



GZ. RV/0558-W/09,
miterledigt RV/0559-W/09,
RV/0560-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Zepitsch, Mag. Johannes Denk sowie Bundesinnungsmeister Kommerzialrat Friedrich Nagl, im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster, über die Berufungen des Bw., vertreten durch A, vom 17. April und 21. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes E, vertreten durch Y, vom 11. März, 14. März und 21. Juli 2008 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 (Festsetzung von Umsatzsteuer für März 2006), Festsetzung von Umsatzsteuer für August und November 2007, Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für März 2006, nach der am 23. November 2011 in 3500 Krems, Rechte Kremszeile 58, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Den Berufungen gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 21. Juli 2008 und gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe für März 2006 wird Folge gegeben.

Der erstgenannte angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe dieser Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der zweitgenannte angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

- 2) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für August 2007 wird teilweise, der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für November 2007 wird zur Gänze Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt das Baumeistergewerbe im Rahmen eines nicht protokollierten Einzelunternehmens; außerdem ist er bei der X GmbH nichtselbständig tätig.

a) Anfang 2008 fand beim Bw. eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO statt. Die darüber aufgenommene Niederschrift vom 11. März 2008 enthält folgenden Wortlaut (S 1 f. Dauerbelege E-Akt):

"Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 [UStG 1994] unterliegen der Umsatzsteuer

- die Lieferungen und sonstigen Leistungen,*
- die ein Unternehmer*
- im Inland*
- gegen Entgelt*
- im Rahmen seines Unternehmens ausführt.*

Lieferungen und sonstige Leistungen sind nur dann steuerbar, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden, d.h. wenn ein Leistungsaustausch vorliegt.

Ein Leistungsaustausch setzt voraus, dass

- Leistender und Leistungsempfänger vorhanden sind und*
- der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht.*

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG [1994] ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Mit der nachhaltigen Tätigkeit grenzt das UStG die unternehmerische von der nichtunternehmerischen (privaten) Tätigkeit ab. Jede nicht in die Privatsphäre fallende Tätigkeit soll nach dem Sinn und Zweck des UStG der Umsatzsteuer unterliegen.

Eine nachhaltige Tätigkeit ist stets dann gegeben, wenn mehrere gleichartige Handlungen nach dem äußeren Sachverhalt und Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen werden.

Bei einer Vielzahl aufeinander folgender, wegen des erstrebten Erfolges gleichartiger und in einem inneren Zusammenhang stehender tatsächlich verwirklichter Handlungen ist eine nachhaltige Tätigkeit unabhängig von einer Planmäßigkeit oder einer Wieder-

holungsabsicht anzunehmen. Es genügt für die Annahme der Nachhaltigkeit grundsätzlich die äußere Wiederholung derartiger Vorgänge.

Die Motive für die Tätigkeit sind grundsätzlich unerheblich. Tätigkeiten als "Freundschaftsdienst", als Gefälligkeit oder aus Gründen der Verwandtschaft hindern die Steuerbarkeit nicht, wenn Beweisanzeichen für eine nachhaltige Tätigkeit vorliegen.

Die in § 2 Abs. 1 erster und dritter Satz [UStG 1994] bezeichnete Tätigkeit muss "gegen Entgelt" im Sinne von § 1 Abs. 1 Z 1, d.h. im Rahmen eines Leistungsaustausches, ausgeführt worden sein. Die Höhe des Entgeltes ist unerheblich.

Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich. Es genügt, dass die (gewerbliche oder berufliche) Tätigkeit gegen (teilweise) Kostenerstattung erfolgt. Auch wenn lediglich Selbstkostenersatz (Aufwandsersatz) oder Teildeckung der Selbstkosten erstrebt oder erreicht wird, ist Einnahmenerzielungsabsicht zu bejahen.

Der [Bw.] hat im Zeitraum von 2004 bis 2007 fünf Autos aus Deutschland importiert, wobei die ersten zwei (2004 und 2005) ins Anlagevermögen von [Nachname des Bw.] aufgenommen wurden.

Die übrigen importierten und weiterveräußerten Kfz sind, entsprechend den obigen Ausführungen, der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

- 2006 – ein Kfz, das ursprünglich für die Gattin des [Bw.] gedacht war, aber anschließend doch weiterverkauft wurde.

- 2007 – zwei Autos für einen Bekannten bzw. einen Kunden.

[Der Bw.] wickelte die notwendigen Formalitäten für die Anmeldung der Autos ab und entrichtete die NoVA vom Einkaufspreis.

Im Zuge der Nachschau werden die Autoverkäufe der 20%-igen USt bzw. der Differenzbesteuerung unterzogen und die NoVA vom Nettoentgelt der Käufer berechnet (siehe Beilage).

Weiters sind die Gewinne bei der Ermittlung der Einkommensteuer zu berücksichtigen."

Die angeführte Beilage weist folgenden Inhalt auf (alle Beträge in €; S 3 Dauerbelege E-Akt):

	NoVA (in %)		Bem.gr.- lage	NoVA	NoVA lt. Erkl.	USt	Diff.
27.2.2006 - B							
Einkaufspreis		18.232,00					
Verkaufspreis		33.000,00					
Aufschlag		14.768,00					
darin 20% USt		2.461,33				2.461,33	2.461,33
Entgelt inkl. NoVA		30.538,67					
	14,75		26.613,22	3.925,45	2.689,22		1.236,23
31.7.2007 - C							
Verkaufspreis		36.000,00					

<i>darin 20% USt</i>		<i>6.000,00</i>				<i>6.000,00</i>	<i>6.000,00</i>
<i>Entgelt inkl. NoVA</i>		<i>30.000,00</i>					
<i>(Malus 300,00 €)</i>	<i>14</i>		<i>26.052,63</i>	<i>3.947,37</i>	<i>3.829,40</i>		<i>117,97</i>
30.10.2007 – D							
<i>Einkaufspreis</i>		<i>44.000,00</i>					
<i>Verkaufspreis</i>		<i>51.305,50</i>					
<i>Aufschlag</i>		<i>7.305,50</i>					
<i>darin 20% USt</i>		<i>1.217,58</i>				<i>1.217,58</i>	<i>1.217,58</i>
<i>Entgelt inkl. NoVA</i>		<i>50.087,92</i>					
<i>(Bonus 300,00 €)</i>	<i>15</i>		<i>43.815,58</i>	<i>6.272,34</i>	<i>6.300,00</i>		<i>-27,66</i>
				<i>14.145,16</i>	<i>12.818,62</i>	<i>9.678,91</i>	<i>11.005,45</i>

b) In weiterer Folge erließ das Finanzamt jeweils am 11. März 2008 Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume März 2006, August 2007 und November 2007, mit denen es die oa. Umsatzsteuerbeträge von 2.461,33 €, 6.000,00 € und 1.217,58 € nachforderte. Am 14. März 2008 erging ein Bescheid, mit dem die NoVA für März 2006 mit 3.925,45 € festgesetzt wurde (S 5/2006 E-Akt; dies hatte eine Nachforderung von 1.236,23 € zur Folge).

c) Gegen die angeführten Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide erhob der steuerliche Vertreter des Bw. am 17. April 2008 Berufung:

Darin führte er aus, das Finanzamt habe die streitgegenständlichen Umsatzsteuernachforderungen mit der Begründung festgesetzt, dass es sich bei den von der Abgabenbehörde I. Instanz nachträglich der Umsatzsteuer unterworfenen Fällen um eine nachhaltige unternehmerische Tätigkeit handle.

