



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 11

GZ. RV/1301-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12./13./14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 1996 sowie Einkommensteuer für das Jahr 1997 nach der am 20. Juni 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist in der KfZ-Branche tätig. In einer u.a. dessen Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 betreffenden Betriebsprüfung stellte diese fest, dass die Aufzeichnungen des Bw. formelle und materielle Mängel aufwiesen und infolge dessen beim Bw. keine ordnungsgemäße Buchführung im Sinne der Bestimmung des § 131 BAO vorlag. Weiters stellte die BP fest, dass die Einkünfte aus einer Einkunftsquelle demjenigen zuzurechnen seien, der die einkunftsschaffende Tätigkeit entfalte und dass die Zurechnung nach der erkennbaren wirtschaftlichen Gestaltung vorzunehmen sei. Bei ihrer Einvernahme vor dem Berufungssenat – Anmerkung der erkennenden Behörde: Mündliche Berufungsverhandlung vom 3. Juni 1998 betreffend Feststellung der Einkünfte des Bw. für das Jahr 1994, durchgeführt von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zur Berufungsentscheidung GZ. xy vom 13. Juli 1998 auf die an dieser Stelle verwiesen wird - habe die Schwester des Bw. angegeben, dass dieser keinen Gewerbeschein habe erhalten können und dass sie sich in der Folge bereit erklärt habe, den Gewerbeschein zu lösen, jedoch mit dem Betrieb nichts zu tun gehabt habe und dass der Bw. von ihr sämtliche Vollmachten erhalten habe. Daher sei die (letztendliche) Zurechnung der Umsätze bzw. Einkünfte aus dem Betrieb der KfZ-Werkstätte an den Bw. – weitere Anmerkung: und nicht an dessen Schwester – erfolgt.

Diesbezüglich wird darauf hingewiesen, dass die Schwester des Bw. zu Beginn dieser Zeugeneinvernehmung über die in § 171 BAO normierten Weigerungsgründe sowie über die in § 289 StGB normierten strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage belehrt und unter Hinweis auf die Bestimmung des § 174 BAO ermahnt wurde, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen und dass die über die Zeugeneinvernehmung erstellte Niederschrift von der letztgenannten eigenhändig unterschrieben wurde.

Infolge der letztendlichen Zurechnung der Einkünfte und der Umsätze aus dem Einzelunternehmen der Schwester – die Einkünfte und Umsätze aus dem KfZ-Betrieb wurden bei dieser von der BP jeweils in Höhe von Null festgestellt - zu den Einkünften und Umsätzen des Bw., wurde Personalaufwand von der Betriebsprüfung für diesen im eigenen Einzelunternehmen nicht steuermindernd berücksichtigt und die Auszahlungsbeträge als Entnahme zugerechnet. Die entrichteten Sozialversicherungsbeträge wurden bei der Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt und die entrichtete Lohnsteuer wurde auf die Einkommensteuer angerechnet.

Weiters wurde unter Tz 26 des Betriebsprüfungsberichtes festgestellt, dass die erklärten Besteuerungsgrundlagen der Ermittlung des Betriebsergebnisses nicht zugrunde gelegt werden konnten, da eine Nachkalkulation im Zuge der Betriebsprüfung Kalkulationsdifferenzen aufgezeigt habe und da die Aufzeichnungen erhebliche materielle und formelle Mängel aufgewiesen hätten.

Bei der von der BP durchgeführten Mengenrechnung sei festgestellt worden, dass im Jahre 1995 keine Reifen und ein defektes Fahrzeug eingekauft, jedoch 45 Reifen und sechzehn Felgen verkauft worden seien. Der ausgewiesene Anfangsbestand sei Null, der Endbestand auf Grund fehlender Mengenerfassung nicht ermittelbar gewesen. Im Jahre 1996 seien sechzehn Reifen und vier Felgen eingekauft jedoch 60 Reifen und 20 Felgen verkauft worden. In diesem Kalenderjahr seien keine PKW's eingekauft, keine PKW's verkauft, jedoch vier Autowracks zur Verschrottung abgegeben worden. Auch hier seien der Anfangs- und der Endbestand auf Grund fehlender Mengenerfassung und Bewertung nicht feststellbar gewesen.

