



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 8

GZ. RV/0671-W/03,  
miterledigt RV/898-W/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dkfm. Wilfried Marzi, Steuerberater, 1236 Wien, Ketzergasse 354/2/1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 und Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997, Wiederaufnahme der Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 sowie Festsetzung von Normverbrauchsabgabe für Dezember 1995 und Dezember 1997 entschieden:

Die Berufung wird, soweit sie die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997, Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997, Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998, Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1998 sowie Festsetzung von Normverbrauchsabgabe für Dezember 1995 und Dezember 1997 betrifft, als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung wird, soweit sie Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1997 betrifft, teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer 1997 beträgt: -1.500,00 S (-109,01 €)

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

## Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat im Streitzeitraum unter der Bezeichnung "Autocenter-(Bw) " am Standort P.,W-gasse einen Gebrauchtwagenhandel in der Rechtsform eines Einzelunternehmens betrieben. Im Zuge einer die Jahre 1995 bis 1998 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, der Bw habe in den Jahren 1995 und 1997 den Kauf bzw. Verkauf von drei Fahrzeugen der Marke Mercedes 300 SL nicht erfasst. Für sämtliche Fahrzeuge sei noch keine Normverbrauchsabgabe (NoVA) entrichtet worden (Tz. 18 BP-Bericht).

Der Prüfer erhöhte ausgehend von den festgestellten Ein- und Verkaufspreisen Umsatz- und Gewinn der Jahre 1995 und 1997 und nahm außerdem Zuschätzungen vor (Tz. 19, Tz. 22 und Tz. 26 BP-Bericht).

Erhöhung der 20 %-igen Umsätze:

	1995	1997
Nicht erfasste Fahrzeugerlöse	512.500,00 375.000,00	329.167,00
Zwischensumme	887.500,00	
Zuschätzung	84.000,00	240.000,00
Entgeltserhöhung gesamt	971.500,00	569.167,00

Gewinnerhöhungen:

	1995	1997
Einkauf	-355.600,00 -432.600,00	-360.000,00
Verkauf brutto	615.000,00 450.000,00	395.000,00
Sicherheitszuschlag brutto	100.800,00	288.000,00
Gesamt	377.600,00	323.000,00

Die Nachforderungen an Umsatzsteuer und NoVA wurden entsprechend passiviert.

Für die Jahre 1996 und 1997 traf der Prüfer außerdem die – nicht berufungsgegenständliche – Feststellung, für bestimmte in Deutschland erworbene Gebrauchtfahrzeuge habe der Bw zu Unrecht die Differenzbesteuerung vorgenommen. Dies führte zu einer Erhöhung der 20 %-igen Umsätze des Jahres 1996 um 400.657,00 S und des Jahres 1997 um 226.508,00 S bzw. zu einer Nachforderung der darauf entfallenden Umsatzsteuer. Die Nachforderungen an Umsatzsteuer wurden passiviert.

Einzigste Feststellung bei der Einkommensteuer für das Jahr 1998 war die Passivierung der auf einer Fehlberechnung beruhenden – ebenfalls nicht berufungsgegenständlichen - Nachforderung an NoVA in Höhe von 2.728,00 S.

Das Finanzamt nahm den Feststellungen des Prüfers folgend die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 und Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 wieder auf und erließ im wieder aufgenommenen Verfahren den Feststellungen des Prüfers Rechnung tragende neue Sachbescheide. Ferner setzte das Finanzamt die bisher nicht entrichtete Normverbrauchsabgabe für Dezember 1995 und Dezember 1997 fest.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung (Bl. 5 Dauerbelege E-Akt) wendet sich der Bw sowohl gegen die Verfügung der Wiederaufnahme als auch gegen die entsprechenden Sachbescheide sowie gegen die Nachforderung der NoVA.

Begründend führt der Bw aus, sämtliche Feststellungen der angefochtenen Bescheide gründeten sich auf drei angeblich nicht erfasste Fahrzeuge der Marke Mercedes 300 SL. Diese Fahrzeuge habe er in den Jahren 1995 und 1997 als Privatmann gekauft. Dem entsprechend habe er beim Einkauf seine UID nicht bekannt gegeben, sondern die deutsche Umsatzsteuer bezahlt, welche der deutsche Verkäufer ordnungsgemäß an sein FA abgeführt habe. Da diese Fahrzeuge nicht zum Betriebsvermögen gehörten, seien sie auch nicht in den Büchern verzeichnet gewesen. Der Bw habe die Fahrzeuge nicht zu Handelszwecken gekauft, sondern als private Fahrzeuge genutzt. Die Fahrzeuge seien ordnungsgemäß auf

den Bw angemeldet gewesen. Zum Beweis verweist der Bw auf die Typenscheinkopien sowie auf ein Schreiben des deutschen Verkäufers, der A.-GmbH vom 18. Juli 2002.