Die Berufung erfolge wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und falscher rechtlicher Beurteilung der bekämpften Bescheide; es werde die Aufhebung dieser Bescheide entsprechend den nachfolgenden Berufungsbegründungen beantragt:

Der Bw. betreibe seit Jahren das Baumeistergewerbe im Rahmen eines nicht protokollierten Einzelunternehmens und habe im Jahr 2006 für private Zwecke einen gebrauchten Pkw aus der Bundesrepublik Deutschland importiert. Auf die Ausführungen des Bw. vom 11. April 2008 in der abgegebenen "eidesstattlichen Erklärung" [Anm.: zum Wortlaut dieser Erklärung siehe unten] werde ausdrücklich verwiesen. Nachdem das 2006 im Wege des Eigenimportes

angeschaffte Kfz nicht den Erwartungen entsprochen habe, habe es verkauft werden müssen, wobei im Hinblick auf die Preisdifferenzen zwischen Deutschland und Österreich ein Überschuss erzielt worden sei. Dieser erzielte Überschuss werde vom Bw. in seiner Einkommensteuererklärung für 2006 als Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988 (Spekulationseinkünfte) erklärt.

Es habe von Anfang an keinerlei Absicht bestanden, mit diesem Kfz, wie vom Finanzamt unterstellt, gewerblich zu handeln, sondern es sei faktisch ein Notverkauf erfolgt, welcher erfreulicherweise zu einem Überschuss geführt habe.

Nachdem der Bw. mit seinem Baumeistergewerbe mehr als ausgelastet sei, habe von Anfang an nicht die Absicht bestanden, in Richtung Kfz-Handel tätig zu werden (wie vom Finanzamt unterstellt), sondern es habe sich um ein reines Zufälligkeitsgeschäft gehandelt.

Das tendenzielle Zitat des Prüforgans des Finanzamtes in der Niederschrift vom 11. März 2008 – aus dem Umsatzsteuerkommentar von *Ruppe*, Rz 40, S 238, entnommen – übersehe mit Absicht die folgenden Ausführungen des Kommentators, wonach die Abgrenzung zwischen einer hier unterstellten unternehmerischen Tätigkeit und dem privaten Handel nicht so einfach zu treffen sei.

Ausdrücklich verwiesen werde auf die folgende Rz 49 zur Frage der nachhaltigen Tätigkeit oder nur fallweisen Tätigkeit. Demnach liege eine *gelegentliche Tätigkeit* vor, wenn sie nur fallweise (sobald sich von *außen* eine Gelegenheit biete) ausgeführt werde, nicht jedoch, wenn jemand selbst darauf hinziele, die Voraussetzungen für seine Tätigkeit herbeizuführen. Genau dieser Fall liege aber den Vorfällen vom März 2006 und August bzw. November 2007 zu Grunde. Da es dem Bw. hier an jeglichem eigenwirtschaftlichen Interesse gefehlt habe und es sich ausschließlich um eine Gefälligkeit gehandelt habe, schieße das Finanzamt bei der Behandlung dieser Fälle über das Ziel einer gerechten Besteuerung bei weitem hinaus. Diese Bescheide würden daher wegen falscher rechtlicher Beurteilung bekämpft.

Es müsse grundsätzlich festgehalten werden, dass ein vielbeschäftigter Baumeister keine Bestrebungen habe, sich als fallweiser Kfz-Händler zu betätigen. Die in der Niederschrift des Finanzamtes dargestellte Vielzahl von gleichartigen Handlungen liege wohl bei einem Geschäftsfall im Februar 2006 und zwei weiteren, völlig anders gelagerten Vorgängen im Juli und November 2007 nicht vor. Schon gar nicht sei in diesem Zusammenhang von einem - von der Finanzverwaltung unterstellten – erstrebten Erfolg auszugehen. Die Kfz-Eigenimporte im Juli und November 2007 seien ausschließlich über Drängen von dritter Seite vorgenommen worden.

Es sei in diesem Zusammenhang auch auf mehrere Judikate des VwGH hinzuweisen, wonach Verkäufe aus Privatvermögen das Kriterium der Nachhaltigkeit dann nicht erfüllen, wenn sie nur gelegentlich erfolgten und es an einem inneren Zusammenhang fehle (VwGH 31.3.1992, 90/15/0124), und auch zu berücksichtigen sei, ob die Verkäufe aus eigener Initiative oder nur auf Drängen eines Interessenten erfolgt seien (VwGH 22.3.1993, 91/13/0190).

Der Bw. gehe daher davon aus, dass eine nachhaltige unternehmerische Tätigkeit nicht entfaltet worden und demnach die vom Finanzamt vorgenommene Festsetzung von Umsatzsteuern zu Unrecht erfolgt sei. Des Weiteren wäre die vom Finanzamt durchgeführte Besteuerung in jedem Fall eine unbillige Härtemaßnahme und auch im Hinblick auf eine gesamte steuerliche Betrachtungsweise vollkommen unverständlich.

Kein wirtschaftlich denkender Unternehmer würde bewusst ein Verlustgeschäft in Kauf nehmen. Dies wäre aber bei den vom Finanzamt durchgeführten Besteuerungsmaßnahmen im Jahr 2007 der Fall, wo die vorgeschriebene Umsatzsteuerzahllast (USt-Mehrbelastung) einen Betrag von 7.217,58 € ergebe, welche vom Bw. zu tragen wäre, da diese auf den Interessenten für die Kfz nicht überwältigt bzw. weiterverrechnet werden könne.

Es würde demnach im Jahr 2007 zum Ansatz von entsprechenden Verlusten führen, welche damit auch in ihrer einkommensteuerlichen Auswirkung völlig unverständlich und gesamtwirtschaftlich betrachtet nicht gewünscht sein könnten. Nachdem der Bw. sich auf einem steuerlichen Niveau befinde, welches zu einer Grenzsteuerbelastung von 50% führe, ergäbe sich bei konsequenter abgeleiteter Einkommensbesteuerung eine Steuergutschrift von ca. 3.600,00 € im Jahr 2007.

Weiters sei darauf hinzuweisen, dass aus heutiger Sicht die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer vom Finanzamt in Widerspruch zu EU-Recht erfolgt sei.

Die Europäische Kommission habe gegen Österreich bereits ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet, und zwar gegen die österreichische Einbeziehung der Kfz-Zulassungssteuer (NoVA) in die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage (Vertragsverletzungsverfahren, siehe taxlex 2008, S 106).

Der steuerliche Vertreter gehe daher von einer EU-widrigen Vorgangsweise der österreichischen Finanzverwaltung aus und beantrage die entsprechende (Teil-)Aufhebung der bekämpften Bescheide wegen (EU-)Rechtswidrigkeit des Inhaltes.

Die Bemessung der Umsatzsteuer werde dem Grunde nach bekämpft, da die von der Finanzverwaltung unterstellte Nachhaltigkeit der unternehmerischen Tätigkeit nicht vorliege.

Die Einbeziehung der NoVA in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage führe zu nachstehenden Auswirkungen:

2006: NoVA laut Nachschau 3.925,45 €, davon 20% USt: 785,09 €

2007/07: NoVA laut Nachschau 3.947,37 €, davon 20% USt: 789,47 €

2007/11: NoVA laut Nachschau 6.272,34 €, davon 20% USt: 1.254,47 €

Steuernachteil durch EU-rechtswidrige USt-Bemessung: 2.829,00 €.