Die Betriebsprüfung nahm eine diesbezügliche Kalkulation bzw. Schätzung vor und rechnete die von ihr ermittelte Kalkulationsdifferenz im Sinne der Bestimmung des § 184 BAO den Besteuerungsgrundlagen zu. Diesbezüglich ist merkte die BP an, dass zwar laut den Ausgangsrechnungen nahezu ausschließlich ein Verrechnungsstundensatz in Höhe von ATS 750,-- excl. USt nahezu gekommen sei, letztlich jedoch in Entsprechung der Einwendungen des steuerlichen Vertreters des Bw. bei der Kalkulation ein Mischsatz in Höhe von ATS 600,-- excl. USt angenommen worden sei.

Kalkulation zu Tz 26:

Kalkulation: (zu TZ. 26)

	1995	1996	1997
Verrechnungsstunden lt. Rechnungen	nicht ermittelt	240	330
der Stundensatz betrug netto		750	750
daraus ergibt sich ein kalkulatorischer Leistungserlös		180.000	247.500
Der erklärte Gesamterlös betrug		441.359	776.080
abzüglich kalk. Leistungserlös		180.000	247.500
bleibt.kalk. Materialerlös		261.359	528.580
erklärter Wareneinsatz		178.341	352.220
Materialaufschlagskoeffizient daher		1,47	1,5

Materialaufschlag sei daher branchenüblich (-/-10% bei den verr. Stunden, da bei einigen Rechnungen kein Stundensatz ausgewiesen worden sei.) 1995 hätten die verrechneten Stunden mangels Ausweis nicht aufgenommen werden können.

52 Arbeitswochen pro Jahr		52	
5 Wochen Urlaub		-5	
2 Wochen Feiertage		-2	
2 Wochen Krankenstand		-2	
Summe		43	
davon Stehzeit	10%	-5	
davon außergewöhnl. Umstände	20%	-10	da Alleinbetrieb für nicht verrechenbare Tätigkeiten
verrechenbare Wochen		28	
Wochenstunden lt. Angabe beim Berufungssenat		25	
verrechenbarer Stundensatz		600	
kalk. Leistungserlös		420.000	
davon 1995 9 von 12 Monate (Betriebsöffnung 4.4.95)		315.000	

	1995	1996	1997
Materialeinsatz	74.287	178.341	352.220
Materialaufschlag 1,47 – 10%	1	1	1
Materialerlös	96.573	231.843	457.886
kalk. Leistungserlös	315.000	420.000	420.000
kalk. Erlös (Sollerlös)	411.573	651.843	877.886
erkl. Gesamterlös	180.182	441.359	776.080
Kalkulationsdifferenz = Erfolgsänderung	231.391	210.484	101.806

Von der erkennenden Behörde wird angemerkt, dass aus dem Vergleich des Materialeinsatzes mit dem (o.a.) von der BP ermittelten Materialerlös der tatsächliche Materialaufschlag, der von der BP zum Ansatz gebracht wurde, hervorgeht, dass dieser 30% betrug. Dieser wurde von der Betriebsprüfung dem vom Bw. erklärten Materialeinsatz hinzugerechnet.

Da die das Jahr 1997 betreffende Inventursumme nicht mit der Bilanzinventur übereinstimmte, die mengenmäßige Inventuraufnahme fehlte und die Bewertung ebenfalls teilweise fehlte und zudem nicht alle Warenbestände erfasst wurden nahm die BP eine Zurechnung zur Endinventur in Höhe von ATS 10.000,-- vor.

