

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R. in der Beschwerdesache [...], [...], vertreten durch Resultatio Steuerberatung GmbH, Gratweiner Straße 8, 8111 Gratwein-Straßengel, über die Beschwerde vom 12. Juli 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 14. Juni 2017 betreffend Einkommensteuer 2012 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid Einkommensteuer 2012 wird abgeändert.

| Bemessungsgrundlage                          |                            |             | Abgabe                         |              |
|----------------------------------------------|----------------------------|-------------|--------------------------------|--------------|
| Jahr                                         | Art                        | Höhe        | Art                            | Höhe         |
| 2012                                         | zu versteuerndes Einkommen | 57.358,07 € | Einkommensteuer                | 18.607,83 €  |
|                                              |                            |             | anrechenbare LohnsteuerRundung | - 8.825,52 € |
|                                              |                            |             | gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988     | - 0,31 €     |
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer |                            |             |                                | 9.782,00 €   |

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1.1 Beim Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) fand im Zeitraum 2. Februar 2016 bis 13. Juni 2017 für die Jahre 2012 bis 2014 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt, bei der folgendes festgestellt wurde (vgl. die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 13. Juni 2017):

Punkt 1. Buchführungsmängel:

#### a) Kassenmängel

Das vorgelegte Kassabuch „Kassen-Bericht vom 1.1.2014 bis 31.12.2014“ würde eine Seite umfassen. Enthalten wären ausschließlich Barabhebungen vom Bankkonto, die zur Begleichung von Autoankaufsrechnungen verwendet worden wären.

Nachstehende laut Saldierungsvermerk auf Rechnungen dokumentierte Barzahlungen wären nicht erfasst:

AR 0006 vom 16.4.2014 – \*\*\*1\*\*\* € 1.400,-

AR 00012 vom 3.7.2014 – Fa. \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*3\*\*\*, € 8.500,-

ER 09614 vom 2.10.2014 – \*\*\*1\*\*\*, \*\*\*4\*\*\*, € 442,52 (bar bezahlt 6.10.2014)

AR 00030 vom 6.10.2014 – \*\*\*1\*\*\*, \*\*\*4\*\*\*, € 19.000,-

Das Kassabuch würde keinen Abschluss aufweisen, die Belege wären nicht nummeriert.

#### b) Buchführung

Es wäre keine chronologische Erfassung der Geschäftsfälle erfolgt.

Sämtliche Buchungen wären über das Privat- bzw. Kapitalkonto erfolgt.

Es wären keine laufenden Kassabuchungen oder Bankbuchungen erfasst worden. Lediglich der Endsaldo des Bankkontos bei der \*\*\*5\*\*\* \*\*\*6\*\*\* hätte in die Buchhaltung Eingang gefunden. Alle übrigen Buchungen wären über das Konto 9100 - Privat – gebucht worden.

Privatentnahmen an sich und private Bankbewegungen, die über das oben angeführte Konto und ein weiteres Bankkonto bei der \*\*\*5\*\*\* \*\*\*7\*\*\* getätigt worden wären, wären im Rechenwerk in keiner Form erfasst worden. (Auf diesem Konto wäre auch die Leasing-Bonifikation eingegangen.)

Am 4.12.2014 würde am Bankkonto der \*\*\*5\*\*\* \*\*\*7\*\*\* eine Scheckeinreichung über € 11.500,- als Gutschrift aufscheinen. Auf Nachfrage über die Herkunft für die Scheckgutschrift hätte der Bf. erklärt, dass er der Fa. \*\*\*11\*\*\*, bei der er zu diesem Zeitpunkt in einem Dienstverhältnis gestanden hat, diesen Betrag vorher für den Ankauf eines PKW (\*\*\*8\*\*\*, \*\*\*9\*\*\*, privater Kunde in \*\*\*10\*\*\*) geborgt hätte, weil "er (\*\*\*12\*\*\*) gerade nichts am Konto hatte". Woher der Bf. diesen Bargeldbetrag gehabt hat, hätte nicht ermittelt werden können.

## c) Schlussfolgerung

Infolge der aufgezeigten Mängel wäre jedenfalls die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht gegeben. Die grundsätzliche Schätzungsberechtigung wäre daher gegeben.

Aufgrund der fehlenden Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, der damit gegebenen Schätzungsberechtigung, der mangelhaften Grundaufzeichnungen, der hohen Bargeldtransaktionen, der nicht erklärten Einnahmen (Bonifikation Leasing laut Punkt 3) und der teils intransparenten Geschäftsfälle (siehe \*\*\*13\*\*\* ex \*\*\*14\*\*\* unter Punkt 5) werde im Jahr 2014 ein Sicherheitszuschlag iHv ca. 20% der steuerbaren Umsätze (Basis € 175.870,-) dem Ergebnis hinzugerechnet.

|                                                             | nach Betriebsprüfung |
|-------------------------------------------------------------|----------------------|
| Erhöhung Gesamtbetrag der Entgelte<br>Umsatzerhöhung zu 20% | 35.000,00            |
| Gewinnerhöhung (brutto)                                     | 42.000,00            |
| Passivierung Umsatzsteuer                                   | - 7.000,00           |

## Punkt 3. Bonifikation Leasing

Am Bankkonto (\*\*\*5\*\*\* \*\*\*7\*\*\*, das im betrieblichen Rechnungswesen nicht berücksichtigt wurde) würde mit 12.5.2014 ein Zahlungseingang über

€ 2.875,- von der \*\*\*15\*\*\* aufscheinen, der bisher nicht als Einnahme erklärt worden wäre.

Laut Angabe des Bf. bzw. dessen steuerlicher Vertretung würde es sich dabei um die Bonifikation der \*\*\*16\*\*\* für die Vermittlung von Leasingfinanzierungen für Käufer im Zusammenhang mit dem Erwerb von Fahrzeugen handeln.

Dieser Zahlungseingang würde unmittelbar in Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit als Kfz-Händler stehen und wäre daher entsprechend als Einnahme zu erklären.

|                                                                             | vor Betriebsprüfung | nach<br>Betriebsprüfung | Differenz |
|-----------------------------------------------------------------------------|---------------------|-------------------------|-----------|
| Erhöhung Einkünfte<br>aus<br>Gewerbebetrieb<br>2014<br>Leasing Bonifikation | 0,00                | 2.875,00                | 2.875,00  |

## Punkt 4: Verkauf Anteile \*\*\*17\*\*\*

Mit Notariatsakt vom 15.11.2013 hätte der Bf. seinen Geschäftsanteil an der \*\*\*17\*\*\* von € 1.000.000 zur Gänze an die in Gründung befindliche \*\*\*18\*\*\* verkauft.

Aus dieser Anteilsabtretung wäre laut Einkommensteuererklärung 2013 ein Verlust aus inländischen Kapitaleinkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen im Betrag von - € 65.000,- erklärt worden.

Der Verlust würde sich laut Aufstellung der steuerlichen Vertretung wie folgt ergeben:

|                                 |          |
|---------------------------------|----------|
| Anschaffungskosten Beteiligung: |          |
| Bf. (laut FB-Auszug 11.11.2014) | 600.000  |
| Erwerb Anteile ***19***         | 350.000  |
| Anschaffungskosten gesamt       | 950.000  |
| Verkaufserlös                   | 885.000  |
| Verlust                         | - 65.000 |

a) Anschaffungskosten

Laut Firmenbuchauszug (FN \*\*\*20\*\*\*) der \*\*\*21\*\*\* (vormals \*\*\*17\*\*\*) hätten der Bf. und Frau \*\*\*19\*\*\* die Anteile mit einem Stammkapital von ATS 500.000,- im August 1996 von Herrn \*\*\*22\*\*\* (ATS 50.000,-), \*\*\*23\*\*\* (ATS 125.000,-) und der \*\*\*24\*\*\* (ATS 150.000,-) im Ausmaß von

Bf. 60 % ATS 300.000

\*\*\*19\*\*\* 40 % ATS 200.000

um den Nominalbetrag von insgesamt ATS 500.000,- erworben.

Mit Beschluss der Generalversammlung vom 7.12.2006 der Gesellschaft wäre in der Folge der Jahresabschluss zum 31.3.2006 für das Geschäftsjahr 2005/06 genehmigt, und der ausgewiesene Gewinn in Höhe von € \*\*\*25\*\*\* mit einem Teilbetrag von € 963.663,58 für die bevorstehende Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmittel verwendet worden.

Außerdem wäre in dieser Generalversammlung die Umstellung des Stammkapitals auf Euro beschlossen worden.

Es wäre der Beschluss gefasst worden, die bisherigen Stammeinlagen auf Euro-Beträge umzurechnen und das Stammkapital um € 963.663,58 mit Wirkung zum 31.3.2006 gemäß Kapitalberichtigungsgesetz und § 3 Abs. 1 Z 29 EStG unter Heranziehung von Gesellschaftsmitteln zu erhöhen, wobei der Kapitalerhöhungsbetrag den Gesellschaftern im Verhältnis der bisherigen Beteiligung zukomme.

| Stammkapital | vor Erhöhung | Kapitalerhöhung | nach Erhöhung |
|--------------|--------------|-----------------|---------------|
| Bf. 60%      | 21.801,85    | 578.198,15      | 600.000,--    |
| ***19*** 40% | 14.534,57    | 385.465,43      | 400.000,--    |

|  |           |            |              |
|--|-----------|------------|--------------|
|  | 36.336,42 | 963.663,58 | 1.000.000,-- |
|--|-----------|------------|--------------|

#### Rechtliche Würdigung:

Der Erwerb von Anteilsrechten aufgrund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ist gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG von der Einkommensteuer befreit. Wirtschaftlich sei eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln in zwei Vorgänge zu zerlegen (sog. Theorie der Doppelmaßnahme): In einem ersten Schritt würden die Mittel an die Gesellschafter ausgeschüttet, in einem zweiten Schritt würden diese die Mittel zum Zwecke der Kapitalerhöhung in die Gesellschaft einzahlen. Aus dem ersten Schritt würde bei Ausschüttung von Gewinnen bzw. Gewinnrücklagen grundsätzlich Steuerpflicht resultieren, die durch § 3 Abs. 1 Z 29 EStG unterdrückt werde.

Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln wären als Anschaffungskosten gemäß § 27a Abs. 4 Z 4 EStG idF BGBl I 112/2012 für die Anteilsrechte und Freianteile jene Beträge anzusetzen, die sich bei Verteilung der bisherigen Anschaffungskosten entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben.

Die Bewertung der neuen Freianteile werde nunmehr durch § 27a Abs. 4 Z 4 EStG idF BGBl I 112/2012 geregelt. Die Ausgabe der Gratisanteile würde den Ursprungswert der Anteile nicht verändern, daher müsse eine neue Wertverteilung stattfinden. Der Buchwert der Altanteile werde entsprechend dem Verhältnis des bisherigen Nennwertes zum Nennwert der Gratisanteile verteilt (vgl. Jakom, EStG, Kommentar, 6. Auflage, § 27a Rz 40). Bei Anteilen im Betriebs- und Privatvermögen wäre davon auszugehen, dass durch die Aufteilung des Buchwertes bzw. der Anschaffungskosten auf alte und neue Anteile keine Anschaffung, sondern nur ein Erwerb im Zeitpunkt der Protokollierung des Kapitalberichtigungsbeschlusses im Firmenbuch vorliegen würde. Somit würden die Freianteile im Hinblick auf die Anwendbarkeit der neuen Kapitalbesteuerung (§ 124b Z 185 EStG) das Schicksal der Altanteile teilen.

Denn mangels eines steuerpflichtigen Vermögenszugangs hätten die anlässlich einer Kapitalberichtigung ausgegebenen Freianteile keinen eigenständigen Wertansatz, (sa EStRL Rz 2608 f idF v. 25.8.2015).

Es würde daher eine Kapitalmaßnahme außerhalb des UmgrStG eine rein gesellschaftsrechtliche Maßnahme darstellen, die aus steuerlicher Sicht zu keinem Tausch und zu keinem entgeltlichen Erwerb führen würde, und würde ein allfälliger Status als Altvermögen erhalten bleiben. Das würde auch für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gelten.

In einer Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 13.4.2016 (per Mail übermittelt) würden unter Punkt 8. Anteilsverkauf folgende Ausführungen gemacht, zu denen nachfolgend seitens der AP Stellung genommen werde.

Zum ersten Absatz der rechtlichen Würdigung würde die steuerliche Vertretung ergänzen: Vielmehr würde sich bereits aus der Ausführung der Finanzbehörde ergeben, dass die durch

die Gewinnausschüttung erhaltenen Mittel in Höhe von EUR 578.198,15 einbezahlt worden wären. Dieser Vorgang würde somit die Anschaffungskosten der Beteiligung um EUR 578.198,15 im Jahr 2006 erhöhen.

Betriebsprüfung: Eine Erhöhung der Anschaffungskosten im Jahr 2006 würde sich keinesfalls ergeben.