Die Entscheidung über die anzunehmende EU-Widrigkeit der Umsatzsteuerbemessung möge bis zur Vorlage des Ergebnisses des Vertragsverletzungsverfahrens ausgesetzt werden.

Es werde der Antrag gestellt, die bekämpften Bescheide aufzuheben und im Sinne der oben erwähnten Berufungsbegründung neu auszufertigen.

Für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz werde gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und nach § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Die in der Berufung angeführte "eidesstattliche Erklärung" des Bw. vom 11. April 2008 weist folgenden Wortlaut auf (S 40/2007 E-Akt):

"Im Zuge der Nachschau durch das Finanzamt E wurde [...] unter anderem festgestellt, dass im Jahr 2006 ein Kfz mit der Bezeichnung "27.2.2006-B" aus Deutschland importiert und dann weiterveräußert wurde.

Dazu gebe ich hiermit folgende

Eidesstattliche Erklärung

ab:

Neben dem Kfz im Anlagevermögen der Firma [Nachname des Bw.] besitze ich ein privates Kfz, das zum überwiegenden Teil von meiner Gattin [...] privat genutzt wird. Im angegebenen Zeitraum war das ein sieben Jahre alter Audi A4 Kombi mit einem damaligen Kilometerstand von ca. 260.000 km.

Auf Grund der hohen Laufleistung und einiger Störungen war zu Jahresbeginn 2006 absehbar, dass dieses Fahrzeug zu ersetzen sein wird. Tatsächlich musste der Audi dann im Oktober 2006 mit Motorschaden ausgeschieden werden.

Ich habe daraufhin Kontakte nach Deutschland aufgenommen und auf Grund von Fotos und Beschreibungen das Kfz "27.2.2006-B", das baugleich mit einem Kfz, das früher im Anlagevermögen der Firma [Nachname des Bw.] war, für die private Nutzung erworben und eine nationale Typengenehmigung erwirkt.

Eine Nutzung dieses Kfz hat meine Gattin (als Nichtraucherin) verweigert, da der Vorbesitzer im Auto offensichtlich stark geraucht hat bzw. der kalte Zigarettengeruch störend wahrgenommen wurde.

Ich habe dieses Kfz etwa einen Monat nach dem Import deswegen an Herrn B weiterverkauft, da sich eine private Nutzung aus meiner Sicht als nicht mehr praktikabel erwiesen hat.

Ich hatte (und habe) nie die Absicht, ein Kfz-Handelsgewerbe zu betreiben.

[...], am 11. April 2008

[Name, Unterschrift des Bw.]"

d) Am 17. April 2008 erhob der steuerliche Vertreter des Bw. Berufung gegen den Bescheid vom 14. März 2008, mit dem die NoVA für März 2006 mit 3.925,45 € festgesetzt worden war:

Darin führte er aus, die Berufung begründe sich mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes des bekämpften Bescheides sowie der Verletzung von Verfahrensvorschriften und des Grundsatzes von Treu und Glauben.

Der Bw. habe im Februar 2006 einen Eigenimport eines privaten, gebrauchten Kfz aus der Bundesrepublik Deutschland vorgenommen. Auf die "eidesstattliche Erklärung" des Bw. vom 11. April 2008 werde hingewiesen.

Die Bemessung der NoVA sei durch den Bw. mit Hilfe des Finanzamtes E, Standort F, unter Berücksichtigung eines bereits für unternehmerische Zwecke zuvor vom Bw. aus Deutschland eingeführten, typengleichen Kfz-Modells erfolgt. Auf Grund der einvernehmlich mit dem Finanzamt durchgeführten NoVA-Berechnung sei eine NoVA in Höhe von 2.689,22 € festgestellt und diese auch vom Bw. einbezahlt worden.

Unabhängig vom ursprünglichen Eigenimport habe sich in weiterer Folge herausgestellt, dass das Kfz für den gedachten persönlichen Gebrauch nicht geeignet gewesen sei (es habe sich um ein Raucher-Kfz gehandelt), sodass eine Weiterveräußerung des Kfz habe durchgeführt werden müssen.

Zum Zeitpunkt des Importes des Kfz sei an eine Weiterveräußerung keinesfalls gedacht worden, sodass der Bw. davon ausgehe, die anlässlich der Einfuhr des Kfz entrichtete NoVA ordnungsgemäß abgeführt und ermittelt zu haben. Es werde daher keine gesetzliche Grundlage für eine Nachbemessung der bereits ordnungsgemäß abgeführten NoVA gesehen.

Die vom Finanzamt in der Niederschrift der Nachschau vom 11. März 2008 vertretene Ansicht, dass es sich beim beeinspruchten Vorgang um eine nachhaltige unternehmerische Tätigkeit des Bw. handle, werde auf das Entschiedenste zurückgewiesen. Der Import des für private Zwecke gedachten Kfz im Februar 2006 sei durch den Bw. als Privatperson erfolgt.

Die behauptete Nachhaltigkeit des Importes könne auch nicht mit den vorangegangenen zwei Einfuhren von Kfz in den Jahren 2004 und 2005 für das Unternehmen Baumeister [Name des Bw.] in G in Zusammenhang gestellt werden.

Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid betreffend die NoVA für März 2006 aufzuheben, nachdem für diesen Zeitraum bereits eine NoVA festgestellt und abgeführt worden sei (in Höhe von 2.689,22 €).

Für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz werde gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und nach § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

e) Am 21. Juli 2008 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2006, der zu der bereits erwähnten Nachforderung von 2.461,33 € führte (siehe oben Punkt b) in der Darstellung des Verfahrensganges zum Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für März 2006).

f) Gegen diesen Umsatzsteuerjahresbescheid erhob der steuerliche Vertreter am 21. August 2008 Berufung, wobei er hinsichtlich der Begründung auf die am 17. April 2008 erhobene Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für März 2006, August 2007 und November 2007 verwies.

Es werde beantragt, den bekämpften Bescheid aufzuheben und im Sinne der in der Berufung vom 17. April 2008 dargelegten Begründung entsprechend den eingereichten Steuererklärungen neu auszufertigen. Wiederholt wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

g) Ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen wurden die Berufungen am 19. Februar 2009 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt. In einer Beilage zum Vorlagebericht führte das Finanzamt folgendes aus:

"1) Zur Berufung "USt-Festsetzung für 3/06" (wirkt für den USt-Jahresbescheid 2006 vom 21.7.08 weiter), "USt-Festsetzung 8/07 und 11/07" vom 17.4.08 [...]:

a) Nachhaltigkeit:

Zu Sachverhalt bzw. ust-rechtlicher Würdigung siehe grundsätzlich Niederschrift über die Nachschau v. 11.3.2008.

Ergänzung des Finanzamtes E:

Lt. Aktenlage ergibt sich, dass der Bw. in den Jahren 2004-2007 (6/04-10/07) insgesamt fünf Autos aus Deutschland importiert und innerhalb kurzer Zeit gegen Entgelt veräußert hat, wobei drei davon selbst nicht genutzt wurden (Details hiezu siehe auch Niederschrift über die Nachschau).

In der Berufung wird ua. ausgeführt, dass der Bw. das Baumeistergewerbe ausübe und von Anfang an nicht die Absicht bestanden habe, in Richtung Kfz-Handel tätig zu werden, sondern dass es sich um reine Zufälligkeitengeschäfte gehandelt hätte.

