



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. RR Erich Radschek, Edith Corrieri und Walter Supper im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufungen des Dr.R, vertreten durch Mag. Heinz Kobleder Stb GmbH, Steuerberatungskanzlei, 2340 Mödling, Enzersdorferstraße 25,

A.1. – A.4.

vom 27. März 2001, 9. November 1999, 13. Juni 2002 und 22. März 2003 sowie

B.5. – B.6.

vom 7. Oktober 2008

gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg,

A. vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs,

1. vom 7. März 2001 betreffend

1.1. Einkommensteuer 1995 und

1.2. Einkommensteuer 1996,

2. vom 9. August 1999 betreffend Umsatzsteuer 1996 (gemäß § 200 BAO vorläufig),

3. vom 16. April 2002 betreffend

3.1. Einkommensteuer 1997-1999 sowie

3.2. Umsatzsteuer 1997-2000 (USt- Festsetzung 1-3/2001 durch B.1.1. außer Kraft);

4. vom 20. Februar 2003 betreffend Einkommensteuer 2000 bzw.

B. vertreten durch Dr. Harald Landl,

5. vom 2. September 2008 betreffend

5.1.1. Umsatzsteuer 2001 und

5.1.2. Einkommensteuer 2001 (beide gemäß § 200 BAO vorläufig),

5.2.1. Umsatzsteuer 2002-2003 und

5.2.2. Einkommensteuer 2002-2003 sowie

6. vom 19. September 2008 betreffend

6.1. Umsatzsteuer 2004 und

6.2. Einkommensteuer 2004,

nach der am 22. März 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung **entschieden**:

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1995-2004 wird Folge gegeben. Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 1995 wird ersatzlos aufgehoben (A.1.1.).

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1996 – 2004 werden durch Nichtveranlagungsbescheide ersetzt (A.1.2, A.3, A.4, B.5.1.2, B.5.2.2 und B.6.2).

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 (A.2) sowie Umsatzsteuer 2001 (B.5.1.1) werden endgültig erklärt und damit abgeändert.

Im Übrigen werden die Berufungen als unbegründet abgewiesen: Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 – 2000 und 2002 – 2004 (A.3.2, B.5.2.1 und B.6.1) bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist,

- ob die betriebliche Tätigkeit des Berufungswerbers (Bw) ‚im Standort Kärnten‘ (laut BP-Bericht; tatsächlich eine von der Kärntner Hausbank des Bw kreditfinanzierte „Verwertung von PKW“, in der Hauptsache KFZ- Leasing an Kunden im Raum Kärnten, Steiermark und Wien, Ort der Geschäftsleitung in Wien) nunmehr eine ertragsteuerliche Einkunftsquelle bildet (vor dem Streitzeitraum war sie rechtskräftig als ertragsteuerliche Liebhaberei eingestuft) und ob die dort erzielten Ergebnisse steuerlich zu erfassen bzw. die Vorjahresverluste abzugsfähig sind;
- ob hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahres 1995 im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits Bemessungsverjährung eingetreten war;
- ob die Erfassung der Umsätze aus dem Betrieb ‚in Kärnten‘ und die Schätzung der Umsätze in einem am Standort Wien geführten, laut Finanzamt unabhängigen zweiten „neuen“ Betrieb (mit Eigenkapital finanzierter KFZ- Handel und 1 Geschäftsfall KFZ- Leasing) der Jahre 1995 bis 2004 zu Recht bzw. in zutreffender Höhe erfolgte; und schließlich
- die Höhe der Umsätze und der Gewinne aus Gewerbebetrieb sowie die Erfassung dieser Gewinne zur Einkommensteuer in den Jahren 1996 – 2004.

Den angefochtenen Bescheiden für die Steuerjahre 1997 bis 2004 lagen folgende Feststellungen der Außenprüfung für die Jahre 1997 bis 2000 und 1-3/2001 – bzw. die daran orientierten Annahmen des Finanzamtes in seinen Bescheiden für 2001 bis 2004 – zu Grunde (Prüferbericht vom 16. April 2002, AB-Nr. Bp 104037/01 und Niederschrift über das Ergebnis der USO- Prüfung für 02/1999-01/2000 vom 8. Juni 2000, AB-Nr. Bp 204023/00):

Der Bw führte im geprüften Zeitraum laut Bericht der Außenprüferin zwei von einander unabhängig zu betrachtende Betriebe KFZ- Handel und KFZ- Leasing in der Rechtsform *Einzelunternehmen*, von denen der eine, der nach Meinung der BP seinen Sitz in Kärnten hatte (Kfz- Leasing; *tatsächlich wurde der Betrieb von Wien aus geführt, siehe die einleitende Anm. des UFS*) in einem früher abgeschlossenen Rechtsgang (*Anm. UFS: BE der FLDWNB, Senat V, GZ 16- vom 26. November 1997 betreffen USt 1988 – 1992; mit dieser Entscheidung hatte der Senat V die Zurechnung der KFZ- Leasinggeschäfte des Bw an diesen – wie von ihm beantragt – bejaht, das Vorliegen einer bloßen Mittlerstellung zwischen Kunden und Finanzierungsinstitut hingegen verneint; Näheres siehe dort*) rechtskräftig als unternehmerische Betätigung und somit (*Anm. UFS: auch nach Auffassung des damaligen Berufungswerbers, der die Berufung gegen Nichtveranlagung zur Einkommensteuer 1988 - 1992 in der mündlichen Berufungsverhandlung zurückgenommen hatte*) bloß ertragsteuerlich als Liebhaberei beurteilt worden war. Der andere – nach Auffassung des Bw jedoch nicht getrennt zu betrachtende – Betrieb wird (nach übereinstimmender Auffassung von Bw und Finanzamt) im Standort Wien geführt und der Gewinn hieraus gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt.

Am 11. Juli 2001, unmittelbar vor Prüfungsbeginn, erstattete der steuerliche Vertreter namens seines Mandanten (Bw) eine niederschriftlich festgehaltene „Selbstanzeige betreffend Einkommensteuer ab 1996“ folgenden Inhalts:

„Bisher wurde der KFZ- Handel und die KFZ- Vermietung in Anlehnung an die Entscheidung des Finanzamtes als Liebhaberei behandelt. Es wird die Meinung vertreten, dass ein einheitlicher Betrieb vorliegt und die Leasinggeschäfte (Kärnten) und die Verkäufe (Wien) zusammen zu sehen sind (vom Finanzamt wurde wie o. a. Leasing – Kärnten zur Liebhaberei gemacht), daher wurden bisher keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt.“

Die Prüferin traf für 1997 – 1999 und nach Ausdehnung des Prüfungsauftrages auf den Zeitraum 2000 (die USO- Prüfung für 1999 erstreckte sich nur auf die Zeiträume bis 01/2000) auch für dieses Jahr sowie für den Umsatzsteuer- Voranmeldungszeitraum 1-3/2001 folgende Feststellungen:

1. 1997-1999

Die 1997- 2001 im eigenen Unternehmen händisch und 1997-1999 automationsunterstützt beim Steuerberater geführten Aufzeichnungen wiesen materielle Mängel auf und seien nicht ordnungsgemäß im Sinne von § 131 BAO (Tz 13b), sodass die Besteuerungsgrundlagen für die (*ergänze:* Umsatzsteuer und) Einkommensteuer für 1997 – 1999 gemäß § 184 BAO hätten geschätzt werden müssen (Tz 29).

Steuerliche Feststellungen (alle Beträge in ATS)

Tz 13 Umsatzzurechnung (Verweis auf Tz 21)

Tz 13a Umsätze „Kärnten“ (zuvor rechtskräftig als ertragsteuerliche Liebhaberei qualifiziert)

Es seien die Bankauszüge der X-Bank (X) „L“ und teilweise auch jene der Filialen, die Kreditsubkonten geführt hätten, unvollständig vorgelegt worden. Am 24.11.1997 seien die bei den anderen X-Banken geführten Kredit- Subkonten von der X L zu einem geringeren Kreditbetrag übernommen worden.

Eine Umsatz- oder Einnahmenauflistung habe der Bw nicht zur Verfügung gestellt.

Die Zurechnung dieser Umsätze an den Bw werde von ihm bekämpft, weshalb sie in den Voranmeldungen und Jahreserklärungen bisher nicht enthalten seien.

Im Zuge der BP sei festgestellt worden, dass der Bw noch im Jahr 1997 eine Scheckabhebung in Höhe von ATS 80.000,00 getätigt und bis Oktober 1997 noch Kredite für den Ankauf von Leasingfahrzeugen aufgenommen habe. Ein totaler „Zugriffsausschluss“ des Kontoinhabers (= des Bw) auf seine Konten (wie in der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 1995 und 1996 ausgeführt, ab 1995/1996) habe somit keine Bestätigung gefunden. Ab 1997 habe die X L, offenbar um dem Bw entgegenzukommen, weder Zinsen noch Spesen angelastet.

Der Bw bzw. sein steuerlicher Vertreter sei auf die alternative Betrachtung: Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit (im Betrieb Kärnten) führt zur Vorsteuer- Korrektur gemäß § 12 Abs 10 UStG, aufmerksam gemacht worden.

Tz 21a („Kärnten“)

Es würden die auf den Kärntner Kreditkonten gutgeschriebenen Brutto- Beträge, welche aus Leasing- und Verkaufsgeschäften stammten, erhöht um Rechtsanwaltskosten in genauer Höhe und um einen bisher verminderten Erlös in griffweise geschätzter Höhe, als Ausgangspunkt für die Umsatzermittlung im Betrieb „Kärnten“ herangezogen.

Während für 1997 Gutschriften auf dem Konto bei der X F in Ermangelung der Kontoauszüge mit einem geschätzten Wert auf Basis der Feststellungen für 1998 angesetzt würden und im

übrigen kein weiterer Sicherheitszuschlag zur Anwendung komme, erfolge für 1998 wegen fehlender Auszüge der Monate Jänner bis März 1998 eine Zuschätzung in Höhe eines Drittels der in diesem Zeitraum auf Grund von Bankbelegen erfassten Gutschriften. Für 1999 gründet sich der von der BP angenommene Gesamtumsatz „Kärnten“ auf die Ermittlungen im Zuge der Umsatzsteuer- Sonderprüfung (USO) 2000.

1997, 1998 und 1999: Auflistung der Gutschriften auf den Konten des Bw bei der Hauptbank X „L“ sowie bei den vier Filialen (jeweils in Monatssumme angeführt) aus Eingängen an Leasingraten (für Zeiträume der USO- Prüfung wurden die von der Bank umgebuchten USt-Beträge auf den jeweiligen Nettoumsatz hochgerechnet) zuzüglich RA-Kosten + bisher verminderter Erlös sowie (1998) Zuschätzung wegen fehlender Auszüge für Jänner bis März 1998; daraus ermittelte Nettoumsätze insgesamt:

1997	17.093.616,58
1998	9.052.321,81
1999	2.566.747,78

Tz 13b) Umsätze „neuer Betrieb“, von „Kärnten“ unabhängig betrachtet

Die vorgelegten Listen, welche die Grundlage für die Umsatzsteuererklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen gebildet hätten, seien unvollständig gewesen: So hätten die händisch geführten Listen teilweise mehr Verkäufe ausgewiesen, teilweise seien bei den NOVA- Voranmeldungen mehr Verkäufe deklariert gewesen als in den entsprechenden Umsatzsteuerunterlagen.

Es seien bis auf wenige Eingangsrechnungen (deren Vorsteuern die BP berücksichtige) fast ausschließlich Eigenbelege hinsichtlich der Verkäufe vorgelegt worden. Der Bw habe im Zuge der BP weder Kauf- noch Leasingverträge noch auch Ausgangsfakturen (etwa in Kopie) beigebracht.

Die Bankauszüge von anderen Kreditinstituten seien nur lückenhaft vorgelegt worden.

Tz 21b (97-99): Nettoumsätze nach den Aufzeichnungen des Bw:

1997	2.803.675,81
1998	6.834.587,05
1999	11.117.419,63

Tz 21c (97+98): Für abgemeldete Kfz, bei denen der Zusammenhang mit Erlösen/Differenzbesteuerung nicht aufgeklärt werden konnte, sei die entsprechende Versteuerung vorgenommen worden (jeweils unter Angabe der Fahrzeugtype):

1997 (4 Fahrzeuge): 205.000,00; **1998** (4 Fahrzeuge): 180.000,00.

Tz 21d (98+99): Die Prüferin nahm für Verkäufe, bei denen kein Erlös festgestellt werden konnte, eine Zurechnung mit dem durchschnittlichen Rohaufschlag des betreffenden Jahres vor:

1998 (Einkauf laut MIAS): 221.220,87; **1999** (laut Fax vom 12.9.2000): 289.000,00.

Tz 21e: Die aus den Feststellungen laut Arbeitsbogen betreffend den „neuen (als gewinnträchtig eingestuft) Betrieb“ ermittelten Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen *Liefer- und Leistungsentgelte* 1997 - 1999 wurden auf Grund von materiellen Aufzeichnungsmängeln um einen Sicherheitszuschlag von jeweils rund 10% und laut **Tz 21f** um den Eigenverbrauch (**1997** und **1998** auf Basis des Wertes **1999**, dieser nach USO für 1999/2000) erhöht.

Tz 21g fasste die Zurechnungsergebnisse laut Tz 21a und 21b-f zusammen:

Text	1997	1998	1999
Umsätze „Kärnten“, Tz 21a	17.093.616,58	9.052.321,81	2.566.747,78
Umsätze „neuer Betrieb“, Tz 21e	3.309.675,81	7.959.807,92	12.512.419,63
Vereinnahmte Entgelte	20.403.292,39	17.012.129,73	15.079.167,41
Eigenverbrauch, Tz 21f	48.000,00	48.000,00	48.972,74
Umsätze zu 20%	20.451.292,39	17.060.129,73	15.128.140,15

Tz 22: Entsprechend der Umsatzerhöhung laut Tz 21d für 1998, die einen Kfz- Einkauf in Deutschland betraf, wurde die Summe der Vorsteuern aus innergemeinschaftlichen Erwerben für dieses Jahr spiegelbildlich um den (bisher nicht erfassten) Einkaufswert erhöht:

1998: ig. Erwerbe (lt. Erklärung: 4.374.179,15) erhöht um 195.770,68 = 4.569.949,83.

An Vorsteuern (ohne innergemeinschaftliche Erwerbe) wurden laut **Tz 23** nur die anhand von Belegen nachgewiesenen zum Abzug zugelassen:

1997	1998	1999
25.486,87	28.959,47	21.438,28

Die Normverbrauchsabgabe (NOVA) betreffend 1997-1999 wurde von der Prüferin wie folgt neu ermittelt und festgesetzt (für 1999 unter Verweis auf die Niederschrift vom 8. Juni 2000):

NORMVERBRAUCHSABGABE

Tz. 27 Neufestsetzung der NOVA durch die BP

- a) Die NOVA-Bemessungsgrundlage wird von der BP - wie nachstehend angeführt - errechnet:
Die im Jahr 2000 (im Zuge der USO- und NOVA-Voranmeldungsprüfung) festgestellten NOVA-Abänderungen 1999 werden nicht erneut dargestellt, auf die Niederschrift vom 8.6.2000 wird verwiesen

	1997	1998	1999
Umsätze lt. Tz. 21b	2.803.675,81	6.834.587,05	11.117.419,63
abzüglich Leasingeinn.	-19.000,00	-57.000,00	-57.000,00
abzüglich "Wiederverkäufer"		-1.486.666,66	-1.015.948,01
abzügl. USt-Basis Differenzbesteuerung		-24.000,38	-119.471,62
zuzüglich NOVA-Basis Diff.Besteuerung		140.000,00	864.533,33
zuzüglich Umsatzerh. lt. Tz 21 d)		221.220,87	289.000,00
abzüglich NOVA - Verkauf	-240.102,00	-547.411,00	-857.617,00
abzüglich NOVA - Umsatzerhöhung		-14.472,00	-18.907,00
NOVA-BASIS Lieferungen	2.544.573,81	5.066.257,88	10.202.009,33
NOVA-BASIS Vermietungen	395.115,00		
NOVA-BASIS f. Eigenverbr.			561.023,00

- b) Bei Überprüfung der NOVA-Voranmeldungen wurden teilweise große Differenzen festgestellt (Voranmeldungen wurden mit negativem Vorzeichen als "Gutschrift" anstatt mit positivem Vorzeichen als Belastung gemeldet).