Da die Fahrzeuge nicht Bestandteil des Betriebsvermögens, sondern Privatvermögen gewesen seien, habe die Veräußerung nicht im unternehmerischen Bereich des Bw stattgefunden. Die Verkäufe würden daher nicht der Umsatzsteuer unterliegen, auch die erzielten Überschüsse würden mangels eines entsprechenden Steuertatbestandes nicht steuerbar sein.

Die Erhöhungen der Bemessungsgrundlage, der Einkommensteuer, der NoVA sowie die Zuschätzungen seien daher nicht gerechtfertigt.

Für den Fall, dass dennoch von einer Zurechnung der Fahrzeugverkäufe zum Unternehmen ausgegangen werde, beantragt der Bw die Differenzbesteuerung anzuwenden. Der Bw habe die Fahrzeuge als Privatperson gekauft und auch privat genutzt. Gehe man davon aus, dass mit dem Verkauf eine Zurechnung zum Betriebsvermögen stattgefunden habe, so müsse dem vorgelagert eine Einlage in das Betriebsvermögen gedacht werden. Eine solche Einlage sei nicht umsatzsteuerpflichtig, weshalb der Bw zur Vornahme der Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG berechtigt sei. Die Umsatzsteuer sei dementsprechend nur vom Differenzbetrag zwischen Einkaufspreis (=Wert der Einlage) und Nettoverkaufspreis zu bemessen.

Da es keinerlei Anhaltspunkte dafür gebe, dass der Bw weitere, später veräußerte Fahrzeuge im Privatvermögen gehalten habe, sei die Vornahme einer Zuschätzung nicht zulässig, jedenfalls in der vorgenommenen Höhe aber stark überhöht.

In dem in der Berufung erwähnten, an den Bw gerichteten Schreiben vom 18. Juli 2002 (Bl. 11 Dauerbelege E-Akt) erklärt die A.-GmbH, Deutschland, der Bw habe die drei PKW Mercedes SL 300 inklusive deutscher Mehrwertsteuer bei ihr gekauft. Die Mehrwertsteuer sei korrekt an das deutsche Finanzamt abgeführt worden. Die A.-GmbH habe niemals eine UID vom Bw erhalten, da er die Fahrzeuge seinen Angaben zufolge nicht zum Handeln, sondern als Privatperson bzw. zur Eigenverwendung erworben habe.

In seiner zur Berufung ergangenen Stellungnahme (Bl. 2 Dauerbelege E-Akt) führt der Prüfer aus, der Bw habe im Prüfungszeitraum einen Kfz-Handel betrieben, auf Grund einer Kontrollmitteilung sei festgestellt worden, dass drei Fahrzeuge in der Buchhaltung und in weiterer Folge umsatz- und erlösmäßig nicht erfasst worden seien.

Nach Ansicht des Prüfers handle es sich um betrieblich veranlasste Käufe bzw. Verkäufe. Die Fahrzeuge seien jeweils nur 1-2 Monate im Besitz des Bw gewesen, für eines der Fahrzeuge sei eine Ausgangsrechnung ausgestellt worden. In Anbetracht der Tatsache, dass der Bw Kfz-Händler sei, erscheine es unglaublich, dass er die besagten Fahrzeuge für den Privatbereich erworben habe.

In seiner zur Stellungnahme des Prüfers ergangenen Gegenäußerung (Bl. 1 Dauerbelege E-Akt) bringt der Bw ergänzend vor, er sei in Kenntnis einer finanzbehördlichen Praxis, bei Kfz-Händlern, welche nicht Mercedes Vertragshändler sind, angemeldete Mercedes-Fahrzeuge immer dem Privatbereich zuzurechnen. Dies mit der Begründung, dass Nicht-Vertragshändler keine Vorführwagen benötigten. Es sei daher inkonsequent, beim Bw, der die drei Fahrzeuge tatsächlich privat gekauft und genutzt habe, nunmehr eine Zurechnung zum betrieblichen Bereich vorzunehmen.

Auch einem Kfz-Händler müsse es möglich sein, privat ein Fahrzeug zu kaufen und zu benutzen. Es müsse ihm freigestellt bleiben, ein Fahrzeug der Marke seiner Wahl zu fahren und dies für eine beliebige Zeit. Der Bw habe die drei Fahrzeuge eben nur jeweils einen Sommer lang (Cabriosaison) genutzt.