Die Intensität der dem Finanzamt bekannten wirtschaftlichen Betätigung des Bw. (im Zeitraum 4/2005 bis 11/2007 insgesamt fünf Verkäufe von Kraftfahrzeugen - auch wenn zwei davon kurzfristig selbst genutzt wurden - mit einem daraus nachweislich erzielten Bruttoerlös in Höhe von insgesamt 202.890,50 € inkl. Versicherungsentschädigung und Wrackverkaufserlös; Einkaufswerte lt. Aktenlage insges. brutto 143.464,00 € - ohne Berücksichtigung von entrichteter NoVA bzw. Nachforderung USt u. NoVA lt. Nachschau) ist nach Ansicht des Finanzamtes in einem Ausmaß gegeben, dass jedenfalls von einer (zumindest neben dem Baumeistergewerbe zusätzlichen) nachhaltigen und somit unternehmerischen Betätigung auszugehen ist (Anm.: Umsätze "Baumeister" zB 2006 = 360.225,00 € erkl.; Vorjahre ähnlich).

Die gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 stimmt nicht mit der gewerblichen Tätigkeit oder selbständigen Arbeit iSd EStG überein. Nach § 2 Abs. 1 dritter Satz [UStG 1994] braucht auch nicht bestimmt werden, welcher Art (gewerblich oder beruflich) die Tätigkeit ist, denn es reicht aus, dass sie nachhaltig ausgeübt wird (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 2, Anm. 101).

Die Motive für eine Tätigkeit sind grundsätzlich unerheblich. Tätigkeiten als "Freundschaftsdienst", als Gefälligkeit oder aus Gründen der Verwandtschaft (zB ursprüngl. f. Gattin bestimmtes Auto, jedoch tatsächlich doch "weiter"verkauft) hindern die Steuerbarkeit nicht, wenn Beweisanzeichen für eine nachhaltige Tätigkeit vorliegen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 2, Anm. 123).

Da die An- und Verkäufe nicht isoliert, sondern jedenfalls im Gesamtzusammenhang der Jahre 2004 bis einschließlich 2007 zu betrachten sind, können nach Ansicht des Finanzamtes E keine Zweifel bezüglich der Nachhaltigkeit bestehen.

b) Einbeziehen der NoVA in die USt-Bem.grundlage iSd § 4 UStG [1994]:

Das Finanzamt E vertritt hiezu die (vom BMF geteilte) Auffassung, dass die Einbeziehung der NoVA in die USt-Bemessungsgrundlage iSd § 4 UStG [1994] den gemeinschaftlichen Vorgaben entspricht. Nach Ansicht des Finanzamtes ist die NoVA als Abgabe iSd Art. 78 lit. a der RL 2006/112/EG und nicht als durchlaufender Posten iSd Art. 79 lit. c der RL 2006/112/EG zu qualifizieren, sodass entgegen der bisherigen Auffassung der Europäischen Kommission die Einbeziehung der NoVA in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage zu Recht erfolgt.

2) Zur Berufung "Festsetzung NoVA März 2006" v. 17.4.08 [...]:

In dieser Berufungsschrift wird unter anderem angeführt, dass die NoVA-Berechnung iHv 2.689,22 € einvernehmlich mit dem Finanzamt – analog eines bereits zuvor für unternehmerische Zwecke vom Bw. aus Deutschland eingeführten typengleichen Kfz-Modells (Anm.: lt. NoVA-Erklärung v. 9.6.2004) – durchgeführt worden sei und daher keine gesetzl. Grundlage zu einer Nachbesserung der bereits ordnungsgemäß abgeführten NoVA gesehen werden könne.

Hiezu wird seitens des Finanzamtes E entgegnet, dass die Berechnung auf Grund der Angaben des Bw. in der NoVA-Erklärung v. 20.3.2006 vorgenommen wurde. Als Verwendungszweck für das Kfz wurde in der NoVA-Erklärung angegeben: "keine besondere Verwendung". Auf Grund dieser Angabe wurde seitens des Finanzamtes die entsprechende NoVA-Berechnung durchgeführt. Erst im Zuge der Nachschau

gem. § 144 BAO (s. Niederschrift v. 11.3.2008) hat sich herausgestellt, dass dieser Pkw zum Verkauf bestimmt (siehe hierzu ausführlich in Pkt. 1) und somit eine entsprechende Berichtigung seitens des Finanzamtes vorzunehmen war.

Die vom Bw. aufgestellte Behauptung, dass die gegenständliche Berechnung analog eines bereits zuvor für unternehmerische Zwecke eingeführten typengleichen Kfz-Modells erfolgt sei, wird seitens des Finanzamtes E als unrichtig beurteilt. In der betreffenden NoVA-Erklärung v. 9.6.2004 ist als Verwendungszweck ebenfalls "keine besondere Verwendung" angegeben. Dem FA E war somit auch bei diesem Eigenimport der tatsächliche Verwendungszweck nicht bekannt. Es musste somit in beiden Fällen grundsätzlich von einer privaten Verwendung ausgegangen werden und es wurde daher der jeweilige Einkaufspreis der NoVA-Berechnung zu Grunde gelegt.

Auf Grund der iZd Nachschau neu hervorgekommenen Sachverhaltslagen ist daher (trotz gleicher Erklärungsangaben seitens des Bw.) sehr wohl eine Unterscheidung zu treffen, da die tatsächliche Verwendung der beiden oa. Pkws unterschiedlich erfolgte: Der Pkw-Eigenimport lt. NoVA-Erklärung vom 9.6.04 war vor dem Weiterverkauf vom Bw. im Inland zugelassen (lt. Aktenlage = offensichtl. kurzfristige Nutzung als Betriebsvermögen), während der weitere Eigenimport lt. NoVA-Erklärung vom 20.3.06 vom Bw. nicht zugelassen, sondern unmittelbar nach dem Eigenimport verkauft wurde.

Dass bei zum Verkauf bestimmten Fahrzeugen gem. NoVAG nicht der Einkaufspreis, sondern letztendlich der Verkaufspreis des Pkw der NoVA-Bemessungsgrundlage zu unterwerfen ist, wird vom Bw. auch bei den (nicht bekämpften) NoVA-Festsetzungen für 8/07 und 11/07 zur Kenntnis genommen.

Im Übrigen s. hierzu auch Ritz, BAO, § 114 Tz 6 ff "Treu u. Glauben".

Für das FA E

[Name, Unterschrift eines Organwalters]"

h) In der am 23. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Nach Vortrag des Sachverhaltes durch den Referenten und Wiederholung der bisherigen Vorbringen durch die Parteien erläuterte der Bw., dass er seit mehr als 20 Jahren in der Regel über zwei Pkw verfüge, wovon einer betrieblich und der andere privat genutzt werde, wobei den privaten Pkw in der Regel die Gattin fahre.

Anschließend legte der Bw. Fotos vor, die einen schweren Unfall mit dem ersten streitgegenständlichen Pkw im Jahr 2004 dokumentieren. Daraus ergebe sich, dass es sich um keinen freiwilligen Wechsel des Fahrzeugs gehandelt habe. Das Wrack sei dann weiterverkauft worden.

In dem gesamten Zeitraum zwischen 2004 und 2007 hätten die Gesamtumsätze des Bw. über 4,000.000,00 € betragen; dieser Betrag sei in Relation zu den Umsätzen aus den Fahrzeugverkäufen zu sehen.