	1997	1998
Differenz März	236,00	109.760,00
Differenz Mai		19.753,00
Differenz Juli	4.630,00	216,00
Differenz September	135.870,00	
Differenz Oktober		32.749,00
festgestellte Differenzen	140.736,00	162.478,00

- c) Die NOVA aus weiteren Verkäufen (siehe Tz. 21 d) ist wie folgt zu berücksichtigen:

	1998	1999
NOVA weitere Verkäufe	14.472,00	18.907,00

- d) Bezüglich der in den Jahren 1998 und 1999 geltend gemachten Minderungen der NOVA (Vergütungen ...) wurde infolge Nichterbringung der geforderten Nachweise (ursprünglicher Leasingvertrag, Mahnungen, Konkursedikte, Urteile usw.) aus denen ein Entfall einer (noch nachzuweisenden) offenen Leasingforderung hervorgeht, die Minderung der NOVA nicht anerkannt.

	1998	1999
März		12.500,00
Mai	12.000,00	
Juni		484.169,00
Juli	114.800,00	
Oktober	23.333,00	
Dezember	35.818,00	
n.a. NOVA-Minderungen	185.951,00	496.669,00

- e) Die NOVA lt. BP wird - wie nachstehend angeführt - ermittelt:

	1997	1998	1999
NOVA lt. Voranmeldungen	162.584,00	210.182,00	821.372,00
+ Differenz lt. Pkt b)	140.736,00	162.478,00	0,00
+ Erhöhung lt. Pkt c)		14.472,00	18.907,00
+ n.a. Minderungen Pkt d)		185.951,00	496.669,00
NOVA lt. BP	303.320,00	573.083,00	1.336.948,00

Einkommensteuer 1997-1999

Hinsichtlich der bisherigen „Nichterfassung“ zur Einkommensteuer verwies der Bericht auf die Selbstanzeige vom 11. Juli 2001. Die Prüferin ermittelte den Gewinn aus Gewerbebetrieb ohne Berücksichtigung der Betriebsergebnisse „Kärnten“ (Liebhaberei) im Schätzungsweg:

„GEWINNERMITTLUNG

Tz 29 Schätzung gem. § 184 BAO

Ausgehend von den vorgelegten Unterlagen werden die Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer der Jahre 1997 bis 1999 im Schätzungswege ermittelt.

SCHÄTZUNG nach der NETTO-METHODE:	1997	1998	1999
Umsätze "neuer Betrieb" lt. Tz. 21 e)	3.309.675,81	7.959.807,92	12.512.419,63
DETAIL:			
Verkaufserlöse	2.784.675,81	6.753.586,67	10.940.948,01
Erlöse aus Differenzbesteuerung (Gewinnspanne)		24.000,38	119.471,62
Leasingerlöse	19.000,00	57.000,00	57.000,00
zusätzl. Differenzbest. (Gewinnspanne)	205.000,00	180.000,00	-
fehlende Erlöse		221.220,87	289.000,00
Sicherheitszuschlag	301.000,00	724.000,00	1.106.000,00
Umsätze "Wien" (Vergleich s.o.)	3.309.675,81	7.959.807,92	12.512.419,63
Eigenverbrauch	48.000,00	48.000,00	48.972,74
SUMME der Einnahmen	3.357.675,81	8.007.807,92	12.561.392,37
 HW-Einkauf lt. Buchhaltung	569.719,33	4.956.052,23	11.806.047,15
abzüglich Differenzbesteuerungseinkauf		-126.639,54	-752.801,71
ZUSÄTZLICHER HW-Einkauf (geschätzt):	1.666.529,70	1.846.477,88	1.005.454,55
MB E 280 Lim. DM 63500 (Beleg)	446.756,13		
Autokauf von Fa. ÖZTÜRK (MIAS)		195.770,68	
Reisespesen BRD 1/11/26 Tagsätze	486,00	5.346,00	12.636,00
Kfz-Aufwand betrieblich geschätzt	5.000,00	10.000,00	40.000,00
belegte Betriebsausgaben	15.298,10	8.535,74	66.307,87
AfA lt. Anlageverzeichnis	24.695,00	49.390,00	49.390,00
IFB Leasingfahrzeug Range Rover	47.413,00		
 Ergebnis	581.778,55	1.062.874,93	334.358,51
Gewinn (gerundet)	581.779,00	1.062.875,00	334.359,00

Die Einkommensteuer wurde ausgehend davon unter Ansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus nichtselbständiger Arbeit (laut Lohnzettel) ermittelt.

2. 2000 und 1-3/2001

Laut **Tz 16** zeitigte die Prüfung für 2000 und „1-4/2001“ (richtig: 1-3/2001) hinsichtlich USt und NOVA folgende, rechnerisch dargestellte Ergebnisse (unter Tz 16e Verweis auf USO-Niederschrift vom 8.6.2000):

„Tz. 16 Überprüfung der UVA´s und NOVA-Voranmeldungen für 1/2000 bis 4/2001

- a) Die auf den Kärntner Kreditkonten gutgeschriebenen Beträge, die aus den Leasing- bzw. Verkaufsgeschäften stammen, werden als Bemessungsgrundlage für den Umsatz angesetzt. Für das 1. Quartal 2001 werden diese Umsätze mit 25 % der Umsätze 2000 geschätzt, da keine Konten oder Aufzeichnungen vorgelegt wurden.

Umsatz 2000 lt Bank-Subkonto:	510.838,45
Gutschriften, von denen keine USt gerechnet wurde:	
22.000,00	ergibt netto 18.333,33
839.448,69	ergibt netto 699.540,58
405.695,77	ergibt netto 338.090,64
53.110,70	ergibt netto 44.258,82
geschätzt: 649.128,08 33 % RA-Kosten, bisher gekürzter Erlös	540.940,07
Umsatz 2000 aus Kärntner Leasing-u. Verkaufsgesch. lt BP	<u>2.151.991,99</u>
Umsatz 1. Quartal 2001 geschätzt (Kärnten) lt BP	<u>537.998,00</u>

- b) Aufgrund der vorgelegten (händischen) Aufzeichnungen sind die nachstehenden Beträge der Umsatzsteuer bzw. der NOVA zu unterziehen:

	BemGrdlage	USt	Vorsteuer	NOVA
1/2000	727.499,95	145.499,99		30.802,00
2/2000	1.023.750,00	204.750,00		70.606,00
3/2000	450.000,00	90.000,00		29.439,00
4/2000	1.082.500,00	216.500,00		70.818,00
5/2000	949.166,65	189.833,33		62.096,00
6/2000	641.000,00	128.200,00		45.741,00
7/2000	788.784,95	157.756,99		59.418,00
8/2000	706.000,00	141.000,00		59.281,00
9/2000	580.000,00	116.000,00		37.780,00
10/2000	1.272.987,75	254.597,55		87.650,00
11/2000	498.902,50	99.780,50		17.483,00
12/2000	502.033,35	100.406,67		60.880,00
Summe	9.221.625,15	1.844.325,03	69.482,59	651.773,00
	BemGrdlage	USt	Vorsteuer	NOVA
1/2001	321.916,65	64.383,33		unverändert
2/2001	225.250,00	45.050,00		unverändert
3/2001	285.083,33	57.016,67		51.614,00
4/2001	unverändert			unverändert
Summe	832.249,98	166.450,00	1.971,76	51.614,00

- c) Hinsichtlich der Einkäufe, zu denen kein Verkaufserlös gefunden wurde, erfolgt eine Umsatzerfassung unter Anwendung des im Jahr 2000 festgestellten Rohaufschlags von rd. 10 %.

Einkäufe Feser	1.218.165,79
Einkäufe Bayerlein	417.814,07
Einkaufswert	1.636.079,85
+ Durchschnittl. Aufschlag	163.607,99
Fehlender Umsatz	<u>1.799.687,84</u>

Die NOVA wird aufgrund des geschätzten Verkaufserlöses mit S 115.784,- errechnet.

- d) Da wie unter Tz. 13 b ausgeführt wurde, materielle Mängel aufgedeckt wurden, wird hinsichtlich der Umsätze aus dem neuen Betrieb ein Sicherheitszuschlag berücksichtigt.

	2000	1. Quartal 2001
Umsatz "neuer Betrieb" lt. Pkt b)	9.221.625,15	832.249,98
fehlende Verkäufe lt. Pkt c)	1.799.687,84	
Zwischensumme	11.021.312,99	832.249,98
+ Sicherheitszuschlag	1.102.000,00	88.000,00
Umsatz neuer Betrieb lt. BP	12.123.312,99	915.249,98

- e) Der Eigenverbrauch wird unter Berücksichtigung der im Jahr 2000 durchgeführten USO-Prüfung wie folgt errechnet (auf die Niederschrift vom 8.8.2000 wird verwiesen):

	2000	1. Quartal 2001
EV lt Aufzeichnungen	4.000,00	
EV lt USO-Prüfung (bis 4/00)	21.239,00	
EV geschätzt	28.000,00	12.000,00
EV lt. BP	53.239,00	12.000,00

- f) Die Umsätze werden unter Berücksichtigung der o.a. Punkte wie folgt festgesetzt:

	2000	1. Quartal 2001
Umsätze "Kämaan" lt. Pkt.a)	2.151.991,99	537.998,00
Umsätze "neuer Betrieb" lt. Pkt. d)	12.123.312,99	915.249,98
Vereinnahmte Entgelte	14.275.304,98	1.453.247,98
Eigenverbrauch lt Pkt. e)	53.239,00	12.000,00
20 %ige Umsätze	14.328.543,98	1.465.247,98

- g) NOVA

Die NOVA-Bemessungsgrundlage wird von der BP - wie nachstehend angeführt - errechnet:

	2000	März 2001
Umsätze lt. Pkt. b)	9.221.625,15	285.083,33
abzüglich Leasingeinn.	-81.200,00	-14.250,00
abzüglich Wiederverk.	-915.481,60	
zuzüglich Umsatzerh. lt. Pkt. c)	1.799.687,84	
abzüglich NOVA - Verkauf	-559.104,00	-26.839,00
abzüglich NOVA - lt. Pkt. c)	-115.784,00	
NOVA-BASIS Lieferungen	9.349.773,39	243.994,33
NOVA-BASIS Vermietungen	878.285,85	225.225,00
NOVA-BASIS f. Eigenverbr.	220.000,00	

- h) Die NOVA wird wie folgt ermittelt:

	2000	März 2001
NOVA lt. Pkt. b)	851.773,00	51.614,00
Erhöhung lt. Pkt. c)	115.784,00	
NOVA lt. BP	767.557,00	51.614,00

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ am 16. April 2002 endgültige Umsatzsteuerbescheide für 1997, 1998, 1999 und 2000 sowie Einkommensteuerbescheide für 1997, 1998 und 1999. Weiters erließ es einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-3/2001, mit welchem es die Prüferfeststellungen laut Bericht über die USO- Prüfung übernahm.

Am 20. Februar 2003 erließ das Finanzamt einen Bescheid über Einkommensteuer für das Jahr 2000, welchen es mit Schreiben vom 21. Februar 2003 gesondert begründete. Im Bescheid sind – neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgehend vom Ergebnis der USO- Prüfung für 2000 (Tz 16b, d und e: ATS 12.176.551,99) nach Abzug von Betriebsausgaben in nachfolgend dargestellter Höhe mit dem abgerundeten Netto- Gewinnbetrag angesetzt:

HW- Einkauf laut Buchhaltung (auch für fehlende Erlöse)	-7.956.434,51
Zusätzlicher Wareneinkauf für Sicherheitszuschlag	-1.001.818,18
Reisespesen BRD (wie Vorjahr)	-12.636,00
Kfz- Aufwand betrieblich, geschätzt (wie Vorjahr)	-40.000,00
Belegte Betriebsausgaben	-95.321,09
AfA laut Anlageverzeichnis (wie Vorjahr)	-49.390,00
Betriebsausgaben	-9.155.599,78
Einnahmen	12.176.551,99
Gewinn	3.020.952,21

Das Finanzamt begründete seine (teilweise) Schätzung des Betriebsergebnisses 2000 mit der Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung.

In der gegen die Abgabenbescheide vom 16. April 2002 binnen erstreckter Rechtsmittelfrist eingebrachten Berufung vom 13. Juni 2002 (einlangend) ist zu lesen:

a) Umsatzsteuer

„Von der BP wurden dem Bw für die Jahre 1997 -2000 auch die Umsätze aus dem Leasinggeschäft der X L (im Folgenden kurz „L Umsätze“) hinzugerechnet. In mehreren Stellungnahmen gegenüber dem Finanzamt wurde bereits dargestellt, dass der Bw nicht das steuerliche Zurechnungssubjekt hinsichtlich der Umsatzsteuerschuld betreffend die verleaste Kraftfahrzeuge ist, sondern vielmehr die X-Bank L (im Folgenden kurz „Bank“ bezeichnet).

Daher wäre die Umsatzsteuer nicht vom Bw, sondern von der Bank zu entrichten.

Sodann wiederholte der Bw früher erstattetes Vorbringen:

„Beschreibung des Unternehmens und Vorgeschichte

Der Bw hat in der Rechtsform eines nicht protokollierten Einzelunternehmens seit dem Jahr 1988 die Vermietung und Verwertung von Kraftfahrzeugen und anderen Leasinggegenständen (insbesondere EDV-Anlagen und Büromaschinen) betrieben.

Die Leasingnehmer wurden anfänglich von ihm ausgesucht und mit diesen auch die entsprechenden Verträge abgeschlossen. Die Finanzierung der angeschafften Wirtschaftsgüter erfolgte immer über die Bank.

Infolge Zahlungsrückständen, Zahlungsunfähigkeiten, Konkursen und betrügerischen Handlungen sowie nicht durch Versicherungen gedeckte Diebstähle (wegen Nichtbezahlung von Prämien) von vielen Leasingnehmern wurden wesentliche Verluste erwirtschaftet, so dass das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Feber 1995 von Liebhaberei ausging und vom Bw mittels Bescheid den Betrag von rund 13 Mio. S an bereits bezahlten Umsatzsteuerguthaben rückforderte.

Erst in einem Verfahren vor der FLD (Zl.-) wurden diese Bescheide dann am 26.11.1997 wieder aufgehoben.

Die Forderung des Finanzamtes hat jedoch bei der Bank im Jahr 1995 zu einer Reaktion insofern geführt, dass sie sozusagen das „Ruder an sich gerissen hat“ und in weitere Folge den Bw von jeglicher Einflussnahme auf die Verwertung der Leasingobjekte ausgeschlossen hat.

