



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch StB, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 18. Februar 2002 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 und Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betreibt ein Geschäft mit Silberwaren und Antiquitäten. Für die Jahre 1997 bis 1999 fand bei ihm eine Betriebsprüfung statt, auf deren Grundlage das Finanzamt die Verfahren für 1997 und 1998 wieder aufnahm und neue bzw. für das Jahr 1999 von der Erklärung abweichende Sachbescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer erließ. Begründend wird auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen. Strittig ist die vom Finanzamt durchgeführte Umsatz- und Gewinnzuschätzung.

Die **Betriebsprüfung** hat festgestellt, der Berufungswerber habe im Prüfungszeitraum die Bestreitung seiner Lebenshaltungskosten mangels laufender Entnahmen sowie die Mittelherkunft der in der Folge angeführten Einlagenüberhänge nicht in geeigneter Form nachweisen können. In diesem Zusammenhang wurde von der Betriebsprüfung darauf hingewiesen, dass die Schenkung größerer Geldbeträge im Vorzeitraum (Sparbuch i H v S

430.000,-) nur dann steuerlich anerkannt werden könne, wenn sie durch geeignete Unterlagen belegt und nach außen hin ausreichend zum Ausdruck komme. Die verfügbaren Mittel wurden von der Betriebsprüfung mit folgenden Beträgen festgestellt:

Tabelle 1

Mittelherkunft	1997	1998	1999
Entnahmen	0	0	0
Privatverkauf Madonna	100.000	100.000	
Liegenschaftsverkauf	700.000		
Mittelverwendung			
Einlagen	-582.509	-237.350	-20.000
Darlehenstilgung <b>D</b>	-100.000		
Darlehenstilgung <b>C</b>	-200.000		
Verfügbare Mittel	-82.509	-187.350	-20.000
Unterdeckung der Lebenshaltung	-282.000	-387.000	-220.000

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens habe die Betriebsprüfung festgestellt, dass der AbgPfl. im Vergleich zu den im Antiquitätenhandel erklärten geringfügigen Umsätze (1997: S 75.000.-; 1998: S 319.400,-), im Vorzeitraum bzw im Prüfungszeitraum beträchtliche Einnahmen aus dem Verkauf von diversen Kunstgegenständen außerhalb des unternehmerischen Bereiches erzielt habe. Es habe sich hierbei um folgende Antiquitäten gehandelt: Madonnenstatue (Kaufpreis 1,4 Mio ATS, Ratenzahlung 1991 200.000 ATS, 1993 150.000 ATS, 1994 250.000 ATS, 1995 300.000 ATS, 1996 300.000 ATS, 1997/1998 200.000 ATS), Teppich (1993 130.000 ATS), Bild (1998 260.000 ATS), Barockspiegel (1988 60.000 ATS), Truhe aus 17. Jhd. (1998 60.000 ATS).

Trotz mehrmaliger Aufforderung habe der Abgabepflichtige bzw. sein steuerlicher Vertreter nicht nachweisen können, woher diese Gegenstände stammen. Der Berufungswerber habe im Prüfungszeitraum die Bestreitung der Lebenshaltungskosten sowie die Mittelherkunft der vorgehaltenen Einlagenüberhänge nicht in geeigneter Form glaubhaft machen können. Hinzu kämen noch ungeklärte hohe Schwankungen der buchmäßig erklärten Rohaufschläge sowie Einkünfte aus nicht einbekannten Einnahmen. Aufgrund dieser Feststellungen sei die Ordnungsmäßigkeit und somit die Beweiskraft der Buchhaltung nicht mehr gegeben. Die

Betriebsprüfung habe daher unter Einbeziehung der vorangeführten Feststellungen, auf Basis eines angemessenen Lebenshaltungsaufwandes von 200.000 ATS jährlich bzw des ungeklärten Vermögenszuwachses, die Betriebsergebnisse der Prüfungsjahre im Schätzungswege erhöht.