Der Bw. habe in Deutschland einen Kontakt gehabt und daher eine Zeit lang günstig zurückgestellte Leasingfahrzeuge erwerben können.

Den Verkäufer des im Jahr 2006 erworbenen Fahrzeugs habe der Bw. persönlich gekannt, er habe aber nicht gewusst, dass dessen Gattin starke Raucherin sei. Das Fahrzeug habe einen starken Rauchgeruch aufgewiesen, der nicht entsprechend beseitigt habe werden können. Die Ehegattin des Bw. habe sich daher geweigert, das Fahrzeug zu verwenden. Der Bw. sei dann etwa 2000 km selbst mit dem Fahrzeug gefahren, bis er es verkauft habe.

Bei der NoVA-Anmeldung habe der Bw. noch nicht gewusst, dass er das Auto weiterverkaufen werde.

Im Jahr 2007 seien zwei Bekannte bzw. Geschäftspartner an den Bw. herangetreten mit der Bitte, für sie ebenfalls zu günstigen Konditionen Fahrzeuge aus Deutschland zu erwerben. Die beiden Fahrzeuge seien im Internet gemeinsam mit den späteren Käufern ausgesucht worden. Das einzige Honorar für den Bw. sei gewesen, mit den schönen Autos von Deutschland nach Österreich zu fahren.

Da der Bw. davon ausgegangen sei, kein Händler zu sein, habe er die Fahrzeuge erworben und die Typisierung abgewickelt. Heute würde er es anders machen und als Bevollmächtigter handeln. Die Kosten seien der Einkaufspreis, die Autobahnvignette, Treibstoffkosten, Bahnticket für die Hinfahrt, ein Kaffee und die NoVA gewesen.

Die knapp 1.000,00 € Differenz zwischen Einkaufspreis samt NoVA und Verkaufspreis seien die dargestellten Spesen gewesen, der Treibstoffverbrauch der Fahrzeuge sei sehr hoch.

Das Fahrzeug vom Juli habe rund 900,00 € Spesen verursacht, der Gesamtüberschuss aus dem Geschäft zwischen Ein- und Verkaufspreis sei rund 2.000,00 € gewesen.

Über Vorhalt durch den Vorsitzenden, dass letztlich ein Gewinn von rund 1.000,00 € bei dem im Juli 2007 veräußerten Fahrzeug gemacht worden sei (ohne die spätere Steuerbelastung), führte der Bw. aus, es könne sein, dass ein wenig dabei verdient worden sei.

Der Vertreter des Finanzamtes räumte ein, dass die NoVA nicht mehr zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer zähle, allerdings bei Festsetzung der NoVA der 20%-ige Zuschlag zum Tragen komme.

Das Fahrzeug im Jahr 2006 sei vom Bw. nicht angemeldet, sondern mit „blauen Kennzeichentafeln“ gefahren worden.

Allein die Überstellung des Pkw von Deutschland habe jeweils ca. 1000 km benötigt. Die Händler in Österreich hätten dann die Probefahrtenkennzeichen für die Überstellung zu den Händlerparkplätzen geborgt.

Darüber hinaus seien keine Fahrzeugverkäufe erfolgt.

Der Nutzer eines Autos sei der Bruder des Bw., ein Nutzer eines anderen Autos sei der Geschäftsführer der Firma des Bruders gewesen. Die beiden letzten Autos seien beim Händler gekauft worden.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies abschließend darauf, dass eine Gewinnerzielungsabsicht für die Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit nicht maßgebend sei.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liege nach Ansicht des Finanzamtes eine unternehmerische Tätigkeit vor. Im Jahr 2007 sei der Bw. jeweils über Initiative der späteren Käufer tätig geworden.

Der Bw. ersuchte abschließend, den Berufungen Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

- Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

"Als "Steuerpflichtiger" gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Als "wirtschaftliche Tätigkeit" gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen."

- Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

- Nach § 1 NoVAG 1991, BGBl. Nr. 695/1991 idgF, unterliegen der NoVA die folgenden Vorgänge:

1. Die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG 1994) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung.
2. Der innergemeinschaftliche Erwerb (Art. 1 UStG 1994) von Kraftfahrzeugen, ausgenommen der Erwerb durch befugte Fahrzeughändler zur Weiterlieferung.
3. Die erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen zum Verkehr im Inland, sofern die Steuerpflicht nicht bereits nach Z 1 eingetreten ist oder nach Eintreten der Steuerpflicht eine Vergütung nach § 12 NoVAG 1991 oder § 12a NoVAG 1991 erfolgt ist.
4. Die Lieferung, der Eigenverbrauch durch Entnahme (§ 3 Abs. 2 UStG 1994) und die Änderung der begünstigten Nutzung von nach § 3 Z 3 NoVAG 1991 befreiten Kraftfahrzeugen, weiters der Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Z 4 NoVAG 1991.

2. Festgestellter Sachverhalt:

Der Bw. hat im Zeitraum 2004 bis 2007 insgesamt fünf gebrauchte Kraftfahrzeuge in der Bundesrepublik Deutschland gekauft und nach Österreich importiert. Im Einzelnen handelte es sich dabei um folgende Kfz:

- **2004:** 1 Daimler-Chrysler ML 270 Diesel, Erstzulassung am 26. Februar 2002, Kilometerstand 102.787, Fahrzeug-Identifikationsnummer W:

Privatkauf von I, wohnhaft in Deutschland, um 18.232,00 € (ohne USt), Übergabe an den Bw. am 17. Juni 2004 (Kaufvertrag vom 13. Juni 2004, S 34 Arbeitsbogen der Bp).

Für dieses Kfz reichte der Bw. am 9. Juni 2004 eine Erklärung über die NoVA beim Finanzamt ein: Die NoVA betrug 2.552,50 € (Bemessungsgrundlage 18.232,00 € x 14%, ohne NoVA-Zuschlag gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991), als Verwendungszweck des Kfz gab der Bw. "zu keiner besonderen Verwendung" an (S 35 Arbeitsbogen); die NoVA wurde am selben Tag vom Bw. entrichtet (S 36 Arbeitsbogen).

Das Kfz wurde ins Betriebsvermögen (Anlagevermögen) des Einzelunternehmens des Bw. eingebracht (siehe "Anlagenverzeichnis von 1.1.2004 bis 31.12.2004", S 37 Arbeitsbogen). Die Zulassung zum Verkehr in Österreich erfolgte am 21. Juni 2004; am 11. April 2005 wurde das Kfz vom Bw. wieder abgemeldet (S 38 f. Arbeitsbogen). Gemäß Eintragung im Kfz-Zentral-

register des Bundesministeriums für Inneres wurde das Kfz am 15. Juni 2005 von J, wohnhaft in Wien, wieder zum Verkehr zugelassen (S 40 Arbeitsbogen).

Wann genau das Kfz vom Bw. verkauft wurde und zu welchem Preis, ist nicht bekannt (siehe Aufstellung "Import Kfz" der Bp, S 25 f. Arbeitsbogen).

- **2005:** 1 Daimler-Chrysler ML 270 Diesel, Erstzulassung am 13. April 2004, Kilometerstand ca. 8.000, Fahrzeug-Identifikationsnummer K:

Privatkauf von L, wohnhaft in Deutschland, um 33.000,00 € (ohne USt), Übergabe an den Bw. am 6. Mai 2005 (Kaufvertrag vom 6. Mai 2005, S 42 Arbeitsbogen der Bp).

