiesen.

### **Beweiswürdigung:**

Die Feststellungen über die Tätigkeit der Bf, das Sanierungsverfahren etc sind unbestritten.

Dass die Buchhaltung der Bf nicht ordnungsgemäß war, beruht auf den Feststellungen der AP. Dies wird auch von der Bf zugegeben, wenn sie ausführt, die Nichtverbuchung einiger Geschäftsfälle sei u.a. damit erklärbar, dass in der Hektik einige Rechnungen der Buchhalterin nicht vorgelegt worden seien. Auch dass einige Rechnungen nicht mit dem Original übereinstimmen, wird zugestanden. Auch die Abwicklung von Geschäftsfällen über das Privatkonto des Geschäftsführers ist unbestritten. Dass dies den Grund hatte, der Firma Liquidität zu verschaffen, ist nicht nachvollziehbar.

Auch die getätigten Selbstanzeigen sind ein klarer Beweis für die Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung, was auch von der Bf so gesehen wird. (Die Selbstanzeigen würden zwar zeigen, dass es Mängel in der laufenden Buchhaltung gegeben habe, zeigten aber auch, dass der Stb diese Mängel behoben habe ...).

Die falsche Berechnung der NoVA steht fest. Die Berufungen haben zwar die Nachzahlungen verringert, aber es verbleiben immer noch beträchtliche Nachzahlungen. Dass die Falschberechnungen nicht dem Zwecke der Steuerhinterziehung dienten, ist nachvollziehbar.

Auch die mehrfach falsche Anwendung der Differenzbesteuerung ist unstrittig.

Dass Schwarzverkäufe durch die Freischaltung der Kfz in der Genehmigungsdatenbank unmöglich wären, ist nur zum Teil richtig, denn die Freischaltung ist i.w. nur bei importierten bzw. exportierten Kfz notwendig.

Zur diskutierten Gewinnmarge am Beispiel des Geschäftsfalles F. ist festzuhalten, dass diese vom BFG nicht festgestellt werden kann, da beide Parteien von falschen Voraussetzungen ausgehen. Der Ansicht des FA, bei der Nachzahlung von Steuern handle es sich um die Gewinnmarge, ist ebenso wenig zu folgen wie der Ansicht der Bf, es sei bei der Kalkulation – aG der Steuernachzahlung – ein Verlust entstanden. Eine derartige ex post Betrachtung ist nicht zulässig.

Dem FA ist hingegen Recht zu geben, dass das Argument der Bf, Lehrlinge würden zu 100% nicht verrechenbare Leistungen erbringen, den grs wirtschaftlichen Gegebenheiten widerspricht.

Wenn von Seiten der Bf wiederholt auf während der AP und der Schlussbesprechung nicht eingehaltene Vereinbarungen durch den Betriebsprüfer hingewiesen wird, so ist dies einerseits vom BFG nicht überprüfbar und ist andererseits auf die amtswegige Ermittlungspflicht und darauf hinzuweisen, dass eine Schätzung den realen

wirtschaftlichen Gegebenheiten möglichst nahe kommen soll. Dasselbe gilt auch für derartige Vorbringen des FA.

Jedenfalls scheint sich die Höhe des jeweiligen SZ eher an der Höhe der Gesamtnachzahlung zu orientieren; diesfalls ist der Bf Recht zu geben, da die Umsätze tatsächlich nicht derartigen Schwankungen unterlegen sind, die derart unterschiedliche SZ rechtfertigen würden. Vielmehr sind die Buchhaltungsmängel und die Steuernachzahlungen ab 2010 angestiegen, sodass davon auszugehen ist, dass die festgesetzten SZ mit diesen korrelieren.