Dagegen bringt der Berufungswerber in der **Berufung** vor, er habe über Aufforderung der Behörde detaillierte Angaben über seine Vermögensverhältnisse gemacht. Die Behörde habe jedoch unzureichend erhoben und die vorgelegten Unterlagen und Beweise nur einseitig gewürdigt. So sei der Behörde schon seit 1998 bekannt gewesen, dass der Berufungswerber seinen Lebensunterhalt seit 1992 aus dem Privatverkauf einer Madonnenstatue bestritten habe. Weiters habe er von seinem Vater 1974 einige Antiquitäten geerbt und verkaufe immer dann etwas aus diesem Nachlass, wenn er Geld benötigte. Außerhalb des unternehmerischen Bereiches habe er 1996 einen Teppich um 130.000 ATS und 1998 ein Bild um 260.000 ATS, einen Barockspiegel um 60.000 ATS und eine Truhe aus Südtirol um 1700 (lt. Verkaufsbeleg) um 60.000 ATS veräußert. Die Betriebsprüfung habe diese Tatsachen nicht hinreichend gewürdigt, weshalb der Berufung eine Inventarliste aus 1973 gemeinsam mit der handschriftlichen Vereinbarung der Erben vom 24.11.1973 über die Vermögensaufteilung beigelegt worden sei.

Die privat verkauften Gegenstände hätten sich stets in der Privatwohnung des Berufungswerbers befunden und seien ausschließlich an Freunde und Bekannte verkauft worden, die bei privaten Anlässen diese Gegenstände zu Gesicht bekommen hätten.

Der Berufungswerber habe schon im Betriebsprüfung-Verfahren angegeben, er habe seinen Lebensunterhalt durch Privatverkäufe bestritten. So habe er von seiner 1996 verstorbenen Mutter kurz vor ihrem Ableben Sparbücher mit einer Einlage von 430.000 ATS geschenkt bekommen, im Zuge eines Erbschaftsstreits mit dem Bruder jedoch die Sparbücher behoben und die Dokumente vernichtet, weshalb diesbezüglich der von der Betriebsprüfung verlangte Beweis der Mittelherkunft nicht erbracht werden könne.

Die Schätzung sei somit zu Unrecht erfolgt. Auch die Schwankungen der Rohaufschläge seien geklärt und darauf zurückzuführen, dass der Berufungswerber die Schließung seines Geschäftes überlegt habe. Infolgedessen habe er seine Verkaufsanstrengungen deutlich reduziert.

Die Betriebsprüfung führt in ihrer **Stellungnahme** aus, die dem Privatbereich zugeordneten Geschäftsfälle hätten gemeinsam gehabt, dass Erwerbszeitpunkt und Einstandspreis mangels Zahlungsbelegen nicht nachgewiesen werden könnten, womit der Berufungswerber seiner

Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nachgekommen sei. Der Umfang der vom Berufungswerber getätigten „Privatverkäufe“ stehe bis dato nicht fest.

Die „privat“ veräußerten Gegenstände Bild und Truhe seien aus der mit der Berufung vorgelegten Inventarliste als private Erwerbe (im Erbweg) ersichtlich, könnten jedoch durch die Betriebsprüfung nicht eindeutig jenen aus der Inventarliste von 1973 zugeordnet werden, zumal dort etwa nur eine Truhe italienisch 16. Jhdt. (4.000 ATS) und fünf Lederbilder (ohne Wertangabe) verzeichnet seien.

In der **Gegenäußerung** führt der Berufungswerber aus, die Privatverkäufe des Berufungswerbers stellten keine steuerbaren Vorgänge dar und unterschieden sich in entscheidenden Details vom gewerblichen Antiquitätenhandel. Die Betriebsprüfung habe nur pauschale Feststellungen getroffen, ohne dafür irgend einen Beweis zu führen, womit gegen den Grundsatz der Amtswegigkeit der Ermittlung verstoßen worden sei. Nochmals betont wird, dass Privatware nie im Geschäft und nur an private Bekannte veräußert worden sei und im Geschäft seit 1988 nur Kommissionsware gehandelt werde. Auch würden im Privatbereich deutlich größere Formate als im Geschäft verkauft, wo überwiegend Schmuck und Edelmetall-Gegenstände verkauft würden.

Der von der Betriebsprüfung behauptete mehrfache An- und Verkauf von Kunstgegenständen im privaten Bereich habe schlicht nicht stattgefunden. Der Beweis, etwas nicht getan zu haben, sei kaum möglich und demnach rechtswidrig. Die Abweichungen zwischen Verkaufsbelegen und Inventarlisten hätten – da es sich um Einzelgegenstände gehandelt habe, für deren Identifizierung Fachkenntnisse vonnöten seien – leicht gemeinsam mit dem Berufungswerber aufgeklärt werden können, doch sei dieser von der Betriebsprüfung nicht einmal befragt worden.