Für dieses Kfz wurde vom Bw. am 9. Mai 2005 eine NoVA von 4.620,00 € (ohne NoVA-Zuschlag gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991) entrichtet (S 43 Arbeitsbogen; den vorgelegten Akten ist eine NoVA-Erklärung nicht zu entnehmen).

Das Kfz wurde ins Betriebsvermögen (Anlagevermögen) des Einzelunternehmens des Bw. eingebracht (siehe "Anlagenverzeichnis von 1.1.2005 bis 31.12.2005", S 44 Arbeitsbogen). Die Zulassung zum Verkehr in Österreich erfolgte am 17. Mai 2005; am 24. März 2006 wurde das Kfz vom Bw. wieder abgemeldet (S 45 Arbeitsbogen).

Gemäß Eintragung im Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres wurde das Kfz am 21. April 2006 von der M GmbH mit Sitz in N wieder zum Verkehr zugelassen (S 46 Arbeitsbogen).

Wann genau das Kfz vom Bw. verkauft wurde und zu welchem Preis, ist nicht bekannt (siehe Aufstellung "Import Kfz" der Bp, S 25 f. Arbeitsbogen).

- **2006:** 1 Daimler-Chrysler ML 270 Diesel, Erstzulassung am 3. März 2003, Kilometerstand 39.200, Fahrzeug-Identifikationsnummer O:

Privatkauf von I, wohnhaft in Deutschland, um 18.232,00 € (ohne USt), Übergabe an den Bw. am 27. Februar 2006 (Kaufvertrag vom 27. Februar 2006, S 47 Arbeitsbogen der Bp).

Für dieses Kfz reichte der Bw. am 21. März 2006 eine Erklärung über die NoVA beim Finanzamt ein: Die NoVA betrug 2.689,48 € (Bemessungsgrundlage 18.232,00 € x 14% zuzüglich Malus für Diesel-Pkw gemäß § 14a NoVAG 1991 von 137,00 €, ohne NoVA-Zuschlag gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991), als Verwendungszweck des Kfz gab der Bw. "keine besondere Verwendung" an (S 1/2006 E-Akt); die NoVA wurde am selben Tag vom Bw. entrichtet (S 49 Arbeitsbogen).

Das ursprünglich für die private Nutzung (zum überwiegenden Teil durch die Gattin des Bw.) angeschaffte Kfz wurde vom Bw., nachdem sich die Gattin als Nichtraucherin geweigert hatte, das Fahrzeug, in dem der Vorbesitzer bzw. dessen Ehefrau offenbar stark geraucht hatten, zu verwenden, am 20. März 2006 an Helmut B, wohnhaft in F, um 33.000,00 € verkauft (S 51 f. Arbeitsbogen); von letzterem wurde das Kfz am 24. März 2006 zum Verkehr zugelassen (S 50 Arbeitsbogen). Fest steht, dass dieses Kfz vom Bw. nicht in Österreich zugelassen wurde.

- **2007:** 1 Mercedes-Benz ML 270 CDI, Erstzulassung am 31. August 2005, Kilometerstand 55.460, Fahrzeug-Identifikationsnummer P:

Kauf von der Q GmbH, autorisierter Mercedes-Benz Pkw-Verkäufer mit Sitz in Deutschland, um 30.000,00 € (inklusive 19% deutsche USt), Übergabe an den Bw. am 31. Juli 2007 (Rechnung vom 31. Juli 2007, S 53 Arbeitsbogen).

Für dieses Kfz reichte der Bw. am 17. August 2007 eine Erklärung über die NoVA beim Finanzamt ein: Die NoVA betrug 3.829,40 € (Bemessungsgrundlage 25.210,00 € x 14% zuzüglich Malus für Diesel-Pkw gemäß § 14a NoVAG 1991 von 300,00 €, ohne NoVA-Zuschlag gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991), als Verwendungszweck des Kfz gab der Bw. "zu keiner besonderen Verwendung" an (S 1 f./2007 E-Akt); die NoVA wurde am selben Tag vom Bw. entrichtet (S 54 Arbeitsbogen).

Das Fahrzeug wurde am 17. August 2007 vom Bw. an Franz C, wohnhaft in R, um 36.000,00 € verkauft (S 25 f., 56 Arbeitsbogen) und von diesem am 17. August 2007 zum Verkehr zugelassen (S 55 Arbeitsbogen). Fest steht, dass dieses Kfz vom Bw. nicht in Österreich zugelassen und auch nicht selbst genutzt (sondern für Dritte angeschafft) wurde.

- **2007:** 1 Mercedes-Benz ML 320 CDI, Erstzulassung am 5. Oktober 2005, Kilometerstand 80.600, Fahrzeug-Identifikationsnummer S:

Kauf von der Q GmbH mit Sitz in Deutschland um 44.000,00 € (differenzbesteuert), Übergabe an den Bw. am 30. Oktober 2007 (Rechnung vom 30. Oktober 2007, S 58 Arbeitsbogen).

Für dieses Kfz reichte der Bw. am 2. November 2007 eine Erklärung über die NoVA beim Finanzamt ein: Die NoVA betrug 6.300,00 € (Bemessungsgrundlage 44.000,00 € x 15% abzüglich Bonus für Diesel-Pkw gemäß § 14a NoVAG 1991 von 300,00 €, ohne NoVA-Zuschlag gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG 1991), als Verwendungszweck des Kfz gab der Bw. "zu keiner besonderen Verwendung" an (S 8 f./2007 E-Akt); die NoVA wurde am selben Tag vom Bw. entrichtet (S 60 Arbeitsbogen).

Das Fahrzeug wurde am 2. November 2007 vom Bw. an die D GmbH in T um 51.305,50 € verkauft (S 62 Arbeitsbogen) und von dieser am selben Tag zum Verkehr zugelassen (S 61

Arbeitsbogen). Dieses Kfz wurde vom Bw. nicht in Österreich zugelassen und auch nicht selbst genutzt (sondern für Dritte angeschafft).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten:

- Die beiden 2004 und 2005 angeschafften, gebrauchten Kfz wurden für das Einzelunternehmen (Baumeistergewerbe) des Bw. erworben und in dessen Anlageverzeichnis aufgenommen; nach rund zehn Monaten wurden diese Fahrzeuge (das erste davon verunfallt) vom Bw. wieder abgemeldet und anschließend an Dritte weiterveräußert.
- Das 2006 angeschaffte, gebrauchte Kfz wurde vom Bw. ursprünglich für die private Nutzung (zum überwiegenden Teil durch die Gattin des Bw.) erworben. Nachdem sich die Gattin als Nichtraucherin geweigert hatte, das Fahrzeug, in dem der Vorbesitzer bzw. dessen Ehefrau offenbar stark geraucht hatten, zu verwenden, wurde es am 20. März 2006 an einen Dritten verkauft. Der Bw. hat dieses Kfz nicht in Österreich zugelassen.
- Die beiden im Jahr 2007 erworbenen, gebrauchten Kfz wurden bereits wenige Tage nach dem Ankauf in Deutschland durch den Bw. an Dritte in Österreich weiterveräußert (Mercedes-Benz ML 270 CDI: Anschaffung am 31. Juli 2007, Weiterverkauf in Österreich am 17. August 2007; Mercedes-Benz ML 320 CDI: Ankauf am 30. Oktober 2007, Weiterverkauf in Österreich am 2. November 2007 (siehe oben)). Die Fahrzeuge wurden vom Bw. nicht in Österreich zugelassen und auch nicht selbst genutzt, *sondern "privat" (dh. außerhalb des Baumeisterbetriebes des Bw.) für Dritte angeschafft* (wie der steuerliche Vertreter in seinem Schreiben an das Finanzamt vom 6. Februar 2008 (S 29 f. Arbeitsbogen) und der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung selbst ausführten).