Anmerkung zur rechtlichen Würdigung des § 27a Abs. 4 Z 4 EStG idF BGBl I 112/2012 seitens der steuerlichen Vertretung:

1. Diese Bestimmung würde ab 1.1.2013 gelten und wäre nicht auf die Kapitalerhöhung im Jahr 2006 anzuwenden. Davor hätte es keinen § 27 a Abs. 4 Z 4 EStG gegeben.
2. Es würde sich nicht um "Gratisanteile" handeln, wie von der Finanz ausgeführt. Die Norm würde ausdrücken, dass bei "Anteilrechte und Freianteile" eine Rechtsfolge eintreten solle. Allerdings hätte der Bf. keine Freianteile erhalten. Er hätte, wie bereits oben durch die Finanzbehörde ausgeführt EUR 578.198,15 - unstrittig - einbezahlt. Auch aus diesem Grund ginge die Auslegung dieser Bestimmung durch die Finanzbehörde ins Leere.
3. Weiter würde diese neue Norm aus dem Jahr 2012, mit Wirkung 1.1.2013, ausführen, dass bei "Verteilung der bisherigen Anschaffungskosten" diese "entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben" aufzuteilen wären. Die bisherigen Anschaffungskosten wären wie bereits ausgeführt unter Berücksichtigung der EUR 578.198,15 anzusetzen. Wie oben unstrittig ausgeführt, hätte die Bf. den Betrag einbezahlt.
4. Selbst bei fiskalfreundlicher Interpretation dieser Gesetzesstelle könne der Bf. nicht erkennen, dass seine Anschaffungskosten aus dem Jahr 2006 in Höhe von EUR 578.198,15 nicht anerkannt werden können, zumal er den Betrag einbezahlt, diese somit nicht frei oder gratis gewesen wären, und er damit keine Freianteile erhalten hätte und die Norm ohnedies erst für Vorgänge ab 1.1.2013 gelten solle.
5. Auch die Ausführung in den EStRL RZ 2608 f idF vom 25.8.2015 würden im Nachhinein an obigen Ausführungen nichts zu ändern vermögen. Vielmehr wäre die Ausführung der RZ 2608 im Jahr 2015 ein Zeichen dafür, dass das BMF mit der gesetzlichen Norm nicht glücklich wäre.
6. § 32 Abs. 1 Z 3 EStG würde normieren, dass bei einer Rückzahlung von Stammkapital aus einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln an den Gesellschafter die Steuerpflicht ausgelöst werden solle. Mit heutigem Firmenbuchauszug wäre ebenfalls eindeutig belegt, dass das Stammkapital der Gesellschaft nach wie vor EUR 1.000.000,00 betragen würde und es zu keiner Rückzahlung gekommen wäre.
7. Darüber hinaus werde auf den Grundsatz von Treu und Glauben verwiesen.

Ausführungen der Betriebsprüfung:

Die steuerliche Vertretung würde übersehen, dass davor bis zum Inkrafttreten des § 27a Abs. 4 Z 4 EStG idF BGBl I 112/2012 die Bestimmung des § 31 Abs. 7 EStG in Geltung gewesen wäre. Demnach hätten zu den sonstigen Einkünften gem. § 31 Abs. 1 EStG die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft gehört, wenn der Veräußerer innerhalb der

letzten 5 Jahre zu mindestens 1% beteiligt gewesen wäre. Gemäß § 31 Abs. 7 EStG würde für Freianteile auf Grund einer Kapitalerhöhung § 6 Z 15 EStG gelten. § 6 Z 15 EStG hätte wie folgt gelautet:

"Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29) sind für die Anteilsrechte und Freianteile jene Beträge anzusetzen, die sich bei Verteilung des bisherigen Buchwertes entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben."

Diese Bestimmung des früheren § 6 Z 15 EStG wäre nahezu wortgleich (es wäre lediglich das Wort "Buchwert" durch "Anschaffungskosten" ersetzt worden) in die gesetzliche Regelung des § 27a Abs. 4 Z 4 idF BGBl I 112/2012 übernommen worden.

Die mit Beschluss der Generalversammlung vom 7.12.2006 vorgenommene Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln wäre "mit Wirkung zum Bilanzstichtag 31.03.2006 gemäß Kapitalberichtigungsgesetz und § 3 Abs. 1 Z 29 EStG unter Heranziehung von Gesellschaftsmitteln" erfolgt. Wenn von "Gratisanteilen" die Rede gewesen wäre, so würde dieser Begriff auch in der Literatur verwendet (siehe Laudacher in Jakom, EStG 2013, Rz 218 zu § 6 Z 15 EStG).

Der Ansicht der steuerlichen Vertretung, dass die bisherigen Anschaffungskosten unter Berücksichtigung der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln von € 578.198,15 anzusetzen wären, könne nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht gefolgt werden. Denn wie bereits mehrmals ausgeführt würde es durch die Ausgabe der Freianteile bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zu keiner Veränderung im Wert der Beteiligung kommen. Es würde sich lediglich der Nominalwert der Beteiligung durch die Anhebung des Stammkapitals erhöhen. Diese Rechtsansicht wäre sowohl in der einschlägigen Fachliteratur (u.a. Zorn/Petriz, in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 6 Z 15 EStG 1988 Tz 3; Doralt/Mayr, EStG 14. Aufl. § 6 Zu 432f), als auch durch die Rechtsprechung (vgl. UFS v. 10.2.2012, RV/1317-L/11 bzw. UFS 25.3.2009, RV/0253-S/04) einhellig vertreten worden.

Für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes wäre nicht relevant, ob das BMF - wie die steuerliche Vertretung vermeint - mit einer gesetzlichen Norm glücklich wäre oder nicht. Die gesetzlichen Grundlagen würden nach Ansicht der Betriebsprüfung keinerlei Interpretationsraum bieten. (Überdies wäre Rz 2608 f bereits vor der Neuregelung der Besteuerung der Kapitalerträge in den ESt-Richtlinien mit diesen Ausführungen inhaltsgleich enthalten gewesen.)

Eine Rückzahlung von Stammkapital der Gesellschaft werde seitens der Betriebsprüfung nicht unterstellt. Allerdings wäre anzumerken, dass gemäß § 3 Abs. 3 Kapitalberichtigungsgesetz bei der Eintragung der Kapitalerhöhung in das Firmenbuch anzugeben wäre, dass es sich um eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln handelt. Überdies wäre sowohl der der Kapitalerhöhung zugrunde gelegte Jahresabschluss als auch die nachfolgenden von der jetzigen steuerlichen Vertretung erstellt worden.

Zum Verweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben: Aus den vorliegenden Unterlagen wäre keine schriftliche Auskunftserteilung seitens des Finanzamtes ersichtlich. Ein Vertrauensschutz bei fernmündlich erteilten Auskünften würde nicht bestehen. Da eine fernmündliche Auskunft die Möglichkeit von Irrtümern und ungenauen Erklärungen in sich bergen würde ist es dem Abgabepflichtigen bzw. seinem Vertreter zuzumuten ein Auskunftsverlangen schriftlich zu stellen und eine dementsprechende schriftliche Antwort abzuwarten. Diesbezüglich wäre eine weitere Ausführung entbehrlich, weil nicht dargelegt werden könne, worauf sich Treu und Glauben stützen würden.

#### Ermittlung:

Bei realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 3 wären als Einkünfte gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und Anschaffungskosten anzusetzen. Anschaffungsnebenkosten wären im außerbetrieblichen Bereich nicht umfasst und daher bei der Veräußerung nicht zu berücksichtigen.

Als steuerliche Anschaffungskosten könnten daher nach Ansicht der Betriebsprüfung vom Bf. folgende Beträge geltend gemacht werden:

|                                    |            |
|------------------------------------|------------|
| Anschaffungskosten Anteilskauf Bf. | 21.801,85  |
| Anteilserwerb 2013 von ***19***    | 350.000,00 |
|                                    | 371.801,85 |

#### b) Veräußerungspreis

Aus den Eingängen am Bankkonto der \*\*\*5\*\*\* - Konto \*\*\*26\*\*\* - (wurde im Rahmen der AP vorgelegt) wären in Zusammenhang mit der Abtretung der Anteile folgende Eingänge ersichtlich:

|                                              |            |
|----------------------------------------------|------------|
| 23.8.2013: Auszahlung Gesellschafterdarlehen | 229.500,00 |
| 23.8.2013: Auszahlung Gesellschafterdarlehen | 104.500,00 |
| 29.4.2014: Teilzahlung ***27***              | 50.000,00  |
| 7.5.2014: Teilzahlung ***28***               | 50.000,00  |
| 3.7.2014: Restzahlung Kaufpreis ***29***     | 355.795,13 |
| 23.7.2014: Abschluss Übernahme ***28***      | 10.000,00  |
| Gesamtbetrag                                 | 799.795,13 |

In einer vorgelegten Kaufpreisberechnung wäre von einem Anteilswert von € 792.998,06 ausgegangen worden. Die Differenz hätte laut Vorhaltsbeantwortung vom 6.6.2016 nicht aufgeklärt werden können.

Als Grundlage für die Anteilsveräußerung werde daher im Rahmen der Betriebsprüfung von einem Wert über € 799,795,13 ausgegangen.

Der Veräußerungsvorgang wäre bisher dem Jahr 2013 zugeordnet worden.

Da § 27a EStG vom Zu- und Abflussprinzip iSd § 19 EStG beherrscht werde, wäre der Vorgang nach Ansicht der Betriebsprüfung infolge der oben angeführten Eingänge im Jahr 2014 zu erfassen.

Anmerkung zu Gesellschafterdarlehen: Es würde sich um ein Darlehen der Fa. \*\*\*17\*\*\* handeln, das zur Finanzierung des Anteilserwerbes des Bf. von seiner Frau \*\*\*30\*\*\* gedient hätte.

Laut Punkt II des Kauf- und Abtretungsvertrages zwischen dem Bf. und der \*\*\*18\*\*\* vom 15.11.2013 werde der Kaufpreis mit einem Teilbetrag von € 500.000,- innerhalb einer Woche nach Erhalt der Förderunterlagen der \*\*\*31\*\*\* zu Zahlung fällig. Der restliche Teilkaufpreis wäre bis spätestens 28.2.2014 wie folgt zu bezahlen:

"mit einem Teilbetrag in Höhe des aushaftenden Gesellschafterdarlehens des abtretenden Gesellschafters gegenüber der \*\*\*17\*\*\* im verkürzten Wege direkt an die \*\*\*17\*\*\* und" ... Insgesamt wäre daher der gesamte Zufluss im Jahr 2014 zu erfassen.

#### c) Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Einkünfte aus Kapitalvermögen wären gemäß § 27 Abs. 1 EStG Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2) aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören.

Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG würden Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iS von Abs. 2 sind, gehören (BudBG 2012, BGBl I 2011/112 ab 1.4.2012).

Zu den Einkünften aus der Überlassung iS von § 27 Abs. 2 EStG würden gemäß Z 1 lit a Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören.

Einkünfte aus Kapitalvermögen würden gemäß § 27a Abs. 1 EStG einem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegen.

| Einkünfte aus Kapitalvermögen mit besonderem Steuersatz von 25% | vor Betriebsprüfung | nach Betriebsprüfung |
|-----------------------------------------------------------------|---------------------|----------------------|
|                                                                 |                     |                      |

|                                   |             |              |
|-----------------------------------|-------------|--------------|
| Verlust 2013                      | - 65.000,00 | 0,00         |
| Überschuss 2014                   | 0,00        | 427.993,28   |
| Ermittlung                        |             |              |
| Veräußerungspreis 2014 (lit. b)   |             | 799.795,13   |
| Anschaffungskosten (lit. a)       |             | - 371.801,85 |
| Überschuss                        |             | 427.993,28   |
| davon 25% - besonderer Steuersatz |             | 106.998,32   |

#### Punkt 5. Sonstige Einkünfte – Spekulationsgeschäfte 2012, 2013

Der Bf. hätte ab 12.2.2014 eine gewerbliche Tätigkeit mit dem Großhandel mit Kraftwagen mit einem Gesamtgewicht von 3,5 t oder weniger angemeldet.

Aus den im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen (Bankkonten, usw.) hätte sich ergeben, dass in den Jahren 2012 und 2013 einzelne Fahrzeuge erworben und innerhalb eines Zeitraumes von weniger als einem Jahr wieder weiterverkauft worden sind.

Gewinne bzw. Verluste aus diesen Aktivitäten wären bisher nicht erklärt worden.

Spekulationsgeschäfte wären gemäß § 30 EStG Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, wenn die Einkünfte nicht gemäß § 27 oder § 30 steuerlich zu erfassen wären und der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr betragen würde.

Als Einkünfte wären der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Wäre aus dem Spekulationsgeschäft ein Einnahmenüberschuss erzielt worden, müssten nachträgliche Werbungskosten im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses berücksichtigt und zum Ausgleich zugelassen werden.

Nachfolgend würden die einzelnen Geschäfte aufgelistet und der jeweilige Spekulationsgewinn ermittelt werden.

\*\*\*32\*\*\*; FG \*\*\*33\*\*\* (ex \*\*\*34\*\*\*):

Aus einem vorliegenden "ÖAMTC Kfz-Kaufvertrag" zur Verwendung zwischen Privatpersonen wäre ersichtlich, dass der Bf., \*\*\*35\*\*\*, an die \*\*\*36\*\*\*, \*\*\*37\*\*\*, am 21.11.2012 einen \*\*\*38\*\*\*, Fg.Nr. \*\*\*39\*\*\*, Erstzulassung \*\*\*40\*\*\*2007, km-Stand \*\*\*41\*\*\* zum Preis von € 65.000,- verkauft hätte. Der Vertrag würde den Vermerk aufweisen, dass die NoVA nicht entrichtet worden wäre.

Weiters wäre eine Anmerkung enthalten, dass das Fahrzeug einen Seitenschaden hatte und als Übergabedatum "bis April 2013" vermerkt wäre.

Die Bezahlung des Kaufpreises wäre mittels Überweisung (Eingang) am 22.11.2012 über € 25.000,- und am 31.12.2012 über € 39.985,10 auf das Konto \*\*\*26\*\*\* bei der \*\*\*5\*\*\* erfolgt.

Eine telefonische Anfrage an die steuerliche Vertretung in Zusammenhang mit der Verwendung (Nutzung) dieses Kfz wäre am 13.4.2016 wie folgt beantwortet worden: "Bei diesem Fahrzeug würde es sich um ein Rennauto handeln, mit dem Wettkämpfe absolviert werden hätten sollen. Dies wäre nicht zur Ausführung gekommen, da sich herausgestellt habe, dass die erforderlichen Reparaturen für die Mandantschaft des Bf. zu aufwendig wären. Insgesamt wäre der private Rennsport des Bf. als Liebhaberei einzustufen. Die Fa. \*\*\*42\*\*\* hätte in der Folge Wettrennen mit diesem Fahrzeug bestritten."