Im Arbeitsbogen der BP (Nr. 101111/00) befinden sich folgende, die drei berufsgegenständlichen PKW betreffende Unterlagen:

Zu Mercedes 300 SL mit der Fahrgestell Nr. 129060-1F-052853 (im Folgenden Mercedes 1):

- Rechnung der A.-GmbH, Deutschland, vom 14. Feber 1995, lautend auf den Bw, über 1 PKW Marke Mercedes Benz, Type 300 SL, Baujahr 1992, Kaufpreis 44.173,90 DM zuzüglich 15 % dt. MwSt von 6.626,10 DM (Bl. 166 Arbeitsbogen);
- Rechnung vom 25. Feber 1995 über den Verkauf dieses PKW an die Fa.G. um den Preis von 615.000,00 S; als Absender der vom Bw unterschriebenen Rechnung scheint "Autocenter-(Bw), P.,W-gasse", auf (Bl. 173 Arbeitsbogen);
- auf einem Vordruck abgefasster Kaufvertrag vom 26. Feber 1995 mit der Fa.G. als Käufer, unterschrieben vom Bw und versehen mit einem Stempel lautend auf "Autocenter-(Bw)"; angebracht ist ferner der Vermerk „Die Normverbrauchsabgabe wurde ans Finanzamt abgeführt.“ (Bl. 174 Arbeitsbogen).
- Bescheinigung gemäß § 10 NoVAG vom 27. Feber 1995, ausgestellt von "Autocenter-(Bw) , P.,W-gasse" und unterschrieben vom Bw unter Verwendung des bereits erwähnten Stempels, worin "Autocenter-(Bw) " für den gegenständlichen PKW die ordnungsgemäße Abfuhr der NoVA bestätigt (Bl. 175 Arbeitsbogen);
- Bestätigung vom 27. Feber 1995, ausgestellt von "Autocenter-(Bw), P.,W-gasse" und unterschrieben vom Bw unter Verwendung des bereits erwähnten Stempels, worin "Autocenter-(Bw) " bestätigt, dass die Fa.G. den PKW ordnungsgemäß erworben hat und dieser auf den Käufer zugelassen werden kann (Bl. 176 Arbeitsbogen);

Zu Mercedes 300 SL mit der Fahrgestell Nr. 129060-1F-060873 (im Folgenden Mercedes 2):

- Rechnung der A.-GmbH, Deutschland, vom 11. April 1995, lautend auf den Bw, über 1 PKW Marke Mercedes Benz, Type 300 SL, Baujahr 1992, Kaufpreis 53.739,14 DM zuzüglich 15 % dt. MwSt von 8.060,86 DM (Bl. 189 Arbeitsbogen);
- Bescheinigung gemäß § 10 NoVAG vom 9. April 1995, ausgestellt von "Autocenter-(Bw), P.,W-gasse" und unterschrieben vom Bw unter Verwendung des bereits erwähnten Stempels, worin "Autocenter-(Bw) " für den gegenständlichen PKW die ordnungsgemäße Abfuhr der NoVA bestätigt (Bl. 194 Arbeitsbogen);
- Bestätigung vom 9. April 1995, ausgestellt von "Autocenter-(Bw), P.,W-gasse" und unterschrieben vom Bw unter Verwendung des bereits erwähnten Stempels, worin "Autocenter-(Bw) " bestätigt, dass Hr. T.W. den PKW ordnungsgemäß erworben hat und dieser auf den Käufer zugelassen werden kann (Bl. 195 Arbeitsbogen);
- Aussage des Hrn. T.W., das Auto am 11. Mai 1995 von "Autocenter-(Bw), P.,W-gasse" übernommen zu haben (Bl. 192 Arbeitsbogen);

Zu Mercedes 300 SL mit der Fahrgestell Nr. 129061-1F-012977 (im Folgenden Mercedes 3):

- Rechnung der A.-GmbH, Deutschland, vom 7. April 1997, lautend auf den Bw, über 1 PKW Marke Mercedes Benz, Type 300 SL, Baujahr 1994, Kaufpreis 53.478,30 DM zuzüglich 15 % dt. MwSt von 8.021,70 DM (Bl. 204 Arbeitsbogen);

Anlässlich seiner Befragung durch die Großbetriebsprüfung (Bl. 149 Arbeitsbogen) am 9. Feber 2000 erklärte der Bw auf den Vorhalt, es würden Rechnungen über drei Mercedes 300 SL, die er in den Jahren 1995 und 1997 bei der A.-GmbH in Deutschland ohne Verwendung einer UID erworben habe, vorliegen, er habe nie in Deutschland bei einer Firma A.-GmbH Fahrzeuge gekauft, vor allem sei er nie dort gewesen. Die ihm vorgelegten Rechnungen kenne er nicht.

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

Streit besteht zunächst darüber, ob die mit den drei PKW Mercedes 300 SL getätigten Geschäfte (Ein- und Verkäufe) der betrieblichen Sphäre des Bw zuzurechnen sind oder ob sich diese Vorgänge in der Privatsphäre des Bw zugetragen haben.