Es ist daher davon auszugehen, dass spätestens ab 1996 die faktische Geschäftsführung des Unternehmens nicht mehr vom Bw, sondern von der Bank ausgeübt wird.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise, umsatzsteuerrechtliche Zuordnung des Unternehmens:

Angelpunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist § 21 BAO. Diese Bestimmung lautet:

Abs 1: „Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Abs 2: „Vom Abs 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt“,

Gemäß § 21 Abs 2 BAO gehen „entgegenstehende Grundsätze“ der Abgabengesetze der Generalklausel des § 21 Abs 1 BAO vor.

§ 24 Abs 1 Z d BAO lautet: „Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet...“.

Die Zurechnung im steuerrechtlichen Sinn bestimmt, wer Steueransprüche zu erfüllen hat, die aus der Herrschaft über einzelne Wirtschaftsgüter hergeleitet werden.

Ausgangspunkt ist die Erkenntnis, dass die Ausübung von Herrschaftsgewalt über ein Wirtschaftsgut in der Weise, dass dadurch ein Naheverhältnis zum betreffenden Wirtschaftsgut sichtbar wird, dessen Rechtsgrundlage und Begleiterscheinung auf normativer Ebene üblicherweise das bürgerlich-rechtliche Eigentum ist, steuerrechtlich eine solche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und damit Besteuerungswürdigkeit indiziert, dass im Hinblick auf die Grundsätze der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit sowie der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine Erfassung des Wirtschaftsgutes bei jenem geboten ist, der faktisch die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Sachherrschaft „gleich einem Eigentümer“ ist dann gegeben, wenn „mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten“ und „Jeden anderen davon auszuschließen“ zu den *Vergütungsmöglichkeiten* (sic) des die Sache Beherrschenden zählen und dieser gleichzeitig die mit dem Wirtschaftsgut verbundenen wirtschaftlichen Risiken und Lasten zu tragen hat.

Wenn auch im Schrifttum die Meinung vertreten wird, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf die Umsatzsteuer als Verkehrssteuer nicht so ohne weiteres angewandt werden kann, so gilt im Umsatzsteuerrecht aber der Grundsatz, dass eine Leistung umsatzsteuerlich demjenigen zuzurechnen ist, der im Wirtschaftsleben und außen hin (Dritten gegenüber) selbständig in Erscheinung tritt.

Wer allerdings lediglich vorgibt, in fremdem Namen zu handeln (d.h. unter fremdem Namen antritt, seine Vertretungsmacht überschreitet etc), in Wahrheit aber für eigene Rechnung wirtschaftet, muss sich die Leistung zurechnen lassen. (vgl. *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz 1994, 156).

Beweise für die wirtschaftliche Zurechnung bei der Bank

Die Tatsache der wirtschaftlichen Zurechnung bei der Bank kann mit folgenden Beweisen belegt werden:

Die Bank führt die Geschäfte seit 1996 ohne irgendein Zutun des Bw. Sie

- führt das Mahnwesen,
- nimmt sämtliche Zahlungseingänge aus Leasingraten und Kfz-Verkäufen entgegen,
- führt bei Nichtzahlung von Leasingraten Kfz-Einzüge durch, in dem sie selbst Personen mit dem Einzug beauftragt,
- verfügt über die Typenscheine,
- führt auf eigenes wirtschaftliches Risiko Prozesse gegen Leasingnehmer, indem sie die Bezahlung der Rechtsanwalts honorare und Prozesskosten übernimmt,

- verkauft auf eigene Initiative Kfz und legt selbständig den Verkaufspreis und den Verkaufszeitpunkt fest,
- entscheidet selbständig über vorzeitige Vertragsauflösungen bzw. Vertragsverlängerungen,
- stellt selber die Verkaufsrechnungen (auf Namen des Bw) aus und
- verfügt über eine Generalforderungszession.

All dies sind Handlungen, die über übliche Bankgeschäfte weit hinausgehen.

Beweise: Zeugeneinvernahmen von Zeuge1 und Zeuge2; Einvernahme des Bw.

Die Bank hat in einem Schreiben an alle Leasingnehmer ausdrücklich auf dem Umstand hingewiesen, dass der Leasingnehmer nur mehr mit der Bank hinsichtlich des Leasingvertrags (Verkauf etc.) verhandeln darf. Sie selber bringt zum Ausdruck, dass das (zivilrechtliche) Eigentum bei der Bank liegt!

Zu dem Umstand, dass die Bank selbständig die Preisverhandlungen führt, wird als Zeuge angegeben: Mag.GW (Adresse angegeben). Er kann bezeugen, dass ihm die Bank gesagt hat, er könne mit dem Bw nicht mehr verhandeln, sondern müsse mit der Bank über den Preis verhandeln. Er hat der Bank ein Angebot über 100.000,--ÖS gemacht, diese hat dann an eine andere Person um 70.000,00 öS verkauft.

Bei Kfz-Anschaffungen wurden die Kfz-Lieferanten immer direkt von der Bank bezahlt.

Aus all diesen Umständen geht klar hervor, dass nicht mehr der Bw derjenige ist, der nach außen hin in Erscheinung tritt und damit das umsatzsteuerrechtliche Zurechnungssubjekt ist, sondern die Bank.

Dem Einwand, dass trotzdem die Bewirtschaftung des Unternehmens noch dem Bw zugute kommt, weil ja dessen Kredite bedient werden, wäre zu sagen, dass seit Jahren die Zahlungsunfähigkeit des Bw hinsichtlich der Abdeckung der Bankkredite der Bank bekannt ist.

Ob nun die Kfz wirtschaftlich gut oder schlecht verwertet werden, ändert an der Zahlungsunfähigkeit des Bw nichts mehr. Der Erfolg kommt somit ausschließlich der Bank zugute, da ihr wirtschaftlicher Ausfall bei positivem Erfolg umso geringer ist, je besser sie die Kfz verwertet.

Schließlich ist noch ins Treffen zuführen, dass der Bw gar nicht die Möglichkeit hat, die Umsatzsteuern ans Finanzamt abzuführen, da ja wegen der Generalzession sämtliche Zahlungen der Leasingnehmer (somit auch die Umsatzsteuer) an die Bank erfolgen und diese aber die vereinnahmte Umsatzsteuer nicht ans Finanzamt abgeführt hat.

Seitens des Bw wurde immer die Bank darauf aufmerksam gemacht, dass nach Beendigung des FLD- (*gemeint: Berufungs-*) Verfahrens die Mehrwertsteuer seitens der Bank an das Finanzamt zu zahlen ist.

Die Bank hat für die Überweisung sogar buchhalterische Vorkehrungen getroffen, jedoch die Umsatzsteuer nie überwiesen.

Schlussfolgerung

Wie oben ausführlich dargelegt wurde, ist seit dem Jahr 1996 die Bank der ausführende Unternehmer und tritt nach außen hin auf, der Bw wird lediglich formal den Leasingnehmern noch „vorgesoben“. Somit wäre die Umsatzsteuer, die ja zur Gänze von der Bank vereinnahmt wird, auch von der Bank ans Finanzamt zu zahlen.

Da die Bank ja selber behauptet, das (zivilrechtliche) Eigentum an den Fahrzeugen zu besitzen, stellt sich unter Umständen die Frage des wirtschaftlichen Eigentums gar nicht mehr, weil die Bank ja schon das zivilrechtliche Eigentum besitzt und daher von vornherein der Bw weder für eine zivilrechtliche noch eine wirtschaftliche Eigentümerschaft in Frage kommt.“

b) Einkommensteuer

„Hinsichtlich der Ertragssteuern wurde seitens des Finanzamtes das Leasingunternehmen des Bw stets als Liebhabereibetrieb klassifiziert. Ohne jegliche Begründung wurden dann ab dem Jahr 1997 Einkünfte aus dem Leasingunternehmen angesetzt.

Offenbar ist das Finanzamt von einer Änderung der Bewirtschaftung ausgegangen. Auf Grund welcher Tatsachen das Finanzamt von einer Änderung der Liebhabereibetrachtung ausgegangen ist, wurde dem Bw niemals mitgeteilt, noch wurde ein Vorhaltverfahren durchgeführt.

Fakt ist, dass sich an der Art der Bewirtschaftung seitens des Bw nichts geändert hat, außer dass der Schwerpunkt von Kfz-Leasing auf Kfz-Handel verlagert wurde.

Somit wäre entweder weiterhin von Liebhaberei auszugehen oder die Verluste der Vorjahre als Verlustvortrag anzuerkennen.

Weiters wurde folgendes übersehen: Die bei der X L noch aushaftenden Kredite wären ja laut Finanzamt ebenso wie die Umsätze noch dem Bw zuzurechnen. Die daraus sich ergebenden Schuldzinsen übersteigen die vom Finanzamt angesetzten Gewinne erheblich.

Somit werden tatsächlich gar keine Überschüsse erzielt, und es ist weiterhin von ertragsteuerlicher Liebhaberei auszugehen.“

„Antragstellung

Es wird der **Antrag** gestellt, die erwähnten Bescheide wie folgt zu korrigieren:

1. Nichtansatz der „L Umsätze“ wie folgt:

	1997	1998	1999	2000	1–3/2001
in den Umsätzen enthaltene „Leasing L“ Umsätze	17.093.616,58	9.052.321,81	2.566.747,78	2.151.991,99	537.998,00
USt	3.418.732,32	1.810.464,36	513.349,56	430.398,40	107.599,60
in den Umsätzen enthaltene „Leasing L“ Vorsteuer	-7.988,13	0,00	0,00	-8.003,60	-1.971,76
„L“ Zahllast in S	3.410.735,19	1.810.464,36	513.349,58	422.394,80	105.627,84
in Euro	247.887,79	131.571,58	37.306,57	30.896,63	7.676,27

2. Ansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1997 -1999 mit Schilling 0,00.

Sollte es zu einer Befassung der FLD als Berufungsbehörde 2. Instanz kommen, wird bereits jetzt der Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt.

Antrag

Es wird der Antrag gestellt, den Einkommensteuerbescheid 2000 wie folgt zu korrigieren:

Ansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Schilling 0,00.

Sollte es zu einer Befassung des UFS als Berufungsbehörde 2. Instanz kommen, wird bereits jetzt der Antrag auf eine mündliche Verhandlung gestellt.“

In der am 24. März 2003 (einlangend) erhobenen Berufung gegen den am 24. Februar 2003 zugestellten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 führt der Bw im Wesentlichen wie im Rechtsmittel gegen Einkommensteuer 1997-1999 aus.

Die NOVA- Bescheide ließ der Bw im Übrigen unbekämpft (relevant nur für die den angefochtenen Bescheiden zu Grunde gelegten Umsatzermittlungen).

Die Außenprüferin nahm zu diesen Rechtsmittelschriften mit Äußerung vom 3. Dezember 2003 wie folgt Stellung:

1.+2. Betrieb Kärnten: Vorwurf, Einkünfte aus diesem Leasingunternehmen würden zur Einkommensteuer erfasst, obwohl zuvor Liebhaberei rechtskräftig festgestellt worden sei: Die BP habe das Leasingunternehmen „Kärnten“ weiterhin als Liebhaberei eingestuft, es „kein

Schilling" daraus zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer herangezogen worden.

3. Zum Vorwurf, es sei eine Änderung der Bewirtschaftung unterstellt worden:
Dies treffe nicht zu.

4.+5. *Vorwurf, der „neue“ Betrieb sei zu Unrecht gesondert betrachtet worden:*

Bereits zu Prüfungsbeginn sei mit dem steuerlichen Vertreter der Umstand besprochen worden, dass der (neue) KFZ- Handel ausschließlich mit Eigenmitteln (laut Vorbringen: „ungefähr ab 1996/1997, nachdem die X L die Kreditkonten des Leasingbetriebes eingefroren“ habe) geführt worden und als eigenständiger Betrieb anzusehen sei, und die daraus erzielten Erträge der Einkommensteuer zu unterwerfen seien. In Reaktion darauf habe der steuerliche Vertreter (namens seines Klienten) eine Selbstanzeige hinsichtlich der Nichterfassung zur Einkommensteuer erstattet.

Der KFZ- Handel werde gänzlich ohne Fremdmittel und unabhängig vom Betrieb „Leasingunternehmen“, das ausschließlich fremdfinanziert sei, betrieben. Es hätten keine Verknüpfungspunkte festgestellt werden können.

Die Frage der Prüferin an den Bw persönlich, ob „sich denn der Import der Autos und der Verkauf in Österreich finanziell auszahlen würde“, habe dieser mit einem eindeutigen „Ja, das tut er“ beantwortet und sich vom „Leasingbetrieb Kärnten“ als eigenständig distanziert: Das habe nichts miteinander zu tun.

Wie aus dem BP- Bericht ersichtlich, seien für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer ausschließlich die KFZ- Verkäufe und der aus dem neuen Betrieb stammende Leasingvertrag (ein Range Rover ab 1997) – all dies bezeichnet mit „Umsätze Wien“ – herangezogen worden.

Die Einnahmen aus dem „Leasingbetrieb Kärnten“ seien nicht angesetzt worden, weil dieser Betrieb weiterhin als ertragsteuerliche Liebhaberei qualifiziert wurde. Die außer Ansatz gebliebenen Beträge (Umsätze) beliefen sich auf:

1997: S 17.093.616,58;

1998: S 9.052.321,81;

1999: S 2.566.747,78;

2000: S 2.151.991,99.

Wie unter Tz 13a des BP- Berichtes angeführt habe festgestellt werden können, dass auf allen vorgelegten Kreditkonten („Leasingunternehmen Kärnten“) ab dem Jahr 1997 weder Zinsen noch Spesen angelastet wurden. Das Vorbringen auf Seite 1, letzter Absatz der

Berufungsschrift, dass die angefallenen Schuldzinsen die „Leasingeinnahmen“ übersteigen würden, sei somit nicht richtig, aber nach Meinung der Prüferin auch nicht relevant, da die oben angeführten Millionenbeträge nicht als (*ergänze:* Teil einer einzigen) Einkunftsquelle angesetzt worden seien.

Sollte es sich daher entgegen der Ansicht der BP um einen einheitlichen Betrieb handeln, so müssten die angeführten Zahlen ohne Ansatz von Zinsen(-aufwendungen) gleichfalls der Einkommensteuer unterzogen werden.

Ob diese Stellungnahme dem Bw zur Kenntnis gebracht wurde, geht aus den dem UFS ohne weitere Zwischenerledigung vorgelegten Akten nicht hervor.

Das Finanzamt erließ, nach erfolgloser Aufforderung an den Bw, die Steuererklärungen für 2001 – 2004 abzugeben (Vorladung vom 1. Oktober 2007, Termin: 17.10.07),

am 2. September 2008 (zugestellt am 8. September 2008) Bescheide über

- Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2001 (vorläufig); sowie
- Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2002 bzw. 2003 (jeweils endgültig);

am 19. September 2008 Bescheide über

- Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2004 (endgültig),

mit welchen es die wegen Nichtabgabe der Erklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelten Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich der Umsätze und Einkünfte aus dem „neuen“ Gewerbebetrieb (ohne Komponenten für die Umsätze und Ergebnisse aus dem als Liebhaberei qualifizierten Betrieb in Kärnten) ansetzte.

Für **2001** brachte das Finanzamt ausgehend von den Prüferfeststellungen für 2000 bzw. für den Voranmeldungszeitraum 1-3/2001 folgende Besteuerungsgrundlagen in Ansatz (in €):

Umsatzsteuer (Netto- Entgelte zu 20%):

FSU 1-3 lt. BP	Umsätze 106.483	ig. Erw. 97.897	Vorsteuern (060) 143	Vorsteuern (065) 19.580	Zahllast 21.153,45
U 4-12 (§ 184 BAO)	360.000	270.000	-	54.000	
zusammen	466.483	367.897		73.580	
aufgerundet	500.000	400.000	1.500	80.000	98.500

Der Gewinn 2001 wurde mit 30 % des Umsatzes = € 150.000,00 geschätzt und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Einkommensteuerbescheid angesetzt.