In einem Vorhalt im Rahmen der Betriebsprüfung an die steuerliche Vertretung (Zustellungsbevollmächtigte) wäre am 26.4.2016 ersucht worden, die Höhe der Anschaffungskosten (Vorlage Kaufvertrag Ankauf durch den Bf., Rechnung, Zahlungsbelege, usw.) nachzuweisen.

In der Antwort vom 6.6.2016 würde die steuerliche Vertretung dazu ausführen, dass das Fahrzeug mit einem Wert von € 60.000,- angeschafft und als Rennwagen eingesetzt worden wäre. Der Beleg werde laut Schreiben nachgereicht werden.

Nach einer Besprechung im Finanzamt am 23.6.2016 bei der neben der steuerlichen Vertretung auch der Bf. anwesend war, wäre mit Schreiben vom 15.7.2016 (elektronisch eingelangt) eine Rechnung der \*\*\*43\*\*\* vom 20.7.2011 an die Firma \*\*\*14\*\*\*, \*\*\*44\*\*\*, über € 50.000,00 zuzgl. 20 % USt von € 10.000,00 insgesamt somit € 60.000,- vorgelegt worden.

Zu diesem Fahrzeug wäre unter Punkt 1 weiter angeführt worden: "Weiter legen wir diesbezüglich folgende Ersatzteilrechnungen bei, wobei diese zur Erlangung eines Nachlasses unter dem Firmennamen '\*\*\*17\*\*\*' bezogen wurden und vom Bf., persönlich bezahlt worden sind. Aus diesen Rechnungen leitet sich auch zwingend der Schluss ab, dass das Fahrzeug bereits 2011 im Besitz unserer Mandantschaft war."

Es wären 5 Rechnungen der \*\*\*45\*\*\* über Ersatzteile ausgestellt am 18.10.2011 (€ 6.616,52), 6.12.2011 (€ 1.417,15), 16.12.2011 (€ 1.911,30), 26.01.2012 (€ 916,33) und 20.2.2012 (€ 7,78) und eine Rechnung der \*\*\*46\*\*\* vom 20.2.2012 (€ 126,05) vorgelegt worden.

Am 20.7.2016 wäre im Rahmen der Prüfung ein Ergänzungsersuchen gestellt worden, in dem zu diesem Fahrzeug folgende Fragen angeführt worden wären:

- Der Bf. hätte eine Rechnungskopie des Verkaufes der \*\*\*47\*\*\* an die Fa. \*\*\*14\*\*\* in \*\*\*48\*\*\* vorgelegt. Wie und auf welcher Grundlage ist das Fahrzeug in den Besitz des Bf.

gelangt? (Vorlage von Belegen)

- Wie und wann ist das Fahrzeug nach Österreich gelangt? (Überstellung, Transport auf Anhänger, usw.)
- Wohin wurde das Fahrzeug geliefert/verbracht?
- Wo - an welchem Ort - wurden die Reparaturarbeiten ausgeführt?
- Wie ist die Begleichung des Kaufpreises durch den Bf. erfolgt? (Bei Überweisung-Vorlage des Bankbeleges)

Bei Barzahlung: Vorlage einer Quittung

- An wen und an welchem Ort wurde der Geldbetrag übergeben?

Nachweis der Herkunft der Mittel (Bankabhebung, Spargbuchbehebung, usw.)

- Wer hat bei \*\*\*49\*\*\* den Typenschein/Datenblatt/Datenauszug für die Zulassung beantragt?
- Wer hat die Gebühr für die Erstellung des Typenscheines an die \*\*\*49\*\*\* entrichtet? (Nachweis der Zahlung)

Die Beantwortung dieser Anfrage wäre am 9.8.2016 (elektronisch) mit folgendem Inhalt übermittelt worden:

Das Fahrzeug samt \*\*\*56\*\*\* Typenschein wäre von Herrn \*\*\*50\*\*\* mit Überstellungskennzeichen im Juli 2011 nach \*\*\*51\*\*\*, \*\*\*52\*\*\*, (Anm: Standort \*\*\*17\*\*\*) gebracht worden und wäre seitdem im ständigen Besitz des Bf. gewesen.

Die Reparaturen wären vom Bf. bei seinem \*\*\*53\*\*\* in \*\*\*54\*\*\* durchgeführt worden. Diese hätten sich über einen langen Zeitraum von einigen Monaten erstreckt.

Der Betrag von € 60.000,00 wäre vom Bf. Herrn \*\*\*50\*\*\* bei der Übernahme des Fahrzeuges in \*\*\*51\*\*\* in bar geleistet worden.

Der Typenschein wurde vom Bf. bei der Firma \*\*\*55\*\*\* unter Vorlage des \*\*\*56\*\*\* Typenscheins beantragt worden, wobei der Bf. davon ausgehen würde, dass weitere Unterlagen von \*\*\*57\*\*\* bei \*\*\*58\*\*\* selbst besorgt worden wären. Abgeholt worden wäre der Typenschein durch den Bf. nach Begleichung der Bearbeitungsgebühr in bar.

In einer niederschriftlichen Aussage hätte Herr \*\*\*50\*\*\* am 19.8.2016 betreffend der Überstellung eines \*\*\*32\*\*\* an den Bf. im Jahr 2011 angegeben:

"Herr \*\*\*59\*\*\* hatte sich im Jahr 2011 am selben Standort wie die Fa. \*\*\*60\*\*\*, mit seiner eigenen Firma eingemietet. Wie Herr \*\*\*61\*\*\* (von der \*\*\*62\*\*\*) Herrn \*\*\*63\*\*\* (\*\*\*60\*\*\*) im Autosalon besuchte und davon sprach, dass er eventuell seinen \*\*\*32\*\*\* verkaufen möchte, bekam Herr \*\*\*64\*\*\* das mit und sprach davon, dass er eventuell einen Käufer hätte. Herr \*\*\*64\*\*\* wusste über seinen Freund und bekannten \*\*\*65\*\*\* (Sohn des Bf.), dass dessen Vater einen \*\*\*32\*\*\* suchte. Herr \*\*\*63\*\*\* (mit Erlaubnis von Herrn \*\*\*61\*\*\*) stellte Herrn \*\*\*64\*\*\* sein Fahrzeug (mit \*\*\*56\*\*\* Kennzeichen) zur Verfügung. Herr \*\*\*64\*\*\* überstellte das Fahrzeug selbst ins \*\*\*66\*\*\*, wo eine Begutachtung stattfand. Im Anschluss hatte Herr \*\*\*64\*\*\* nichts mehr mit dem Fahrzeug zu tun. Auch bei der

finanziellen Abwicklung war Herr \*\*\*64\*\*\* nicht beteiligt (nahm kein Geld in Empfang). Lt. Herrn \*\*\*64\*\*\* war damals ein Verkaufspreis von € 60.000,- kolportiert und bei der Überstellung war das Fahrzeug nicht beschädigt, weiters kann er sich auch nicht erinnern, dass das Fahrzeug eine dunkle Motorhaube hatte, lt. seiner Erinnerung war es rein weiß."

Aus der Genehmigungsdatenbank wäre ersichtlich, dass dieses Kfz am 13.12.2012 von der \*\*\*67\*\*\* in die Datenbank aufgenommen und mit einer Sperre versehen worden wäre. Erhebungen bei \*\*\*67\*\*\* in \*\*\*68\*\*\* hätten ergeben, dass beim Antrag auf Aufnahme in die Genehmigungsdatenbank eine Rechnung aus \*\*\*48\*\*\* ausgestellt am 14.10.2012 von der Fa. \*\*\*14\*\*\*, \*\*\*44\*\*\*, als Verkäufer an den Bf., \*\*\*69\*\*\*, als Käufer über einen beschädigten \*\*\*13\*\*\* über € 18.000,00 und ein Typenschein des Fahrzeuges in \*\*\*70\*\*\* Sprache vorgelegt worden wäre.

Diese Belege wären dem Bf. im Rahmen der Besprechung im Finanzamt am 23.6.2016 vorgelegt und in Kopie übergeben worden.

Der Bf. hätte dabei angegeben, diese Unterlagen nicht zu kennen und bekundet, dass er das Fahrzeug um € 60.000,00 erworben hätte und die bei der Typisierung vorgelegten Papiere nicht von ihm beigebracht worden wären.

Aufgrund eines Auskunftersuchens an die Behörden in der \*\*\*71\*\*\* im Zusammenhang mit dem Verkauf dieses Fahrzeuges an den Bf. wurde ein Protokoll, aufgenommen am 25.11.2016 vor dem Rechtsanwalt \*\*\*72\*\*\*, in \*\*\*73\*\*\*, \*\*\*74\*\*\*, mit den Herren \*\*\*75\*\*\* (Geschäftsführer der Fa. \*\*\*76\*\*\*, \*\*\*77\*\*\*), \*\*\*78\*\*\*, \*\*\*79\*\*\*, und dem Bf., \*\*\*80\*\*\*, \*\*\*81\*\*\*, mit folgendem Inhalt übermittelt:

"Der PKW \*\*\*32\*\*\* befand sich ursprünglich im \*\*\*66\*\*\* in \*\*\*51\*\*\*. Dort ist \*\*\*75\*\*\* auf dieses Fahrzeug aufmerksam geworden. Das Fahrzeug stand zum Verkauf. Eigentümer dieses Fahrzeuges war zu diesem Zeitpunkt eine \*\*\*83\*\*\* Firma mit Firmensitz in \*\*\*77\*\*\*. Herr \*\*\*82\*\*\* war am Erwerb des Fahrzeuges interessiert, er bekam vom Bf. die notwendigen Kontaktdaten des Fahrzeugeigentümers.

In der Folge hat Herr \*\*\*82\*\*\* als Geschäftsführer der \*\*\*56\*\*\* Firma \*\*\*14\*\*\* dieses Fahrzeug gekauft. Das Fahrzeug wurde am 8.8.2011 bei den zuständigen Behörden in \*\*\*77\*\*\* registriert, und zwar auf die neue Eigentümerin \*\*\*14\*\*\*. Am 19.8.2011 wurde dann die Anmeldung durchgeführt. Das Fahrzeug wurde sodann im Auftrag des Herrn \*\*\*75\*\*\* am 18.8.2011 mit einer matten Folie überzogen, und zwar im Bereich der Motorhaube. Nach Durchführung dieser Arbeiten hat der Bf. am 19.8.2011 eine Probefahrt durchgeführt, zu diesem Zweck wurde das blaue Werkstättenkennzeichen mit dem Kennzeichen \*\*\*84\*\*\* am Fahrzeug angebracht. Im Zug dieser Probefahrt passierte ein Verkehrsunfall, bei dem das Fahrzeug schwer beschädigt wurde.

Der Bf. sagte zu, dafür Sorge zu tragen, dass die Schadenersatzansprüche beglichen werden. Am 14.6.2012 hat die Firma \*\*\*14\*\*\* diesen PKW an den Bf. verkauft, wobei vereinbart

wurde, dass der Bf. nach ordnungsgemäßer Reparatur auf seine Kosten das Fahrzeug verkaufen und den Differenzbetrag von € 35.000,00 an die Firma \*\*\*14\*\*\* bezahlen wird. Leider wurde bis zum heutigen Tag dieser Betrag nicht bezahlt, dies deswegen, weil der Bf. aufgrund seiner finanziellen Probleme sich das bis dato nicht leisten konnte, zumal zwischenzeitlich ein höchst aufwändiges \*\*\*137\*\*\* geführt wurde, im Zuge dessen er sein \*\*\*138\*\*\* verkaufen und sich von seiner Firma trennen musste.

Der Bf. hat seit dem Jahr 2012 immer wieder versprochen, diesen oben angeführten Betrag zu bezahlen, es war ihm aber leider bisher nicht möglich.

Am 12.1.2016 wurde vom Bf. ein Wechsel hinsichtlich der offenen Forderung unterfertigt und die offene Forderung nochmals schriftlich anerkannt, wobei vereinbart wurde, dass er bis Ende des Jahres 2016 vollständig Zahlung leistet."

Aus diesem Protokoll würde hervorgehen, dass sämtliche Angaben die vom Bf. bzw. der steuerlichen Vertretung zuvor gemacht worden sind nicht den tatsächlichen Sachverhalt wiedergeben würden.

Das Fahrzeug wäre erst am 14.6.2012 in den tatsächlichen Besitz des Bf. gelangt. Die bei der \*\*\*67\*\*\* aufliegende Rechnung über € 18.000,00 würde eine Anzahlungsrechnung darstellen, die laut Bestätigung der \*\*\*85\*\*\*, \*\*\*48\*\*\*, am 14.06.2012 bar einbezahlt worden wäre.

Die vorgelegten und bezahlten Rechnungen der \*\*\*45\*\*\* würden die Ersatzteile für die Reparatur des verursachten Schadens beinhalten und könnten nicht als Anschaffungskosten für die Ermittlung des Spekulationsgewinnes berücksichtigt werden.

