



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/3126-W/02,
miterledigt RV/1380-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Dkfm. Johann Springer, Steuerberater, 1060 Wien, Schadeckgasse 6/23, vom 29. Oktober 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer 1996 sowie Einkommensteuer für den Zeitraum 1996 bis 1999 und 2001 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 und Einkommensteuer 1996, 1997 und 1999 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1998 und 2001 werden abgeändert.

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.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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 Bw betreibt einen Autohandel. Darüberhinaus ist der Bw Handelsvertreter für den Fahrzeughandel. Aus diesen Tätigkeiten bezieht der Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Den Gewinn ermittelt der Bw durch Einnahmen- Ausgabenrechnung gem. § 4 Abs. 3 EstG 1988.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

Nicht erklärte Betriebseinnahmen:

Anlässlich einer Überprüfung des Bankkontos des Bw wurden nachstehende Barerläge festgestellt:

Datum	Höhe
29. Dezember 1995	20.000,00
29. Jänner 1996	100.000,00
5. April 1996	70.000,00
10. Mai 1996	80.000,00
1. Juli 1996	80.000,00
Summe	350.000,00

Über Befragen gab der Bw an, bei diesen Bareingängen handle es sich um Erlöse aus Gebrauchtwagenverkäufen, die keinen Eingang in die Steuererklärungen gefunden hätten und über die auch keine Unterlagen mehr vorhanden wären.

Vom selben Bankkonto wurden nachstehende Abhebungen getätigt, die für die Bezahlung der korrespondierenden Autoeinkäufe verwendet wurden.

Datum	Höhe
7 Februar 1996	85.000,00
29. Februar 1996	90.000,00
5. April 1996	55.000,00
9. April 1996	65.000,00
Summe	295.000,00

Anlässlich der Schlussbesprechung wurden 2 Eingangsrechnungen der Fa Ing. Haas vorgelegt:

Datum	netto	Vorsteuer	Abhebung	vom
19. März 1996	68.750,00	13.750,00	82.500,00	07.02.1996
9. April 1996	54.166,66	10.833,34	65.000,00	09.04.1996

Der Bw gibt an, er habe sämtliche Unterlagen an den steuerlichen Vertreter weitergeleitet und verstehe daher nicht, aus welchen Gründen diese Geschäftsfälle keinen Eingang in die

Aufzeichnungen und damit Steuererklärungen gefunden hätten. Der steuerliche Vertreter hingegen gab an, er hätte alle Geschäftsfälle erfasst, für die er vom Bw Unterlagen erhalten habe.

Aus welchen Gründen die Geschäftsfälle nicht erfasst worden seien, sei belanglos. Jedenfalls seien diese sowohl umsatz- als auch ertragsteuerlich zu erfassen.

Weiters sei eine Provisionseinnahme vom 6. Oktober 1999 in Höhe von S 2.310,00 auf dem Bankkonto ersichtlich, welche nicht erfasst worden sei.

Schätzung gem. § 184 BAO:

Aufgrund der Feststellungen unter TZ 14 ist die Abgabenebehörde verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln, zumal davon ausgegangen werden muss, dass über die erwiesenermaßen nicht erfassten (am Bankkonto ersichtlichen) Geschäftsfälle hinaus weitere Vorgänge (die aus den vorgelegten Bankkonten nicht ersichtlich sind) keinen Eingang in die Besteuerungsgrundlagen gefunden haben.

Den Betriebsausgaben 1995 und 1996 werden daher 50 % der nicht erfassten Einnahmen als Sicherheitszuschlag hinzugerechnet.

1995	10.000,00
1996	137.500,00

Da vor dem Verkauf ein Einkauf stattgefunden haben muss, ist der entsprechende Wareneinkauf zu schätzen, wobei die BP den Einkaufspreis brutto (Vorsteuerabzug nicht möglich) gleich dem Verkaufspreis netto annimmt. Dadurch ergeben sich ertragsteuerlich keine Auswirkungen, da die Erträge gleich den Aufwendungen sind. Lediglich umsatzsteuerlich ergeben sich Auswirkungen, da die als Sicherheitszuschlag hinzugeschätzten Beträge mit dem Normalsteuersatz der Umsatzsteuer zu unterziehen sind.

Absetzung für Abnutzung:

Die anteilige betriebliche des sich im Eigentum des Bw befindlichen Hauses wurde ab 1997 mit 21,40 % festgestellt (lt. Erklärung 60 %).