Danach erfolgten durch den Bw. keine Fahrzeugverkäufe mehr.

3. Rechtliche Würdigung:

Unternehmerisch sind nur Leistungen, die selbständig, nachhaltig und mit der Absicht der Einnahmenerzielung ausgeführt werden (*Ruppe*, UStG³, § 2 Tz 41). Mit dem Begriffspaar gewerblich und beruflich soll grundsätzlich jede Art selbständigen Erwerbes abgedeckt sein (*Ruppe*, § 2 Tz 43).

Die Nachhaltigkeit ist Voraussetzung der Unternehmereigenschaft. Nachhaltigkeit ist gegeben, wenn Tätigkeiten tatsächlich wiederholt unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt werden (*Ruppe*, § 2 Tz 48, 50); wenn aus den Umständen des Falles auf den Willen geschlossen werden kann, die Tätigkeit bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen (Wiederholungsabsicht), ist auch eine einmalige Tätigkeit nachhaltig (*Kolacny/Caganek*, UStG³, § 2 Anm 7).

Den Gegensatz zur nachhaltigen Tätigkeit bildet die einmalige oder gelegentliche Tätigkeit. Gelegentlich ist eine Tätigkeit, wenn sie nur fallweise (sobald sich von außen eine Gelegenheit bietet) ausgeführt wird, nicht jedoch, wenn jemand selbst darauf hinwirkt, die Voraussetzungen für sein Tätigwerden herbeizuführen (*Ruppe*, § 2 Tz 49).

- Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist hinsichtlich der beiden 2004 bzw. 2005 angeschafften Kfz *nicht* von einer unternehmerischen Tätigkeit des Bw. (gewerblicher Fahrzeughandel) auszugehen: Einerseits deshalb, weil diese Fahrzeuge unstrittig für das Einzelunternehmen (Baumeisterbetrieb) des Bw. erworben und als dessen Anlagevermögen verwendet wurden; andererseits deshalb, weil zwischen der Anschaffung des ersten und zweiten Kfz durch den Bw. ein (relativ langer) Zeitraum von rund einem Jahr liegt (Juni 2004 bzw. Mai 2005, siehe oben Punkt 2.) und das nächste Kfz (das "Raucherfahrzeug", dazu gleich unten) erst Ende Februar 2006 erworben wurde. Dazu kommt, dass es sich beim Verkauf des verunfallten ersten Kfz (Wrack) um keinen freiwilligen Wechsel des Fahrzeugs gehandelt hat.

- Dieselbe rechtliche Beurteilung (*keine* unternehmerische Tätigkeit) ist auf das vom Bw. im Jahr 2006 erworbene "Raucherfahrzeug" anzuwenden, hat doch der Bw. in seiner "eidesstattlichen Erklärung" vom 11. April 2008 glaubhaft dargelegt, dieses Kfz für private Zwecke (für die private Nutzung überwiegend durch seine Gattin) als Ersatz für den mit Motorschaden ausgeschiedenen privaten Audi angeschafft zu haben; die Argumentation, dass sich die Gattin als Nichtraucherin geweigert habe, das "Raucherfahrzeug" zu verwenden, weil der "kalte" Zigarettergeruch störend wahrgenommen worden sei, ist schlüssig und steht in Einklang mit der Lebenserfahrung. Dass der Bw. sich daraufhin zum Weiterverkauf dieses Kfz entschloss (eben weil sich dessen beabsichtigte private Nutzung erübrigt hatte), kann *nicht* dazu führen, diesen Vorgang als unternehmerische Tätigkeit zu werten und den Verkaufserlös der Umsatzsteuer und der NoVA zu unterwerfen (daran vermag auch die Tatsache, dass der Bw. beim Weiterverkauf dieses Kfz einen beachtlichen Überschuss erzielte, nichts zu ändern, ist es doch hinreichend bekannt, dass gerade im Segment der Luxusfahrzeuge eine nicht unerhebliche Preisdifferenz zwischen Österreich und Deutschland besteht).

Aus diesem Grund ist der angefochtene Umsatzsteuerjahresbescheid für 2006 vom 21. Juli 2008 (der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für März 2006 ist mit Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides außer Kraft getreten) zu Gunsten des Bw. abzuändern sowie der bekämpfte Bescheid betreffend Festsetzung der NoVA für März 2006 als rechtswidrig aufzuheben, weshalb auf die weiteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters zum "Raucherfahrzeug" (ua. betreffend Treu und Glauben hinsichtlich der Höhe und der ordnungsgemäßen Abfuhr der NoVA, Fehlen einer gesetzlichen Grundlage für die Nachbemessung der bereits entrichteten NoVA) nicht mehr einzugehen ist.

- Zu den beiden im Jahr 2007 erworbenen Kfz ist festzuhalten, dass diese - im Gegensatz zu den davor gekauften Fahrzeugen - unstrittig weder für den Baumeisterbetrieb des Bw. noch für dessen private Nutzung, *sondern für Dritte (zwei Bekannte bzw. Geschäftspartner des Bw.) angeschafft wurden* (wie der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung selbst ausgeführt hat) und dass zwischen den Ankäufen der beiden Kfz durch den Bw. ein Zeitraum von lediglich drei Monaten liegt; beide Fahrzeuge wurden bereits wenige Tage nach dem jeweiligen Erwerb durch den Bw. an diese Dritten weiterveräußert und von letzteren jeweils noch am Tag des Ankaufes durch sie zum Verkehr in Österreich zugelassen. Nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes (siehe oben Punkt a) in der Darstellung des Verfahrensganges) und den diesbezüglichen Ausführungen des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung hat der Bw. die notwendigen Formalitäten für die Anmeldung (Typisierung) der Kfz selbst abgewickelt.

Damit ist aber nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates der Bw. unternehmerisch im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 tätig geworden:

Wie der steuerliche Vertreter in seiner Berufung vom 17. April 2008 und der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung selbst ausführten, hat der Bw. die Kfz-Importe des Jahres 2007 ausschließlich über Drängen von dritter Seite (dh. der österreichischen Käufer) vorgenommen. *Der Bw. ist dabei wie ein gewerblicher Fahrzeughändler (Unternehmer) aufgetreten*, dh. er hat die Fahrzeuge zunächst zusammen mit den späteren Käufern im Internet ausgesucht und dann - für diese späteren Käufer - selbst angekauft, importiert und bereits wenige Tage später an diese weiterverkauft; eine Zulassung der Kfz in Österreich durch den Bw. erfolgte nicht, vielmehr hat er die Formalitäten für die Anmeldung (Typisierung) der Autos abgewickelt.