Die offene Restzahlung an die Fa. \*\*\*14\*\*\* würde im Jahr 2012 mangels Bezahlung ebenfalls nicht zu den maßgeblichen Anschaffungskosten zählen.

|                               |             |           |           |                        |
|-------------------------------|-------------|-----------|-----------|------------------------|
| Veräußerungserlös<br>***36*** |             |           |           | Spekulationsüberschuss |
| 22.12.2012                    | Anzahlung   | 25.000,00 |           |                        |
| 31.12.2012                    | Restzahlung | 39.985,10 |           |                        |
| Anschaffungskosten            |             |           | 64.985,10 |                        |
| 14.6.2012                     | Anzahlung   | 18.000    | -18.000   |                        |
|                               |             |           | 46.985,10 | 46.985,10              |

\*\*\*13\*\*\* \*\*\*86\*\*\*; FG \*\*\*87\*\*\* (ex \*\*\*88\*\*\*)

|                               |            |          |  |                        |
|-------------------------------|------------|----------|--|------------------------|
| Veräußerungserlös<br>***21*** |            |          |  | Spekulationsüberschuss |
| 15.11.2012                    | Barzahlung | 8.000,00 |  |                        |

|                    |                           |           |            |          |
|--------------------|---------------------------|-----------|------------|----------|
| 27.11.2012         | Gegenverr.<br>***89***    | 7.400,00  |            |          |
| 14.12.2012         | Teilz.<br>Banküberweisung | 8.100,00  |            |          |
| Anschaffungskosten |                           |           | 23.500,00  |          |
| 19.11.2012         | Lt. ER Nr.<br>***90***    | 16.500,00 |            |          |
| 03.11.2012         | Reparatur<br>***48***     | 2.000,00  |            |          |
|                    |                           |           | -18.500,00 |          |
|                    |                           |           | 5.000,00   | 5.000,00 |

\*\*\*91\*\*\*; FG \*\*\*92\*\*\* (ex \*\*\*93\*\*\*)

|                    |                                                             |          |            |                        |
|--------------------|-------------------------------------------------------------|----------|------------|------------------------|
| Veräußerungserlös  |                                                             |          |            | Spekulationsüberschuss |
| 27.11.2012         | Verkauf<br>***94***<br>(Gegenverr.<br>***32***)             | 7.500,00 | 7.500,00   |                        |
| Anschaffungskosten |                                                             |          |            |                        |
| 19.11.2012         | Einkauf<br>***93***<br>(Gegenverr.<br>***13***<br>***86***) | 7.400,00 | - 7.400,00 |                        |
|                    |                                                             |          | 100        | 100                    |

Spekulationsgewinn 2012: € 52.085,10

\*\*\*32\*\*\*; FG \*\*\*111\*\*\* (ex \*\*\*94\*\*\*)

Die Fa. \*\*\*94\*\*\* hätte laut Rg. \*\*\*96\*\*\* vom 27.11.2012 einen \*\*\*38\*\*\*, Typ \*\*\*95\*\*\*, zum Preis von € 56.000,00 geliefert. Laut Anmerkung auf der Rechnung wäre das Fahrzeug unfallfrei und "ausschließlich ohne jeglicher Garantie oder Gewährleistung". Die Lieferung

wäre mit Differenzbesteuerung laut § 25a UStG und exklusive Nova und CO<sup>2</sup>-Steuer erfolgt. In der Antwort auf ein Auskunftersuchen hat Herr \*\*\*97\*\*\* angegeben, dass der Bf. ihm gegenüber als Fahrzeug- und Mineralölhändler (Angestellter der \*\*\*98\*\*\*, \*\*\*99\*\*\*) aufgetreten wäre. Das Auftreten als Fahrzeughändler wäre auch der Grund, warum das Fahrzeug ohne Garantie und Gewährleistung verkauft worden wäre.

In der Besprechung am 23.6.2016 im Finanzamt hätte der Bf. u.a. eine maschineschriebene Bestätigung vorgelegt, in der ein Herr "\*\*\*\*100\*\*\*\*" aus \*\*\*101\*\*\* bestätigt, dass der Bf. von ihm im Jänner 2013 einen \*\*\*32\*\*\* \*\*\*102\*\*\* Motor um den Preis von € 12.000 gekauft hätte.

Zur Glaubhaftmachung des gezahlten Betrages für den Tauschmotor wäre ein Ausdruck aus dem Internet vorgelegt worden, in dem ein Tauschmotor für einen \*\*\*32\*\*\* um den Preis von € \*\*\*104\*\*\* plus MwSt in \*\*\*103\*\*\* zum Verkauf angeboten wurde.

Folgende Fragen zu diesem Fahrzeug wurden in einem Ergänzungsersuchen vom 16.7.2016 an die steuerliche Vertretung gestellt:

Wo wurde der Motor eingebaut? (in Österreich oder in \*\*\*101\*\*\*)

Wer hat den Motoreinbau vorgenommen und in welcher Werkstätte?

Wo ist der Altmotor verblieben?

Wurde das Auto zum Einbau nach \*\*\*101\*\*\* verbracht? - Wenn ja, wie?

Beinhaltet der angegebene Preis von € 12.000,- auch den Einbau?

Nachdem \*\*\*101\*\*\* kein Mitglied des EU-Binnenmarktes ist, wird um Vorlage der entsprechenden Zolldokumente (Vormerkverkehr des Fahrzeuges bzw. Verzollung des Motors, usw.) ersucht.

Die darauffolgende Antwort vom 8.8.2016 zu diesem Themenkreis würde folgendermaßen lauten:

"Der Motor wurde durch den Bf. in \*\*\*54\*\*\* eingebaut. Dabei handelt es sich um einen gebrauchten Tauschmotor, der der Bf. in Österreich übergeben wurde."

Weitere Angaben dazu wären nicht gemacht worden.

Dieses Fahrzeug, das laut Datenblatt erstmalig am 18.4.2007 in \*\*\*105\*\*\* zugelassen wurde, wäre am 14.6.2013 auf den Bf. angemeldet und am 20.08.2013 wieder abgemeldet worden. Für die Anmeldung wäre zuvor am 11.6.2013 eine Erklärung über die Normverbrauchsabgabe beim Finanzamt eingereicht worden (siehe Feststellung zur NoVA unter Punkt 6).

Nach der Abmeldung wäre das Fahrzeug am 14.9.2013 an \*\*\*106\*\*\*, \*\*\*107\*\*\*, um € 85.000,- verkauft worden (Verkauf wäre ohne Gewährleistung erfolgt).

| Veräußerungserlös |                      |           |           | Spekulationsüberschuss |
|-------------------|----------------------|-----------|-----------|------------------------|
| 14.9.2013         | Verkauf<br>***106*** | 85.000,00 | 85.000,00 |                        |

|                    |                     |           |             |                        |
|--------------------|---------------------|-----------|-------------|------------------------|
| Anschaffungskosten |                     |           |             |                        |
| 27.11.2012         | Einkauf<br>***94*** | 56.000,00 |             |                        |
| Jänner 2013        | Tauschmotor         | 12.000,00 |             |                        |
| 11.6.2013          | NoVA bezahlt        | 6.901,73  |             |                        |
|                    |                     | 74.901,73 | - 74.901,73 |                        |
|                    |                     |           | 10.098,27   | 10.098,27              |
| Veräußerungserlös  |                     |           |             | Spekulationsüberschuss |

\*\*\*13\*\*\* \*\*\*108\*\*\*, FG \*\*\*109\*\*\* (ex \*\*\*106\*\*\*)

|                    |                                                       |           |             |                        |
|--------------------|-------------------------------------------------------|-----------|-------------|------------------------|
| Veräußerungserlös  |                                                       |           |             | Spekulationsüberschuss |
| 22.8.2013          | Verkauf ***1***                                       | 35.500,00 | 36.500,00   |                        |
| Anschaffungskosten |                                                       |           |             |                        |
| 14.8.2013          | Einkauf<br>***106***<br>(Liebhabereipreis,<br>Mängel) | 35.000,00 | - 35.000,00 |                        |
|                    |                                                       |           | 1.500,00    | 1.500,00               |

Spekulationsgewinn 2013: € 11.598,00

Punkt 6. \*\*\*32\*\*\* (ex \*\*\*97\*\*\*) – NoVA

Für den \*\*\*13\*\*\* \*\*\*110\*\*\* (FG \*\*\*111\*\*\*) wäre am 11.6.2013 eine Erklärung über die Normverbrauchsabgabe beim Finanzamt eingereicht worden. Wie aus der Aktenlage ersichtlich wäre, wäre für den Fahrzeugerwerb keine Rechnung vorgelegt worden. Auf einem Ausdruck aus der Eurotax Fahrzeugbewertung würde sich folgender handschriftlicher Vermerk seitens des Finanzamtes finden: "Gekauft in der \*\*\*112\*\*\* (EU!) um 15.000,- daher Eurotaxwert; Kaufvertrag nicht mit aber Papiere d. \*\*\*113\*\*\* gesehen".

Als Kilometerstand wären \*\*\*41\*\*\* angeführt worden.

Für die Berechnung der NoVA wäre daher der Eurotax Mittelwert zwischen Händlereinkauf und -verkauf herangezogen worden.

Tatsächlich wäre dieses Fahrzeug nicht in \*\*\*48\*\*\*, sondern in \*\*\*105\*\*\* erstmals zum

Verkehr in der EU zugelassen worden. Der Kauf dieses Fahrzeuges wäre mit Rg. \*\*\*96\*\*\* vom 27.11.2012 von der Fa. \*\*\*94\*\*\*, \*\*\*114\*\*\*, \*\*\*115\*\*\* mit einem Gesamtbetrag von € 56.000,- erfolgt.

Als Km-Stand würde lt. Rg. \*\*\*116\*\*\* aufscheinen.

Ausdrücklich würde sich der Hinweis auf der Rechnung finden, dass die Differenzbesteuerung laut § 25a UStG angewendet worden wäre und der Verkauf excl. Nova und CO<sup>2</sup> Steuer erfolgt wäre.

Im Zeitpunkt der Verkaufs dieses PKW an \*\*\*106\*\*\* im September 2013 wäre laut Kaufvertrag ein Kilometerstand von \*\*\*117\*\*\* vermerkt worden.

Die angeführten Angaben für die Berechnungsgrundlage der NoVA würden sich auf den \*\*\*32\*\*\*, welcher von der Fa. \*\*\*34\*\*\* erworben wurde, beziehen (siehe Sachverhalt unter Feststellung zu Punkt 5).

Im Rahmen der Betriebsprüfung wäre für das in Österreich zugelassene Fahrzeug die entsprechende Eingangsrechnung vorgelegt worden. Auf Basis dieser Rechnung werde die NoVA durch die Betriebsprüfung auf der Grundlage eines Rechnungsbetrages von € 56.000,- berechnet. Die genaue Ermittlung wäre dem Unternehmen bekannt.

|                | vor Betriebsprüfung | nach Betriebsprüfung | Differenz |
|----------------|---------------------|----------------------|-----------|
| NoVA Juni 2013 | 6.901,73            | 8.960,00             | 2.058,27  |

1.2 Aufgrund dieser bei der dargestellten Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen wurden folgende Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen und neue Sachbescheide Einkommensteuer 2012 bis 2014 sowie Umsatzsteuer 2014 am 14. Juni 2017 sowie ein Bescheid betreffend NoVA für das Jahr 2013 erlassen.

In den Wiederaufnahmebescheiden Einkommensteuer 2012 und 2014 sowie Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2014 wurde in den gleichlautenden Begründungen folgendes ausgeführt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 1 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen...

Im Betriebsprüfungsbericht vom 13.6.2017 ist auf Seite 7 folgendes festgehalten:

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen:

| Abgabenart   | Zeitraum | Feststellung |
|--------------|----------|--------------|
| Umsatzsteuer | 2014     | Tz. 1        |

Einkommensteuer 2012 – 2014 Tz. 1, 2, 3, 5

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

1.3 Mit einem mit 10. Juli 2017 datierten Schreiben, das am 12. Juli 2017 zur Post gegeben wurde, erhob der Bf. Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 vom 14.6.2017 sowie gegen den Sachbescheid Einkommensteuer 2012 vom 14.6.2017 und beantragte der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben und insbesondere den Spekulationsüberschuss über EUR 46.985,10 aus dem Geschäftsfall „\*\*\*32\*\*\*; FG \*\*\*33\*\*\* (ex \*\*\*34\*\*\*)" mit EUR 0,00 festzusetzen bzw. aufzuheben.

Diese Beschwerde wurde folgt begründet:

Spekulationsgeschäfte wären gemäß § 30 EStG Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Beim Geschäftsfall „\*\*\*32\*\*\*; FG \*\*\*33\*\*\* (ex \*\*\*34\*\*\*)" würde der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als ein Jahr betragen.

Die Anschaffung wäre am 20.7.2011 erfolgt. Diesbezüglich wäre eine Zahlungsbestätigung vom 20.7.2011 vorgelegt worden. Die Bezahlung des Kaufpreises wäre am 22.11.2012 und am 31.12.2012 erfolgt und zwar jeweils mittels Banküberweisung.

Anschaffungsdatum und Veräußerungsdatum würden aus dem Prüfbericht hervorgehen. Die Jahresfrist wäre überschritten worden, wodurch kein Spekulationsüberschuss zu ermitteln wäre.

Des Weiteren werde ausgeführt, dass weitere Beweise die Aussage stützen würden, dass keine Spekulation vorliegen würde:

1. Der Übergang der Preisgefahr und Verfügungsmacht wäre 19.8.2011 anlässlich der Probefahrt erfolgt, bei der das Fahrzeug beschädigt worden wäre und sich der Bf. verpflichtet hätte das Fahrzeug anzuschaffen (vgl. Protokoll RA \*\*\*72\*\*\*).
2. Die erste Ersatzteilrechnung wäre bereits am 18.10.2011 ausgestellt worden (vgl. Prüfbericht).
3. Niederschrift vom Finanzamt vom 19.8.2016 mit Herrn \*\*\*50\*\*\*. In der Niederschrift wäre angegeben worden, dass zum Zeitpunkt der Übergabe das Fahrzeug noch nicht beschädigt gewesen wäre, wodurch die Übergabe zwingend vor der Probefahrt gelegen wäre „... Lt. Hr. \*\*\*64\*\*\* war damals ein Verkaufspreis von EUR 60.000 kolportiert und bei der Überstellung war das Fahrzeug nicht beschädigt ...“

Aus obigen Punkten würde sich zwingend der Anschaffungszeitpunkt mit 19.8.2011 oder früher ergeben, wodurch kein Spekulationsgeschäft vorliegen würde, da die erste Kaufpreiszahlung am 22.11.2012 erfolgt wäre.