Ausgehend von einem Teilwert in Höhe von S 1.800.000,00 zum 1. Jänner 1997 errechnet sich die AfA wie folgt:

Teilwert Gebäude	1.800.000,00
davon 21,4 %	385.000,00
AfA 4 %	15.400,00

Bisher wurde AfA in Höhe von S 72.000,00 geltend gemacht, sodass der Differenzbetrag von S 56.600,00 dem Gewinn hinzugerechnet wurde.

Lebensversicherung:

Die Aufwendungen für Lebensversicherung wurden als Betriebsausgaben abgesetzt und von

der Veranlagung anerkannt. Für das Jahr 1998 wurden diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben, sondern als Sonderausgaben anerkannt.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wurde die Nichtanerkennung als Betriebsausgabe bekämpft. In der Begründung wurde ausgeführt, die Lebensversicherungsprämien wären auf die umfangreichen Autoreisen des Bw sowie auf die Besicherung eines betrieblichen Kredits zurückzuführen und handle es sich sehr wohl um Betriebsausgaben.

Aus den vorgelegten Versicherungspolizzen geht hervor, dass es sich um eine Kapitalversicherung mit Gewinnbeteiligung sowie um eine Ablebensversicherung handle, deren Ansprüche zu Gunsten der kreditgewährenden Bank vinkuliert sind.

Prämien zu Lebensversicherungen des Betriebsinhabers sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn sie zur Sicherung eines betrieblichen Kredites (selbst bei Verpfändung und Sicherung von Bankkrediten) abgeschlossen wurden. Eine Prämienaufteilung von betrieblicher und privater Sphäre kommt nicht in Betracht. Dient die Lebensversicherung neben der Besicherung von Betriebskrediten auch der Absicherung persönlicher Gefahrenmomente, dann sind die Prämien nicht abzugsfähig.

Von der BP wurden die als Betriebsausgaben abgestzten Lebensversicherungsprämien den Gewinnen hinzugerechnet und bei den Sonderausgaben berücksichtigt. Betreffend das Jahr 1998 wurde das Berufungsbegehren dahingehend abgewiesen.

Anlaufverluste:

In der Berufung betreffend Einkommensteuer 1998 wurde die Berücksichtigung eines aus dem Jahr 1995 stammenden Anlaufverlustes mit der Begründung beantragt, dass der Betrieb auf der Grundlage von Elektrofahrzeugen auf einen KFZ-Handel sowie auf die Übernahmekontrolle und Bereitstellung zur Verladung an Auftraggeber in Deutschland umgestellt worden sei.

Im BP-Verfahren wurde weiters vorgebracht, die Einstellung des Elektroautobetriebes wäre 1995/1996 erfolgt. Dieser hätte nie zu Einnahmen geführt.

In den Jahren 1993 bis 1995 seien lediglich Provisionen im Zusammenhang mit herkömmlichen KFZ erklärt worden. In einem am 31. Jänner 1994 gestellten Teilnachsichts- bzw. Ratenansuchen wird darauf hingewiesen, dass die Fa Waldhauser Elektrofahrzeug Ende Dezember 1993 den Vertretungsauftrag entzogen hat. Im Zuge der BP konnte mangels tauglicher Angaben des Bw bzw. der Vorlage entsprechender Unterlagen nicht festgestellt werden, ob ein Handel mit Elektrowagen tatsächlich stattgefunden hat und wann dieser eingestellt wurde. Fest steht, dass diesbezüglich keine Einnahmen erklärt wurden.

Als weiters Indiz für eine Betriebseröffnung bzw. –umstellung wurde eine Vereinbarung zwischen dem Bw und der Fa ÖFAG vom 30. September 1996, mit der ein Geschäftskontakt (Vermittlungsrahmen) zwischen ÖFAG und Autohaus GesmbH Wuppertal hergestellt wird, angeführt überdies die Ausstellung eines Gewerbescheines u.a. Handel mit KFZ, Handelagent für KFZ vom 6. Februar 1997.