Geschäfte, die ein Kaufmann in dem Bereich, in dem er üblicherweise sein Gewerbe ausübt, tätigt, sind – von besonders gelagerten Einzelfällen abgesehen - Vorgänge der Geschäfts- und nicht der Privatsphäre (VwGH 13.5.1975, 835/74; VwGH 27.3.1985, 84/13/0199; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. I, § 4 Tz. 50).

Besondere Umstände, die eine Zurechnung der gegenständlichen Geschäfte zur Privatsphäre rechtfertigen würden, liegen im Streitfall jedoch nicht vor.

Der Bw hat im Streitzeitraum einen Gebrauchtwagenhandel betrieben. Die drei zu beurteilenden Geschäftsvorfälle betrafen jeweils Fahrzeuge, die der Bw in gebrauchtem Zustand erworben hat. Der Bw hat diese Fahrzeuge, wie der Prüfer in der Stellungnahme zur Berufung vom Bw unwidersprochen festgestellt hat bzw. wie hinsichtlich der Fahrzeuge Mercedes 1 und Mercedes 2 durch die im Arbeitsbogen aufliegenden Unterlagen auch belegt ist, jeweils nach rd. 1-2 Monaten weiterverkauft. Bereits der Umstand, dass der Bw Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach zur gewerblichen Weiterveräußerung im Rahmen des von ihm betriebenen Gewerbes bestimmt waren, erworben und innerhalb kurzer Zeit weiterveräußert hat, spricht dafür, dass die Ein- und Verkäufe Vorgänge der Geschäftssphäre des Bw waren.

Ferner liegen hinsichtlich des Verkaufes des Mercedes 1 eine vom Bw ausgestellte Rechnung sowie der diesen PKW betreffende Kaufvertrag vor. Sowohl Rechnung als auch Kaufvertrag wurden unter dem Namen "Autocenter-(Bw)", also unter der Bezeichnung, unter welcher der Bw seinen Gebrauchtwagenhandel betrieben hat, erstellt. Der Kaufvertrag enthält überdies den Vermerk, dass die NoVA an das Finanzamt abgeführt wurde. Für diesen Verkauf sowie für den Verkauf des Mercedes 2 hat der Bw, ebenfalls unter der Bezeichnung "Autocenter-(Bw)", die ordnungsgemäße Berechnung und Abfuhr der NoVA bestätigende Bescheinigungen gemäß § 10 NoVAG ausgefertigt sowie an die Zulassungsbehörde gerichtete Bestätigungen über den ordnungsgemäßen Erwerb dieser Fahrzeuge durch T.W. bzw. durch die Fa.G. ausgestellt.

Der Bw hat somit die Verkaufshandlungen unzweifelhaft in seiner Eigenschaft als Gebrauchtwagenhändler gesetzt. Dass der Bw in dieser Eigenschaft aufgetreten ist, bestätigt auch die Aussage des T.W., das Auto von "Autocenter-(Bw)" übernommen zu haben. Die Ausstellung der erwähnten Bescheinigungen bzw. Bestätigungen wäre bei bloßen Verkäufen von Privatvermögen unverständlich. Die Art, in welcher der Bw die Geschäfte abgewickelt hat, schließt es aus, die strittigen Geschäftsvorfälle, die den vom Bw in seinem Gewerbebetrieb ständig abgeschlossenen Geschäften entsprechen, der Privatsphäre zuzurechnen.

Bei dieser Sachlage ist nicht entscheidend, dass für den Mercedes 3 keine den Verkauf dokumentierende Belege aufgefunden werden konnten. Besondere Umstände, die eine abweichende Behandlung dieses auch bei der A.-GmbH ebenfalls in gebrauchtem Zustand erworbenen Fahrzeugs, das seiner Art nach sohin ebenfalls zur gewerblichen Weiterveräußerung im Rahmen des vom Bw betriebenen Gewerbes bestimmt war und das der Bw auch tatsächlich weiterverkauft hat, rechtfertigen könnten, sind nicht ersichtlich. Bemerkt wird, dass hinsichtlich des Mercedes 3 sowohl die Tatsache des Weiterverkaufs als auch der vom Prüfer angesetzte Verkaufserlös unstrittig sind.

Der Bw vermag mit seinen Berufungsausführungen ebenfalls keine besonderen, für die Annahme in der Privatsphäre gelegener Vorgänge sprechende Umstände aufzuzeigen.

So kann aus der Tatsache, dass der Bw beim Kauf der Fahrzeuge die Bekanntgabe seiner UID unterlassen hat, nicht auf einen Erwerb für die Privatsphäre des Bw geschlossen werden. Die Bedeutung der Verwendung der UID liegt in einer Indizfunktion. Der Lieferant, dem die UID bekannt gegeben wird, kann davon ausgehen, dass die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen in Anspruch genommen werden kann. Die Beurteilung der Frage, ob der Erwerb für das Unternehmen erfolgte, hängt dagegen nicht von der Verwendung oder Nichtverwendung einer UID ab, zumal etwa ein innergemeinschaftlicher Erwerb, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen, zu denen u.a. eben der Erwerb für das Unternehmen gehört, erfüllt sind, auch dann steuerpflichtig ist, wenn aus Gründen formeller Art die innergemeinschaftliche Lieferung nicht als steuerfrei behandelt werden kann (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar<sup>2</sup>, Art 7 BMR, Tz 18).