Für **2002 – 2004** ermittelte das Finanzamt die geschätzten Bemessungsgrundlagen für Umsatzsteuer und Einkommensteuer wegen angenommenen Zutreffens von behaupteten

Umsatzeinbrüchen mit reduzierten Beträgen, und zwar wie folgt (siehe Tabellen nächste Seite):

Umsatzsteuer

	Umsätze (KZ 00)	20% USt	ig. Erwerbe (KZ 070/072)	20% USt	Vorsteuern ohne ig. Erwerbe (KZ 00)	Vorsteuern ig. Erwerbe (KZ 065)	Zahllast	
2002	300.000,00	60.000,00	240.000,00	48.000,00	-1.500,00	-48.000,00	58.500,00	
2003	250.000,00	50.000,00	190.000,00	38.000,00	-2.000,00	-38.000,00	48.000,00	
2004	230.000,00	46.000,00	130.000,00	26.000,00	-2.000,00	-26.000,00	44.000,00	

Einkommensteuer

	Nettoeinnahmen geschätzt wie oben	Betriebsausgaben global geschätzt	Gewinn = Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Verhältnis zum Netto- Gesamtumsatz	Einkünfte nsA laut Lohnzettel	
2002	540.000,00	-450.000,00	90.000,00	16,67% = 10/60	siehe Bescheid	
2003	440.000,00	-360.000,00	80.000,00	18,18% = 10/55	-"-	
2004	360.000,00	-285.000,00	75.000,00	20,83% = 10/48	-"-	

Aus den Steuerbescheiden für 2001 bis 2004 ergaben sich Nachforderungen (in €)

- an Umsatzsteuer **2001:** 77.346,57; **2002:** 48.000,00; **2003:** 44.000,00 und **2004:** 43.051,58;
- an Einkommensteuer **2001:** 51.790,73; **2002:** 44.224,71; **2003:** 84.382,88 und **2004:** 86.906,57.

(Fortsetzung nächste Seite)

Gegen diese Bescheide erhob der Bw am 7. Oktober 2008 Berufung, worin zu lesen ist:

1. Anfechtungserklärung

In den Einkommensteuererklärungen wurden „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ wie folgt festgesetzt:

2001: ATS 2.064.045,00

2002: € 90.000,00

2003: € 80.000,00

2004: € 75.000,00

Die Einkommensteuerbescheide werden hinsichtlich der Festsetzung dieser Einkünfte angefochten.

In den Umsatzsteuererklärungen wurden „steuerpflichtige Umsätze“ wie folgt festgesetzt:

2001: ATS 6.880.150,00

2002: € 300.000,00

2003: € 250.000,00

2004, € 230.000,00

Die Umsatzsteuerbescheide werden hinsichtlich der Festsetzung dieser steuerpflichtigen Umsätze angefochten.

Die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen werden vollinhaltlich angefochten.

Der Vorauszahlungsbescheid 2008 wird vollinhaltlich angefochten.

2. Anfechtungsgründe

Mittels der angefochtenen Bescheide wurden im Schätzungswege Einkünfte bzw. Umsätze aus Gewerbebetrieb aus dem „Leasingunternehmen (des Bw)“ angesetzt.

Hinsichtlich der **Ertragssteuern** wurde seitens des Finanzamtes das Leasingunternehmen stets als Liebhabereibetrieb klassifiziert. Ohne jegliche Begründung wurden dann ab dem Jahr 1997 Einkünfte aus dem Leasingunternehmen angesetzt.

Offenbar ist das Finanzamt von einer Änderung der Bewirtschaftung ausgegangen. Auf Grund welcher Tatsachen das Finanzamt von einer Änderung der Liebhabereibetrachtung ausgegangen ist, wurde dem Bw niemals mitgeteilt, noch wurde ein Vorhaltverfahren durchgeführt.

Fakt ist, dass sich an der Art der Bewirtschaftung seitens des Bw nichts geändert hat, außer dass der Schwerpunkt von Kfz-Leasing auf Kfz-Handel verlagert wurde.

Somit wäre entweder weiterhin von Liebhaberei auszugehen oder die Verluste der Vorjahre als Verlustvortrag anzuerkennen.

Weiters wurde folgendes übersehen. Die bei der X L noch aushaftenden Kredite wären ja laut Finanzamt ebenso wie die Umsätze noch dem Bw zuzurechnen. Die daraus sich ergebenden Schuldzinsen übersteigen die vom Finanzamt angesetzten Gewinne erheblich.

Somit werden tatsächlich gar keine Überschüsse erzielt und es ist weiterhin von ertragsteuerlicher Liebhaberei auszugehen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuern wurden die Umsätze weit überhöht festgesetzt. Die unternehmerische Tätigkeit ist ab dem Jahr 2001 sukzessive zurückgegangen und wurde schließlich im Jahr 2005 zur Gänze eingestellt.

Darüber hinaus ist hinsichtlich der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer 2001 bereits Verjährung eingetreten. Eine Abgabefestsetzung für dieses Jahr ist schon deswegen unzulässig.

Der Vorauszahlungsbescheid 2008 wird angefochten, da die unternehmerische Tätigkeit bereits 2005 eingestellt wurde.

3. Anträge

Es werden sohin die Anträge gestellt,

in den Einkommensteuerbescheiden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils mit € 0,00 anzusetzen,

in den Umsatzsteuerbescheiden die Umsätze mit einem wesentlich niedrigeren Betrag anzusetzen und

die Verspätungszuschlags- bzw. Anspruchszinsenbescheide entsprechend den neu zu erlassenden Bescheiden anzupassen;

sowie den Vorauszahlungsbescheid für 2008 mit € 0,00 festzusetzen;

Nachdem das Finanzamt mit Schreiben vom 24. Oktober 2008 (Frist: 17. November 2008)

- den Bw aufgefordert hatte, folgende Mängel der Berufung zu beheben:

1. in welchen Punkten die Bescheide angefochten würden;
2. welche Änderungen beantragt würden;
3. die Berufung zu begründen,

- ihn weiters ersucht hatte, die „Bilanzen“ 2001 bis 2004 sowie vollständig ausgefüllte Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen vorzulegen

- und Folgendes anmerkte: Die Besteuerungsgrundlagen seien im Schätzungsweg ermittelt worden und habe sich die Schätzung nur auf den KFZ- Handel bezogen. Das Leasingunternehmen in Kärnten gelte nach wie vor als Liebhabereibetrieb, eine Änderung der Bewirtschaftung sei diesbezüglich weder angenommen noch unterstellt worden. Die Steuern des Jahres 2001 seien nicht (bemessungs-) verjährt, da am 28. September 2007 eine Unterbrechungshandlung in Form eines Ergänzungsersuchens erfolgt sei,

übermittelte der steuerliche Vertreter am 14. Jänner 2009 innerhalb bewilligter Fristverlängerung (laut A. V. vom 13.11.08: bis 15.01.09) einen mit „Mängelbehebung“ übertitelten Schriftsatz, worin zu lesen ist:

„Punkt 1 des Mängelbehebungsauftrages (Anfechtungspunkte?)

Zunächst wird festgehalten, dass bereits in der Berufungsschrift die angefochtenen Bescheidpunkte dezidiert angeführt wurden. Zur Klarstellung wird nochmals ausgeführt, dass

a) die Einkommensteuerbescheide hinsichtlich der Festsetzung von „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ wie folgt angefochten werden:

2001: ATS 2.064.045,00

2002: € 90.000,00

2003: € 80.000,00

2004: € 75.000,00

b) die Umsatzsteuerbescheide hinsichtlich der Festsetzung von „steuerpflichtigen Umsätze“ wie folgt angefochten werden:

2001: ATS 6.880.150,00

2002: € 300.000,00

2003: € 250.000,00

2004: € 230.000,00

Punkt 2 des Mängelbehebungsauftrages (beantragte Änderungen?)

Auch zu diesem Punkt ist festzustellen, dass bereits in der Berufungsschrift konkrete Anträge gestellt wurden. Zur Klarstellung wird nochmals angeführt, dass beantragt wird, bei den Einkommensteuerbescheide 2001-2004 die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils mit € 0,00** anzusetzen und bei den Umsatzsteuerbescheiden 2001-2004 **die Umsätze auf Basis einer abgeänderten Schätzungsmethode** anzusetzen.

Als **Schätzungsmethode** wird angeregt, die der Finanzverwaltung zur Verfügung stehenden Informationen über die innergemeinschaftlichen Erwerbe von Fahrzeugen in den betreffenden Jahren als Basis für den Wareneinkauf heranzuziehen.

Die Umsätze können auf Basis dieser Wareneinkäufe und einem in der Kfz-Branche üblichen Rohaufschlag von 3% geschätzt werden.

Seitens des Berufungswerbers wird nochmals ausdrücklich festgehalten, dass der Wareneinkauf fast ausschließlich in Form von innergemeinschaftlichen Erwerben erfolgte.

Ergänzend wird **beantragt**, die Einkommensteuer für die Jahre 2001-2004 auf Basis der restlichen Einkünfte (d. h. auf Basis der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) festzusetzen, und die Umsatzsteuer auf Basis der unter Anwendung der oben angeregten Schätzungsmethode geschätzten Umsätze festzusetzen.

Punkt 3 des Mängelbehebungsauftrages (Begründung?)

Die Anfechtungsgründe wurden bereits in der Berufungsschrift ausführlich dargelegt.

Zusammenfassend wird nochmals erklärt, dass der Berufungswerber folgende Rechtsstandpunkte vertritt:

Zur Einkommensteuer:

- a) Das Leasingunternehmen war und ist als „Liehabereibetrieb“ zu klassifizieren;
- b) daraus folgt, dass Einkünfte aus diesem Unternehmen einkommensteuerrechtlich unbeachtlich sind.
- c) Für den Fall, dass ungeachtet Punkt a) Einkünfte vorliegen sollen, wären Verlustvorträge aus Vorjahren sowie Schuldzinsen aus noch aushaftenden Bankkrediten als Betriebsausgaben anzusetzen. Diese Betriebsausgaben würden die Einkünfte bei weitem übersteigen, sodass auch für diesen Fall keine positiven Einkünfte vorliegen würden.

Zur Umsatzsteuer:

- a) Die Umsätze wurden viel zu hoch angesetzt. Es wurde vom Finanzamt keinerlei Begründung für die Höhe der angesetzten Umsätze mitgeteilt.
- b) Die Wareneinkäufe könnten auf Basis der Informationen über die innergemeinschaftlichen Erwerbe geschätzt werden. Diese Informationen liegen der Finanzverwaltung vor.
- c) Die Umsätze könnten auf Basis der Wareneinkäufe laut Punkt b) und eines Rohaufschlages von 3% angesetzt werden.

Punkt 4 des Mängelbehebungsauftrages(Vorlage der Bilanzen 2001-2004 sowie der vollständig ausgefüllten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen)

Der Berufungswerber erklärt, dass für diese Jahre keine Jahresabschlüsse erstellt wurden, bzw. die Erstellung diese Jahresabschlüsse nicht mehr möglich ist, da keine entsprechenden Unterlagen mehr vorhanden sind.

Der Berufungswerber ist auf Grund der Liebhabereieinstufung durch das Finanzamt davon ausgegangen, dass keine Jahresabschlüsse erstellt werden müssen."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2009 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Steuerbescheide für 2001- 2003 und 2004 vollinhaltlich ab, unter Zitierung seiner vorherigen Ausführungen und mit folgender weiteren Begründung:

Gemäß § 184 Abs 3 BAO sei die Abgabenbehörde befugt, die Umsätze und Gewinne der Jahre 2001 – 2004 zu schätzen, da der Bw weder „Bilanzen“ (*gemeint*: Einnahmen- Ausgaben-Rechnungen) noch Abgabenerklärungen für diese Jahre abgegeben habe. Als Schätzungsmethode sei der innere Betriebsvergleich gewählt worden, wobei sich das Finanzamt an die aufwändig durchgeführten Ermittlungen der Betriebsprüfung, insbesondere betreffend die Jahre 1997 – 2000 angelehnt habe. Die Schätzung betreffe ausschließlich den KFZ- Handel in Wien. Da auch im Berufungsverfahren trotz äußerst großzügigen Zufristungen weder Bilanzen noch sonstige wesentliche Unterlagen wie z. B. Kassabücher oder bestimmte Kontoauszüge vorgelegt werden konnten, welche die Behauptungen im Schreiben des Bw vom 14. Jänner 2009 stützen würden, seien die geschätzten Besteuerungsgrundlagen für 2001 – 2004 unverändert in Ansatz geblieben.

Fristgerecht beantragte der Bw, seine Berufung gegen die Bescheide über Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 sowie gegen Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2004 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, worauf das Finanzamt auch diese Berufungen dem UFS vorlegte.

Anmerkung: Die irrtümlich zitierte Berufung gegen den Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2008 war mit stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 24.10.2008 erledigt worden, da der Bw die Einstellung des KFZ- Betriebes mit März 2005 zuvor bekannt gegeben hatte.

3. Rechtsmittel betreffend Vorzeiträume 1995 und 1996

Nachdem der Bw am 23. Jänner 1997 (einlangend beim Finanzamt) die Umsatzsteuererklärung und die Einkommensteuererklärung für 1995 (beide unausgefüllt) eingebracht und am 6. August 1997 die ausgefüllten Umsatzsteuererklärungen für 1993 und 1994 sowie Umsatzverprobungen für die Jahre 1993, 1994 und 1995 der damaligen

Rechtsmittelinstanz FLDWNB vorgelegt hatte, erließ das Finanzamt – nach Weiterleitung dieser Unterlagen durch die damalige Oberbehörde – unter anderem Umsatzsteuerbescheide, - für 1995 (endgültig) am 8. April 1998; dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft; sowie - für 1996 (vorläufig) am 9. August 1999; dieser mit „Nichtabgabe der Erklärung“ (= Abgabe einer unausgefüllten Erklärung) begründete, auf einer Schätzung der Umsätze und Vorsteuern gemäß § 184 BAO basierende Bescheid wurde angefochten und mit abweisender BVE vom 26. Februar 2001 bestätigt, worauf der Bw die Vorlage u. a. dieses Rechtsmittels an die Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung beantragte und die Zurechnung der Umsätze mit dem Einwand bekämpfte, dass es – wie bereits zuvor ausführlich dargestellt – nicht um die Frage einer selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit des Bw sondern darum gehe, wer nach außen hin in Erscheinung getreten sei. Das Finanzamt habe „dabei“ das Schreiben der Bank vom 6. Mai 1999 als ausschließliche Information herangezogen und sämtliche Beweisanbote des Bw, aus denen eindeutig hervorgehen würde dass die Information der Bank unrichtig ist, nicht gewürdigt, was eine Verletzung des Parteiengehörs darstelle.

Am 7. März 2001 erließ das Finanzamt einen (endgültigen) Einkommensteuerbescheid für 1995, wobei es die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Erklärung (siehe oben) gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelte (Einkünfte aus Gewerbebetrieb: ATS 1.468.700,00; Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, laut Lohnzettel: ATS 410.038,00). Die dagegen erhobene Berufung stützt sich auf den Einwand, dass hinsichtlich der Einkommensteuer 1995 im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits Bemessungsverjährung eingetreten sei.