Beim Geschäftsfall F. hat der Gf. in der Niederschrift im Rahmen der AP am 13.11.2012 angegeben:

„Im Juli und August 2012 wurden 2 gleiche Kfz von zwei verschiedenen Firmen eingekauft (Porsche 911 ...). ... Im Juli wurde das Kfz mit den Endnummern ... an ... F. verkauft 124.500. Der Verkauf dieses Fahrzeuges wurde bisher nicht erfasst. Die Bezahlung durch Hr. F. erfolgte bar idHv 124.500 am 23.07.2012 ... Die Einzahlung erfolgte ... auf das Konto v. Hr. Gf.. ... Der Grund ist das veraltete Buchhaltungsprogramm, dieses wurde im August auf ein neues System ... umgestellt. Der Einkauf dieses Kfz wurde wegen Ausschöpfung des Firmenkontos durch Privatgeld ... finanziert. ... Es wurden bei den Rechnungen die Fahrzeug ID Nummern vertauscht.“

Diese Ausführungen bestätigen, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß war. Der Einkauf und Verkauf erfolgten auf das Privatkonto des Gf.; der Verkauf wurde bis zur Aufdeckung durch die AP nicht erfasst, wobei die nicht verifizierbare Behauptung, dies sei aG der Hektik der AP passiert, als Schutzbehauptung gewertet wird. Warum das veraltete Buchhaltungsprogramm für diverse Fehler verantwortlich sein soll, wurde nicht nachvollziehbar erklärt und wäre es jedenfalls Aufgabe des Gf. gewesen, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung durch funktionierende Buchhaltungsprogramme zu gewährleisten. Dass bei den Rechnungen auch die Fahrzeug ID Nummern vertauscht wurden, ist als zusätzlicher (formeller) Mangel zu werten.

Dass betreffend EK Auto X. vorerst keine Eingangsrechnung vorgelegt werden konnte, blieb ebenso wie die unrichtige Anwendung der Differenzbesteuerung unbestritten. Sowohl die Rechnungskopie als auch die Originalrechnung wurden erst nachträglich vorgelegt.

Dass der Verkauf M. (BMW X5) weder der Umsatzsteuer noch der NoVA unterworfen wurde, blieb unbestritten. Bestritten wurde lediglich, dass es diesbezüglich keine langwierigen Nachforschungen seitens der AP gegeben habe.

### **Rechtliche Beurteilung:**

#### *Schätzungsberechtigung:*

§ 131 Abs 1 BAO lautet:

„(1) Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im

Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessen festzusetzender Frist in das Inland zu bringen. Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist.

Die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabungsverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Bücher, Aufzeichnungen, hiezu gehörige Belege sowie der Geschäftspapiere und der sonstigen Unterlagen im Sinn des § 132 Abs. 1 beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hierbei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.

2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der einzelnen Bareingänge und

Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.

3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.

4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

6. Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbar Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind. Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle, beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen, soll möglich sein.“

Nach § 132 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluss des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluss des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet (Abs 1).

Die Anforderungen an die Bücher und Aufzeichnungen ergeben sich allgemein aus den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und im Besonderen aus den Ordnungsvorschriften der §§ 131 ff BAO. Dazu gehören u.a. Grundsätze wie die

Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitgerechtigkeit, Wahrheit, Klarheit, Belegbarkeit, Sicherheit, Unveränderbarkeit und Prüfbarkeit.

Das Kriterium der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist nicht mit einer bestimmten Buchführungsmethode oder einer bestimmten Organisation, einem bestimmten System oder einer bestimmten Technik des Erfassens und Festhaltens der Geschäftsvorfälle sowie des Vermögens und der gesicherten Wiedergabe des Aufzeichnungsgutes verbunden zu sehen. Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der von den Formvorschriften des § 131 BAO getragenen Prinzipien entsprechenden Grundsätzen erfolgt und die Bücher und Aufzeichnungen des Weiteren derart gestaltet sind, dass sich ein buchführungsmäßig vorgebildeter sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit in diesen zurecht finden kann und sichere Kenntnis über die einzelnen Eintragungen und die ihnen zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle der Vergangenheit sowie eine vollständige und klare Übersicht über die Aktiven und Passiven (über die Lage des Unternehmens), sohin über den Stand des Vermögens, aber auch über die Vermögensänderungen und den Geschäftserfolg gewinnen kann (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 1456).