Für den Beweis der Privatverkäufe ohne Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wird ins Treffen geführt, dass nur an vier Personen aus dem Bekanntenkreis (A, B, C und D) verkauft worden sei. Für die Sparbuchschenkung werden E und F als Zeugen beantragt.

Die von der Rechtsmittelbehörde durchgeführte **Zeugenbefragung** brachte folgende neue Erkenntnisse hervor:

C gibt an, sie habe beim Berufungswerber nichts gekauft, in seiner Privatwohnung sei sie nicht gewesen.

DI B gibt an, er sei zwei Mal in der Privatwohnung des Berufungswerbers gewesen, habe dort etwas angeboten bekommen, aber nichts gekauft. In der Privatwohnung sei nichts Wertvolles

gewesen. Eine Madonna aus 1470/1520 habe er im Geschäft gegen Ratenkauf erworben. Hierbei handelt es sich um den Ratenkauf aus 1991.

E gibt an, Antiquitäten seien im Geschäft, nicht in der Wohnung gewesen, wobei der Berufungswerber sicher das eine oder andere nette Stück von den Eltern geerbt habe. Ob er auch Sparbücher bekommen habe, wisse sie nicht.

Auf die Befragung des zweiten beantragten Zeugen, F, wurde vom Berufungswerber verzichtet. Auch wurde vom Berufungswerber im Rahmen der Stellungnahme zu den Vernehmungsprotokollen eingeräumt, dass die geschätzten Lebenskosten von jährlich 200.000 ATS nicht verfehlt erschienen.

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

Die Rechtsmittelbehörde sieht folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt als erwiesen an: Der Berufungswerber hat seinen Lebensunterhalt in den Jahren 1997-1999 durch den Verkauf einer Liegenschaft und durch die Veräußerung von Antiquitäten bestritten. Die durchwegs im Geschäft des Berufungswerbers getätigten Antiquitätenverkäufe wurden vom Berufungswerber als nicht steuerbare Privatgeschäfte behandelt, sind aber seinem Gewerbebetrieb Antiquitätenhandel zuzurechnen. Weitere Mittel standen dem Berufungswerber nicht zur Verfügung, um seine jährlichen Lebenshaltungskosten von 200.000 ATS zu decken.

Die steuerlich erklärte gewerbliche Tätigkeit als Antiquitätenhändler warf – so weit aktenmäßig rückverfolgbar – nur selten Gewinne ab, in Summe war die Tätigkeit bis 1999 negativ, auch in den weiteren Jahren bis zur Berufungsentscheidung wurden von einem Jahr abgesehen ausschließlich Verluste geltend gemacht. Dem stehen als privat bezeichnete Verkäufe von Antiquitäten gegenüber, deren Erlöse zum Teil sogar die Erlöse aus der erklärten gewerblichen Tätigkeit übersteigen. Ein eindeutiger Nachweis, dass die veräußerten Wirtschaftsgüter dem Privatvermögen zuordenbar sind, konnte vom Berufungswerber nicht erbracht werden. Weder konnte die private Herkunft der Gegenstände hinreichend bescheinigt werden, noch konnte hinreichend dargetan werden, dass die Gegenstände nicht in das Betriebsvermögen eingelegt worden sind. Gerade auch in den vom Berufungswerber genannten Quellen (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, ohne nähere Tz-Angabe – wohl § 23 Tz 14.1) wird bei identer Branche eine eindeutige Abgrenzung der Geschäfts- von der Privatsphäre gefordert. Auch Häufigkeit und Umfang der als Privatverkäufe bezeichneten Geschäfte lassen – gerade in Relation zu den gewerblichen Geschäften – den Schluss zu, es hätte sich um einen Teil der gewerblichen Tätigkeit gehandelt. Aufgrund der mangelhaften Trennung von privater und gewerblicher Sphäre treten die weiteren im Schrifttum

angeführten Merkmale (Finanzierung, Werbung) für die Gesamtbetrachtung in den Hintergrund. Überdies führen die Zeugen aus, die Antiquitäten seien nicht in der Wohnung, sondern im Geschäft zum Verkauf gestanden.