Auf Grund der obigen Ausführungen ermittelte die BP die Einkünfte des Bw. wie folgt:

	1995	1996	1997
Gewinn/Verlust lt. Erklärung	-88.805	-39.248	76.909
Inventuränderung			10.000
Zurechnung Lohnauszahlung	52.121	82.599	92.213
Zugerechnete kalk. Differenz	231.391	210.484	101.806
Anrechnung der Sozialversicherung	-11.979	-18.200	-17.035
aus dem Dienstverhältnis	-10.107	-17.740	-35.848
Einkünfte lt. BP	172.621	217.895	228.045

Die ermittelten Erlöse wurden betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 ebenfalls in Ansatz gebracht und die auf diese entfallende Umsatzsteuer um die von der BP

im Rahmen der die Schwester des Bw. betreffenden Betriebsprüfung ermittelten Vorsteuern vermindert.

Aus einem zu Prüfungsbeginn von der Betriebsprüfung erstellten Aktenvermerk – dieser befindet sich im die Schwester des Bw. betreffenden Arbeitsbogen - geht hervor, dass vom prüfenden Organ in der Halle, deren Größe ca. 400 m² betrug, sowie im Hof des KfZ-Betriebes eine größere Anzahl von KfZ's und Ersatzteilen vorgefunden wurde und dass der Bw. angegeben habe, dass er für einen Wiener Gebrauchtwagenhändler arbeite. Weiters sei eine an einem zerlegten LKW arbeitende Person angetroffen worden, die den Bw. mit dem Wort "Chef" angesprochen habe.

Von der erkennenden Behörde wird an dieser Stelle weiters angemerkt, dass die Betriebsprüfung im die Schwester des Bw. betreffenden Arbeitsbogen mittels eines im Hinblick auf die DBP (Dienstanweisung Betriebsprüfung) am 27. November 1998 erstellten Aktenvermerkes über die Ergebnisse einer Besprechung an der der Bw., dessen Schwester sowie die damalige Buchhalterin des Bw. - die laut deren Angaben über keine Vollmacht verfügte - und deren Mutter teilnahmen, u.a. festhielt, dass der Bw. im Prüfungszeitraum eine größere Menge gebrauchter Reifen verkauft habe, diese aber im Einkauf nicht aufgeschienen seien und dass der Bw. diesbezüglich angegeben habe, dass diese von Autowracks, welche er zerlegt und in Teilen verkauft habe, gestammt hätten. Die zu diesen Wracks gehörigen Typenscheine habe er aufgehoben und einige Typenscheine mitgebracht. Ein Typenschein sei (von der BP) kurz eingesehen worden.

Im weiteren Verlauf dieser Besprechung sei der Bw. von der BP darauf hingewiesen worden, dass in der Buchhaltung zwar kein Einkauf von Autowracks, jedoch fallweise deren Entsorgungskosten aufgeschienen seien. Das Ersuchen der Betriebsprüfung um Ausfolgung der (übrigen) Typenscheine zur Überprüfung der Angaben des Bw. sei von diesem mit dem Hinweis darauf, dass diese Typenscheine privater Natur seien und die BP nichts angingen, verweigert worden. Weiters gab der Bw. an, dass die Reifen bereits vor der BP vorhanden gewesen seien aber nicht in die Inventur aufgenommen worden seien.

Von der erkennenden Behörde wird weiters angemerkt, dass aus dem die Schwester des Bw. betreffenden Arbeitsbogen auch hervorgeht, dass im Prüfungszeitraum insgesamt dreizehn PKW's – mit Ausnahme eines PKW, der während des gesamten letztgenannten Zeitraumes auf den Bw. zugelassen war – kurzfristig, d.h. nur mehrere Wochen oder Monate, angemeldet waren und dass sämtliche KfZ's gängige Automarken und Modelle der Mittelklasse darstellten. Auf die Gattin des Bw. waren im Prüfungszeitraum insgesamt sechs PKW's zugelassen, die Zulassungsdauer betrug bei diesen mit einer Ausnahme nicht länger als höchstens zwei Monate. Auch bei diesen handelte es sich um gängige Automarken und Modelle der Mittelklasse. Anzumerken ist diesbezüglich weiter, dass – von wenigen Ausnahmen abgesehen – neben dem PKW, der während des gesamten Prüfungszeitraumes auf den Bw.

zugelassen war nahezu ständig ein weiterer PKW gleichzeitig auf den Bw. oder dessen Ehefrau angemeldet war und dass auf jede Abmeldung zeitnahe die Anmeldung eines weiteren PKW's erfolgte.