Die Aufbewahrungspflicht ist der Ablauflogik nach eine Folge der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht und damit Bestandteil der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht überhaupt. Ein Verstoß gegen die Aufbewahrungspflichten ist damit auch ein Verstoß gegen die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, eine Mangelhaftigkeit im Aufbewahrungsbereich führt im Grunde zu einer Verletzung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

Im ggstl Fall sind materielle und formelle Mängel gegeben, die im Sachverhalt dargestellt sind. Die Buchführung war weder richtig noch chronologisch, vollständig oder zeitgerecht. (Geschäftsfälle nicht verbucht, Lücken bei den AR, unrichtige Steuerberechnungen, AR nicht chronologisch, keine laufende Verbuchung der AR etc, Geschäftsfall über Privatkonto abgewickelt etc).

Nach § 163 Abs 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen nach § 163 Abs 2 BAO insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit nicht möglich ist.

Die Bücher und Aufzeichnungen der Bf haben daher nicht die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und können daher nach § 163 BAO nicht der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt werden.

Mit Erkenntnis vom 15. 09.1993, 91/13/0125, hat der VwGH unter Verweis auf weitere Judikate ausgesprochen, dass bereits formelle Fehler der Bücher und Aufzeichnungen, die begründetermaßen zu Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, prinzipiell zur Schätzungsberechtigung führen. Eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedürfe es nicht.

§ 184 BAO lautet:

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

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

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Die Befugnis (und Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (Stoll, BAO-Kommentar, 1912).

Die Schätzungsberechtigung der Behörde ist daher nach § 184 Abs 3 BAO gegeben, da die Buchführung der Bf sowohl zahlreiche formelle Mängel, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen als auch materielle Mängel aufweist.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs 2 BAO hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl VwGH 16.06.1987, 85/14/0125; VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113; VwGH 25.02.2004, 2000/13/0050, 0060, 0061 und VwGH 24.02.2005, 2003/15/0019).

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss ( vgl VwGH 16.05.2002, 98/13/0195).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages ist eine Schätzungsmethode, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere, nicht entdeckte Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Die Beweiswürdigung ist der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und die Erwägungen der Beweiswürdigung den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht widersprechen (vgl zB VwGH 11. 12. 2003, 2000/14/0113, VwGH 21. 10. 2004, 2000/13/0043, 0106, VwGH 24. 02. 2005, 2003/15/0019).

Die Sachverhalte, welche die Abgabenbehörden zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen veranlassten, wurden der Bf im Abgabenverfahren unter Wahrung des Parteienghört wiederholt vor Augen geführt und wurden im Bericht der AP nachvollziehbar dargelegt.

Die zur Schätzung Anlass gebenden Mängel ihrer Bücher hat die Bf zwar relativiert, aber dem Grunde nach nicht bestritten.

Das BFG hat erkannt, dass die dargestellten materiellen und formellen Buchführungsmängel gegeben sind. Das FA hat daher zur Recht einen SZ angesetzt. Eine Schätzung mit Hilfe eines SZ ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dient, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden (vgl VwGH 18.02.1999, 96/15/0050). Diese Schätzungsmethode geht von dem nahe liegenden und im Allgemeinen auch tatsächengerechten Gedanken aus, dass dann, wenn nachgewiesenermaßen einzelne Komponenten des Buchungsstoffes nicht bzw. verkürzt in das Rechenwerk aufgenommen wurden, auch weitere derartige Komponenten nicht verbucht wurden.

#### *Höhe der Schätzung:*

Es liegt im Wesen eines SZ, dass er nicht "berechnet" wird, sondern pauschal dem Umstand Rechnung trägt, dass das Abgabenermittlungsverfahren zur Annahme berechtigt, der Abgabepflichtige habe nicht sämtliche Einnahmen oder ungerechtfertigte Ausgaben erklärt. So gesehen soll mit Hilfe des SZ ein Schätzungsergebnis erreicht werden, das den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommt (vgl. VwGH 25.10.1989, 85/13/0055).

Es kann auch die griffweise Festsetzung von SZ in Betracht kommen, wenn nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Zuschätzung nicht zu gewinnen sind. Diese SZ können sich (beispielsweise) an den Gesamteinnahmen, aber auch an den

Einnahmeverkürzungen orientieren (vgl. VwGH 13.03.1991, 90/13/0232; VwGH 20.12.1994, 93/14/0173; VwGH 18.02.1999, 96/15/0050).

Die Höhe des SZ hat sich an Anhaltspunkten für eine gebotene Schätzung zu orientieren, welche aus dem zu beurteilenden Sachverhalt zu gewinnen sind (VwGH 28.11.2001, 96/13/0210).