Gleichfalls am 7. März 2001 erließ das Finanzamt einen (endgültigen) Bescheid über Einkommensteuer für das Jahr 1996, wobei es die Besteuerungsgrundlagen wiederum wegen Nichtabgabe der Erklärung gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelte (Einkünfte aus Gewerbebetrieb: ATS 811.500,00; aus nichtselbständiger Arbeit laut Lohnzettel: ATS 418.162,00).

Gegen die Einkommensteuerbescheide für 1995 und 1996 erhob der Bw Berufung und beantragte die ersatzlose Aufhebung dieser Bescheide. Betreffend 1995 stützte er sich auf den Einwand, dass hinsichtlich der Einkommensteuer für dieses Jahr im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits Bemessungsverjährung eingetreten sei, und führte weiters begründend aus: Wie das Finanzamt zu den geschätzten Besteuerungsgrundlagen gekommen sei, könne er den Bescheiden nicht entnehmen; es habe kein Vorhaltsverfahren gegeben. Sollte die Abgabenbehörde bei den Ansätzen „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ jene (Ergebnisse) aus seiner Tätigkeit „Verwertung von PKW“ gemeint haben, so sei „anzumerken, dass diese Einkunftsquelle vom Finanzamt selbst endgültig als ‚Liebhaberei‘ qualifiziert

wurde.“ Ob daraus 1995 und 1996 positive „Einkünfte“ (*gemeint*: Ergebnisse) erzielt wurden, sei daher schon deswegen nicht mehr zu prüfen. Abschließend beantragte der Bw die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Gegen die abweisenden Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 – 2004 stellte der Bw Antrag auf Vorlage seiner Rechtsmittel an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Nachdem das Finanzamt alle oben erwähnten Berufungen dem UFS vorgelegt hatte, erhob dieser weiter im Sachverhalt. Die Groß- Betriebsprüfung Standort Süd (Graz und Klagenfurt) wurde beauftragt, die beantragten Zeugenbeweise aufzunehmen. Dem darüber erstatteten Bericht vom 13. Jänner 2011 kann Folgendes entnommen werden:

Die Zeugin Zeuge2 sagte, am 10.01.2011 in den Räumlichkeiten der Bank vernommen, Folgendes aus: Sie habe bis zu ihrer Bestellung zur Geschäftsleiterin die Geschäfte mit dem Bw als Innenrevisorin begleitend kontrolliert. Da es sich um Bankgeschäfte iSd § 1 Abs 1 BWG handle und somit das Bankgeheimnis gemäß § 38 Abs 1 BWG zu wahren sei, ferner eine gültige Entbindung vom Bankgeheimnis (*gemeint*: seitens des Bw) nicht vorliege, mache sie vom Zeugnisverweigerungsrecht iSd § 171 BAO Gebrauch. Denn die aktenkundigen Entbindungserklärungen des Bw vom 4. März 1999 und 23. Mai 2000 seien auf das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg eingeschränkt gewesen und hier nicht anwendbar. Dementsprechend verweigerte sie die Aussage zur Frage, welche Konten nach „Einfrieren“ der Kreditkonten 1996 nachweislich neu und mit wessen Zugriffsberechtigung eingerichtet wurden.

Sodann gab die Zeugin zur Frage, wer mit dem Bw in den Jahren 1995 bis zur Beendigung seiner von ihm als Einzelperson getätigten Leasinggeschäfte die Geschäftsvorfälle vorbereitet, zugelassen, finanziert, kontrolliert und abgerechnet habe, Folgendes an:

Die Abwicklung der Geschäfte sei durch die Personen (*Anm. UFS*: Bankbediensteten) Direktor Zeuge2, Zeuge1, ES und KM erfolgt. Seitens der Bank seien ausschließlich Kreditfinanzierungen an den Bw erfolgt. Damals hätten die beiden letztgenannten Personen die Kredite abgewickelt und seien diese Kredite von der Zeugin (als Geschäftsleiterin) gegengezeichnet worden. Die Leasingverträge seien ausschließlich zwischen dem Bw und seinen Kunden abgeschlossen worden. Die Bank habe nie einen Leasingvertrag im eigenen Namen als Leasinggeber mit Kunden des Bw abgeschlossen. Zur Sicherstellung der Kredite der Bank an den Bw habe dieser die Leasingraten zwecks ordnungsgemäßer Rückführung seiner Bankverbindlichkeiten an die Bank abgetreten. Bei „grundsätzlich“ bestehender Geschäftsbeziehung zwischen der Bank und dem Bw habe sich der Leasingkunde des Bw mit

Zessionsanerkennung verpflichtet, die Leasingraten mit Schuld befreiender Wirkung an die Bank auf das Kreditkonto des Bw zu leisten. Ein anonymisierter Leasing- und Abtretungsvertrag wurde dem Vernehmungsorgan vorgelegt.

Zur Frage, wer seitens der Bank für Absprachen betreffend das Auftreten des Bw am Markt verantwortlich gewesen sei, gab die Zeugin an, dass seitens der Bank keine Kundenakquirierung erfolgt sei. Welche Absprachen der Bw am Markt getätigt habe, entziehe sich der Kenntnis der Bank, deren Aufgabe (lediglich) das Zur- Verfügung- Stellen der Kreditmittel für den Bw gewesen sei.

Zur Frage, wer dem Abschluss von Leasinggeschäften zustimmen musste und wer die Höhe der Leasingraten und den Restkaufpreis bestimmte, sagte die Zeugin aus, dass die Bank ausschließlich die Finanzierung durchgeführt habe, nachdem sämtliche Modalitäten des Leasingvertrages festgestanden seien; auf diese habe die Bank keinen Einfluss gehabt.

Zur Frage, „wieso scheinen auf den Konten (des Bw) regelmäßig Leasingraten als (Kreditschuld mindernde) Einnahmen auf – aber keine Erträge aus dem Autohandel Wien), wenn er gar nicht das wirtschaftliche Zurechnungssubjekt der Leasing- Geschäfte war?“ verwies die Zeugin einerseits auf das Bankgeheimnis, zum anderen auf die vorhin getätigten Aussagen.

Zur Frage, warum sich die angeblich die Geschäfte selbst tätigende Bank weiterhin des Bw als Geschäftspartner der Leasingkunden bedient habe, wenn er im Zusammenhang mit fremd finanziertem KFZ- Leasing am Markt im Raum Kärnten und Steiermark angeblich nicht mehr selbständig auftreten konnte oder durfte, sagte die Zeugin Folgendes aus: Sofern die Bonitätsprüfung eine Finanzierung zulässig erscheinen habe lassen, sei eine Finanzierung durchgeführt worden; die Bank habe keinen Einfluss auf das Marktauftreten des Bw genommen.

Der Zeuge Zeuge1 sagte, am 10.01. 2011 in den Räumlichkeiten der Bank vernommen, inhaltlich wortgleich aus, eingangs zu seinen persönlichen Verhältnissen befragt gab er an, seit 1981 Geschäftsleiter der Bank zu sein.

Im Zuge der Einvernahmen legten die Zeugen dem Vernehmungsorgan über Verlangen folgende Beweismittel vor:

- # Entbindungserklärungen (siehe oben zur Einvernahme der Zeugin T.);
- # Antwortschreiben der Bank an das Finanzamt vom 6. Mai 1999;
- # Antwortschreiben vom 30. Mai 2000;
- # Finanzamtsschreiben an die Bank vom 4.3.99, 3.5.00 (Fax) und 2004.99;
- # Rundschreiben an alle Leasingnehmer, datiert Jänner 1997 (anonymisiert)

Der dritte Zeuge Mag.GW sagte, am 12.01.2011 in Klagenfurt zu seinen geschäftlichen Beziehungen mit dem Bw vernommen Folgendes aus:

„Im Jahr 1996/1997 fiel mir ein Inserat in der Zeitung auf wo ein Maserati angeboten wurde. Ich suchte damals gerade ein Auto. Darauf trat ich mit (dem Bw) in Kontakt. Er rief mich an und ich habe dann eine Probefahrt durchgeführt. Er brachte mich mit der (Bank des Bw) in Kontakt. Diese Maseratis waren meines Wissens nach Leasingeinzüge von der Fa. XY. Der Typenschein war im Gewahrsam der Bank, auf wessen Namen dieser ausgestellt war, weiß ich nicht mehr. Ich machte dann der Bank ein Angebot und habe dann mit der Bank einen Kaufvertrag abgeschlossen. Meiner Ansicht nach hat (der Bw) nur die Vermittlung gemacht. Offensichtlich haben die Leasingnehmer die Raten nicht bezahlt und dann hat die Bank die Fahrzeuge eingezogen. Unterlagen darüber habe ich nicht mehr.“

Dem anonymisierten, als Beispiel für alle weiteren Fälle von kreditfinanzierten Leasinggeschäften des Bw dienenden Schreiben seinerdamaligenKärntnerHausbank vom Jänner 1997 an die p. t. Leasingkunden ist auszugsweise Folgendes zu entnehmen:

„LV/-

Forderungsabtretung Leasingunternehmen (des Bw)

S. g. Firmenleitung!

zu o. g. Leasingvertrag haben sie bereits Kenntnis, dass die Firma (des Bw; Firmensitz Wien) sämtliche Leasingobjekte über (unsere Bank) finanziert und aus diesem Grund sämtliche Forderungen aus dem Leasinggeschäft an unser Kreditinstitut zediert hat.

Zahlungen auf zedirierte Forderungen sind mit Schuld befreiender Wirkung nur mehr an (uns) möglich.“

Der als Beispiel für gleich gelagerte Fälle vorgelegte anonymisierte „Vertrag über die Übertragung des vorbehaltenen Eigentums“ an dem kreditfinanziert erworbenen und in der Folge an Dritte verleasten Kraftfahrzeug sah Folgendes vor (Vorderseite, gekürzt):

„Der Verkäufer hat dem Käufer mit Kaufvertrag vom – den in seinem Eigentum stehenden Kaufgegenstand gegen Eigentumsvorbehalt um – verkauft und hierauf eine Anzahlung von – erhalten (...). Im Einvernehmen mit dem Käufer wird der Kreditgeber die offene Kaufpreisforderung einlösen, wobei gleichzeitig das vorbehaltene Eigentum am Kaufgegenstand dem Kreditgeber durch Erklärung übertragen wird. Der Verkäufer bestätigt (den Eigentumsvorbehalt) und übergibt dem Kreditgeber (...): Originalfaktura, Typenschein oder Einzelgenehmigung, Garantieschein. Der Verkäufer erklärt, den Käufer anzuweisen, den Kaufgegenstand in Hinkunft für den Kreditgeber als Eigentümer innezuhaben (...).“

Auf der Rückseite des Vertrages sind die Pflichten des Käufers (Leasinggeber) und des Leasingnehmers einzeln angeführt und ist dort eine beiderseits zu unterfertigende Zustimmungserklärung vorgedruckt.

Eine anonymisierte Leasingvereinbarung – wobei der Name des Leasinggebers zwar weit gehend unkenntlich gemacht, aber dennoch als jener des Bw identifizierbar ist (die Betriebsanschrift des Bw kann trotz allem herausgelesen werden) – enthält jene Zahlungsvereinbarungen, welche der oben erwähnten Forderungsabtretung des Käufers (Leasinggebers) an die Bank entsprechen.

Das Schreiben des Bw an das Finanzamt vom 4. März 1999 enthält eine Entbindung der Bank vom Bankgeheimnis, eingeschränkt auf die Ermächtigung, „die Auskünfte laut Auskunftersuchen des örtlich zuständigen Finanzamtes vom 18. Jänner 1999 zu erteilen“. Am 20. März 2000 (einlangend; datiert war das Schreiben mit 16. März 1999) ersuchte sodann das Finanzamt die Bank, welche Einnahmen aus den Leasinggeschäften des Bw im Zeitraum Jänner bis November 1999 beim Kreditinstitut erfasst wurden.

Erst als die Entbindungserklärung des Bw vom 23. Mai 2000 (eingelangt bei der Bank am 26. Mai 2000) eine vollständige Aufhebung des Bankgeheimnisses bewirkte – die Erklärung lautete: *„hiermit entbinde ich die (meine)KärntnerHausbank ausdrücklich vom Bankgeheimnis und erkläre mich damit einverstanden, dass an das Finanzamt für den 9. Bezirk in Wien Auskünfte aller Art betreffend alle meine bei Ihnen geführten Bankkonten ab dem 1.1.1999 gegeben werden“* –

gab die Bank mit Schreiben vom 30. Mai 2000 dem Finanzamt den akkumulierten Haben-Umsatz auf den beim Kreditinstitut geführten Konten des Bw, gegliedert nach Monaten Februar 1999 bis Jänner 2000, bekannt. Hingewiesen wurde darauf, dass „dem Kreditnehmer sämtliche Kontoauszüge, die zu o. g. Kontenumsätzen gehören bereits nachweislich ausgehändigt wurden. Selbstverständlich können wir (...) umsatzsteuerrechtliche Annahmen über diese Eingänge (nicht) treffen. (...), dass sämtliche Forderungen aus einer Finanzierung durch unser Kreditinstitut vom Bw an (uns) ordnungsgemäß abgetreten wurden.“

Bereits am 6. Mai 1999 hatte die Bank dem Finanzamt mitgeteilt, „dass Leasingverträge nach unserem Wissensstand ausschließlich vom Bw abgeschlossen wurden. Sämtliche wirtschaftlichen und geschäftlichen Aktivitäten, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Eintreibung der abgetretenen Leasingforderungen standen bzw. stehen, wurden bzw. werden ebenfalls ausschließlich vom Bw abgewickelt.“

Der Referent des UFS lud daraufhin die Parteien des Verfahrens zu der für 15. März 2011 anberaumten beantragten mündlichen Berufungsverhandlung *auf sein gegenüber dem Vorsitzenden unter Angabe von Gründen geäußertes Verlangen vor dem gesamten Senat*,

wobei er die oben dargestellten Erhebungsergebnisse (Zeugenaussagen und Unterlagen) zur Kenntnis und Äußerung übermittelte.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 15. März 2011 wurde ergänzend ausgeführt
Mag. Kobleder:

„Eingangs möchte ich festhalten, dass im Berufungsfall im Wesentlichen zwei Themenkreise strittig sind:

- 1) Zunächst muss geklärt werden, ob die Umsätze aus dem Kfz-Leasing wirtschaftlich der X-Bank L zuzurechnen sind.
- 2) Weiters ist strittig, ob eine Zusammenfassung des Autohandels in Wien und des Leasinghandels in Kärnten zu einer Einheit erfolgen kann.“

Mag. Strasser (als Vertreterin der Amtspartei):

„Regelmäßig wurde auch für das Jahr 1995 systembedingt die entsprechende Erklärung zugesandt. Es kann daher angenommen werden, dass dies auch hinsichtlich der Einkommensteuererklärung 1995 der Fall war. EDV- mäßig lässt sich aber Derartiges nicht feststellen.“

Der Vorsitzende verkündete daraufhin den Beschluss auf Einvernahme der Zeugin Zeuge2 und des Zeugen Zeuge1 zum Beweisthema „Geschäftsbeziehungen der Bank mit dem Bw, Zurechnung der Umsätze aus Leasinggeschäften“.

Zeuge2, Geschäftsleiterin, gab nach Belehrung über die gesetzlichen Weigerungsgründe (§ 171 BAO) und die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage (§ 289 StGB) sowie nach Ermahnung, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen (§ 174 BAO), als Zeugin vernommen an:

„Ich bin zu einer Zeugenaussage bereit.“

(Festgehalten wurde zunächst, dass der Bw die Zeugin vom Bankgeheimnis für das vorliegende Verfahren soeben entbunden hatte.)