Von der BP wurde der Verlustausgleich nicht gewährt, da Anlaufverluste nicht vorliegen. Anlaufverluste seien solche, die in den ersten 3 Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung des Betriebes entstehen. Diese Verluste seien bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Lt. VwGH sei eine Betriebseröffnung dann anzunehmen, wenn ein Betrieb neu gegründet werde oder ein bestehender Betrieb entgeltlich oder unentgeltlich übernommen und in völlig geänderter Form weitergeführt werde. Im gegenständlichen Fall habe die Betriebsgründung 1990 stattgefunden. Die Geschäftstätigkeit werde zumindest seit dem Jahr 1993, wenn auch in gesteigertem Umfang, in der gleichen Form ausgeübt. Eine Vermittlungstätigkeit habe der Bw auch schon vor Abschluss des Vertrages mit der ÖFAG ausgeübt.

Einkommensteuer 2001:

In der Erklärung wurde beantragt, den Verlust 2000 in Höhe von S 59.435,13 als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 7 EStG 1988 anzuerkennen.

Vom Finanzamt wurde dieser Verlust als nicht vortragsfähig qualifiziert und der Verlustabzug versagt.

Weiters wurde in der Einkommensteuererklärung 2001 statt der AfA eine fiktive Miete und die als Sonderausgaben zu qualifizierenden Beiträge zu Lebensversicherungen als Betriebsausgaben abgesetzt. Diese wurden seitens des Finanzamtes anerkannt.

In der frist- und formgerechten Berufung wird eingewendet:

Sicherheitszuschlag 1996:

Bei den nicht erklärten Einnahmen handle es sich um Fehlleistungen in 1995 und 1996 aufgrund der damals gegebenen Barzahlungen. Es habe sich dabei um den Ankauf von unfallbeschädigten Fahrzeugen, die vom Bw instandgesetzt und weiterverkauft worden seien. In den Folgejahren seien alle Zahlungen durch Banküberweisungen bzw. Scheckverrechnung unter durchgehender Vermerkung auf den Eingangs- bzw. Ausgangsrechnungen erfolgt.

Der Bw habe festgestellt, dass auch die Barzahlungen 1995 und 1996 über das Bankkonto geführt worden seien und eine lückenlose Erfassung – nach Erfassung der nicht erklärten Betriebseinnahmen – erfolgt sei.

Absetzung für Abnutzung:

Anstatt einer AfA sei eine anteilige Büromiete anzusetzen. Die Büromiete in vergleichbarer Lage betrage S 200,00/m² und errechne sich bei einer Bürofläche von 67 m² eine Monatsmiete in Höhe von S 13.400,00 und eine Jahresmiete von S 160.800,00.

Die Liegenschaft sei nur als wirtschaftliche Einheit (§ 2 BewG) zu nutzen. Das Gebäude sei an 3 Seiten von einem schmalen Streifen umgeben, dazu komme auf der 4. Seite eine kleinere Fläche in Hanglage.

Der Wert der betrieblichen Nutzung der Bürofläche komme unter Ansatz der Büromiete wesentlich besser zur Geltung als durch die AfA des Gebäudes mit Baujahr 1953.

Für den Verkehrswert der Liegenschaft und einer Geschäftsmiete sei das Vorhandensein einer Garagenfläche für 2 PKW von besonderer Bedeutung.

Lebensversicherung:

Die Lebensversicherung sei auf die umfangreiche Reisetätigkeit mit dem Auto zurückzuführen und diene überdies der Besicherung von betrieblichen Krediten. Bei der Versicherung handle es sich um eine Kapitalversicherung mit Gewinnbeteiligung sowie um eine Ablebensversicherung, deren Ansprüche zugunsten der Bank Austria vinkuliert seien. Im Zuge der letzten Erhöhung des Kreditrahmens habe die Bank die Erhöhung der Versicherung verlangt. Die Versicherung diene der Absicherung der betrieblichen Gefahrenmomente und sei nicht auf Familienverhältnisse ausgerichtet.

Anlaufverluste:

§ 18 Abs. 7 EstG 1988 schaffe für Einnahmen-Ausgabenrechner eine Ergänzungsbestimmung, derzufolge die Verluste, die in den ersten 3 Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes (Anlaufverluste) als Sonderausgaben abzuziehen seien.

Der Geschäftsverlauf in den ersten 3 Jahren nach Gründung sei derart ungünstig gewesen, dass der Bw im Jahr 1995 eine Umstellung der gesamten Geschäftsstruktur vornehmen musste. Diese habe in einem Ausbau des international ausgerichteten Autohandels bestanden. Als Zeichen der Umstellungsmaßnahmen sei die Ausstellung der Gewerbescheine (Handelsgewerbe, Handels mit KFZ und Handelsagent – KFZ, Taxi, Mietwagen) anzusehen.