Das BFG gelangt in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass die vom FA dem Grunde nach zu Recht angesetzten SZ insgesamt überhöht sind. Wenn auch aus dem vom FA vorgelegten Akteninhalt nicht klar hervorgeht, ob sich die Höhe der Sicherheitszuschläge an den Steuernachzahlungen oder am Umsatz orientieren (laut Bericht der AP werde die jeweilige Höhe des SZ pro Jahr mit dem signifikanten Anstieg an aufgedeckten Mängeln durch einen höheren SZ dargestellt; laut Stellungnahme der AP zur Beschwerde sei die AP beim SZ von einem Prozentsatz des Umsatzes ausgegangen, es sei nach Würdigung der Vorbringen der Bf dann „Einvernehmen“ hergestellt worden, der SZ stehe grs in keinem Zusammenhang mit einer eventuellen Neuberechnung der NoVA), folgt das BFG den schlüssigen Ausführungen der Bf, dass der SZ in erster Linie nach der Höhe der Gesamtnachzahlung (USt und NoVA), welche auch mit dem Anstieg an aufgedeckten Mängeln korreliert, festgesetzt wurde.

Die Gesamtnachzahlung hat sich durch die teilweise Stattgabe in Bezug auf die Berechnung der NoVA für 05/2009, 07/2009, 04/2010, 08/2010, 02/2011, 03/2011, 04/2011, 05/2011, 06/2011, 08/2011, 11/2011, 12/2011, 08/2012, 09/2012, 10/2012, 11/2012 etwas verringert.

Von beiden Parteien wurde mehrfach das konstruktive Verhalten der Bf betont. Diese hat an der Aufklärung des Sachverhalts im Rahmen der AP nach Kräften mitgewirkt und versucht, Buchführungsmängel zu beheben und die Nachvollziehbarkeit des Rechenwerks zu ermöglichen, was nach Ansicht des BFG nicht ausreichend gewürdigt wurde.

Es liegen zwar materielle und formelle Mängel der Buchführung vor, diese sind jedoch eher aus Schlamperei und Unwissenheit und weniger mit der Absicht, Steuern zu hinterziehen, passiert, sodass der Ansatz der Höhe der SZ durch das FA insgesamt ein wenig überhöht scheint.

Es wird darauf hingewiesen, dass allfällige Vereinbarungen zwischen den Parteien (von denen jede Seite behauptet, dass sie letztendlich nicht eingehalten worden seien – das FA sei von in der Schlussbesprechung getroffenen Vereinbarungen abgewichen; die Bf bekämpfe in den Beschwerden die vereinbarte Höhe der SZ) mangels rechtlicher Deckung keinen Einfluss auf die Entscheidung des BFG haben können und daher unbeachtlich sind.

In den Jahren 2007 – 2009 sind im Vergleich zu den Jahren 2010 – 2012 relativ wenige und nicht derart gravierende Mängel aufgetreten, sodass in diesen Jahren eine Senkung des SZ auf EUR 10.000,00 (ca. 1% des durchschnittlichen Umsatzes der Streitjahre) im Schätzungswege angemessen ist.



In den Jahren 2010 – 2012 ist auf Grund der Anzahl und Schwere der Mängel sowie der höheren Nachzahlung ein höherer SZ gerechtfertigt, doch ist im Verhältnis zu den in den Vorjahren nunmehr festgesetzten SZ das Dreifache der SZ der Vorjahre ausreichend. In den Jahren 2010 – 2012 beträgt der SZ daher jeweils EUR 30.000 (ca. 3% des durchschnittlichen Umsatzes der Streitjahre).

Eine weitere Absenkung des nunmehr äußerst moderat festgesetzten SZ kommt aG der festgestellten insgesamt doch zahlreichen Buchführungsmängel nicht in Betracht.