1.4 Mit Schreiben vom 10. Juli 2017, das ebenfalls am 12. Juli 2017 zur Post gegeben wurde, wurde vom Bf. auch Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2014 sowie die neuen Sachbescheide Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2014 erhoben. Diese Beschwerden wurden vom Finanzamt am 4.10.2017 zur Entscheidung vorgelegt und wird über diese Beschwerden gesondert entschieden werden.

1.5 Mit Bescheid vom 10.8.2017 wurde vom Finanzamt ein Mängelhebungsauftrag betreffend die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2012 erteilt, weil die Beschwerde vom 10.7.2017 diesbezüglich keine Begründung enthalten würden. Als Frist für die Mängelbehebung wurde der 25.8.2017 gesetzt.

Als Reaktion auf den Mängelhebungsauftrag betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2012 wurde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme Einkommensteuer 2012 mit Schreiben vom 23.8.2017 zurückgezogen worauf das Finanzamt mit Beschwerdevereentscheidung vom 31.8.2017 die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme Einkommensteuer 2012 gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt hat und dieses Beschwerdeverfahren rechtskräftig beendet ist.

1.6 Mit Beschwerdevereentscheidung vom 27.9.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2012 als unbegründet ab und begründete diese Abweisung wie folgt:

Ein Erwerb des \*\*\*13\*\*\* durch den Bf. könne aus der Zahlungsbestätigung mit Hinweis auf die Faktura \*\*\*118\*\*\* vom 20.7.2011 über € 60.000,-- nicht abgeleitet werden, da jegliche Nachweise über einen tatsächlichen Geldfluss fehlen würden und dem Bf. lediglich bestätigt werde, dass eine Zahlung über € 60.000,-- erfolgt wäre aber nicht dass diese Zahlung vom Bf. stammen soll. Die Zahlungsbestätigung würde daher jedenfalls als Nachweis über einen Kauf ausscheiden. Laut vorliegender Faktura \*\*\*118\*\*\* vom 20.7.2011 wäre gegenständlicher \*\*\*13\*\*\* von der \*\*\*47\*\*\* an die \*\*\*14\*\*\* um den Betrag von € 60.000,- verkauft und der Kaufpreis lt. Überweisungsbeleg der \*\*\*85\*\*\* (Filiale \*\*\*119\*\*\*) am 26.7.2011 über € 60.061,55 der \*\*\*47\*\*\* gutgeschrieben worden. Erwerber und Besitzer des \*\*\*13\*\*\* wäre also nicht der Bf. sondern die \*\*\*14\*\*\* auf welche das Fahrzeug lt. Bestätigung der Versicherung von 17.8.2011 bis 13.6.2012 auch versichert und lt. Bescheinigung der \*\*\*56\*\*\* Zulassungsbehörde von 19.8.2011 bis 13.6.2012 zugelassen gewesen wäre. Die in der Beschwerde angeführte Niederschrift vom 19.8.2016 mit Herrn \*\*\*64\*\*\* wäre als Beweis für einen Kauf ebenso wenig geeignet, da lediglich von einer Überstellung des \*\*\*13\*\*\* in das \*\*\*66\*\*\* die Rede wäre und

weder genaue Angaben über Zeitpunkt der Überstellung noch über die tatsächliche Zahlung eines Kaufpreises oder Abschluss eines Kaufvertrages gemacht worden wären.

Im Protokoll des RA \*\*\*72\*\*\* vom 25.11.2016 hätte der Bf. ausgesagt, dass sich der \*\*\*13\*\*\* ursprünglich im \*\*\*66\*\*\* befunden und zum Verkauf angeboten worden wäre. Eigentümer des Fahrzeuges zu diesem Zeitpunkt wäre eine \*\*\*83\*\*\* Firma mit Firmensitz in \*\*\*77\*\*\* gewesen (Anmerkung: dabei könne es sich nur um die \*\*\*47\*\*\* handeln). In der Folge hätte die \*\*\*83\*\*\* Firma \*\*\*14\*\*\* diese Fahrzeug gekauft und am 8.8.2011 bei den zuständigen Behörden in \*\*\*77\*\*\* registriert. Die Anmeldung auf die neue Eigentümerin \*\*\*14\*\*\* wäre dann am 19.8.2011 durchgeführt worden. Der Bf. hätte am 19.8.2011 eine Probefahrt durchgeführt wobei ein Verkehrsunfall passiert und das Fahrzeug schwer beschädigt worden wäre. Das beschädigte Fahrzeug wäre in weiterer Folge am 14.6.2012 von der \*\*\*14\*\*\* an den Bf. verkauft worden und hätte sich der Bf. verpflichtet, den Schaden von € 35.000,-- (Differenz auf Kaufpreis € 18.000,-) zu begleichen. Diesbezüglich wäre am 12.1.2016 ein Schuldwechsel über den Betrag von € 35.000,- ausgestellt worden. Die im Protokoll festgehaltenen Aussagen würden nicht zuletzt auch aufgrund der vorliegenden Beweise (Rechnungen, Zahlungsflüsse, Zulassungs- und Versicherungsbestätigungen) als zutreffend erachtet. Übergang der Preisgefahr und Verfügungsmacht am 19.8.2011 anlässlich der Probefahrt könnten nicht nachvollzogen werden. Ein Kaufvertrag könne zwar grundsätzlich formfrei und allein durch übereinstimmende Willenserklärung beider Parteien auch mündlich (§ 883 ABGB) abgeschlossen werden. Ein tatsächlicher Abschluss eines Kaufvertrages wäre aber im gegenständlichen Fall mangels Vereinbarung eines Erfüllungszeitpunktes, Gefahrentragung und nachvollziehbarer Willenserklärung des Verkäufers nicht erkennbar und werde wie im Wirtschaftsleben üblich bei derart teuren Gegenständen idR schriftlich geschlossen. In diesem Zusammenhang würde die Beschwerde auf das Protokoll des RA \*\*\*72\*\*\* verweisen, wo sich der Bf. verpflichtet hätte, das Fahrzeug anzuschaffen. Diese Verpflichtung wäre dem zitierten Protokoll allerdings nicht zu entnehmen, sondern es wäre die Verpflichtung vereinbart worden, den entstandenen Schaden zu ersetzen. In der Gegenäußerung vom 14.9.2017 werde ausgeführt, dass der Bf. den Wagen Probe gefahren habe um ihn eventuell als Rennwagen für private Zwecke anzuschaffen. Wenn der Bf. also den Wagen Probe gefahren hätte, um diesen eventuell zu erwerben wäre damit erwiesen, dass bei Beginn der Probefahrt keine übereinstimmende Willenserklärung beider Parteien bestanden haben könne und daher kein Kaufvertrag zustande gekommen sein könne. Für den Fall, dass nach dem Unfall bzw. Beschädigung des Fahrzeuges ein mündlicher Kaufvertrag abgeschlossen worden wäre, so hätte das Fahrzeug zu diesem Zeitpunkt nur mehr den Schrottwert von € 18.000,- gehabt, zu welchem dieses später tatsächlich lt. Faktura vom 14.6.2012 bzw. lt. Protokoll des RA \*\*\*72\*\*\* angekauft worden wäre.

Die vorliegenden Ersatzteilrechnungen betreffend die Reparatur des Fahrzeuges sowie die Zahlung des restlichen Schadens über € 35.000,-- würden Schadenersatz darstellen und keine Anschaffungskosten.

Der Umstand, dass sich das Fahrzeug seit Sommer 2011 zur Reparatur beim \*\*\*53\*\*\* befunden hätte oder wer das Fahrzeug letztlich erwerben wollte (der Bf. selbst oder die \*\*\*17\*\*\*) wie in der Gegenäußerung vom 14.9.2017 angeführt, wäre völlig belanglos. Nachdem der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung des \*\*\*13\*\*\* nicht mehr als ein Jahr betragen hätte, würde gemäß § 31 EStG idF 1. StabG 2012 ein Spekulationsgeschäft vorliegen.

1.7 Gegen diese Beschwerdeentscheidung wurde fristgerecht mit Schreiben vom 25.10.2017 ein Vorlageantrag gestellt und enthält dieser folgendes Vorbringen:

Das gesamte bisherige Vorbringen insbesondere aus der Beschwerdeschrift vom 10.7.2017 und der Stellungnahme vom 14. September 2017 werde vollinhaltlich aufrechterhalten. Das würde auch für die dort gestellten Anträge gelten.

Sodann wird im Vorlageantrag ein Eventualantrag gestellt, wobei einleitend zu diesem nachstehendes ausgeführt wird:

Eventualvorbringen — darum würde es hier gehen - hätten sehr viel mit Eventualanträgen zu tun. Mit ihnen würde es vornehmlich darum gehen, der Behörde oder dem Gericht die (positive) Entscheidung zu ermöglichen bzw. zu erleichtern. Dabei würde es sich um eine prinzipiell zulässige innerprozessuale Bedingung handeln (zB VwGH 6.2.1990, 89/14/0256; 4.9.2014, Ro 2014/12/0044), bei der die Entscheidungspflicht darüber erst nach rechtskräftiger Ablehnung des Primärantrages entstehen würde (VwGH 20.2.1990, 89/01/0114; Beschluss 15.10.1991, 90/05/0214; 20.11.2006, 2003/17/0002; 12.8.2014, Ro 2014/10/0087). Darum hätte die Behörde in einem solchen Fall zuerst über den Primärantrag zu erkennen und nur bei dessen Verneinung über den Eventualantrag zu entscheiden (VwGH 28.11.2007, 2005/15/0134). Werde dem Primärantrag entsprochen, so werde der Eventualantrag gegenstandslos (zB VwGH 13.3.2002, 2001/12/0041; 22.12.2009, 2008/21/0561). Werde umgekehrt dieser vor dem Hauptantrag (genauer: vor Eintritt des Eventualfalles) erledigt, so würde dies die Erledigung mit Rechtswidrigkeit belasten (zB VwGH 20.2.1990, 89/01/0114; 25.8.1994, 94/19/0302; 13.3.2002, 2001/12/0041; 19.11.2009, 2009/07/0136).

Das Eventualvorbringen würde sich darauf stützen, dass es sich im Jahr 2012 um keine Spekulationseinkünfte gem. § 31 EStG, sondern um Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG handeln würde, für die die Gewinnermittlungsart gem. § 4 (3) EStG gewählt werde.

§ 23 Z 1 EStG würde normieren:

„Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt,

wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. "

Dies würde hier zutreffen. Es wären im Jahr 2012 vier Fahrzeuge angekauft und drei verkauft worden. Die Gewinnermittlung gemäß § 4 (3) EStG würde sich daher wie folgt darstellen:

Die Niederschrift über das Prüfungsergebnis vom 10. April 2017 würden im Punkt 5 zu den einzelnen Transaktionen folgende Werte angeben, welche für das Eventualvorbringen außer Streit gestellt werden:

31.12.2012 Gewinn \*\*\*36\*\*\* laut BP EUR 46.985,10  
 14.12.2012 Gewinn \*\*\*93\*\*\* laut BP EUR 5.000,00  
 27.11.2012 Gewinn \*\*\*94\*\*\* laut BP EUR 100,00  
 27.11.2012 Einkauf \*\*\*100\*\*\*, FG\*\*\*111\*\*\* laut BP - EUR 56.000,00  
 Verlust aus Gewerbebetrieb 2012 - EUR 3.914,90

Somit würde sich im Jahr 2012 ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 3.914,90 ergeben. In der Judikatur des VwGH würden sich dazu auszugsweise folgende Erkenntnisse finden:

VwGH vom 14.1.2007, GZ 2003/13/0118, Stammrechtssatz: Dieses Urteil wäre zur Veräußerung von Grundstücken ergangen und wäre auch hier für den Fall der Veräußerung von Kraftfahrzeugen anwendbar: „Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum so genannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (Hinweis E 7.11.1978, 2085, 2139/78). Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbsvorgängen und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen; der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig wieder veräußern, spricht für eine gewerbliche Tätigkeit (Hinweis E 25.3.1999, 94/15/0171). Für die Beurteilung der Kauf- und Verkaufstätigkeit ist es ohne Belang ob sie im betreffenden Besteuerungszeitraum bzw Veranlagungszeitraum stattgefunden hat. Für die Prüfung der Nachhaltigkeit muss nämlich eine über den Veranlagungszeitraum hinausgehende, mehrjährige Betrachtung angestellt werden (Hinweis E 31.5.1983, 82/14/0188). Der vom VwGH für den Handel mit Grundstücken herausgearbeitete Maßstab gilt in vergleichbarer Weise auch für den Handel mit Optionsrechten auf den Erwerb von Grundstücken. Im gegenständlichen Fall hat sich der Abgabepflichtige im Zeitraum Oktober 1988 bis Oktober 1990 fünf Optionen zum Kauf von Grundstücken einräumen lassen, die er in vier Rechtsgeschäften im Zeitraum Dezember 1989 bis März 1992 veräußerte. Bereits diese umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit innerhalb eines relativ kurzen Zeitraumes spricht für eine gewerbliche Tätigkeit. Auch die Befristung der einzelnen Optionen (einige Monate nach Ablauf der vom Abgabepflichtigen mit einem Jahr angenommenen Spekulationsfrist) dürfte zu Recht für die Gewerblichkeit ins Treffen geführt werden.“

Die Kriterien für die Nachhaltigkeit gemäß Beurteilung durch den VwGH wären im gegenständlichen Fall bei weitem übertroffen. Im obigen Urteil wäre es um fünf Optionen innerhalb von 24 Monaten bzw. um vier Rechtsgeschäfte innerhalb von 27 Monaten gegangen. Der Bf. hätte im Jahr 2012 drei Fahrzeuge veräußert. Im Folgejahr wären weitere drei Fahrzeuge verkauft und im Jahr 2014 wurde dann die Gewerbeanmeldung durchgeführt und eine Unzahl an Fahrzeugen verkauft worden. Diesbezüglich würden die Umsatzkonten aus der Buchhaltung als Beweis vorgelegt. Wenn der VwGH bereits bei vier Geschäftsfällen von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgehen würde, dann erst recht bei der großen Anzahl an Verkäufen durch den Bf.