Einerseits widerspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Antiquitätenhändler nachhaltig über Jahrzehnte weg Verluste mit seinem Antiquitätenhandel erzielt, seinen Lebensunterhalt aber gleichzeitig mit dem Verkauf von Antiquitäten aus seinem Privatvermögen bestreitet. Andererseits ist – wie der Berufungswerber in seiner Berufung selbst ausführt – bei der Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatsphäre dann ein strengerer Maßstab anzusetzen, wenn die Privatverkäufe in jener Branche stattfinden, in der sich die betriebliche Tätigkeit des Abgabepflichtigen entfaltet. Die Nähe einer Betätigung zur beruflichen Tätigkeit des Abgabepflichtigen wird in ständiger Rechtsprechung als Indiz für das Bestehen einer Wiederholungsabsicht und damit einer gewerblichen Tätigkeit gewertet (VwGH 20.4.2004, 2000/13/0109; 26.7.2000, 95/14/0161). Es ist im übrigen angesichts des erhobenen Sachverhaltes unerheblich, ob die veräußerten Antiquitäten ursprünglich privat erworben worden sind und ob sie formell in das Betriebsvermögen aufgenommen worden sind (VwGH 30.3.2011, 2005/13/0166 zu einem dem Madonnenverkauf ähnlich gelagerten Fall).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 bei einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, vor. Aus dem vorgefundenen Sachverhalt und basierend auf der Beweiswürdigung ergibt sich, dass sämtliche Antiquitäten Bestandteile des Betriebsvermögens des Berufungswerbers waren. Es liegen daher bei sämtlichen Antiquitätenverkäufen betrieblich veranlasste Einnahmen und steuerpflichtige Umsätze (§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994) vor.

Die seinerzeitige Existenz der geschenkten Sparbücher über 430.000 ATS konnte vom Berufungswerber nicht bewiesen oder hinreichend glaubhaft gemacht werden. Vielmehr verstrickt er sich in der Berufung in Widersprüche: Zunächst wird behauptet, er habe die Sparbücher von der Mutter kurz vor ihrem Tod am 2.5.1996 erhalten. Im nächsten Absatz führt der Berufungswerber aus, dass der Abgabepflichtige in einem darauf folgenden Erbschaftsstreit die Sparbücher behoben und vernichtet hätte. Dabei verweist der Berufungswerber darauf, dass zwischen dem Empfang von der Mutter und der Nutzung der auf den Sparbüchern befindlichen Geldmittel für das Unternehmen im Wege der Einlage Jahre vergangen wären. Weiters führt er aus: „Eine Notwendigkeit, diesen Vorgang zwölf Jahre später im Zuge einer Betriebsprüfung beweisen zu müssen, war für ihn zum damaligen Zeitpunkt wahrlich nicht erkennbar.“ Tatsächlich begann der Prüfungszeitraum in dem der Schenkung folgenden Jahr, die Betriebsprüfung fand vom 21.8.2001 bis zum 12.2.2002 statt,

die Berufung ist mit 12.3.2002 datiert, also nicht einmal sechs Jahre nach den behaupteten Vorfällen. Zuletzt konnte eine der Zeugen, die für die Sparbuchschenkung beantragt wurden, diese nicht bezeugen, da ihren Angaben zufolge Geld nie Gesprächsthema gewesen ist; auf die Einvernahme des anderen dafür beantragten Zeugen wurde seitens des Berufungswerber verzichtet. Dass ein derart hoher Betrag spurlos behoben werden kann und sämtliche Unterlagen darüber oder über den weiteren Verbleib der Geldmittel nicht mehr vorhanden sind, erscheint unglaublich. Eine Sparbuchschenkung über einen namhaften Betrag hat somit nicht stattgefunden.

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie nicht ermittelt oder berechnet werden können. Da die Bücher und Aufzeichnungen des Berufungswerbers insoweit unvollständig waren, als darin Antiquitätenein- und -verkäufe nicht erfasst waren, war die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt. Bei ihrer Schätzung ging die Behörde von einem plausiblen Geldbedarf zur Deckung der Lebenshaltungskosten aus und berücksichtigte sämtliche bedeutsamen Umstände. Die von der Behörde so ermittelte Vermögensunterdeckung und die damit verbundene Zuschätzung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) und bei den steuerpflichtigen Umsätzen (§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994) erfüllt das Ziel, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup> § 184 Tz 3).

Die Schätzung ist sogar insoweit zu niedrig erfolgt, als die letzten Raten aus dem Verkauf der Madonna-Statue nicht der Betriebssphäre zugerechnet worden sind. Mangels Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 bzw. mangels umsatzsteuerlicher Auswirkungen der Raten bei vorliegender Soll-Besteuerung (§ 19 Abs 2 Z 1 iVm § 17 Abs 2 vorletzter Satz UStG 1994) zeitigt dieser Fehler im Berufungsverfahren keine Wirkung.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Jänner 2012