Der SZ (Umsatz- und Gewinnerhöhung) beträgt daher:

2007	10.000,00 lt. BFG
2008	10.000,00 lt. BFG
2009	10.000,00 lt. BFG
2010	30.000,00 lt. BFG
2011	30.000,00 lt. BFG
2012	30.000,00 lt. BFG

*Verdeckte Ausschüttungen dem Grunde nach:*

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen. Nach § 95 Abs 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalerträge der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. § 95 Abs 3 Z 1 EStG 1988 verpflichtet bei inländischen Kapitalerträgen den Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden (vgl VwGH 10.03.1982, 81/13/00072).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH führen SZ aufgrund von Betriebsprüfungen – als Elemente der Gewinnzuschätzung – zu verdeckten Ausschüttungen VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046, VwGH 10.12.1985, 85/14/0080), die kapitalertragsteuerpflichtig sind, sodass im Regelfall eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des Sicherheitszuschlages anzunehmen ist.

Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft, die in ihrem Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, sind nach ständiger Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes regelmäßig als den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen (vgl. z.B. VwGH 21.09.2005, 2002/13/0230 und 2001/13/0261, VwGH 18.09.2003, 99/15/0262, 0263, VwGH 17. 12.2002, 97/14/0026, 19.07.2000, 97/13/0241 und 0242, und VwGH 22.03.2000, 97/13/0173, vgl. auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 27 Tz 11.4. "Schwarzgeschäfte" und "Sicherheitszuschlag").

Das FA kann eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Hinblick auf dem Gesellschafter aus dem Vermögen der Gesellschaft zugewendete Vorteile, die u.a. aus im Wege von SZ festgestellten Mehrgewinnen resultierten, zur Haftung für Kapitalertragsteuer heranziehen.

Die Bf haftet als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft, das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahe stehenden Person zu Lasten der Körperschaft – das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung.

Wenn die Bf ausführt, es habe keine persönliche Bereicherung des Gf. gegeben, so erweist sich dieses Vorbringen als nicht geeignet, das Vorliegen der subjektiven Tatseite in Bezug auf eine verdeckte Ausschüttung auszuschließen. So wurde vorgebracht, bei den Fehlleistungen habe es sich um Überforderung des Geschäftsführers gehandelt; die Fehler seien auf Grund von Überlastung, in der Hektik und z.T. aus Unwissenheit und auch aus Unerfahrenheit der Buchhaltungskraft passiert. Diese Vorbringen lassen nur den Schluss auf das Vorliegen eines Überwachungsverschuldens zu. Gemäß § 22 GmbHG haben die Geschäftsführer dafür zu sorgen, dass ein Rechnungswesen und ein internes Kontrollsystem geführt werden, die den Anforderungen des Unternehmens entsprechen. Es ist Aufgabe des Geschäftsführers, im Rahmen der ihm obliegenden Überwachungspflichten entsprechende Kontrollmechanismen aufzubauen bzw.

Kontrollmaßnahmen zu setzen. Wenn – aus welchen Gründen auch immer – der Gf. selbst oder die Dienstnehmer nicht in der Lage sind, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu garantieren und eine Kontrolle nicht stattfindet, so kann davon ausgegangen werden, dass Fehlleistungen u.a. in der hier vorliegenden Art zumindest duldend in Kauf genommen werden, was dem subjektiven Tatbild entspricht. Da auch das objektive Tatbild der Bereicherung beim Anteilsinhaber schon durch die Mehrgewinne aG der festgesetzten SZ gegeben ist, wurden die verdeckten Ausschüttungen vom FA zu Recht angesetzt. Die (unüberprüfbare) Behauptung der Bf, es sei von verdeckten Ausschüttungen nie die Rede gewesen, vermag an deren Rechtmäßigkeit nichts zu ändern.

Die Kapitalertragsteuer wird von der Bf getragen. Eine Rückzahlungsverpflichtung des Gesellschafters wurde nicht behauptet. Trägt die Körperschaft die Kapitalertragsteuer, ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodass beim Gesellschafter im Rahmen

der Einnahmen aus der Ausschüttung und auch bei der auf der Basis dieser Einnahmen vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer dieser Vorteil einzubeziehen ist. Es wurde daher von der AP zu Recht ein Steuersatz von 33,33% angewendet.