Die von der BP monierten Angaben zur zwingenden Umstellung mit de facto Neubeginn ließen sich aus der schlechten Ertragslage der ersten Jahre erkennen. Die Fa Hessel, mit der im Wesentlichen Kleinhandel erfolgt sei, wurde liquidiert. Aus dem Elektrohandel hätte trotz intensiver Marktbearbeitung kein Abschluss erzielt werden können.

Die markante Umstellung der betrieblichen Ausrichtung ergebe sich aus dem Umstieg auf internationalen Großhandel vor allem nach Deutschland.

Die Bindung der Verlustabzüge, soweit sie aus E/A Rechnern stammen an den 3-Jahreszeitraum erscheine bei der wirtschaftlichen Bedeutung der E/A Rechner nicht hinnehmbar.

In der Stellungnahme zur Berufung führt die BP aus:

Sicherheitszuschlag:

Aufgrund der unter TZ 14 getroffenen Feststellungen betreffend nicht erklärte Einnahmen habe sich eine Verpflichtung zur Schätzung ergeben, um sämtliche Unsicherheiten hinsichtlich der Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen auszuräumen.

Dem Berufungsbegehren, bei den unbestritten nicht erklärten Einnahmen handle es sich um "Fehlleistungen in 1995 und 1996 aufgrund der damals gegebenen Barzahlungen" und wäre nach deren Erfassung durch die BP eine lückenlose Erfassung sämtlicher betrieblicher Vorgänge erfolgt, könne seitens der BP keineswegs gefolgt werden, zumal nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon ausgegangen werden müsse, dass über die nachgewiesenermaßen nicht erfassten Geschäftsfälle hinaus weitere Vorgänge keinen Eingang in die Besteuerungsgrundlagen gefunden hätten.

Absetzung für Abnutzung:

Seitens der BP könne dem Vorbringen, anstatt der AfA sei eine anteilige Büromiete und der diesbezüglichen Begründung, die Liegenschaft wäre nur als wirtschaftliche Einheit i.S.d. § 2 BewG sinnvoll zu nutzen, sowie dem Vorbringen, der Wert der betrieblichen Nutzung der Bürofläche käme unter "Ansatz der Büromiete wesentlich besser zur Geltung als durch AfA" weder gefolgt werden noch sei die in der Berufung vorgebrachte Argumentation in irgendeiner Weise nachvollziehbar.

Der Ansatz von (fiktiven, da nicht angefallenen) Mietaufwendungen scheine nicht vertretbar.

Lebensversicherungen:

Auch in der Berufung werde ausgeführt, dass die Lebensversicherung neben der Betriebskreditbesicherung auch der Absicherung persönlicher Gefahrenmomente diene. Die Prämien seien sowohl auf die umfangreichen Autoreisen als auch auf die Absicherung eines betrieblichen Kredits zurückzuführen.

In der Berufung würden keine Argumente vorgebracht, die gegen eine, neben der unbestrittenermaßen betrieblichen Veranlassung, darüberhinausgehende Veranlassung sprächen.

Anlaufverluste:

Im Rechtsmittelverfahren für 1998 sei die Berücksichtigung eines aus dem Jahr 1995 stammenden "Anlaufverlustes" als Sonderausgabe mit der Begründung beantragt worden,

dass der Betrieb auf der Grundlage von Elektrofahrzeugen umgestellt auf einen KfZ-Handel sowie die Übernahmekontrolle und Bereitstellung zur Verladung an Auftraggeber in Deutschland umgestellt worden wäre.

Im BP-Verfahren sei weiters ausgeführt worden, die Einstellung des Elektro-Autobetriebes wäre 1995/1996 erfolgt, allerdings hätte dieser nie zu Einnahmen geführt bzw. hätte eine entsprechende Tätigkeit des Bw, die angeblich in den Jahren 1995 oder 1996 eingestellt worden wäre, durch nichts glaubhaft gemacht werden können.

Auch dem Vorbringen in der Berufung, der Bw hätte im Jahr 1995 eine Umstellung der gesamten Geschäftsstruktur vornehmen müssen, die in einem Ausbau des international ausgerichteten Autohandels betanden hätte und dem Hinweis auf eine Artikel Dr. Hofians, "Anlaufkosten aus betrieblicher, bilanzrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht" (2. Absatz: "unterschiedliche Interpretation der Anlaufkosten: Im weitesten Sinn werden darunter alle Aufwendungen verstanden, die im Zusammenhang mit der Gründung, Erweiterung oder Umstellung eines Unternehmens anfallen") könnten aus der Sicht der BP keine Argumente entnommen werden, die eine Revidierung der getroffenen Entscheidung rechtfertigten.