1. Beweis: Umsatzkonten aus 2014: 4000, 4050, 4060

Der Fahrzeughandel für 2014 wäre vom Finanzamt bei der Betriebsprüfung anerkannt worden.

VwGH vom 21.12.2005, GZ 2003/14/0046, Stammrechtssatz: Dieses Urteil wäre zu einem Wertpapierhändler ergangen und wäre auch hier anwendbar:

„Bedient sich ein Steuerpflichtiger für den An- und Verkauf von Wertpapieren der Banken als Kommissionäre, kann er die für eine allgemeine Handelstätigkeit typische Einflussnahme auf die Höhe des Preises und auf einzelne Kaufkonditionen nur sehr eingeschränkt entfalten; bei dieser Konstellation müssten andere Umstände vorliegen, die für die Gewerblichkeit sprechen, um die Tätigkeit als Gewerbebetrieb qualifizieren zu können. Zu diesen Kriterien gehört etwa der Umstand, dass Transaktionen auf fremde Rechnung durchgeführt werden. Zu diesen Kriterien gehört weiters die Anzahl der jährlichen An- und Verkäufe. Ein im Rahmen der Gesamtbetrachtung zu prüfendes Kriterium ist auch die Fremdfinanzierung der angeschafften Wertpapiere. Nicht unbedeutend ist schließlich auch der Umstand, ob der Handel mit Wertpapieren betreibende Steuerpflichtige einen auf den Umsatz von Wertpapieren bezogenen Beruf insbesondere jenen des Wertpapiermaklers, ausübt (Hinweis E 29.7.1997, 96/14/0115). "

Zum Beruf des Bf. wäre zu sagen, dass dieser bis 2013 geschäftsführender Gesellschafter der \*\*\*17\*\*\* gewesen wäre. Diesbezüglich werde auf Punkt 4 der Niederschrift zur Betriebsprüfung verwiesen. Würde man obigem VwGH-Erkenntnis folgen, so wäre es bei der Beurteilung ob ein Gewerbebetrieb vorlag ein „nicht unbedeutender Umstand“, dass der Bf. im Autohandel tätig gewesen wäre.

Auf weitere analoge VwGH Urteile wäre zu verweisen (VwGH vom 21.12.2005, GZ 2003/14/0046; VwGH vom 24.2.2005, GZ 2001/15/0159; VwGH vom 24.3.2004, GZ 2000/14/0141; VwGH vom 19.3.2002, GZ 2000/14/0018; VwGH vom 26.7.2000, GZ 95/14/0161).

1.8 In der Folge richtete das Finanzamt betreffend die Beschwerde Einkommensteuer 2012 am 20.12.2017 folgendes Ersuchen:

Während der regelmäßige Wechsel privat genutzter Fahrzeuge nach der Judikatur nicht zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit führen würde (VwGH 18.5.1956, 2260/55), wäre der regelmäßige Erwerb von Fahrzeugen zur Weiterveräußerung (uU nach Reparaturarbeiten) als nachhaltig (RME, ÖStZ 1995, 277 zur Veräußerung gestohlener Fahrzeuge; RME, FJ 1996, 207 zur laufenden Veräußerung erworbener Gebrauchtwagen) anzusehen und würde zur Gewerblichkeit der Betätigung führen.

Nach der Rechtsprechung wäre die Annahme der Wiederholungsabsicht nach dem äußeren Erscheinungsbild schon dann gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige einzelne Geschäfte unter Ausnutzung seiner beruflichen Verbindungen tätigt (E 9.11.1983, 81/13/0151, 83/13/0184f, ÖStZB 1984, 280).

Anwendung auf den zu beurteilenden Fall:

Der Bf. würde über eine langjährige Erfahrung und berufliche Verbindungen im KFZ-Handel verfügen. Schon vor der Anmeldung der gewerblichen Tätigkeit mit dem Großhandel mit Kraftwagen am 12.2.2014 hätte er wiederholt An- und Verkäufe von Fahrzeugen getätigt. Von den den Jahr 2012 angeschafften Fahrzeugen wäre nur der am 27.11.2012 von der \*\*\*94\*\*\* erworbene \*\*\*32\*\*\* auf den Abgabepflichtigen selbst zugelassen (14.6.2013 - 20.8.2013). Im Hinblick darauf, dass der Verkäufer dieses Fahrzeuges in einer Anfragenbeantwortung angegeben hätte, dass der Abgabepflichtige ihm gegenüber als Fahrzeug- und Mineralölhändler aufgetreten wäre und dieses deshalb ohne Garantie und Gewährleistung verkauft worden sei, bestünde jedoch auch für dieses Kraftfahrzeug ein weitaus überwiegender Bezug zum gewerblichen Fahrzeughandel.

Schlussfolgerungen:

Den ausführlichen und überzeugenden Ausführungen im Vorlageantrag, wonach die Kriterien für die Nachhaltigkeit im gegenständlichen Fall übertroffen wären, könne vom Finanzamt daher zugestimmt werden.

§ 300 Abs. 1 BAO idF des AÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, würde es der Abgabenbehörde ermöglichen, ihre Bescheide abzuändern oder aufzuheben, solange die Beschwerde nicht dem BFG vorgelegt wurde.

Sollte die Bereitschaft bestehen, die Beschwerde dahingehend einzuschränken, dass nur der Eventualantrag auf Festsetzung der gewerblichen Einkünfte mit einem Verlust von 3.914,90 aufrechterhalten wird, wäre eine Erledigung der Beschwerde durch das Finanzamt (ohne Befassung des BFG) möglich.

Es sei jedoch auch darauf hinzuweisen, dass diese Beurteilung zwingend auch zur Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 14.6.2017 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit und Auswertung der Folgen auf das Jahr 2013, zu umsatzsteuerlichen Folgen, unter Umständen zur Vorschreibung von Normverbrauchsabgabe, falls eines der Fahrzeuge nicht einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung veräußert worden sein sollte, führen müsse.

Es werde daher höflich ersucht, im Fall der Zustimmung das Beschwerdebegehren auf den Eventualantrag laut Vorlageantrag Punkt C. einzuschränken, eine Gewinnermittlung oder einen Schätzungsvorschlag für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2013 (eventuell Basispauschalierung?) mit Berücksichtigung aller Fahrzeugverkäufe aus 2013 nachzureichen, die umsatzsteuerlichen Folgen darzustellen (Differenzbesteuerung[?!] und Überschreitung der Kleinunternehmergrenze) und falls das Beschwerdebegehren nicht auf den Eventualantrag eingeschränkt werde, das Finanzamt so rasch wie möglich zu informieren, damit die Beschwerde ohne weiteren Verzug dem Bundesfinanzgericht vorgelegt werden könne.

Für den Fall, dass einer Einschränkung des Beschwerdebegehrens auf den Eventualantrag nicht zugestimmt werden könne, werde das Finanzamt aufgrund der überzeugenden Ausführungen im Vorlageantrag beim BFG beantragen, dass Ihrem Eventualantrag gefolgt werde und überdies die oben dargestellten steuerlichen Auswirkungen auf die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer 2013 (durch Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO) berücksichtigen. Der Vollständigkeit halber dürfe darauf hingewiesen werden, dass sich die Beurteilung gemäß diesem Vorschlag für den Abgabepflichtigen als ungünstiger erweisen könnte, als die bisherige Beurteilung durch das Finanzamt, das in den Bescheiden bisher den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt wäre.

1.9 Mit Mail vom 31. Jänner 2018 erfolgte eine Antwort des Bf. auf das Ersuchen des Finanzamtes vom 20.12.2017 dahingehend, dass nunmehr eine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 begehrt wurde. Weiters wurde vorgebracht, dass in der diesem Mail beiliegenden Gewinnermittlung für 2012 ein weiterer Wareneinsatz von EUR 35.000 zum Geschäftsfall \*\*\*36\*\*\* angesetzt worden wäre, weil bis dato nur die Anzahlung von 18.000,00 berücksichtigt worden wäre, nicht aber der Restbetrag von EUR 35.000,00. Die entsprechenden Zahlungsbelege für die EUR 35.000, die sich auf das Jahr 2017 beziehen, wurden beigelegt. Wie mit dem Finanzamtsvertreter besprochen würden sonstige Betriebsausgaben mit 15% geschätzt berücksichtigt werden. Für 2012 kämen somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb von EUR 232,24 nach Berücksichtigung des Grundfreibetrages zum Tragen und EUR 2.847,52 an Umsatzsteuerzahllast. Eventuell könnten bei der U1 noch Vorsteuern geschätzt werden (von den sonstigen Betriebsausgaben  $\text{EUR } 13.970,60 \cdot 20\% = 2.794,12$  und davon als Schätzung 30%, somit EUR 838,24. Dies wäre durchaus marktüblich). Bei etwaiger Zustimmung der Vorgehensweise würde ein entsprechender Schriftsatz verfasst und die Beschwerde auf den abgeänderten Eventualantrag (satt § 4 (3) auf § 4 (1)) für 2012 eingeschränkt werden.

1.10 Mit Vorlagebericht vom 17.4.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2012 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und wurde der Antrag gestellt die Beschwerde aus den in der Beschwerdevorentscheidung dargestellten Gründen als unbegründet abzuweisen.

In diesem Vorlagebericht nahm das Finanzamt zur Beschwerde Einkommensteuer 2012 wie folgt Stellung:

Die Angaben des Abgabepflichtigen zum Anschaffungszeitpunkt des beschwerdegegenständlichen \*\*\*13\*\*\* wären nach Auffassung des Finanzamtes durch die Rechnung der Fa. \*\*\*34\*\*\* vom 14.6.2012 und das Protokoll des Rechtsanwalts \*\*\*72\*\*\* vom 25.11.2016 widerlegt. Gehe man vom Vorliegen von Spekulationseinkünften aus, so wäre durch den Verkauf des Fahrzeuges an die Fa. \*\*\*120\*\*\* am 21.12.2012 der Spekulationstatbestand erfüllt.

Unabhängig davon, ob das BFG - den Feststellungen der BP und der BVE folgend - vom Vorliegen von Spekulationseinkünften ausgehen oder stattdessen dem Eventualantrag auf Vorliegen gewerblicher Einkünfte im Jahr 2012 näher treten sollte, werde nach Auffassung des Finanzamtes zu berücksichtigen sein, dass der Kaufpreis für den Erwerb des Fahrzeuges von der Fa. \*\*\*34\*\*\* in \*\*\*48\*\*\* lt. Rechnung vom 14.8.2012 nur 18.000,00 Euro betragen habe (= Wert des beschädigten Kraftfahrzeuges) und die im Jahr 2017 lt. Vergleichsvereinbarung (Protokoll RA \*\*\*72\*\*\* vom 25.11.2016) darüber hinaus bezahlte Schadensdifferenz von insgesamt 35.000,00 Euro als Schadenersatz für die Beschädigung des Fahrzeuges durch einen Unfall auf einer privaten Fahrt zu betrachten sein dürfte:

Zitat aus der Gegenäußerung vom 14.9.2017: „In dieser Causa darf nicht übersehen werden, dass es sich beim gegenständlichen Fahrzeug um einen Rennwagen handelt, der vom Bf. Probe gefahren wurde. Dass er sich dafür der Werkstattkennzeichen des \*\*\*66\*\*\* bediente, entspricht den Lebensumständen. Ausschlaggebend ist jedoch, wie der VwGH in steter Rechtsprechung betont, die innere Willensbildung. In diesem Fall bedeutet dies, dass es der Bf. persönlich war, der den Wagen Probe gefahren hat um ihn eventuell als Rennwagen für private Zwecke anzuschaffen.“

Mit Schreiben vom 20. September 2021 zog der Bf. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung betreffend die Beschwerde zur Einkommensteuer 2012 zurück.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Bf. war vom \*\*\* 1996 bis \*\*\* 2013 Geschäftsführer der zu FN \*\*\*20\*\*\* des Landesgerichts \*\*\*68\*\*\* im Firmenbuch eingetragenen \*\*\*17\*\*\* und war auch im operativen Geschäft dieser Gesellschaft – insbesondere den An- und Verkauf von Kraftfahrzeugen tätig.

In den Jahren 2012 und 2013 hat der Bf. die nachstehend angeführten Kraftfahrzeuge erworben:

| Datum der Anschaffung | Fahrzeug                    | erworben von | Kaufpreis   |
|-----------------------|-----------------------------|--------------|-------------|
| 14.6.2012             | ***32*** (FG<br>***33***)   | ***14***     | € 18.000,00 |
| 19.11.2012            | ***121*** (FG<br>***87***)  | ***1***      | € 16.500,00 |
| 27.11.2012            | ***91*** (FG<br>***92***)   | ***93***     | € 7.400,00  |
| 27.11.2012            | ***32*** (FG<br>***111***)  | ***94***     | € 56.000,00 |
| 14.8.2013             | ***122*** (FG<br>***109***) | ***106***    | € 35.00,00  |

Betreffend den \*\*\*121\*\*\* (FG \*\*\*87\*\*\*) hat der Bf. von einer \*\*\*56\*\*\* Firma im November 2012 eine Reparatur (Erneuerung einer Türe samt Lackierung sowie Lackierung der Seitenwand) durchführen lassen, die einen Aufwand von € 2.000 verursacht hat (ER vom 19.11.2012).

Für den \*\*\*32\*\*\* mit der Fahrgestellnummer \*\*\*111\*\*\* hat der Bf. im Jänner 2013 von \*\*\*100\*\*\* einen Tauschmotor um € 12.000 erworben. Dies ergibt sich aus einer im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Bestätigung des Herrn \*\*\*123\*\*\* an den Bf. Überdies hat der Bf. für dieses Fahrzeug NoVA in Höhe von € 6.901,73 entrichtet.