Auch vom Bw der A.-GmbH gegenüber gemachte, die beabsichtigte Verwendung der Fahrzeuge betreffende Angaben geben keinen Aufschluss darüber, ob der Erwerb für die Privat- oder Geschäftssphäre erfolgte, weshalb dem Schreiben der A.-GmbH vom 18. Juli 2002 keine Bedeutung in diesem Zusammenhang zukommt.

Die Behauptung, der Bw habe die Fahrzeuge privat genutzt, ist nicht glaubwürdig. Eine Privatnutzung ist angesichts des vorliegenden Sachverhalts auch nicht nachvollziehbar.

So wurde der Mercedes 1 im Feber gekauft und in diesem Monat, nach wenigen Tagen, auch wieder verkauft. Für den Mercedes 2 hat der Bw am 9. April 1995 bereits vor der mit 11. April 1995 datierten Rechnung der A.-GmbH den ordnungsgemäßen Erwerb durch T.W. bestätigt. T.W. hat erklärt, das Auto am 11. Mai 1995 übernommen zu haben. Den Mercedes 3 hat der Bw ebenfalls im Monat April erworben. Einen konkreten Nachweis über den Zeitpunkt des Weiterverkaufs ist der Bw zwar schuldig geblieben. Auf Grund der Tatsache, dass der Bw der Feststellung des Prüfers, die Fahrzeuge hätten sich jeweils nur 1-2 Monate im Besitz des Bw befunden, nicht entgegengetreten ist, kann jedoch geschlossen werden, dass auch der Mercedes 3 jedenfalls noch vor dem Sommer weiterverkauft wurde. Davon, dass der Bw die drei Fahrzeuge jeweils nur einen Sommer lang in der Cabriosaison genutzt habe, kann daher keine Rede sein.

Gegen die Glaubwürdigkeit der Behauptung des Bw, er habe die Fahrzeuge privat genutzt, spricht auch der Umstand, dass der Bw anlässlich seiner Befragung am 9. Feber 2000 zunächst überhaupt bestritten hat, je bei der A.-GmbH Fahrzeuge gekauft zu haben bzw. die drei ihm vorgelegten Rechnungen zu kennen. Wären diese Fahrzeuge nämlich wie vom Bw behauptet, privat genutzte Fahrzeuge gewesen, so hätte der Bw keinen Grund gehabt, deren Existenz zu leugnen.

Die Behauptung des Bw, er habe die drei PKW-Mercedes privat, und zwar während der Cabriosaison, genutzt, stellt daher eine bloße Schutzbehauptung dar.



Mit seinem Hinweis auf eine angebliche finanzbehördliche Praxis betreffend die Zurechnung von Mercedes-Fahrzeugen bei Nicht-Vertragshändlern vermag der Bw auch keinen Sachverhalt aufzuzeigen, der eine Zurechnung der gegenständlichen Fahrzeuge zum Privatvermögen des Bw rechtfertigen könnte.

Die vom Bw mit den drei PKW-Mercedes abgewickelten Geschäfte sind daher der betrieblichen Sphäre des Bw zuzurechnen.

Die gegenständliche Berufung richtet sich, soweit sie Umsatz- und Einkommensteuer betrifft, sowohl gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist dann, wenn sich eine Berufung sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den neuen Sachbescheid richtet, zuerst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (z.B. VwGH 22.5.1990, 87/14/0038).

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die mit der Berufung bekämpften Feststellungen der BP betreffen die Jahre 1995 und 1997. Wie oben ausgeführt, hat das Finanzamt die mit den drei berufungsgegenständlichen PKW-Mercedes abgewickelten Geschäfte zu Recht der betrieblichen Sphäre des Bw zugerechnet.

Dass der Bw diese betrieblichen Geschäftsvorfälle nicht verbucht und steuerlich nicht erfasst hat, ist erst nach Abschluss der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren der Jahre 1995 und 1997 bekannt geworden. Damit sind aber Tatsachen neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und deren Kenntnis im Spruch anders lautende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide herbeigeführt hätte.

Für das Jahr 1997 ist ferner erst nach Abschluss der wieder aufgenommenen Verfahren im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung hervorgekommen, dass der Bw für bestimmte in Deutschland erworbene Gebrauchtfahrzeuge die Differenzbesteuerung zu Unrecht vorgenommen hat. Diese vom Bw nicht bekämpfte Prüfungsfeststellung bildet einen weiteren Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des Jahres 1997.