Dagegen wird eingewendet:

Sicherheitszuschlag:

Es habe sich um eine außergewöhnliche Geschäftsabwicklungen gehandelt, bei denen es sich um unfallbeschädigte Fahrzeuge gehandelt habe, die vom Bw instand gesetzt und weiter verkauft worden seien. Nur bei diesen hätten die Fehlleistungen der Nichterfassung vorgelegen. In den Folgejahren seien die Geschäfte über das Bankkonto geführt und lückenlos erfasst worden.

Außer den genannten hätte die BP keine nichterklärten Einnahmen feststellen können, weshalb ein Sicherheitszuschlag nicht zu verhängen sei.

Absetzung für Abnutzung:

Der Wert der teilweise betrieblichen Nutzung liege nicht in der AfA des Gebäudes sondern in der Widmung der gesamten Liegenschaft durch den Bw.

Die Liegenschaft stehe seit der Einantwortung zu 100 % im Eigentum des Bw, der diese im beschriebenen Umfang der betrieblichen Nutzung ab Einantwortung zugeführt habe.

Damit liege eine Vermögensbindung in beachtlichem Umfang vor, die schon auf Grund der örtlichen Gegebenheiten jede weitere Liegenschaftsnutzung unmöglich mache. Der Wert dieser Widmung werde im Vergleich mit einer geschätzten Büromiete ermittelt. Dass fiktive Mietaufwendungen keiner Est-Absetzung zugänglich seien, sei hier nicht relevant, da ein Mietverhältnis nicht fingiert sondern ein effektiver Nutzungssachverhalt durch den

Mietvergleich bewertet werde. Der Ansatz des anteiligen Nutzungswertes der Liegenschaft mit mit jährlich 160.800,00 sei als angemessen zu bezeichnen – günstige Landschafts- und Verkehrslage, ausgebaute Garagenplätze.

Der zu Grunde gelegte m²-Preis von S 200,00 lasse sich unter anderem aus einem Artikel des Kurier vom 4. März 2000 ableiten, aus dem sich ein Grenzwert von über S 200,00 in günstiger Lage durchaus ableiten lasse.

Im BP-Bericht werde der Betrag von S 160.800,00 nur kommentarlos angeführt und mit einem Rufzeichen versehen, ohne zu dem Wertansatz Stellung zu nehmen.

Lebensversicherung:

Im Zuge der Erhöhung des Kredits habe die Bank Austria eine Erhöhung der Lebensversicherungssumme verlangt. Die Ansprüche aus der Lebensversicherung seien zugunsten der Bank Austria vinkuliert.

Der Bw habe keine nahen Angehörigen und seine extreme Reisetätigkeit mache eine betriebliche Versicherungsabdeckung notwendig.

Die VwGH Entscheidung vom 3. Dezember 1986 könne für den konkreten Fall nicht den Frageantwortungen des BMF entgegenstehen, da die Versicherungen eindeutig dem Betrieb zuzordnen seien. Die erforderlichen Nachweisführungen seien ohne besondere Verwaltungsarbeiten möglich, sodass für eine typisierende Betrachtungsweise keine Notwendigkeit vorliege.

Im Rahmen der BP habe der Bw die Ausschließlichkeit der betrieblichen Veranlassung dargestellt.

Anlaufverluste:

Der Verlust 1995 habe sich aus der Notwendigkeit ergeben, dass eine Umstellung der gesamten Geschäftsstruktur mit einem Ausbau des international ausgerichteten Autogroßhandels vorzunehmen gewesen sei.

Wenn nach Ansicht der BP eine tiefgreifende, einer Betriebseröffnung gleichzuhaltende Änderung der Tätigkeit keineswegs vorliege, dann werde dem Sanierungsgedanken, der zugunsten der Einnahmen- Ausgabenrechner sichtlich vom Gesetzgeber eingebaut worden sei, jede Verfolgbarkeit abgesprochen.

In der Eingabe vom 2. November 2003, eingelangt am 6. November 2003 hat der Bw die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mündliche Verhandlung:

Gem. § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag, oder in der Beitrittserklärung beantragt wird oder wenn es der Referent für erforderlich hält.