Betreffend die Umstände des Ankaufes des \*\*\*32\*\*\* mit der Fahrgestellnummer \*\*\*33\*\*\* werden folgende Feststellungen getroffen:

Eigentümer dieses Fahrzeuges war die \*\*\*47\*\*\*. Der Geschäftsführer dieser Firma, Herr \*\*\*124\*\*\* \*\*\*61\*\*\*, hatte im Jahr 2011 die Absicht dieses Fahrzeug zu verkaufen. Herr \*\*\*61\*\*\* besuchte im Sommer 2011 seinen Bekannten \*\*\*125\*\*\* \*\*\*63\*\*\* auf dem \*\*\*60\*\*\* und bot dort den \*\*\*32\*\*\* zum Verkauf an. \*\*\*50\*\*\*, der ebenfalls mit Fahrzeugen handelte, war am Standort des \*\*\*60\*\*\* eingemietet und erfuhr von der Verkaufsabsicht des Herrn \*\*\*61\*\*\*. Herrn \*\*\*64\*\*\* war über den Sohn des Bf., mit dem er befreundet war, bekannt, dass der Bf. einen \*\*\*32\*\*\* suchte. Festgestellt wird, dass der Bf. ein solches Fahrzeug nicht zum Weiterverkauf suchte, sondern zur Ausübung des Rennsportes. In der Folge wurde mit Erlaubnis des Geschäftsführers der \*\*\*47\*\*\*, Herrn \*\*\*61\*\*\*, von Herrn \*\*\*63\*\*\* der \*\*\*13\*\*\* \*\*\*126\*\*\* mit \*\*\*56\*\*\* Kennzeichen Herrn \*\*\*64\*\*\* zur Verfügung gestellt, damit dieser einen Verkauf an den Bf. in die Wege leitete. Herr \*\*\*64\*\*\* überstellte

den \*\*\*13\*\*\* \*\*\*126\*\*\* selbst zum \*\*\*17\*\*\*, wo eine Begutachtung des Fahrzeuges erfolgte.

Mit Vertrag vom 20.7.2011, Faktura \*\*\*118\*\*\*, erwarb allerdings dann die \*\*\*14\*\*\* den \*\*\*13\*\*\* \*\*\*126\*\*\* und nicht der Bf. von der \*\*\*47\*\*\* und zwar um einen Kaufpreis von € 60.000,00 brutto.

Am 19.8.2011 führte der Bf. eine Probefahrt mit diesem Fahrzeug auf der \*\*\*128\*\*\* durch. An der Kreuzung mit der \*\*\*127\*\*\* kam es mit dem von Frau \*\*\*129\*\*\* gelenkten \*\*\*130\*\*\* mit dem polizeilichen Kennzeichen \*\*\*131\*\*\* zu einem Verkehrsunfall, bei dem der \*\*\*13\*\*\* \*\*\*126\*\*\* schwer beschädigt wurde. Frau \*\*\*129\*\*\* hatte das von ihr gelenkte Fahrzeug beim Stoppschild angehalten.

Bei der am 30.8.2011 erfolgten Begutachtung durch die \*\*\*132\*\*\* (Bearbeiter war \*\*\*133\*\*\*) wurde aufgrund der erforderlichen Reparaturkosten von € 56.481,97 ein Totalschaden festgestellt.

Der Bf. ließ in der Folge diverse Reparaturarbeiten an dem \*\*\*13\*\*\* \*\*\*126\*\*\* durchführen, wobei die entsprechenden Rechnungen zur Erlangung eines Nachlasses nicht auf den Bf. sondern auf die \*\*\*17\*\*\* ausgestellt wurden. Die Kosten der Reparaturen wurden vom Bf. getragen. Insgesamt entstand dem Bf. daraus ein Aufwand von € 10.995,13 brutto.

Mit Kaufvertrag vom 14.6.2012 veräußerte die \*\*\*14\*\*\* den durch den Unfall vom 19.8.2011 beschädigten \*\*\*13\*\*\* \*\*\*126\*\*\* an den Bf. um einen Preis von € 18.000,00. Daneben wollte die \*\*\*14\*\*\*, dass der Bf. den von ihm durch den Unfall vom 19.8.2011 verursachten Schaden (Wertminderung) am \*\*\*13\*\*\* \*\*\*126\*\*\* ersetzt erhalten. Am 12.1.2016 wurde vom Bf. als Bezogener ein Wechsel über € 35.000 zahlbar am 31.12.2016 an die \*\*\*14\*\*\* unterfertigt. Weiters wurde am 25.11.2016 eine Vereinbarung zwischen der \*\*\*14\*\*\* (vertreten durch deren Geschäftsführer \*\*\*75\*\*\*) und dem Bf. getroffen, die von Rechtsanwalt \*\*\*72\*\*\* formuliert wurde und in der sich der Bf. zur Zahlung eines Betrages von € 35.000 bis Ende 2016 an die \*\*\*14\*\*\* verpflichtet hat. Tatsächlich ist der Betrag von € 35.000,00 in Form von Teilzahlungen (je € 10.000 am 2.6.2017 und 4.7.2017 sowie € 15.000 am 13.9.2017) erst im Jahr 2017 vom Bf. an die \*\*\*14\*\*\* geleistet worden.

Der Bf. hat den \*\*\*13\*\*\* \*\*\*126\*\*\* an die \*\*\*120\*\*\* GmbH mit Vertrag vom 21.11.2012 um € 65.000,000 veräußert.

Die übrigen Fahrzeuge wurden zu folgenden Zeitpunkten vom Bf. veräußert und ist die Höhe des Veräußerungspreises sowie der Zeitpunkt zwischen den Parteien nicht strittig:

| Datum Veräußerung durch den Bf. | Fahrzeug                          | Verkaufspreis | Erwerber (Käufer) |
|---------------------------------|-----------------------------------|---------------|-------------------|
| November 2012                   | ***121*** FG<br>***87***          | € 23.500,00   | ***93***          |
| 27.11.2012                      | ***91*** FG<br>***92***           | € 7.500,00    | ***94***          |
| 14.9.2013                       | ***13*** **126***<br>FG ***111*** | € 85.000,00   | ***106***         |
| 22.8.2013                       | ***122*** FG<br>***109***         | € 36.500,00   | ***1***           |

Neben den angeführten Aufwendungen (für Reparaturen) im Jahr 2012 werden im Schätzungswege sonstige Aufwendungen im Ausmaß von 15% der Einnahmen festgestellt.

Der Bf. meldete am 1.2.2014 bei der Bezirkshauptmannschaft \*\*\*69\*\*\* für den Standort \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, das Handelsgewerbe mit Ausnahme der reglementierten Handelsgewerbe und Handelsgewerbe an und wurde zur GISA-Zahl \*\*\*134\*\*\* erfasst.

Mit dem am 20. Dezember 2013 beim Finanzamt \*\*\*135\*\*\* abgegebenen Fragebogen gab der Bf. gemäß § 120 Abs. 2 BAO bekannt, dass er ab 1.2.2014 das Gewerbe der Fahrzeugvermittlung und des Fahrzeughandels ausüben wird und im Eröffnungsjahr einen voraussichtlichen Jahresumsatz von € 40.000,00 und einen Gewinn von € 10.000,00 erzielen wird.

## 2. Beweiswürdigung

Die Ankaufs- und Verkaufszeitpunkte der 2012 bzw. 2013 vom Bf. angeschafften bzw. veräußerten Fahrzeuge sowie deren Anschaffungskosten und Veräußerungserlöse ergeben sich aus den im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen, die im Folgenden angeführt werden und sind diese Umstände bis auf den Anschaffungszeitpunkt bzw. den Anschaffungspreis des \*\*\*32\*\*\*; FG \*\*\*33\*\*\* (ex \*\*\*34\*\*\*) zwischen den Parteien nicht strittig:

Anschaffung \*\*\*121\*\*\*, FG \*\*\*87\*\*\* (ex \*\*\*88\*\*\*): Rechnung vom 19.11.2012 der \*\*\*1\*\*\* vom 19.11.2012 über € 16.500,00, wonach das Rechnungsdatum das Lieferdatum ist (auch betreffend die in \*\*\*48\*\*\* durchgeführte Reparatur liegt eine entsprechende Rechnung vor)  
Veräußerung \*\*\*121\*\*\*, FG \*\*\*87\*\*\* (ex \*\*\*88\*\*\*): Kaufvertrag vom 15.11.2012 an die

\*\*\*93\*\*\* über € 23.500,00, wobei betreffend eines Betrages von € 7.400 eine Gegenverrechnung (=Aufrechnung) mit dem von der Fa. \*\*\*93\*\*\* angeschafften \*\*\*91\*\*\* erfolgt ist

Anschaffung \*\*\*91\*\*\*, FG \*\*\*92\*\*\* (ex \*\*\*93\*\*\*): Kaufvertrag für Gebrauchtfahrzeuge der \*\*\*93\*\*\* über € 7.400 vom 27.11.2012

Veräußerung \*\*\*91\*\*\*, FG \*\*\*92\*\*\* (ex \*\*\*93\*\*\*): Kaufvertrag vom 27.11.2012 über € 7.500,00 an die \*\*\*94\*\*\*

Anschaffung \*\*\*32\*\*\*, FG \*\*\*111\*\*\* (ex \*\*\*94\*\*\*): Kaufvertrag der \*\*\*94\*\*\* als Verkäufer an den Bf. als Käufer über einen Kaufpreis von € 56.000,00 (über den in \*\*\*54\*\*\* eingebauten Tauschmotor liegt eine Bestätigung des Verkäufers Herrn \*\*\*100\*\*\* über einen Betrag von € 12.000 vor)

Veräußerung \*\*\*32\*\*\*, FG \*\*\*111\*\*\* (ex \*\*\*94\*\*\*): Kaufvertrag vom 14.9.2013 über € 85.000,00

Anschaffung \*\*\*122\*\*\*, FG \*\*\*109\*\*\* (ex \*\*\*106\*\*\*): Kaufvertrag der Fa. \*\*\*106\*\*\* vom 14.8.2013 an den Bf. als Käufer mit einem Kaufpreis von € 35.000,00

Veräußerung \*\*\*122\*\*\*, FG \*\*\*109\*\*\* (ex \*\*\*106\*\*\*): Kaufvertrag des Bf. als Verkäufer vom 22.8.2013 über € 36.500,00 an die Fa. \*\*\*1\*\*\* als Käufer

Betreffend den Anschaffungszeitpunkt des \*\*\*32\*\*\*; FG \*\*\*33\*\*\* (ex \*\*\*34\*\*\*) folgt das Bundesfinanzgericht den Feststellungen der Betriebsprüfung aus nachstehenden Erwägungen: Aus der Aussage von Herrn \*\*\*64\*\*\* vom 19.8.2016 ergibt sich entgegen der Ansicht des Bf. keine Übergabe des Fahrzeuges (aufgrund eines Kaufvertrages mit dem Bf. als Käufer) im August 2011, weil sich daraus lediglich ergibt, dass das Fahrzeug von Herrn \*\*\*64\*\*\* zum \*\*\*66\*\*\* **überstellt** wurde und Herr \*\*\*64\*\*\* überdies ausgesagt hat, dass er außer der Überstellung nichts mehr mit dem Fahrzeug zu tun hatte und zwar auch nicht mit der finanziellen Abwicklung. Vielmehr hat sich aufgrund des mit der \*\*\*71\*\*\* aufgrund der Richtlinie 2011/16/EU geführten Auskunftsverfahrens ergeben, dass mit Kaufvertrag vom 20.7.2011 (Faktura \*\*\*118\*\*\* der \*\*\*32\*\*\*, FG \*\*\*33\*\*\*, von der Eigentümerin \*\*\*47\*\*\* an die \*\*\*14\*\*\* um € 60.000 brutto veräußert wurde und liegt über die Bezahlung dieses Betrages durch die \*\*\*14\*\*\* (und nicht durch den Bf.) ein entsprechender Kontoauszug der \*\*\*85\*\*\* vom 26.7.2011 vor. Daraus folgt auch, dass sich die von der \*\*\*47\*\*\* ausgestellte Bestätigung über den Erhalt von € 60.000,00 nicht auf eine Zahlung des Bf. bezieht zumal diese Bestätigung auf den Kaufvertrag mit der \*\*\*14\*\*\* Bezug nimmt. Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht folgt aus der vom Bf. durchgeführten Probefahrt nicht, dass damit eine Übergabe des Fahrzeuges an den Bf. nachgewiesen worden wäre.

Zunächst ist allgemein darauf hinzuweisen, dass Probefahrten der Feststellung der Gebrauchs- oder Leistungsfähigkeit von Kraftfahrzeugen sowie zur Vor- und Überführung dienen und werden von potentiellen Käufern **vor** Kaufvertragsabschluss durchgeführt. Andererseits ist

festzuhalten, dass der Bf. zwar bei der Fahrt am 19.8.2011 ein Probefahrerkennzeichen der Fa. \*\*\*17\*\*\* verwendet hat, daraus aber nicht folgt, dass dieser Probefahrt vom Fahrzeugeigentümer, das war die \*\*\*14\*\*\*, zugestimmt worden wäre. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass bei einer Übergabe vor bzw. durch die Probefahrt an den Bf. die Preisgefahr (§ 1064 ABGB iVm § 1048 ABGB) bereits auf den Bf. übergegangen wäre und er daher zur Bezahlung des Kaufpreises verpflichtet gewesen wäre und er sich nicht zur Anschaffung des Fahrzeuges hätte verpflichten müssen.