„Zwischen (dem Bw) und der Bank hat ein reines Kreditgeschäft existiert; (er) hat mittels der Kredite sodann die Finanzierung des Leasinggeschäftes vorgenommen. Weiters war ein Zessionsverhältnis zwischen (ihm) und der Bank gegeben; die Leasingerlöse sind daher mit Schuld befreiender Wirkung auf das Kreditkonto überwiesen worden. Auch der Restwert ist auf dieses Konto geflossen.“

Über Befragen durch Mag. Kobleder:

„Wir haben für (den Bw) keine weiteren Agenden durchgeführt, insbesondere haben wir nicht sein Mahnwesen geführt.

Wenn mir das Schreiben vom 11.3.1998 vorgehalten wird, aus dem hervorgeht, dass der Leasingvertrag von der Bank im Einvernehmen mit dem Leasinggeber, (dem Bw), abgerechnet wird, so ist dies so zu verstehen, dass die Abrechnung durch (ihn) vorgenommen wurde. Allerdings musste die Bank, da ja bei uns der Typenschein hinterlegt war, an der Abrechnung insoweit mitwirken.

Die Verwertung eines etwaigen Restwertes hat nicht die Bank vorgenommen, sondern (der Bw) hat den Auftrag dazu gegeben.

Wenn ein Kunde nicht mehr zahlen konnte, war es ausschließlich Aufgabe (des Bw), einen allfälligen neuen Leasingkunden zu gewinnen.

Wenn ein Kunde nicht gezahlt hat, so hat auch (der Bw) die entsprechenden weiteren Mahnschritte vorgenommen, die Bank hat hiervon nur deshalb erfahren, weil kein Konto-
eingang stattgefunden hat.“

Über Vorhalt der Zeugenaussage Mag.GW:

„Es hat sich damals so verhalten, dass das Fahrzeug von FirmaXY gekauft wurde, dies zunächst von Herrn GG. Dieser Käufer hat sodann die Leasingraten nicht beglichen, woraufhin (der Bw) das Fahrzeug eingezogen hat und zur Firma_XY gebracht hat. Das Auto war damals reparaturbedürftig. Die Reparatur hat ATS 54.000,-- gekostet. (Der Bw) hat sodann Herrn Mag.GW als neuen Käufer ausfindig gemacht. Die Bank hatte in weiterer Folge mit dem Fall nichts mehr zu tun.“

Über die Frage des Mag. Kobleder, „Wurden zu irgendeinem Zeitpunkt die Kredite (des Bw) fällig gestellt?“

Zeugin:

„Ich gehe davon aus, dass dies der Fall war. Wann und auf welche Weise kann ich aber nach Ablauf von 10 Jahren nicht mehr sagen.

Mir war nicht bekannt, dass es ein Verfahren gegeben hat beim Finanzamt, bei dem es um die Nichtanerkennung von Vorsteuerbeträgen in Höhe von rund ATS 13,000.000,-- gegangen ist. Die Bank hat auch nicht den Umsatzsteuerbetrag, der in den Bruttoleasingraten enthalten war, an das Finanzamt abgeführt, es hat auch hierzu keine Verpflichtung bestanden. Diese Bruttorenten haben vielmehr den Saldostand verringert. Ich kann heute nicht mehr sagen, ob und zu welchem Zeitpunkt die Kreditkonten des (Bw) „eingefroren“ worden sind. Dies ist aber

generell regelmäßig dann der Fall, wenn am Konto keine Eingänge mehr zu verzeichnen sind und sich daher der Debitsaldo nicht mehr verringert.

Es war so, dass regelmäßig Bilanzen (vom Bw) abverlangt worden sind. Es wurde auch urgiert, wenn diese nicht vorgelegt worden sind. Wenn mir nunmehr die Bilanz vom 31.12.1995 vorgelegt wird, aus der sich eine Überschuldung des Betriebes ergibt, so kann ich nach so langer Zeit nicht mehr sagen, ob diese Bilanz uns tatsächlich vorgelegt worden ist. Ich kann auf Grund dessen auch nicht mehr sagen, ob eine derartige Überschuldung zu einem Konkursantrag seitens der Bank geführt hätte.

Wenn mir Herr Mag. Kobleder ein Schreiben vom 17.7.1997 vorlegt, aus dem sich ergibt, dass von Seiten der Bank eine offene Postenliste erstellt wurde, so kann ich hierzu sagen, dass diese nur dazu gedient hat, um die offenen Positionen des (Bw) festzuhalten. Wenn es um Zessionsabwicklungen geht, brauchen wir eine derartige Liste und deshalb wurde auch von uns eine solche erstellt. Ein Mahnwesen wurde auf Grund dieser Liste keinesfalls durchgeführt.

Ich betone nochmals, dass wir kein Mahnwesen vorgenommen haben; anderes ergibt sich auch nicht aus dem Schreiben vom 28.3.1997, das mir vom Steuerberater zur Kenntnis gebracht wird. Es werden darin offene Mahnungen erfasst, aber nicht von unserer Seite aus eigenständige Mahnungen durchgeführt."

Über Befragen durch Mag. Strasser:

„Wir haben in Absprache mit (dem Bw) zwei getrennte Konten geführt, wobei auf einem davon die auf die Fahrzeuge entfallende Umsatzsteuer verbucht wurde. Die eingehenden Beträge wurden aber sodann brutto zur Abdeckung des Kredits verwendet. Die Umsatzsteuer hätte daher (der Bw) aus eigenem zahlen müssen, die Bank hat hierzu keine Verpflichtung gehabt."

Über Befragen durch den Berichterstatter:

„Wenn es so wäre, dass die Bank die in Rede stehenden Leasinggeschäfte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung getätigt hätte, so wäre die Verrechnung dann nicht über das Bankkonto (des Bw) erfolgt. Wir hätten vielmehr diese Geschäfte über die Kontoklasse 8 verbucht und natürlich auch in der Bankbilanz ausgewiesen."

Zeuge¹, Bankangestellter, gab nach Belehrung über die gesetzlichen Weigerungsgründe (§ 171 BAO) und die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage (§ 289 StGB) sowie nach Ermahnung, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen (§ 174 BAO), als Zeuge vernommen an:

„Ich bin zu einer Zeugenaussage bereit.

Die Bank hat nie im eigenen Namen Leasinggeschäfte abgeschlossen. Auch im vorliegenden Fall war es so, dass die Akquirierung von Leasingnehmern ausschließlich Sache des (Bw) war. Wenn ich weiters vom Parteienvertreter gefragt werde, ob mir bekannt war, dass das Finanzamt 1995 die Liebhabereiproblematik releviert hat, so kann ich nur sagen, dass mir dies möglicherweise am Rande zur Kenntnis gebracht worden ist. Auch über Gehaltspfändung des Gehaltes von (dem Bw) mit einer Pfändungshöhe von ATS 13,000.000,-- habe ich möglicherweise damals etwas erfahren. Dass war aber für mich kein Anlass zu handeln, da (der Bw) nur gemeint hat, die Sache ließe sich leicht mit dem Finanzamt regeln.

Es war keineswegs Aufgabe der Bank, die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Der Grund liegt darin, dass ja der Bank gar nicht bekannt sein konnte, wie hoch die Umsatzsteuerschuld abzüglich der entsprechenden Vorsteuern war. Ich habe auch keineswegs einen Auftrag (vom Bw) zur Abfuhr der Umsatzsteuer bekommen.“

Über Befragen durch den Berichterstatter:

„Bei der Zessionserklärung ist es immer so, dass der Betrag der Bank brutto, also inklusive Umsatzsteuer, zufließt. Es ist in keinem Fall üblich, dass die Umsatzsteuer getrennt verrechnet wird und etwa an das Finanzamt zur Überweisung kommt. Meines Wissens ist das auch bei keiner anderen Bank der Fall.“

Nach Vertagung der Verhandlung auf 22. März 2011 langten beim UFS seitens der Zeugen folgende Schriftstücke ein:

- am 16. März 2011 eine berichtigende Ergänzung der Zeugenaussage Zeuge2 hinsichtlich des Geschäftsvorfalles *Maserati*;
- am 17. März 2011 eine Kopie des Urteiles des LG Klagenfurt, vom 3. Februar 2005, mit dem die Klage des Bw gegen seine Kärntner Hausbank betreffend Forderungen aus nicht an das Finanzamt überwiesener Umsatzsteuer abgewiesen worden war.

Während die ersterwähnte Ergänzung der Zeugenaussage Zeuge2 dem Bw z. H. seines steuerlichen Vertreters bereits am 17. März 2011 via e- Mail zur Kenntnis gebracht worden war (das LG- Urteil war dem Bw naturgemäß bekannt und daher nicht vorzuhalten), bildeten die vom steuerlichen Vertreter namens seines Klienten am 21. März 2011 unter Anfügen von Beilagen (via e- Mail) gestellten Beweisanträge zum Thema *Umsatzsteuer- Nichtabfuhr* in der am 22. März 2011 fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung Gegenstand weiterer Erörterungen.

In der 22. März 2011 fortgesetzten Verhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Berichterstatter verlas die Präzisierung der Zeugenaussage von Zeugin Zeuge² sowie das Schreiben des Herrn Mag. Kobleder vom 21. März 2011 und gab den wesentlichen Inhalt der an dieses Schreiben angeschlossenen Beilagen wieder. Sodann wurde ausgeführt:

Der Bw:

„Das Problem hat deshalb bestanden, weil die Finanzierung der in Rede stehenden Fahrzeuge netto erfolgte, hingegen die Leasingraten brutto auf das Konto der X-Bank L überwiesen wurden. Auf Grund dessen ist immer eine Differenz zwischen brutto und netto, also in Höhe der Umsatzsteuer, entstanden; die Umsatzsteuer ist daher faktisch der Bank zugeflossen, weshalb es mir nicht möglich war, diese Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Zum Beweis dafür lege ich diverse Bankbelege und Zahlscheine vor.

In den Jahren 1991 bis 1994 sind meine Ankaufsumsätze explodiert, weshalb mir regelmäßig Vorsteuerguthaben zustanden. Es ist sodann zum Verfahren vor dem Finanzamt gekommen, wo meine Tätigkeit auch umsatzsteuerlich zur Liebhaberei erklärt und dies erst durch die FLD-Entscheidung aus dem Jahr 1997 rückgängig gemacht wurde.

Ich habe in der Zwischenzeit die Bank darauf aufmerksam gemacht, dass die Umsatzsteuer jedenfalls an das Finanzamt abgeführt werden muss, die Bank hat daraufhin ein eigenes Konto angelegt, auf dem die Umsatzsteuer verbucht wurde.

Abgeführt wurde die Umsatzsteuer dennoch nicht, die Sache ist vielmehr sozusagen eingeschlafen, und die Bank hat sich geweigert, die entsprechenden Beträge an das Finanzamt weiterzuleiten. Mein Rechtsanwalt hat es noch einmal versucht mit dem rechtlichen Hintergrund die Bank davon zu überzeugen, dass sie die Umsatzsteuer an das Finanzamt überweisen muss, dies ist aber nicht geschehen.“

Mag. Kobleder über Rückfrage von Mag. Strasser:

„Letztlich hat die abgabenrechtliche und auch finanzstrafrechtliche Verantwortung wohl zu Unrecht meinen Mandanten getroffen. Es wurde auch – dies aber nicht für 1995 – ein Finanzstrafverfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet, aber bislang nicht weitergeführt.“

Zum Themenbereich Liebhaberei wurde sodann ausgeführt:

Mag. Kobleder:

„Vermerken möchte ich zunächst, dass das Finanzamt einerseits erklärt hat, dass der Betrieb meines Mandanten Liebhaberei darstelle, andererseits aber von Steuerhinterziehung ausgeht. Es liegt auf der Hand, dass sich dies widerspricht. Somit verweise ich betreffend 1995

nochmals auf das Berufungsbegehren, demzufolge für dieses Jahr jedenfalls Verjährung eingetreten ist.

Der Standort des Betriebes ist stets in Wien gewesen. Allerdings hat sich ab 1996 die Art der Finanzierung geändert; mein Mandant hat erkannt, dass die Leasingvariante mit Risiken verbunden ist; so hat er zwar weiterhin Teile seines Geschäftes über Leasing abgewickelt, ist aber sodann dazu übergegangen, die Kfz zu verkaufen und (es) den Kunden selbst zu überlassen, welche Art der Finanzierung sie wählen."

Der Bw führte aus:

„Klarstellen möchte ich, dass sich also der Kunde selbst darum kümmern musste, wie er den Kaufpreis aufbringt, ob über Eigenmittel, über ein Darlehen oder aber über Leasing. Festzuhalten ist weiters, dass auch bei den über die X-Bank L finanzierten Fahrzeugen der Kundenkreis nur zu 5 bis 10 % aus Kärntnern und Steirern, sonst aber ausschließlich aus Wienern bestand."

Mag. Kobleder:

„Die Argumentation des Bw stützt sich auf zwei Standpunkte:

- 1) Zunächst wird die Meinung vertreten, dass das Finanzamt ja seinerzeit selbst davon ausging, dass ein Liebhabereibetrieb vorliegt. Wie bereits mehrfach festgehalten, ist (durch) die Aufnahme einer Finanzierung, die den Kunden überlassen worden ist, kein weiterer Betrieb hinzugetreten, sondern der bisherige Betrieb übergangslos weiter gegangen. Dies bedeutet, dass bei gleich bleibender Wirtschaftsführung der einmal als Liebhabereibetrieb betrachtete Betrieb auch weiterhin, also auch im Streitzeitraum, ein solcher bleibt.
- 2) Sollte aber eine Änderung der Wirtschaftsführung vorliegen - dies wäre wohl allenfalls in den Jahren 1996 oder 1997 der Fall gewesen – so ist darauf zu verweisen, dass der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen hat, dass es nicht angehe, Aufwendungen, die zum Entstehen des nunmehr Ertrag bringenden Betriebes beigetragen haben, nicht anzuerkennen. Diese Aufwendungen müssen nicht zwingend ident sein mit dem allfälligen Verlustvortrag. Fest steht dennoch, dass Aufwendungen in einer Höhe Anerkennung finden müssten, dass sich für die Streitzeiträume keine einkommensteuerlichen Auswirkungen ergeben."

Mag. Strasser:

„Welche konkreten Aufwendungen könnten es dem Grunde nach sein, die hier von Relevanz sind?"

Mag. Kobleder:

„Zu verweisen ist hier insbesondere darauf, dass die Bank auf ihrem Konto keine Zinsen mehr verbucht hat, dies aber deshalb, weil sie von der Uneinbringlichkeit der Kreditforderung ausgegangen ist, sie aber bei Verbuchung von Zinsen diese auch hätte versteuern müssen.

Weiters sind natürlich Spesen wie bei jedem Betrieb der Branche meines Mandanten angefallen, wie etwa insbesondere Reiseaufwendungen, Rechts- und Beratungskosten, verlorene Prozesskosten, Garantiekosten, frustrierte Spesen und Telefonspesen etc.“

Der Bw:

„Ich habe zwar mein Unternehmen regelmäßig von Wien aus betrieben, habe aber einen privaten Wohnsitz in Kärnten, von dem aus ich natürlich ebenfalls regelmäßig Geschäfte getätigt habe; dies aber hauptsächlich für Wien. Jedenfalls waren 90 % der Kunden im Wiener Raum.