Nur ein rechtzeitig gestellter Antrag verschafft der Partei einen Rechtsanspruch auf Abhaltung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Kein Rechtsanspruch besteht, wenn der Antrag erst in einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz gestellt wird, selbst dann nicht, wenn dieser Schriftsatz innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird. Dies gilt auch dann, wenn keine Berufungsvorentscheidung erlassen wird und demzufolge ein Vorlageantrag nicht möglich ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung-Kommentar, § 284 RZ 1).

Im vorliegenden Fall ist der Antrag weder hinsichtlich der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 sowie Einkommensteuer 1996 bis 1999 noch hinsichtlich der Berufung betreffend Einkommensteuer 2001 rechtzeitig gestellt worden.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 und Einkommensteuer 1996, 1997 und 1999 wurde am 29. Oktober 2001 und die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 am 29. Dezember 1999 eingebracht. In diesen Schriftsätzen hätte eine mündliche Verhandlung beantragt werden müssen. Da über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 mittels Berufungsvorentscheidung abgesprochen wurde, hätte auch noch die Möglichkeit bestanden, im Vorlageantrag vom 29. Oktober 2001 die mündliche Verhandlung zu beantragen. Weder in der Berufungsschrift noch im Vorlageantrag wurde ein Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 wurde am 25. Juli 2003 eingebracht. Die mündliche Verhandlung hätte somit in dieser Eingabe beantragt werden müssen.

Die Übergangsbestimmung des § 313 Abs. 12 BAO kommt, abgesehen davon, dass auch für diesen Fall der Antrag verspätet gestellt worden wäre, im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung, da diese Fälle nach der Rechtslage vor dem 1. Jänner 2003 durch den Berufungssenat zu entscheiden waren.

Da der Antrag auf mündliche Verhandlung aber erst in der Eingabe vom 2. November 2003 gestellt wurde, ist er verspätet. Da der Sachverhalt keiner Ergänzung bedarf hält auch der Referent eine mündliche Verhandlung für nicht erforderlich und war von der Anberaumung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung abzusehen.

Sicherheitszuschlag 1996:

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung-Kommentar, § 184 RZ 18).

Unbestritten ist, dass die in TZ 14 dargestellten Einnahmen in den Jahren 1995 und 1996 nicht erklärt wurden.

Es bestehen Hinweise, dass der Bw weitere Fahrzeuge eingekauft und weiterverkauft hat, die nicht erklärt wurden. Die Rechnungen der Fa Haas stammen vom 19. März 1996 und vom 9. April 1996. Während für die Rechnung vom 9. April 1996 eine Abhebung vom Konto mit demselben Datum existiert, besteht eine solche Abhebung für die Rechnung am 19. März 1996 nicht. Der Bw hat am 7. Februar 1996 einen Betrag in Höhe von S 82.500,00 und am 29. Februar 1996 einen Betrag von S 90.000,00 vom Konto abgehoben, ohne darzutun, wofür er diese Geldmittel verwendet hat. Die Möglichkeit, dass der Bw diese Beträge für den Ankauf weiterer Gebrauchtwagen verwendet hat, kann somit nicht ausgeschlossen werden. Es ist auch unwahrscheinlich und widerspricht der Lebenserfahrung, dass jemand am 6. Februar einen Geldbetrag in Höhe von S 85.000,00 abhebt, um damit einen Betrag in Höhe von S 82.500,00 am 19. März zu bezahlen. Dies erscheint umso unwahrscheinlicher, als am 29. Februar 1996 ein weiterer Betrag in Höhe von S 90.000,00 abgehoben wurde.

Auch in den Jahren 1991 und 1992 hat der Bw durch Selbstanzeigen der Behörde mitgeteilt, dass er Einnahmen nicht erklärt hat. Darüberhinaus hat der Bw im Jahr 1999 Einnahmen nicht erklärt.

Die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages ist somit gerechtfertigt.

Absetzung für Abnutzung:

Im Zuge der BP wurde festgestellt, dass lediglich 21,4 % des im Eigentum des Bw stehenden Einfamilienhauses betrieblich genutzt sind. In den Steuererklärungen wird die betriebliche Nutzung mit 60 % angegeben. Die AfA wurde von der BP entsprechend vermindert.

Hinsichtlich des betrieblich genutzten Teils des Gebäudes liegt eine Einlage vor, die mit dem Teilwert zu bewerten ist.