#### *Verdeckte Ausschüttungen der Höhe nach:*

Wenn man davon ausgeht, dass die Sicherheitszuschläge umsatz- und körperschaftsteuerlich nicht erfasst waren, handelt es sich um Mehrerlöse bzw Mehrgewinne, die dem Gesellschafter/Geschäftsführer in voller Höhe zugeflossen sind. Dass die festgestellten Mehrgewinne der Gesellschaft nicht an den Gesellschafter zur Ausschüttung kamen, wäre vom Haftungspflichtigen zu beweisen (vgl VwGH 10.12.1985, 85/14/0080). Wenn die AP zu Recht davon ausgeht, dass die Höhe des SZ dadurch begründet werde, dass auch Geschäftsfälle aufgedeckt wurden, die bisher nicht oder nicht in richtiger Höhe verbucht/erfasst worden seien und schon die Nichtberücksichtigung eines Verkaufsfalles eine hohe Nachforderung nach sich ziehe (beim Geschäftsfall F. war zwar der Einkauf des Porsche Cabrio ordnungsgemäß verbucht und dann als Vorführwagen freigeschaltet worden, nur der Verkauf wurde nicht bzw. erst im Zuge der AP verbucht), so ist davon auszugehen, dass derartige entdeckte Nachforderungen in voller Höhe an den Gesellschafter/Geschäftsführer ausgeschüttet wurden. Ein Gegenbeweis ist nicht erfolgt. Dem Argument der Bf, dass die zugeflossene verdeckte Ausschüttung nur vom Rohertrag der Autoverkäufe (Verkaufserlöse minus Einkaufspreis) berechnet werden könne, ist daher nicht zu folgen.

Die KEST pro Jahr wird daher aG der verdeckten Ausschüttung iHd gesamten SZ pro Jahr festgesetzt.

#### *Zulässigkeit einer Revision:*

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

Die Lösung ggstdl Rechtsfragen steht im Einklang mit der einheitlichen Judikatur des VwGH, sodass insgesamt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

#### *Steuerliche Auswirkungen:*

SZ:

2007: lt. AP 16.000,00; lt. BFG 10.000,00; Differenz – 6.000,00

2008: lt. AP 17.000,00; lt. BFG 10.000,00; Differenz – 7.000,00

2009: lt. AP 7.000,00; lt. BFG 10.000,00; Differenz + 3.000,00

2010: lt. AP 33.000,00; lt. BFG 30.000,00; Differenz – 3.000,00

2011: lt. AP 50.000,00; lt. BFG 30.000,00; Differenz – 20.000,00

2012: lt. AP 50.000,00; lt. BFG 30.000,00; Differenz – 20.000,00

Summe: lt. AP 173.000,00; lt. BFG 120.000,00; Differenz – 53.000,00

Die Beträge werden in geänderter Höhe in den Beschwerdejahren umsatz- und gewinnerhöhend angesetzt.

*NoVA Erhöhung:*

2007 laut Erstbescheid 14.582,35; nach Berufung 14.582,35; Differenz 0  
2008 laut Erstbescheid 13.652,41; nach Berufung 13.652,41; Differenz 0  
2009 laut Erstbescheid 2.546,47; nach Berufung 1.701,89; Differenz – 844,58  
2010 laut Erstbescheid 14.029,01; nach Berufung 13.989,23; Differenz – 39,78  
2011 laut Erstbescheid 50.634,29; nach Berufung 32.292,25; Differenz – 18.342,04  
2012 laut Erstbescheid 66.873,16; nach Berufung 62.245,80; Differenz – 4.627,36  
Summe lt. Erstbescheiden 162.317,69; nach Berufung 138.463,53; Differenz – 23.853,76

Die Beträge werden in geänderter Höhe in den Beschwerdejahren passiviert.

*KEST:*

2007: lt. BFG vA 10.000,00; KEST 3.333,33  
2008: lt. BFG vA 10.000,00; KEST 3.333,33  
2009: lt. BFG vA 10.000,00; KEST 3.333,33  
2010: lt. BFG vA 30.000,00; KEST 10.000,00  
2011: lt. BFG vA 30.000,00; KEST 10.000,00  
2012: lt. BFG vA 30.000,00; KEST 10.000,00

*Änderung der Besteuerungsgrundlagen:*

*Umsatzsteuer 2007:*

Steuerbarer Umsatz (Kz 000)  
Nach AP 770.596,78  
Differenz SZ – 6.000,00  
Nach BFG 764.596,78