In Glanzzeiten hatte ich ungefähr 300 Autos in Leasing; davon waren vielleicht 15 bis 20 Autos an Kärntner und 4 an Steirer verleast, der Rest an Wiener.“

Mag. Strasser:

„Die Betriebsprüfung hat keine Verträge im Akt und sieht sich daher nicht in der Lage, diese Behauptungen zu verifizieren.“

Mag. Kobleder

legte dem Berufungssenat den Einleitungsbescheid vom 10. Dezember 1998 betreffend Finanzstrafverfahren vor, aus dem ersichtlich ist, dass eine Einleitung nur hinsichtlich Umsatzsteuer (nicht auch Einkommensteuer) erfolgte.

Mag. Strasser:

„Die Außenprüfung hat festgestellt, dass zwischen den von mir als „Betriebe“ bezeichneten Einheiten keine wirtschaftliche und organisatorische Verflechtung bestanden hat.“

Mag. Kobleder:

„Verflechtung ist der falsche Ausdruck; es hat sich hierbei um einen einheitlichen Betrieb gehandelt. Nur betreffend die Finanzierungsform hat es Differenzierungen gegeben.“

Der Bw:

„Auf diese Weise ist auch meine ursprüngliche Aussage „das hat nichts miteinander zu tun“ zu verstehen; ich habe das bloß darauf bezogen, dass die Finanzierung der Autos, die in Leasing vergeben wurden, von der X L erfolgte.

Als ich erkannte, dass das Finanzierungsmodell via Leasing mit zu großen Risiken behaftet war, war zunächst beabsichtigt, die Leasingvariante sehr wohl, aber nur im reduzierten Umfang, weiterzuführen. Die X L hat sich aber (letzten Endes) dazu entschlossen, keine neuen Verträge mehr abschließen zu lassen, sondern die bestehenden auslaufen zu lassen.“

Wie der durch anwaltlichen Schriftverkehr belegte Streit mit der X-Bank L hinsichtlich Verpflichtung zur Abfuhr der Umsatzsteuer und Zurechnung der Leasinggeschäfte an den Bw oder an die Bank ausgegangen sei, ließ der Bw unbeantwortet (die Sache sei „eingeschlafen“); er brachte nicht vor, dass das seine Klage abweisende LG- Urteil aus 2005 von ihm bekämpft und in weiterer Folge aufgehoben worden wäre und dass er vor Gericht schlussendlich obsiegt hätte.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Umsatzsteuer

1. Zuordnung der durch die X-Bank L (und deren Filialen) finanzierten Leasinggeschäfte (Verkehrskreis „Landskron“) an den Bw;
2. Feststellung und Zurechnung der daraus 1997-1999 bzw. 2000 und 1-3/2001 erzielten Umsätze (Tzz 13a und 21a bzw. 16a im BP- Bericht):

1. Zuordnung:

Der Senat sieht es in freier Beweiswürdigung als erwiesen an, dass sämtliche Umsätze aus fremdfinanzierten Leasinggeschäften („L“) vom Bw im eigenen Namen auf eigene Rechnung erzielt wurden: Die Aufnahme der beantragten Zeugenbeweise hat auf Grund der glaubwürdigen – vom Bw durch kein überzeugendes Vorbringen erschütterten – Aussagen der wiederholt, einmal sogar in Gegenwart des Bw vernommenen Zeugen Zeuge2 und Zeuge1 zweifelsfrei ergeben, dass die X-Bank L nicht etwa im eigenen Namen Leasinggeschäfte – laut Vorbringen des Bw: unter bloßem Vorschieben seiner Person – tätigte, sondern diese vom Bw durchwegs selbst initiierten und im eigenen Namen abgeschlossenen Geschäfte bloß hinsichtlich des Ankaufes der Leasinggegenstände (zumeist Pkw) vorfinanzierte. Die Bank sicherte sich allerdings nach Auftreten der im Verfahren näher bezeichneten Schwierigkeiten mit Leasingkunden – es kam zu Verzögerungen/Ausfällen bei den zunächst vom Bw selbst eingezahlten und sodann auf seinem Kreditkonto Schuld mindernd verbuchten Leasingraten (seinerzeit netto, ohne Umsatzsteuer) sowie zu fremd verursachten Diebstahls- bzw. Veruntreuungsvorfällen hinsichtlich mehrerer Leasingfahrzeuge – mittels umfassender Forderungszession des Bw hinsichtlich der Brutto-Leasingraten den Eingang dieser Raten ausschließlich auf Konten der Bank, von wo sie dann wiederum Schuld mindernd auf sein(e) Kreditkonto (-konten) übertragen wurden. Diese Forderungszession wurde seitens der Bank

den Leasingkunden regelmäßig zur Kenntnis gebracht, und es wurden diese mit Anschreiben ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sie ihre Leasingraten mit Schuld befreiender Wirkung ausschließlich an die Bank zu entrichten hätten; eine Entrichtung an das Leasingunternehmen des Bw sei (ab Kenntnis der Forderungszession) unzulässig und führe nicht zur Entlastung der Leasingnehmer. Die Leasingnehmer hatten dies (= Forderungszession des Bw an die Bank) auch im Zeitpunkt der Leasingvereinbarung mit Unterschrift zur Kenntnis zu nehmen. Zwecks Überwachung der Leasingeingänge in Bezug auf den jeweiligen Stand der zahlreichen einzelnen Leasingkonten unterhielt die Bank eine hauseigene Evidenz und war so in der Lage, die Begleichung ausstehender Leasingraten bei säumigen Leasingnehmern einzumahnen, wobei diese Schritte laut der vom Bw unbestritten gebliebenen Aussage der Zeugin Zeuge2 jeweils in Absprache mit dem Bw gesetzt wurden. Darin erblickt der Senat kein Indiz dafür, dass die Bank im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Leasinggeschäfte (unter Vorschieben des Bw als Kontaktperson zum Leasingmarkt) getätigt hätte und gegenüber den Leasingnehmern als Leasingunternehmer aufgetreten wäre. Der Bank ging es nur um eine Hereinbringung ihrer ohnehin massiv gefährdeten Kreditforderung gegenüber dem Bw im größtmöglichen Ausmaß, weshalb sie auf dem Eingang der Brutto- Leasingraten bestand, ohne dadurch zur abgabenrechtlichen Schuldnerin der darin enthaltenen Umsatzsteuer(-beträge) zu werden. Diese Vorgangsweise erscheint im nachvollziehbaren Interesse der Bank als Kreditgeberin betriebswirtschaftlich vernünftig, ja angesichts des hohen, kaum je entscheidend abbaubaren Kreditschuldstandes des Bw geradezu notwendig und unter diesen Umständen in der Bankbranche auch üblich. Der Bw hat vorgebracht, dass zwischen ihm und der Bank ein langjähriger Streit darüber geführt wurde, wer nun die in den bei der Bank eingehenden Brutto- Leasingraten enthaltenen Beträge, soweit sie der auf die Netto- Rate entfallenden Umsatzsteuer entsprachen, an das Finanzamt abzuführen habe. Dies sei nach seiner Überzeugung die Bank gewesen, zumal sie – wie aus aufgelisteten Handlungen der Bank erkennbar – als wahre Leasingunternehmerin nach außen (d. h. gegenüber den Leasingkunden) aufgetreten sei. Der Bw ignoriert die Tatsache, dass seine diesbezügliche Klage mit Urteil des LG_Klagenfurt vollumfänglich abgewiesen wurde und er selbst in der mündlichen Berufungsverhandlung, ohne jeden Hinweis auf den Zivilprozess, vorbrachte, die „Sache“ (gemeint: der Streit zwischen ihm und der Bank hinsichtlich Umsatzsteuerabfuhr an das Finanzamt) sei „eingeschlafen“. Daraus ist der Schluss zu ziehen, dass das oben erwähnte Verfahren mit dem U des LG_Klagenfurt rechtskräftig beendet war. Wenngleich zivilgerichtliche Urteile keine Bindungswirkung für das Abgabenverfahren entfalten, so hält der Senat die Beweiswürdigung im zitierten Urteil dennoch insofern für beachtenswert, als der Richter den Zeugenaussagen der Bankorgane mit nachvollziehbarer Begründung höhere Glaubwürdigkeit als den Vorbringen des Klägers zugebilligt hat, wenn dort etwa zu lesen ist:

„Insbesondere die Aussage des Zeugen (Zeuge1) konnte in Verbindung mit den vorgelegten und unbedenklichen Urkunden in die Feststellungen übernommen werden. Es besteht für das Gericht kein Zweifel, dass die Leasingverträge ausnahmslos zwischen der klagenden Partei (= Bw) und den jeweiligen Leasingnehmern abgeschlossen wurden (...). Daher hätte (der Bw) der Verpflichtung zur Abführung der Umsatzsteuer an das Finanzamt Wien nachkommen müssen. Dafür sprechen auch die an (den Bw) ergangenen Umsatzsteuerbescheide, wie aus den Beilagen hervorgeht. (...) Auch bezüglich der anderen Geschäftstätigkeiten konnte (der Bw) dem Gericht nicht glaubhaft machen, dass die beklagte Partei (X-Bank „L“) ohne Absprache mit (dem Bw) gehandelt habe oder, wie es (vom Bw) mehrmals vorgebracht wurde, jemals die Geschäftsführung an sich gezogen hätte. Denn es hat offensichtlich bezüglich der Abschlagszahlungen (Beilagen erwähnt) sowie hinsichtlich des Einziehungsbeauftragten (genannt) zwischen den Parteien Einvernehmen bestanden, denn wie auch aus weiteren Urkunden (...) hervorgeht, hat (der Bw) sogar die Kosten für den Einziehungsbeauftragten übernommen. Dass die beklagte Partei hinsichtlich der etwas ungewöhnlichen Vorfälle – Veruntreuungen, Verschwinden der Fahrzeuge, u. ä. – im Zuge der Geschäftsverbindungen ihre Kontrolltätigkeit und die Wahrnehmung ihrer Kompetenzen als Leasingfinanzierer (gemeint: für den Ankauf der Leasinggegenstände) verstärkt hat, entspricht wohl einem geschäftsüblichen Vorgehen und kann nicht als ein An- sich- Ziehen der Geschäftsführungstätigkeiten verstanden werden, zumal glaubhaft gemacht werden konnte, dass mit (dem Bw) regelmäßig Rücksprache gehalten wurde. (...) Auszuführen ist aber auch, dass der (oben genannte) Zeuge auf das Gericht einen glaubwürdigen Eindruck hinterlassen hat. Das Gericht hat daher keinen Zweifel, dass seine Aussage ehrlich war.“

2. Höhe der zugerechneten Umsätze, abziehbare Vorsteuern:

Da nun nach den zuvor dargestellten Ermittlungsergebnissen im gegenständlichen Verfahren eindeutig der Bw (und nicht die Kredit gewährende Bank) Zurechnungssubjekt der Umsätze aus den von ihm im eigenen Namen getätigten Leasinggeschäften ist, oblag es dem Senat weiters zu prüfen, ob das Finanzamt diese Umsätze (und abziehbaren Vorsteuern) in zutreffender Höhe ermittelt bzw. in nachvollziehbarer Art (teilweise) geschätzt hat. Der Bw hat dazu nichts vorgebracht und sich insbesondere nicht zu den Vorwürfen der Außenprüferin geäußert, er habe die Bankauszüge nur unvollständig vorgelegt und keine Umsatz- oder Einnahmenauflistung vorgelegt.

Die Außenprüferin ermittelte die Umsätze „L“ 1997 – 2000 und 1-3/2001 wie folgt:

- 1997-1999: Ausgehend von den Eingängen auf den Kreditkonten des Bw erhöhte sie diese um bestimmte, das Entgelt nicht mindernde Rechtsanwaltskosten in genauer Höhe und um einen bisher unbegründet verminderten Erlös in griffweise geschätzter Höhe, setzte für 1997 Gutschriften auf dem Konto bei der Filiale der „L“) in Ermangelung der Kontoauszüge mit

einem geschätzten Wert auf Basis der Feststellungen für 1998 an und nahm für 1998 wegen fehlender Auszüge der Monate Jänner bis März '98 eine Zuschätzung in Höhe eines Drittels der in diesem Zeitraum auf Grund von Bankbelegen erfassten Gutschriften vor.

- Für **2000** stützte sich die Prüferin bei Ermittlung der Umsätze auf das Ergebnis der USO-Prüfung bis 01/2000 und auf die in den Kärntner Kreditkonten des Bw im Jahr 2000 gutgeschriebenen, aus Leasing- bzw. Verkaufsgeschäften stammenden (Umsatzsteuer- und Netto-) Beträge, für das erste Quartal 2001 schätzte sie diese Umsätze mit 25% des Jahreswertes 2000, da weder Konten noch Aufzeichnungen vorgelegt worden seien (Tz 16a, Verkehrskreis „L“). Diese unwidersprochen gebliebenen Feststellungen wecken beim Senat keine von Amts wegen aufzugreifenden Bedenken hinsichtlich Plausibilität und Angemessenheit.

- Hinsichtlich des Verkehrskreises „Wien“, eigenfinanzierter Ankauf von und Handel mit Fahrzeugen, bildeten folgende Anhaltspunkte die Grundlage für die Zurechnung von Umsatzerlösen: Die händischen Aufzeichnungen des Bw, eine Zuschätzung bisher gänzlich unberücksichtigter Verkaufserlöse aus weiteren Einkäufen, der Ansatz eines Sicherheitszuschlages für das weitere Verkürzungspotenzial und eine Teilschätzung des Eigenverbrauches (Aufzeichnungen des Bw, USO- Ergebnis und Zuschätzung; s. Tz 16b-16e, „Verkehrskreis Wien“, eigenfinanzierter Handel). Für den Voranmeldungszeitraum 1-3/2001 ging die Außenprüferin sinngemäß vor.

Diesen faktengestützten Feststellungen und plausibel begründeten Zuschätzungen hat der Bw außer allgemein gehaltenen Ausführungen kein konkretes Vorbringen entgegen gesetzt. Dies überrascht nicht, zumal im geprüften Zeitraum NOVA- Anmeldungen und Erhebungen beim Verkehrsamt vorlagen, woraus beträchtliche Verkürzungen an Umsatzsteuer (und NOVA) in allen geprüften Jahren zutage traten, die ein erhebliches weiteres Verkürzungspotenzial erkennen ließen. Zudem wurden vom Bw die Kontoauszüge seines Unternehmens nur unvollständig beigebracht. Der UFS konnte weder rechnerische Unrichtigkeiten noch denkwidrige Annahmen der Prüferin finden, die Ansätze des Finanzamtes in den angefochtenen Bescheiden werden daher unverändert in diese Berufungsentscheidung übernommen. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 1-3/2001 ist jedoch nicht mehr zu erledigen, da dieser Bescheid durch den nachfolgend erlassenen Jahresbescheid 2001 außer Kraft getreten ist (dazu im Folgenden).