Auswirkungen auf die Jahre 1996 und 1998 haben die berufungsgegenständlichen Feststellungen nicht entfaltet. Daher vermag die Berufungsbegründung der Berufung gegen die Verfügung der Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1996 sowie die Verfügung der Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr

1998 auch nicht zum Erfolg zu verhelfen. Davon abgesehen liegen sowohl für das Jahr 1996 als auch für das Jahr 1998 taugliche Wiederaufnahmsgründe vor.

Für das Jahr 1996 ist erst nach Abschluss der wieder aufgenommenen Verfahren im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung hervorgekommen, dass der Bw für bestimmte in Deutschland erworbene Gebrauchtfahrzeuge die Differenzbesteuerung zu Unrecht vorgenommen hat. Diese Prüfungsfeststellung wurde vom Bw nicht bekämpft. Hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1998 ist einzig die Passivierung der auf einer Fehlberechnung beruhenden – vom Bw ebenfalls nicht bekämpften - Nachforderung an NoVA für das Jahr 1998 neu hervorgekommen, ein Umstand im Übrigen, der sich ohnehin zu Gunsten des Bw ausgewirkt hat.

Da somit hinsichtlich sämtlicher der vom Bw bekämpften Bescheide Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und deren Kenntnis im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte, war die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 als unbegründet abzuweisen.

Was die Berufung gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide betrifft, so erweist sich diese zunächst insofern als unbegründet, als das Finanzamt aus den oben dargelegten Gründen die mit den drei berufungsgegenständlichen PKW-Mercedes abgewickelten Geschäfte zu Recht der betrieblichen Sphäre des Bw zugerechnet hat.

Der Antrag des Bw, für den Fall der Zurechnung der Fahrzeugverkäufe zum Unternehmen möge die Differenzbesteuerung angewendet werden, muss schon daran scheitern, dass die Zurechnung der Fahrzeuge zum Betriebsvermögen nicht erst mit dem Verkauf, sondern bereits mit dem Kauf anzunehmen ist. Wie oben dargelegt sind nämlich sowohl Ein- als auch Verkauf der drei PKW-Mercedes Vorgänge des Geschäftsbereiches und nicht der Privatsphäre des Bw. Im Übrigen bedeutet das in § 24 Abs. 1 Z 2 UStG für die Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung genannte Erfordernis der Lieferung im Gemeinschaftsgebiet, dass die Differenzbesteuerung nicht in Anspruch genommen werden kann, wenn der Wiederverkäufer Gegenstände aus seinem Privatvermögen in das Unternehmen eingelegt hat und in der Folge verkauft (Ruppe, UStG 1994, Kommentar<sup>2</sup>, § 24 Tz 11).

Die berufungsgegenständlichen Feststellungen haben keine Auswirkungen auf die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1996 sowie auf die Einkommensteuer für das Jahr 1998. Daher vermag die Berufungsbegründung der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1996 und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 schon aus diesem Grund nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Da das Finanzamt aus den oben dargelegten Gründen die mit den drei berufsgegenständlichen PKW-Mercedes abgewickelten Geschäfte zu Recht der betrieblichen Sphäre des Bw zugerechnet hat, die Lieferungen dieser Fahrzeuge somit im Rahmen des Unternehmens des Bw ausgeführt wurden, unterlagen die Verkäufe der NoVA, weshalb sich die Berufung auch insoweit als unbegründet erweist.

Der Bw wendet sich ferner gegen die Vornahme einer Zuschätzung in den Jahren 1995 und 1997. Dies mit der Begründung, es gebe keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass er weitere, später veräußerte Fahrzeuge im Privatvermögen gehalten habe. Damit verkennt er aber, dass es für die Festsetzung eines Sicherheitszuschlags konkreter Anhaltspunkte dafür, dass neben den nachgewiesenermaßen steuerlich nicht erfassten Geschäften noch weitere nicht deklarierte Geschäfte durchgeführt wurden, nicht bedarf.

Dass der Bw die drei Mercedes 300 SL im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit ein- und verkauft hat, ist aus den oben dargelegten Gründen als erwiesen anzusehen. Fest steht auch, dass er diese betrieblichen Vorgänge nicht verbucht und steuerlich nicht deklariert hatte. Nach allgemeiner Erfahrung kann aber davon ausgegangen werden, dass, wenn in einem laufenden Betrieb steuerlich nicht deklarierte Geschäfte durchgeführt werden, von den Abgabenbehörden meist nur ein Teil davon konkret festgestellt werden kann. Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlags gehört zu den Elementen der Schätzung; denn es kann - ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen - angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (z.B. VwGH 26.11.1996, 92/14/0212).