Das Finanzamt erließ die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996 auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung und nahm auf Grundlage dieser die Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1996 und 1997 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ die entsprechenden Sachbescheide.

In der Berufung – Schreiben vom 30. Juni 1999 - gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995, 1996 und 1997 brachte der (damalige) Vertreter – Anmerkung der erkennenden Behörde: Der Bw. erteilte dem Letztgenannten am 3. Mai 1999 die Steuervollmacht sowie die Zustellvollmacht - dieser gab dem Finanzamt mit Schreiben vom 6. März 2000 bekannt, dass er die Steuervollmacht mit sofortiger Wirkung zurückgelegt habe - des Bw. u.a. vor, dass diese im Schätzungswege auf Grund einer Betriebsprüfung erlassen worden seien. Die Berufung richte sich gegen die Schätzung - deren Berechtigung auf Grund mangelhafter Inventurunterlagen und damit zusammenhängender Mengenverrechnungsprobleme nicht bestritten werde – des kalkulatorischen Umsatzes, wie sie unter Tz 26 des BP--Berichtes dargestellt sei.

Diesbezüglich führte der Vertreter des Bw. u.a. aus., dass sich die von der BP angeführten Mengendifferenzen zwischen eingekauften und verkauften Reifen und Felgen wie folgt erklären ließen: der Bw. sei gelernter KfZ-Mechaniker mit einer privaten Vorliebe für Oldtimer. Aus diesem Grunde habe er bereits in den Jahren vor Eröffnung des Betriebes privat alte KfZ's bzw. Wracks erworben, zur Gewinnung brauchbarer Teile zerlegt und diese Teile teilweise in seine privaten Oldtimer eingebaut. Aus dieser Tätigkeit habe sich bei ihm ein Lager an Ersatzteilen aufgebaut, das er anlässlich der Eröffnung des Betriebes in diesen eingebracht, mangels entsprechender fachlicher steuerlicher Beratung allerdings nicht mit dem Teilwert bewertet und auch nicht entsprechend mengenmäßig erfasst habe. Hinzu komme, dass Bekannte und Freunde, denen er zeitweise die Abstellung deren PKW in der Lagerhalle gestattet habe, im Zuge von Reifenwechseln manchmal Reifen zurückgelassen hätten, die der Bw., sofern diese noch verwertbar gewesen seien, in der Folge ebenfalls veräußert habe. Außerdem hätten sich an den defekten KfZ's bzw. Autowracks, die ihm manchmal lediglich gegen Übernahme der Abschleppung überlassen worden seien, noch verwendbare Reifen befunden, die ebenfalls veräußert hätten werden können. Unter Berücksichtigung des Umstands, dass die mengenmäßige Erfassung in den Inventuren, wie von der BP festgestellt, fehlerhaft gewesen sei, könne aus all diesen Gründen keinesfalls geschlossen werden, dass der Bw. Schwarzgeschäfte getätigt habe. Der Umstand, dass der Letztgenannte alle diese Verkäufe trotz der aus den obenstehenden Gründen teilweise fehlenden *"buchmäßigen Ein-*

käufe" erfasst und aufgezeichnet habe, sei vielmehr als Indiz seiner Steuerehrlichkeit zu werten.

Bei der Berechnung des kalkulatorischen Erlöses sei die Betriebsprüfung von der Annahme ausgegangen, dass von 43 im Betrieb pro Jahr verbrachten Wochen zu 25 geleisteten Stunden pro Woche, 28 Wochen, das seien, bezogen auf die Anwesenheitszeit 65%, voll an Kunden für erbrachte Leistungen verrechnet hätten werden können. Der Stundensatz sei auf Grund des Einwands, dass der Bw. aus Konkurrenzgründen nicht alle geleisteten Stunden habe verrechnen können, mit ATS 600,-- angenommen worden. Der Annahme hinsichtlich dieses verrechenbaren Stundensatzes könne man folgen, die Annahme einer 65%igen Auslastung in den ersten Jahren der Tätigkeit sei jedoch unter den nachstehenden Umständen völlig wirklichkeitsfremd, umso mehr wenn man bedenke, dass die branchenübliche Auslastung bei alteingeführten Reparaturbetrieben zwischen 70% und 75% liege.