- Was die Streitjahre **2001 – 2004** betrifft, so hat der Bw weder Umsatzsteuererklärungen eingebracht noch Kontoauszüge, Umsatzaufzeichnungen oder Rechnungen vorgelegt. Dem Finanzamt (und ebenso dem UFS) war es solcherart nicht möglich, das unbezifferte und nicht belegte Vorbringen des Bw, es müsse der „Wiener“ Umsatz ausgehend von den der Behörde zugänglichen innergemeinschaftlichen Erwerben erhöht um eine Händlermarge von 3% je

Einkauf als Bemessungsgrundlage herangezogen und im Übrigen auf den Ansatz weiterer Umsätze aus eigenfinanziertem Autohandel verzichtet werden, zu überprüfen. Das Finanzamt hat eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärungen sowie Nichtvorlage von Kontoauszügen vorgenommen. Die Schätzung orientierte sich für 2001 am Ergebnis der im Zuge der Prüfung des Voranmeldungszeitraumes 1-3/2001 getroffenen Feststellungen (und rechnete diese auf einen Ganzjahresumsatz hoch), für die Folgejahre aber an den Umsatzziffern der geprüften Vorjahre. Die Schätzgrößen *steuerpflichtige Umsätze*, *ig. Erwerbe* und *abziehbare Vorsteuern* wurden dabei ab 2002 stetig reduziert (dies wohl deshalb, weil der Bw inzwischen bekannt gegeben hatte, dass der Betrieb des Einzelunternehmens Ende 2004 eingestellt worden sei), wogegen der Bw in materieller Hinsicht wiederum nur allgemein gehaltene Vorbringen hinsichtlich einer behaupteten Umsatzsteuerabfuhrpflicht der Bank erstattet und auf seiner Auffassung nach leicht und vollständig feststellbare innergemeinschaftliche Erwerbe hingewiesen hat. Da es dem Senat – wie zuvor schon dem Finanzamt – mangels vorgelegter Steuererklärungen, Kontoauszüge und Erstaufzeichnungen über die Umsätze und zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen für Vorleistungen – betreffend diese Jahre nicht möglich war, die bis 2004 tatsächlich erzielten Umsätze und die abziehbaren Vorsteuern zu ermitteln, hatte er mit einer Plausibilitätsprüfung der Schätzgrößen das Auslangen zu finden. Diese Schätzgrößen beugen hinsichtlich Plausibilität und Übereinstimmung mit dem Erfahrungsgut (der Bw hatte in den Vorjahren Umsätze aus Inlandseinkäufen und innergemeinschaftlichen Erwerben in beträchtlicher Höhe verkürzt und weiterhin keine Bereitschaft gezeigt, seiner Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht auch nur ansatzweise nachzukommen) keinen Bedenken beim Senat.

Schließlich ist dem Einwand des Bw, hinsichtlich Umsatzsteuer für 2001 sei bereits vor Bescheiderlassung **Bemessungsverjährung** eingetreten, Folgendes zu erwidern: Die (Bemessungs-) Verjährungsfrist beträgt bei hinterzogenen Abgaben (hier: Umsatzsteuer) gemäß § 207 Abs 2 BAO idgF sieben Jahre. Der UFS geht vom Vorliegen einer über die geprüften Jahre andauernden, massiven (zum Teil bereits finanzstrafgerichtlich anhängigen) Abgabenhinterziehung an Umsatzsteuer (für Zeiträume 1997 – 3/2001 übrigens auch an NOVA) aus. Umsatzsteuererklärungen wurden vom Bw ab dem Steuerjahr 2000 trotz seiner Verpflichtung hierzu nicht abgegeben. Er selbst hat mit seinem Berufungsantrag hinsichtlich Abänderung der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide – es müssten die innergemeinschaftlichen Erwerbe unter Anwendung einer Händlermarge von 3% herangezogen werden – indirekt zugegeben, dass er selbst von einer Verkürzung an Umsatzsteuer ausgeht, wenngleich in unbestimmter und behaupteter Weise niedriger Höhe als mit den Bescheiden festgesetzt. Die Prüferfeststellung betreffend die vom Bw erzielten

steuerpflichtigen Umsätze im Voranmeldungszeitraum 1-3/2001 hat der Bw durch kein materielles Vorbringen zu entkräften versucht; für diesen Zeitraum steht nach Ansicht des Senates das Vorliegen einer beträchtlichen Abgabenhinterziehung fest. Dass die mangels eingebrachter Steuererklärung gar nicht offen gelegten steuerpflichtigen Umsätze der Monate April bis Dezember 2001 solcherart ebenfalls als vorsätzlich hinterzogen anzusehen sind, hält der Senat angesichts des konsequent Steuer verkürzenden Verhaltens des Bw in den Jahren davor und danach für gewiss. Bei hinterzogener Umsatzsteuer 2001 verjährt das Recht, diese Abgabe festzusetzen, nach Ablauf des Jahres 2008. Da der Bescheid über Umsatzsteuer für 2001 vom 2. September 2008 innerhalb der siebenjährigen Verjährungsfrist zugestellt (= rechtswirksam erlassen) wurde, geht der diesbezügliche Verjährungseinwand ins Leere.

Einkommensteuer 1995 - 2004

Soweit die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2004, mit welchen das Finanzamt (als einzigen Veranlagungsgrund) die Gewinne des Bw aus seinen eigenfinanzierten Handelsgeschäften als Einkünfte aus einem neuen Gewerbebetrieb der Steuer unterzogen hat, gerichtet sind, kommt ihnen Berechtigung zu:

Einkommensteuer 1995

Der Einkommensteuerbescheid für 1995 wurde am 7. März 2001, somit nach Ablauf der mit 31.12.2000 endenden fünfjährigen Bemessungsverjährungsfrist, erlassen (zugestellt). Der Senat ist der Auffassung, dass die in § 207 Abs 2 BAO normierte siebenjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben hier nicht zur Anwendung kommt: Betreffend die Einkommensteuer wurde gegen den Bw **kein** Finanzstrafverfahren eingeleitet. Der Senat – dem so wie hinsichtlich der Umsatzsteuer (siehe oben) auch hier die eigenständige Beurteilung obliegt, ob von Abgabenhinterziehung auszugehen ist, und der diesbezüglich nicht an ein allfälliges Finanzstrafverfahren gebunden ist – konnte in den Verwaltungsakten keinen Anhaltspunkt dafür finden, dass dem Bw hinsichtlich Einkommensteuer Abgabenhinterziehung anzulasten wäre. Wie an anderer Stelle dieser Berufungsentscheidung näher ausgeführt, gingen Finanzamt und Bw seit der weiter oben zitierten Berufungsentscheidung der FLDWNB einvernehmlich davon aus, dass der Leasingbetrieb „L“ keine ertragsteuerliche Einkunftsquelle darstellt. Den Bw, der abgesehen davon nur lohnversteuerte Einkünfte erzielt(e), traf daher hinsichtlich Einkommensteuer seit diesem Zeitpunkt keine Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen. Konsequentermaßen unterblieben auch die Einforderung solcher Abgabenerklärungen seitens des Finanzamtes und die Bekanntgabe der Betriebsergebnisse durch den Bw. Erst im Zuge der Außenprüfung für 1997ff vertrat das Finanzamt, gestützt auf den Prüferbericht, die Auffassung, es handle sich bei den vom Verkehrskreis „L“ abgesondert betrachteten eigenfinanzierten Kfz- Handelsgeschäften um

einen neuen eigenständig zu beurteilenden Betrieb, der nunmehr (seit 1995) eine eigene ertragsteuerliche Einkunftsquelle bilde. Wie weiter unten näher ausgeführt hat sich der Senat dieser Beurteilung nicht angeschlossen und ist vielmehr der vom Bw vertretenen Auffassung gefolgt. Da somit nach Auffassung des Senates ein einheitlicher Betrieb: *Leasing- und Handelsgeschäfte mit Kfz und anderen Gegenständen* vorliegt (bis zur Betriebsaufgabe vorlag) und dieser Betrieb seit 1988 bis in das nicht geprüfte Jahr 1996 rechtskräftig als Liebhaberei iSd § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung eingestuft wurde, wobei die durch Kreditzinsen verursachten hohen Verluste weder im Jahr des Anfalls mit positiven (Dienst-) Einkünften ausgeglichen noch für spätere Veranlagungsjahre vorgetragen werden konnten, erweist sich das Vorgehen des Bw, keine Einkommensteuererklärung für 1995 abgegeben zu haben, nicht als Unterlassung in Verbindung mit einer vorsätzlichen Hinterziehung von Einkommensteuer. Die für hinterzogene Abgaben normierte siebenjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 BAO findet daher im gegenständlichen Fall keine Anwendung, und das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer für 1995 erscheint mit Ablauf des Kalenderjahres 2000 verjährt. Da das Finanzamt diesen Einkommensteuerbescheid wegen bereits eingetretener Bemessungsverjährung gar nicht hätte erlassen dürfen, war er ersatzlos aufzuheben, ohne dass der Senat **in diesem Zusammenhang** der (für die Folgejahre allerdings relevanten) Frage nachzugehen hatte, ob der seit 1996 Gewinne (in strittiger Höhe) abwerfende Betrieb nunmehr als ertragsteuerliche Einkunftsquelle einzustufen ist.

Einkommensteuer 1996-2004

Der UFS beurteilt die gesamte Geschäftstätigkeit des Bw: fremdfinanziertes Kfz- Leasing und eigenfinanzierter Kfz- Handel im Rahmen seines *von Wien aus (am Sitz der Geschäftsleitung)* geführten Unternehmens als einheitlichen Betrieb, der hinsichtlich seiner fremdfinanzierten Komponente *Kfz- Leasing/Kärnten* (mit Kfz im Hochpreissegment) **vor** den Streitjahren wegen andauernder, nicht von erkennbarer Gewinnerzielungsabsicht geprägter Verluste (1983 – 1992 und darüber hinaus mindestens bis 1996; Berechnungen weiter unten) rechtskräftig – und nach ho. Auffassung zutreffend – als ertragsteuerliche Liebhaberei eingestuft wurde (§ 1 Abs 1 L- VO).

Gegenstand des nunmehr *eigenfinanzierten Autohandels* waren wiederum teure Kraftfahrzeuge, die der Bw, so wie in der Vergangenheit auch, zumeist von Wien aus an Kunden in Ostösterreich vertrieb. Nunmehr hatten sich laut unwidersprochen gebliebenem Vorbringen des Bw die Käufer selbst um eine allfällige Fremdfinanzierung zu kümmern. Der *einzigste objektiv fassbare Unterschied* zur Geschäftsgestaltung im Verkehrskreis Leasing – welcher nach Ansicht des Finanzamtes eine davon losgelöste Betrachtung rechtfertigte – bestand in der nunmehr *vollständigen Eigenfinanzierung* der Handelsgüter des Bw. Da es

jedoch in der Gestaltungsfreiheit eines Unternehmers liegt, ob er den Betrieb seines Unternehmens mit Fremd- oder Eigenkapital oder mit einem Mix aus beidem finanziert, stellt die Änderung der Finanzierungsstruktur für sich allein – mag sie hier auch radikal gewesen sein – keine Aufnahme eines neuen Betriebes dar.

Der Bw hat nach Ansicht des UFS mit der Umstellung seines einheitlichen Kfz-Verwertungsbetriebes auf Eigenfinanzierung eine Maßnahme zur Verbesserung der Ertragskraft gesetzt, die bei Beantwortung der Frage, ob bzw. ab wann eine ertragsteuerliche Einkunftsquelle iSd § 1 Abs 1 und vorliegt (vorlag), im Rahmen einer Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs 1 Z (1-)6 L- VO zu berücksichtigen ist. Das Ergebnis dieser Kriterienprüfung fällt allerdings negativ aus, weil der Bw seine Vorjahresverluste mit den – laut angefochtenen Bescheiden – erzielten Jahresgewinnen aus dem eigenfinanzierten Autohandel bis zur Betriebsaufgabe 2004 nicht annähernd wettmachen konnte, stellen sich doch die Ergebnisse nach der Aktenlage wie folgt dar (Fortsetzung auf der nächsten Seite):

Betriebsergebnisse

„L“ 1983 – 1996, <i>Verluste</i> (in ATS, gerundet)															
Text	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993*)	1994*)	1995*)	1996*)	83-96
Erklärung	43.733	178.018	65.457	113.823	152.649	302.254	856.309	1.373.248	1.867.967	11.962.199	3.272.395	3.272.395	3.272.395	3.272.395	30.005.239
Bescheid	43.733	178.018	65.457	113.823	152.649	0	0	0	0	0	-	-	n. erfasst	n. erfasst	
Eigenfinanzierter Autohandel 1995 – 2004, Gewinne (zum Vergleich durchwegs in ATS, gerundet)															
Text	95	96	97**)	98	99	00	01	02***)	03***)	04***)	95-04				
Erklärung	-	-		-	-	-	-	-	-	-					
Bescheid	1.468.700	811.500	581.779	1.062.875	334.359	3.020.952	2.064.045	1.238.427	1.100.824	1.032.022	12.715.483				
<i>Alt-Verluste</i>											30.005.239				
<i>neg. Saldo</i>											17.289.756				

*) keine Erklärung, keine Anhaltspunkte; geschätzt mit dem Durchschnittswert der Verluste in den Jahren 1988-1992: $ATS\ 16.361.977 : 5 = 3.272.395\ p.\ a.$

***) nur Jahresabschluss;

***)) Schätzung des FA wegen Nichtabgabe d. Erklärungen

In dieser Gegenüberstellung sind die in den Jahren 1997 – 2004 erwirtschafteten – freilich mangels entsprechender Ermittlungen unbekannt gebliebenen – Teilergebnisse aus dem Verkehrskreis „L“ zwar noch nicht berücksichtigt, wobei ein Absinken des Betriebsaufwandes durch Wegfall (oder Reduktion) von Kreditzinsen (siehe BP- Bericht) positive Beiträge zum jeweiligen Gesamtjahresergebnis wahrscheinlich macht. Ertragsteuerliche Ermittlungen zu „Landskron“ hat das Finanzamt für diese Jahre jedoch nicht durchgeführt. Das Einbeziehen der wie immer festgestellten Erfolge dieses Betriebszweiges hätte eine *Gesamtbetrachtung der Tätigkeit des Bw ab 1983* im Lichte der Liebhabereiverordnung geboten. Ob bei zutreffender Feststellung eines positiven Gesamtergebnisses die Gewinne der Jahre 1996 – 2004 rechtens zu erfassen gewesen wären, ohne dass die 1988 bis 1995 angefallenen Verluste im Wege des Verlustabzuges (jener des Jahres 1996 freilich im Wege der innerbetrieblichen Saldierung) berücksichtigt werden konnten, ist höchst fraglich. Indem solcher Art das Band zwischen nicht verwertbaren Vorjahresverlusten und steuerlich abgeschöpften Gewinnen aus – wie der Senat vermeint – ein- und demselben Betrieb durchschnitten wäre, würden nach Ansicht des Senates das Grundrecht auf Unversehrtheit des Eigentums sowie der Gleichheitsgrundsatz verletzt. Indes zeigt bereits die oben angestellte Kontrollrechnung deutlich, dass von einer entscheidenden Verbesserung der Ertragslage und einem Wandel der gewerblichen Tätigkeit hin zu einer ertragsteuerlichen Einkunftsquelle gar keine Rede sein kann, lässt doch der bei Betriebsaufgabe 2004 per saldo verbleibende Verlustbetrag (-17.289.756,00 ATS, vom Senat unter sehr vorsichtiger Schätzung der unbekannten, aber zweifellos hoch negativen „L“- Ergebnisse 1993-1996 ermittelt) nicht erkennen, dass sich zu irgend einem Zeitpunkt vor Betriebsaufgabe das *Break-Even* eingestellt hätte.

Die Abgabenbehörde durfte daher mangels Vorliegens einer ertragsteuerlichen Einkunftsquelle, aber auch um Verstöße gegen verfassungsrechtlich gewährleistete Rechte zu vermeiden, (auch) die übrigens nur unvollständig ermittelten Betriebsgewinne seit 1996 nicht zur Einkommensteuer erfassen. Damit fällt aber der einzige Veranlagungstatbestand hinsichtlich Einkommensteuer fort, und die angefochtenen Steuerbescheide für 1996-2004 waren durch Bescheide betreffend die Nichtveranlagung zur Einkommensteuer zu ersetzen.

Wien, am 31. Mai 2011