Dafür spricht auch, dass das Verhalten des Bw nicht auf eine Aufklärung des Sachverhalts gerichtet war. So mussten sämtliche den Verkauf der Fahrzeuge Mercedes 1 und Mercedes 2 dokumentierenden Belege ohne Zutun des Bw von Amts wegen im Wege von Anfragen bei den jeweiligen Käufern (Bl. 170 und 191 Arbeitsbogen) beschafft werden. Der Bw hat sich auf das Aufstellen widersprüchlicher und unschlüssiger Behauptungen beschränkt, indem er die Kenntnis der Einkäufe zunächst überhaupt bestritten hat, um dann in der Berufung eine Privatnutzung der Fahrzeuge in der Cabriosaison einzuwenden. Obwohl hinsichtlich zweier Fahrzeuge eindeutig belegt ist, dass sie lange vor dem Sommer eingekauft und weiterverkauft wurden, behauptet der Bw eine Nutzung der Fahrzeuge im Sommer während der Cabriosaison. Auch an der Aufklärung des Sachverhalts im Zusammenhang mit dem An- und Verkauf des Mercedes 3, für welchen den Verkauf dokumentierende Belege nicht vorgefunden wurden, dessen Verkauf der Bw jedoch nicht bestreitet, hat der Bw nicht mitgewirkt.

Dieses Verhalten des Bw lässt darauf schließen, dass weitere Geschäftsvorfälle im Dunkeln geblieben sind.

Es ist daher wahrscheinlich, dass der Bw nicht nur die von der BP festgestellten, sondern noch weitere steuerlich nicht deklarierte Autoein- und verkäufe durchgeführt hat. Diesen nicht konkret feststellbaren Geschäften ist im Wege eines Sicherheitszuschlags Rechnung zu tragen (vgl. VwGH 19.2.1985, 84/14/0103).

Die Einwendungen des Bw gegen die Verhängung von Sicherheitszuschlägen sind daher nicht berechtigt.

Der Höhe der festgesetzten Sicherheitszuschläge hat der Bw nichts Konkretes entgegengesetzt. Er verweist vielmehr in allgemein gehaltener Weise darauf, dass die Zuschätzung in der vorgenommenen Höhe stark überhöht sei. Damit gibt er aber nicht zu erkennen, in welcher Höhe ein Sicherheitszuschlag dem damit verfolgten Ziel, nämlich nicht nur die festgestellten, sondern weitere nicht verbuchte Vorgänge steuerlich zu erfassen, näher kommen würde, weshalb es auch nicht möglich ist, sich mit diesem Vorbringen konkret auseinanderzusetzen.

Davon abgesehen sieht der unabhängige Finanzsenat keinen Anlass, von der Umatzzuschätzung abzuweichen.

Der Prüfer hat mit den Zuschätzungen in Höhe von 84.000,00 S für das Jahr 1995 und 240.000,00 S für das Jahr 1997 im Ergebnis einen Sicherheitszuschlag in Höhe von rd. 7 % der erklärten Umsätze festgesetzt (für das Jahr 1995:  $1.196.166,68 \text{ S} \times 7 \% = 83.731,67 \text{ S}$ ; für das Jahr 1997:  $3.470.153,35 \text{ S} \times 7 \% = 242.920,73 \text{ S}$ ).

Nähere Anhaltspunkte, wie der Zielsetzung eines Sicherheitszuschlags, nämlich die Unsicherheit weiterer steuerlich nicht deklarierter Umsätze abzudecken, zu entsprechen ist, bietet der vorliegende Sachverhalt nicht. Sind aber nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Zuschätzung nicht zu gewinnen, so kommt auch die griffweise Festsetzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht. Diese Sicherheitszuschläge können sich (beispielsweise) an den Gesamteinnahmen, aber auch an den Einnahmenverkürzungen oder an den Umsätzen orientieren (VwGH 18.2.1999, 96/15/0050).

Wenn daher gegenständlich zur Abdeckung der Unsicherheit weiterer steuerlich nicht deklarierter Umsätze ein griffweiser Sicherheitszuschlag von den erklärten Umsätzen bemessen wird, so liegt eine vertretbare Schätzungsmethode vor. Es kann auch nicht gesagt werden, dass eine andere Schätzungsmethode, etwa eine an die bisher nicht erklärten Erlöse anknüpfende Schätzung, zu einem genaueren Ergebnis geführt hätte, zumal sich die zu vermutenden weiteren Geschäftsvorfälle in unterschiedlicher Anzahl und Höhe auf die betroffenen Jahre verteilt haben können. Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, nach welcher derjenige, der zu einer Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit ihres Ergebnisses hinnehmen muss (z.B. VwGH 19.3.2002, 98/14/0026).