Entgegen der Auffassung des steuerlichen Vertreters sind die von ihm angeführten Erkenntnisse VwGH 31.3.1992, 90/15/0124, und VwGH 22.3.1993, 91/13/0190, auf den vorliegenden Fall *nicht* anwendbar:

Den beiden höchstgerichtlichen Entscheidungen lag nämlich der Sachverhalt zu Grunde, dass *privat für sich selbst* angeschaffte bzw. erworbene Gegenstände später weiterveräußert wurden (im Erkenntnis VwGH 22.3.1993, 91/13/0190, etwa ging es um eine private Sammlung archäologischer Gegenstände, die auf Drängen des Museumsleiters an das Museum verkauft wurden). Dagegen lässt sich dem streitgegenständlichen Fall gerade *nicht* entnehmen, dass der Bw. die beiden Kfz für sich selbst privat (für private Zwecke) angeschafft hat und erst dann von den Käufern zum Weiterverkauf gedrängt worden ist; vielmehr ist er *von Anfang an* auf Drängen der Käufer für diese tätig geworden und hat die beiden Kfz *für diese* erworben.

Dadurch, dass der Bw. diese Tätigkeiten tatsächlich wiederholt unter Ausnützung derselben Gelegenheit innerhalb eines Zeitraumes von lediglich drei Monaten ausgeübt hat, ist das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit erfüllt (zumal auch eine einmalige Tätigkeit nachhaltig sein kann, wenn aus den Umständen des Falles auf den Willen geschlossen werden kann, die Tätigkeit bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen (*Kolacny/Caganeck*, UStG³, § 2 Anm 7, siehe oben)).

Was schließlich die Argumentation des steuerlichen Vertreters, "kein wirtschaftlich denkender Unternehmer würde bewusst ein Verlustgeschäft in Kauf nehmen" (im Detail siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges), betrifft, ist ihm folgendes zu entgegnen:

Der An- und Verkauf der beiden Kfz im Jahr 2007 führte beim Bw. beim ersten Kfz zunächst zu einem Einnahmenüberschuss (dieses erste Kfz wurde um 33.829,40 € (30.000,00 € Ankaufspreis zuzüglich 3.829,40 € NoVA) erworben und um 36.000,00 € weiterveräußert, was einen Überschuss von rund 1.000,00 € ergab (nach Abzug der mit dem Ankauf und dem anschließenden Import nach Österreich verbundenen Spesen)); das zweite Kfz wurde um 50.300,00 € (44.000,00 € Ankaufspreis zuzüglich 6.300,00 € NoVA) erworben und um 51.305,50 € weiterverkauft, was – wiederum nach Abzug der mit dem Ankauf und dem anschließenden Import verbundenen Spesen – zunächst ein Ergebnis von +/-0,00 € zur Folge hatte. Erst die vom Finanzamt anlässlich der Nachschau im Jahr 2008 getroffenen Feststellungen führten dazu, dass – va. auf Grund der nachgeforderten Umsatzsteuern – der An- und Verkauf der beiden Kfz zu einem "Verlustgeschäft" für den Bw. wurde. Von dieser Nachschau wusste der Bw. im Jahr 2007 freilich noch nichts, sodass er davon ausgehen konnte (musste), mit dem An- und Verkauf der beiden Kfz einen Überschuss oder zumindest ein Ergebnis von +/-0,00 € zu erzielen; ein bewusstes In-Kauf-Nehmen eines "Verlustgeschäftes" lag somit im gegenständlichen Fall gar nicht vor.

Abgesehen davon ist für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 die Absicht, Gewinne zu erzielen, *nicht* erforderlich; Einnahmenerzielungsabsicht genügt (§ 2 Abs. 1 3. Satz UStG 1994; vgl. *Ruppe*, § 2 Tz 40).

4. Steuerliche Auswirkungen:

4.1 Umsatzsteuerjahresbescheid für 2006 und Bescheid betreffend Festsetzung der NoVA für März 2006:

Aus den unter Punkt 3. angeführten Gründen wird der erstgenannte Bescheid zu Gunsten des Bw. abgeändert (die vom Finanzamt vorgenommene Erhöhung der 20%-igen Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um 12.306,67 € wird rückgängig gemacht) und der zweitgenannte Bescheid als rechtswidrig aufgehoben.

4.2 Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für August 2007:

Aus der Beilage zur Niederschrift über die Nachschau vom 11. März 2008 (siehe oben Punkt a) in der Darstellung des Verfahrensganges und S 3 Dauerbelege E-Akt) folgt, dass das Finanzamt für das erste im Jahr 2007 weiterveräußerte Kfz den Betrag von 30.000,00 € (26.052,63 € zuzüglich 3.947,37 € NoVA) als Umsatzsteuerbemessungsgrundlage herangezogen hat.

In seiner Berufung vom 17. April 2008 hat der steuerliche Vertreter zu Recht ausgeführt, dass die Einbeziehung der NoVA in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage gemeinschaftsrechtswidrig ist (EuGH 22.12.2010, C-433/09, *Kommission/Österreich*), weshalb lediglich der Betrag von 26.052,63 € (dh. ohne NoVA) der 20%-igen Umsatzbesteuerung zu unterziehen ist; dadurch vermindert sich die Umsatzsteuer um 789,47 €.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für August 2007 ist somit teilweise stattzugeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe stellen sich wie folgt dar:

Gesamtbetrag der Bem.grundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen: 56.593,46 €.

Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 (Bauleistungen): -28.000,00 €.

Gesamtbetrag der steuerpfl. Lieferungen, sonst. Leistungen u. Eigenverbrauch: 28.593,46 €.

Davon zu versteuern mit 20%: 28.593,46 € (Bem.grundlage), ergibt 5.718,69 € Umsatzsteuer.

Gesamtbetrag der Vorsteuern: -12,35 €.

Umsatzsteuer: 5.706,34 € (statt 6.495,82 € lt. angefochtenem Bescheid).

4.3 Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für November 2007:

Aus der Beilage zur Niederschrift über die Nachschau vom 11. März 2008 folgt, dass das Finanzamt für das zweite im Jahr 2007 weiterveräußerte Kfz aus der Differenz zwischen dem Einkaufs- (44.000,00 €) und dem Verkaufspreis des Bw. (51.305,50 €), das sind 7.305,50 €, 20% Umsatzsteuer herausgerechnet hat (das sind 1.217,58 €). Das Entgelt für die Weiterveräußerung hat das Finanzamt mit 50.087,92 € (43.815,58 € zuzüglich 6.272,34 € NoVA) festgesetzt.

Da jedoch die Einbeziehung der NoVA in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage gemeinschaftsrechtswidrig ist (siehe oben Punkt 4.2), ist lediglich der Betrag von 43.815,58 € als Entgelt für die Weiterveräußerung anzusetzen. Da der Einkaufspreis des Bw. jedoch 44.000,00 € betragen hat, ergibt sich eine negative Differenz, bei der Umsatzsteuer nicht

geschuldet wird (*Ruppe*, § 24 Tz 21). Somit kommt es im Ergebnis zu einem vollständigen Wegfall der vom Finanzamt nachgeforderten Umsatzsteuer von 1.217,58 €.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für November 2007 ist somit zur Gänze stattzugeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe stellen sich wie folgt dar:

Gesamtbetrag der Bem.grundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen: 15.000,00 €.

Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 (Bauleistungen): -15.000,00 €.

Gesamtbetrag der steuerpfl. Lieferungen, sonst. Leistungen u. Eigenverbrauch: 0,00 €.

Davon zu versteuern mit 20%: 0,00 € (Bem.grundlage), ergibt 0,00 € Umsatzsteuer.

Gesamtbetrag der Vorsteuern: -12,35 €.

Umsatzsteuer (Gutschrift): -12,35 € (statt 1.205,23 € (Zahllast) lt. angefochtenem Bescheid).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 29. November 2011