20% Normalsteuersatz (Kz 022)  
Nach AP 768.370,91  
Differenz SZ – 6.000,00  
Nach BFG 762.370,91

*Umsatzsteuer 2008:*

Steuerbarer Umsatz (Kz 000)  
Nach AP 865.761,62  
Differenz SZ – 7.000,00  
Nach BFG 858.761,62

20% Normalsteuersatz (Kz 022)  
Nach AP 795.428,09  
Differenz SZ – 7.000,00  
Nach BFG 788.428,09

*Umsatzsteuer 2009:*

Steuerbarer Umsatz (Kz 000)

Nach AP 954.139,77

Differenz SZ + 3.000,00

Nach BFG 957.139,77

20% Normalsteuersatz (Kz 022)

Nach AP 950.524,51

Differenz SZ + 3.000,00

Nach BFG 953.524,51

*Umsatzsteuer 2010:*

Steuerbarer Umsatz (Kz 000)

Nach AP 1,206.149,79

Differenz SZ – 3.000,00

Nach BFG 1,203.149,79

20% Normalsteuersatz (Kz 022)

Nach AP 1,107.703,70

Differenz SZ – 3.000,00

Nach BFG 1,104.703,70

*Umsatzsteuerfestsetzung 12/2012:*

Steuerbarer Umsatz (Kz 000)

Nach AP 698.989,64

Differenz SZ – 20.000,00

Nach BFG 678.989,64

20% Normalsteuersatz (Kz 022)

Nach AP 698.989,64

Differenz SZ – 20.000,00

Nach BFG 678.989,64

*Körperschaftsteuer 2008:*

Bilanzgewinn/Bilanzverlust (Kz 704)

Nach AP – 25.513,07

Differenz SZ – 7.000,00

Nach BFG – 32.513,07

*Körperschaftsteuer 2009:*

Bilanzgewinn/Bilanzverlust (Kz 704)

Nach AP 29.026,39

Differenz SZ + 3.000,00

Differenz NoVA + 844,58

Nach BFG 32.870,97

*Körperschaftsteuer 2010:*

Bilanzgewinn/Bilanzverlust (Kz 704)

Nach AP 57.467,41

Differenz SZ – 3.000,00

Differenz NoVA + 39,78

Nach BFG 54.507,19

***Festsetzung der Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgaben (Beträge in Euro):***

*Die Umsatzsteuer wird für den Zeitraum 12/2012 festgesetzt:*

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen 678.989,64

Gesamtbetrag stpfl Lieferungen, so Leistungen u EV 678.989,64

Davon 20% Normalsteuersatz 678.989,64

Umsatzsteuer 135.797,93

Summe Erwerbssteuer 35.346,72

Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende VSt) – 7.049,92

Vorsteuern ig Erwerb – 35.346,72

**Zahllast 128.748,01**

*Haftungsbescheid für den Zeitraum: 2007*

AG des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 ESTG 1988 an Vorname Gf. wird Kapitalertragsteuer geltend gemacht in der Höhe von **3.333,33** Euro.

*Haftungsbescheid für den Zeitraum: 2008*

AG des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 ESTG 1988 an Vorname Gf. wird Kapitalertragsteuer geltend gemacht in der Höhe von **3.333,33** Euro.

*Haftungsbescheid für den Zeitraum: 2009*

AG des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 ESTG 1988 an Vorname Gf. wird Kapitalertragsteuer geltend gemacht in der Höhe von **3.333,33** Euro.

*Haftungsbescheid für den Zeitraum: 2010*

AG des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 ESTG 1988 an Vorname Gf. wird Kapitalertragsteuer geltend gemacht in der Höhe von **10.000,00** Euro.

*Haftungsbescheid für den Zeitraum: 2011*

AG des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 ESTG 1988 an Vorname Gf. wird Kapitalertragsteuer geltend gemacht in der Höhe von **10.000,00** Euro.

*Haftungsbescheid für den Zeitraum: 2012*

AG des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 ESTG 1988 an Vorname Gf. wird Kapitalertragsteuer geltend gemacht in der Höhe von **10.000,00** Euro.

Wien, am 14. November 2018