Die vorgenommenen Erlöszuschätzungen im Ausmaß von 7 % der bisher erklärten Umsätze können auch nicht als unangemessen bezeichnet werden. Dies zeigt auch ein Vergleich mit dem Verhältnis der fehlenden Einnahmen zu den erklärten Umsätzen. So beträgt im Jahr 1995 der Anteil der fehlenden Einnahmen von insgesamt 887.500,00 S an den erklärten Umsätzen von 1.196.166,68 S rd. 74 %, im Jahr 1997 beträgt der Anteil der fehlenden Einnahmen von 329.167,00 S an den erklärten Umsätzen von 3.470.153,35 S rd. 9 %. Da die Erlöszuschätzungen von 7 % der erklärten Umsätze jeweils unter den nachgewiesenermaßen nicht erfassten Einnahmen liegen, bewegen sich die den zu vermutenden weiteren steuerlich nicht erfassten Einnahmen Rechnung tragenden Zuschätzungen nur an einer Untergrenze.

Ein Sicherheitszuschlag muss prozentmäßig umso geringer ausfallen, je größer die Zuschlagsbasis ist; er kann umgekehrt umso höher ausfallen, je geringer die Zuschlagsbasis ist (VwGH 19.2.1985, 84/14/0103). Da ein Zuschlag von 7 % jedenfalls nicht überhöht ist, sondern an der Untergrenze liegt, hätte, der zuvor genannten Regel folgend, der Zuschlag für das Jahr 1995, dessen Umsätze um beinahe zwei Drittel unter jenen des Jahres 1997 liegen, entsprechend höher ausfallen können. Dass der Zuschlag dennoch im gleichen prozentuellen Ausmaß wie für das Jahr 1997 bemessen wurde, ist aber für den Bw nicht von Nachteil.

Die Zuschätzung war jedoch insoweit zu korrigieren, als die vom Prüfer angewendete Schätzungsmethode bei den im Rahmen der Gewinnermittlung vorgenommenen Gewinnerhöhungen die Ausgabenseite nicht berücksichtigt hat. Der Ansatz von Sicherheitszuschlägen soll der Unsicherheit Rechnung tragen, dass der Bw nicht nur die festgestellten, sondern darüber hinaus noch weitere Geschäftsvorfälle, also weitere An- und Verkäufe von Fahrzeugen, getätigt hat. Wird aber das Vorliegen weiterer solcher Geschäftsvorfälle unterstellt, dann muss eine Zuschätzung auch die Ausgaben für den Ankauf der Fahrzeuge einbeziehen.

Eine die Ausgabenseite nicht berücksichtigende Gewinnerhöhung führt zu dem unsachlichen Ergebnis, dass dem zugeschätzten Umsatz ein Gewinn in gleicher Höhe gegenübersteht.

Die aus dem Sicherheitszuschlag resultierenden Gewinnerhöhungen der Jahre 1995 und 1997 sind daher um geschätzte Ausgaben für den Ankauf von Fahrzeugen zu vermindern. Aus den festgestellten Ein- und Verkaufspreisen für die drei PKW Mercedes lassen sich Aufschläge von rd. 73 % (=  $615.000/355.600$ ) für den Mercedes 1, von rd. 4 % (=  $450.000/432.300$ ) für den Mercedes 2 sowie von rd. 10 % (=  $395.000/360.000$ ) für den Mercedes 3 ermitteln. Da der Aufschlag von rd. 73 % als nicht repräsentativ erscheint, wird zur Schätzung der Ausgaben der Mittelwert zwischen den bei Mercedes 2 und Mercedes 3 ermittelten Aufschlägen, somit ein Aufschlag von 7 % herangezogen.

Die aus dem Sicherheitszuschlag resultierenden Gewinnerhöhungen der Jahre 1995 und 1997 sind daher – durch Rückrechnung von den Bruttozuschätzungen auf die Einkaufspreise mit einem 7 %-igen Aufschlag - wie folgt zu ermitteln:

	1995	1997
Sicherheitszuschlag brutto (107 %)	100.800,00 S	288.000,00 S
- Einkaufspreis (100 %)	-94.200,00 S	-270.000,00 S
Gewinnerhöhung	6.600,00 S	18.000,00 S

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung, soweit diese die Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1997, Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1998 sowie die Festsetzung der NoVA für Dezember 1995 und Dezember 1997 betrifft, als unbegründet abzuweisen. Soweit die Berufung die Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1997 betrifft, war dieser teilweise Folge zu geben.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	1995	1997
a) als Einzelunternehmer:		
lt. BP	-107.876,00 S	69.548,00 S
- Gewinnerhöhung lt. BP	-100.800,00 S	-288.000,00 S
+ Gewinnerhöhung lt. Berufungsentscheidung	6.600,00 S	18.000,00 S
lt. Berufungsentscheidung	-202.076,00 S	-200.452,00 S
b) als Mitunternehmer	-8.207,00 S	957,00 S
Einkünfte aus Gewerbe- betrieb gesamt:	-210.283,00 S	-199.495,00 S

Wien, am 22. Juli 2004