Dieser Teilwert ist gem. § 8 Abs. 1 EStG 1988 bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, die im gegenständlichen Fall vorliegen, mit bis zu 4 % jährlich abzuschreiben.

Für den Ansatz einer fiktiven Miete, wie sie der Bw in der Berufung vorschlägt, fehlen die gesetzlichen Grundlagen. Eine Miete für Büroräumlichkeiten kann nur dann zu

Betriebsausgaben führen, wenn die Räumlichkeiten tatsächlich angemietet und die Mieten auch bezahlt wurden.

Die Veranlagung hat die fiktiven Mietaufwendungen im Einkommensteuerbescheid 2001 als Betriebsausgaben anerkannt. Dies war durch die Berufungsentscheidung richtig zu stellen und die Mietaufwendungen auszuscheiden und die AfA abzusetzen. Die AfA 2001 beträgt S 15.400,00, die geltend gemachten fiktiven Mietkosten S 160.800,00, sodass der Gewinn 2001 um den Differenzbetrag von S 145.400,00 zu erhöhen ist.

Lebensversicherung:

Bei den gegenständlichen Versicherungen handelt es sich um eine Kapitalversicherung mit Gewinnbeteiligung sowie um eine Ablebensversicherung. Die Ansprüche aus der Ablebensversicherung sind zugunsten der Bank Austria vinkuliert.

Lt. den Berufungsausführungen seien die Lebensversicherungsprämien auf die umfangreichen Autoreisen sowie auf die Absicherung eines betrieblichen Kredits zurückzuführen.

Es handelt sich eindeutig um eine gemischte Er- und Ablebensversicherung. Neben der Absicherung des betrieblichen Kredits dient die Versicherung auch dem Sparen und kann nicht gesagt werden, dass der Sparzweck gegenüber dem Absicherungszweck in den Hintergrund tritt. Eine Aufteilung in einen betrieblichen und privaten Teil kommt aufgrund des Aufteilungsverbots nicht in Betracht (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, § 4 TZ 330 Stichwort Versicherungen und die dort zitierte Rechtsprechung).

Die Lebensversicherungen sind daher nicht als Betriebsausgaben sonder nur als Sonderausgaben abzugsfähig.

Da im Jahr 2001 von der Veranlagung die Versicherungsprämien als Betriebsausgabe gewährt wurden, war dies durch die Berufungsentscheidung richtig zu stellen und der Gewinn 2001 um S 33.388,00 zu erhöhen. Dieser Betrag war im Jahr 2001 als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

Anlaufverluste:

§ 18 Abs. 7 EStG 1988 ermöglicht für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 eine Verlustabzug, jedoch eingeschränkt auf Anlaufverluste.

Anlaufverluste sind solche, die in den ersten 3 Veranlagungszeiträumen entstehen.

Lt. den Feststellungen der BP und den Ausführungen des Bw hat er in den Jahren 1995 und 1996 gebrauchte Autos gekauft und weiterverkauft. Die Ausführungen des Bw können nicht widerlegt werden. Auch wenn die Gewerbeberechtigung hierfür erst im Jahr 1997 ausgestellt wurde, muss dennoch davon ausgegangen werden, dass der Autohandel bereits im Jahr 1995 begonnen hat.

Da der Bw bisher die Tätigkeit eines Autohändlers nicht ausgeübt hat, muss davon ausgegangen werden, dass er sein Unternehmen Jahr 1995 um den Bereich Autohandel erweitert hat. Hinsichtlich des Jahres 1995 liegt somit ein Anlaufverlust vor. Der Verlust des Jahres 1995 ist somit im Jahr 1998 vortragsfähig. Lt. Einkommensteuerbescheid 1995 beträgt der Verlust S 75.000,00, sodass lediglich dieser Betrag als vortragsfähiger Verlust abgezogen werden kann. Insoweit war der Berufung teilweise stattzugeben.

Hinsichtlich des Jahres 2000 liegt kein Anlaufverlust vor, sodass der Verlust 2000 im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2001 nicht vorgetragen werden kann.

Die Gewinn 2001 errechnet sich wie folgt:

lt. Erklärung	195.068,00
AfA Differenz	145.400,00
Lebensversicherung	33.388,00
	<u>373.856,00</u>

Beilage: 2 Berechnungsblätter (je in ÖS und €)

Wien, am 11. August 2004