Aus der Auskunft der \*\*\*56\*\*\* Finanzverwaltung folgt eindeutig, dass sich der \*\*\*32\*\*\*, FG \*\*\*33\*\*\*, bis 13.6.2012 im Besitz der \*\*\*14\*\*\* und nicht des Bf. befunden hat. Dies deckt sich auch mit der von \*\*\*14\*\*\* als Verkäuferin ausgestellten Rechnung an den Bf. als Käufer vom 14.10.2012, in der der Übergabezeitpunkt mit 14.6.2012 ausgewiesen ist. Das im Schriftsatz vom 14.9.2017 erstattete Vorbringen des Bf., dass eine Willensübereinstimmung für einen Kaufvertrag zwischen dem Bf. und der \*\*\*14\*\*\* bereits im Sommer 2011 erfolgt wäre, ist durch keinerlei Beweismittel untermauert und lässt sich mit den Ermittlungsergebnissen der Betriebsprüfung nicht in Einklang bringen. Weder aus dem Protokoll RA \*\*\*72\*\*\* vom 25.11.2006 ergibt sich ein Abschluss des Kaufvertrages bereits im Sommer 2011, weil in diesem nur davon die Rede ist, der Bf. zugesagt habe, dafür Sorge zu tragen, dass die Schadenersatzansprüche aus dem Unfall vom 19.8.2011 beglichen werden. Auch hätte in einem solchen Fall die \*\*\*14\*\*\* nicht bis 13. Juni 2012 die Prämien für die Haftpflichtversicherung des \*\*\*32\*\*\* bezahlt, wie sich aus der Beantwortung des Auskunftersuchens durch die \*\*\*83\*\*\* Finanzverwaltung ergibt.

Aus dem Umstand, dass es bereits im Jahr 2011 Ersatzteilrechnungen betreffend des am 19.8.2011 beschädigten \*\*\*32\*\*\* gibt, kann ebenfalls für den Standpunkt des Bf. nichts gewonnen werden, weil der Bf. aufgrund des von ihm verursachten Unfalles der Eigentümerin des Fahrzeuges, der \*\*\*14\*\*\*, gemäß §§ 1295 ff ABGB zum Schadenersatz verpflichtet ist.

Schließlich ist zum Vorbringen in der Beschwerde aus dem Protokoll des Rechtsanwaltes \*\*\*72\*\*\* vom 25.11.2016 würde sich ergeben, dass sich der Bf. am 19.8.2011 verpflichtet hätte das Fahrzeug zu kaufen, festzuhalten, dass sich dies **nicht** aus dem Protokoll ergibt. Vielmehr ist darin lediglich festgehalten, dass der Bf. zugesagt hat, dafür Sorge zu tragen, dass die Schadenersatzansprüche der \*\*\*14\*\*\* beglichen werden und ein Kauf erst am 14.6.2012 erfolgt ist (arg Seite 2 oben des Protokolls „Am **14.6.2012** hat die Firma \*\*\*14\*\*\* diesen PKW an den Bf. verkauft,...“).

Zu dem im Beschwerdeverfahren begehrten Anerkennung eines Betrages von EUR 35.000 an Wareneinsatz (vgl. das Mail der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 31.1.2018 an den Rechtsmittelbearbeiter des Finanzamtes) ist festzuhalten, dass festgestellt wurde, dass der Bf. einen \*\*\*32\*\*\* nicht zum Weiterverkauf gesucht hat, sondern zur Ausübung des Rennsportes. Diese Feststellung folgt zum einen aus dem Vorbringen der Bf. selbst (vgl. das Schreiben vom

14.9.2017: „...um ihn eventuell als Rennwagen für private Zwecke anzuschaffen.“). Zum anderen ist am 20.7.2011 der \*\*\*32\*\*\* durch die \*\*\*14\*\*\* angeschafft worden und ist erst nach dem Unfall am 19.8.2011 und zwar im Juni 2012 die Vereinbarung zwischen der \*\*\*14\*\*\* und dem Bf. getroffen worden, dass der Bf. dieses Fahrzeug erwirbt und nach ordnungsgemäßer Reparatur weiterverkauft.

Die Höhe der Kosten der Reparaturen am \*\*\*32\*\*\*, FG \*\*\*33\*\*\* (ex \*\*\*14\*\*\*) basieren auf den vom Bf. mit Schreiben seiner steuerlichen Vertretung vom 15.7.2016 vorgelegten Rechnungen. Die Feststellung, dass diese Kosten vom Bf. und nicht vom \*\*\*17\*\*\* getragen wurden, gründet sich einerseits auf das glaubwürdige Vorbringen des Bf., dass diese Rechnungen deswegen auf die \*\*\*17\*\*\* ausgestellt wurden, um einen entsprechenden Nachlass zu erhalten. Andererseits wurde auch Überweisungsbeleg betreffend die Rechnung der Fa. \*\*\*46\*\*\* vorgelegt, der den Bf. als Auftraggeber aufweist und wurden die übrigen Rechnungen bar bezahlt. Überdies wurde der Umstand, dass der Bf. diese Reparaturkosten aus eigenem getragen hat, von der Amtspartei auch nicht in Abrede gestellt.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)**

Zunächst ist auf das im Vorlageantrag vom 25.10.2017 unter Punkt C. unter dem Titel „Eventualantrag“ eingangs gestellte Vorbringen einzugehen, wonach es sich im Jahr 2012 um keine Spekulationseinkünfte gemäß § 31 EStG 1988, sondern um Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG 1988 handeln würde, aber dieses Vorbringen nur eventualiter für den Fall erstattet wird, dass keine Spekulationseinkünfte vorliegen würden.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die Subsumption eines sich in der Lebenswirklichkeit ereigneten Sachverhaltes unter einen Tatbestand des materiellen Steuerrechts aufgrund des Legalitätsprinzips des Art 18 Abs. 1 B-VG nicht in der Form durch die Parteien disponibel ist, dass durch Stellung von Eventualanträgen vorgegeben werden kann in welcher Reihenfolge die Tatbestandsvoraussetzungen von im Gesetz enthaltener Rechtsvorschriften zu prüfen sind. Aus diesem Grund ist auch eine Parteiendisposition über das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen von für die Erfüllung einer Steuernorm erforderlichen Sachverhaltselementen nicht zulässig (vgl. zB Stoll, Das Steuerschuldverhältnis, 32). Überdies negiert das Vorbringen im Vorlageantrag die im EStG 1988 vorgesehene Subsidiarität der Haupteinkunftsarten (§§ 21 bis 26 EStG 1988) gegenüber den Nebeneinkunftsarten, zu denen auch die Spekulationseinkünfte gehören (vgl. dazu zB Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, Tz 11 zu § 2 EStG). Schließlich ist festzuhalten, dass alle im Vorlageantrag angeführten VwGH-Erkenntnisse einerseits eventualiter gestellte Anträge betroffen haben, die in Verfahrensgesetzen vorgesehen sind (VwGH 6.2.1990, 89/14/0256; VwGH 20.2.1990, 89/01/0114; VwGH 15.10.1991, 90/05/0214; VwGH 25.8.1994, 94/19/0302; VwGH 19.11.2009, 2009/07/0136; VwGH 4.9.2014, Ro

2014/12/0044). Andererseits ging es darum, dass die Partei des Verwaltungsverfahrens mehrere Anträge gestellt hat, die sich gegenseitig ausschließen (VwGH 13.3.2002, 2001/12/0041; VwGH 22.12.2009, 2008/21/0561). Es belastet daher entgegen der offenbaren Ansicht des Bf. die gegenständliche Entscheidung keineswegs mit Rechtswidrigkeit, wenn vom Bundesfinanzgericht zunächst – wie gesetzlich vorgesehen – dass Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb iS des § 23 EStG 1988 geprüft wird.

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Überdies muss die Tätigkeit den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreiten.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes sind die Merkmale der Selbständigkeit (der Bf. hat die Fahrzeuge auf eigene Rechnung und Gefahr angeschafft und veräußert) und der Gewinnabsicht (der Bf. hat nicht nur eine bloße Kostendeckung angestrebt) sowie dass keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bzw. selbständiger Arbeit vorliegen unzweifelhaft erfüllt.

Auch die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist durch den Ankauf und Verkauf der Fahrzeuge von/an verschiedene/n Personen jedenfalls zu bejahen.

Nachhaltig iS des § 23 EStG 1988 ist eine Tätigkeit, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (zB VwGH 21.9.2006, 2006/15/0118). Angesichts des Ankaufes von vier Fahrzeugen und des Verkaufes von drei im Jahr 2012 ist auch die Nachhaltigkeit der Tätigkeit des Bf. als Autoverkäufer bereits im Jahr 2012 zu bejahen (vgl. BFH 7.9.1995, V R 25/94; BFG 19.5.2017, RV/3100285/2014; UFS 29.11.2011, RV/0558-W/09).

Die An- und Verkaufsaktivitäten des Bf. im Jahr 2012 haben auch jenes Ausmaß überschritten, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, da einerseits die Veräußerung der angeschafften Fahrzeuge innerhalb einer kurzen Zeit – bei zwei Fahrzeugen im selben Monat – erfolgt ist (vgl. VwGH 25.3.1999, 94/15/0171). Zum anderen war der Bf. als Geschäftsführer der \*\*\*17\*\*\* auch beruflich mit dem An- und Verkauf von Fahrzeugen und zwar auch von Gebrauchtfahrzeugen befasst (vgl. zB VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; VwGH 25.3.1999, 94/15/0171, VwGH 26.7.2000, 95/14/0161; VwGH 24.6.2010, 2007/15/0033).

Es liegen daher entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung bereits im Jahr 2012 beim Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem An- und Verkauf der angeführten Fahrzeuge vor und keine Einkünfte aus Spekulationsgeschäft, wobei die Höhe der Anschaffungskosten und der erzielten Veräußerungserlöse zwischen den Parteien nicht strittig sind und sich aus dem

festgestellten Sachverhalt ergeben. Sohin war auf die Frage ob und in welcher Höhe betreffend den \*\*\*32\*\*\*, \*\*\*33\*\*\*, Spekulationseinkünfte iS des § 31 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 22/2012 vorliegen, nicht mehr einzugehen.

Betreffend die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2012 ist daher nur auf folgende Punkte einzugehen:

Kosten für die Reparatur des \*\*\*32\*\*\*, \*\*\*33\*\*\*: Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergibt sich, dass der Bf. auf dieses Fahrzeug insgesamt € 10.995,13 brutto für Reparaturen aufwendete. Dabei handelt es sich um einen Instandsetzungsaufwand auf ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens, der als Betriebsausgabe sofort abschreibbar ist (vgl. zB Mayr in Doralt/Mayr, EStG<sup>13</sup>, Tz 123 zu § 6 EStG). Die vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 27.9.2017 geäußerte Ansicht, dass es sich dabei im Schadenersatz handeln würde, ist daher unzutreffend (Seite 5 oben der Begründung).

Der vom Bf. im Jahr 2017 an die Firma \*\*\*14\*\*\* insgesamt bezahlte Betrag von € 35.000,00 stellt einen Schadenersatz an diese Gesellschaft wegen des durch den Bf. am 19.8.2011 verursachten Verkehrsunfall entstandenen Schadens am \*\*\*32\*\*\*, FG \*\*\*33\*\*\* dar und handelt es sich daher entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bf. im Mail vom 31.1.2018 an das Finanzamt nicht um Anschaffungskosten dieses Fahrzeuges, sondern betragen die Anschaffungskosten nur € 18.000,00 und ist daher auch die in diesem Mail verwendete Diktion, es hätte sich dabei um eine „Anzahlung“ gehandelt, unzutreffend. Da sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, dass die Probefahrt vom 19.8.2011 zwecks allfälligen Erwerbes dieses Fahrzeuges als Rennwagen für private Zwecke durch den Bf. erfolgt ist, hat sich dieser Schaden nicht im Rahmen des Betriebs des Gf. (Autohandel) ereignet und kann daher als Aufwand steuerlich keine Berücksichtigung finden.

Hinsichtlich der übrigen Betriebsausgaben (Annoncen; Messebesuche; Telefon-, Fahrtkosten etc.) geht das Bundesfinanzgericht im Einklang mit den Parteien des Beschwerdeverfahrens davon aus, dass diese im Schätzungsweg (§ 184 BAO) mit 15% der Einnahmen (nach Abzug der USt) anzusetzen sind.

Es ergibt sich daher folgendes Ergebnis für das Jahr 2012 (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988):

\*\*\*32\*\*\*, \*\*\*33\*\*\*:

Veräußerungserlös: 64.985,10

Anschaffungskosten: 18.000,00

Differenz (für USt): 46.985,10 (USt sohin gemäß § 24 Abs. 4 UStG 1994: € 7.832,42)

betreffend ESt: Kosten Reparatur € 10.995,13

\*\*\*121\*\*\*, FG \*\*\*87\*\*\*:

Veräußerungserlös: 23.500,00

Anschaffungskosten: 18.500,00

Differenz: 5.000,00 (USt sohin gemäß § 24 Abs. 4 UStG 1994: € 833,33)

\*\*\*91\*\*\*; FG \*\*\*92\*\*\*:

Veräußerungserlös: 7.500,00

Anschaffungskosten: 7.400,00

Differenz: 100,00 (USt sohin gemäß § 24 Abs. 4 UStG 1994: € 16,67)

Einnahmen gesamt: € 95.985,10

USt-Differenzbesteuerung: € 8.682,42

Einnahmen netto: € 87.302,68

Ausgaben gesamt: € 54.895,13

15% sonstige Betriebsausgaben: € 13.095,40

ergibt: € 19.312,15

Grundfreibetrag: € 2.163,01 (insgesamt steht dem Bf. pro Jahr nur ein Grundfreibetrag von € 3.900,00 zu; bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit wurde bereits ein

Gewinnfreibetrag von € 1.736,99 berücksichtigt)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: € 17.149,14

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Abgrenzung gewerbliche Einkünfte und Vermögensverwaltung der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Im Übrigen waren Tatfragen zu beurteilen, die nicht revisibel sind, weswegen die Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 28. September 2021

[...]