Der Bw. habe als einzige Kraft neben den verrechenbaren Tätigkeiten folgende, an Kunden nichtverrechenbare Arbeiten auszuführen gehabt:

- a) Ausbau von brauchbaren Ersatzteilen aus defekten KfZ's oder Wracks,
- b) Besichtigung von havarierten KfZ's um feststellen zu können, ob sich eine Ersatzteilgewinnung noch lohne,
- c) Abholung von Ersatzteilen von Großhändlern,
- d) Durchführung von Postwegen,
- e) Abholung und Überstellung havariierter KfZs bzw. Wracks,
- f) Administrative Arbeiten wie Aufbereitung der Buchhaltungsunterlagen, Durchführung des Zahlungsverkehrs und Ausstellung von Rechnungen,
- g) Renovierung der gemieteten Lagerhalle samt Einbau der Büroräumlichkeiten und der sanitären Räumen sowie von Regalen,
- h) Kaffeebewirtungen bzw. Plaudereien mit Kunden, Beratungsgespräche,
- i) Wartung der Geräte, Werkzeuge und Maschinen.

Unter Berücksichtigung der obigen Erwägungen sowie des Umstands, dass der Betrieb im April 1995 eröffnet worden sei, wobei auf Grund der Lage des Betriebes außerhalb Wiens sowie der gegebenen Konkurrenzsituation in der KfZ-Reparaturbranche ein gewisser Bekanntheitsgrad erst mühsam in den ersten Jahren aufgebaut werden hätte müssen, sei die Anwesenheitszeit im Betrieb für den Prüfungszeitraum unter Einbeziehung der o.a. unproduktiven Zeiten im Jahre 1995 mit 30%, im Jahre 1996 mit 40% und im Jahre 1997 mit 50% anzusetzen.

	1995	1996	1997
Verrechenbare Wochen (30%-40%-50% von 43 Wochen)	13	17	22
Wochenstunden	25	25	25
Insgesamt verrechenbare Stunden	325	425	550
Verrechenbarer Stundensatz	600,00	600,00	600,00
Kalkulatorischer Erlös	195.000,00	255.000,00	330.000,00
davon für 1995 auszuscheiden 25%, da Betriebseröffnung am 4.4.1995	-48.750,00		
Kalkulierter Erlös	146.250,00	255.000,00	330.000,00
Von der Betriebsprüfung kalkulierter Leistungserlös	-315.000,00	-420.000,00	-420.000,00
Reduzierung der von der BP ermittelten Einkünfte laut TZ 28	-168.750,00	-165.000,00	-90.000,00

Aufgrund dieser Berechnungen seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1995 bis 1997 wie folgt anzusetzen:

	1995	1996	1997
Einkünfte laut BP lt. TZ 28	172.621,00	217.895,00	228.045,00
Reduzierung lt. obestehender Berechnung	-168.750,00	-165.000,00	-90.000,00
Anzusetzende Einkünfte	3.871,00	52.895,00	138.045,00

Ergänzend zu den obigen Ausführungen betreffend die nichtverrechenbaren Zeiten wies der Vertreter des Bw. darauf hin, dass er im Hinblick auf diese im Nachhang zu seiner Berufung einige Zeugen benennen werde.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zu dieser Berufung führte diese betreffend die Schätzungsberechtigung aus, dass diese auf Grund formeller und materieller Mängel der Aufzeichnungen unbestritten sei.

Im Falle einer Schätzung der Besteuerungsgrundlage durch die Abgabenbehörde müssten gewisse Unsicherheiten bei deren Ermittlung in Kauf genommen werden. Im Falle der Zulässigkeit der Schätzung stehe die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde frei.

Im gegenständlichen Fall behaupte der Bw. eine vom Regelfall wesentlich abweichende Geschäftsgebahrung, beispielsweise eine wöchentliche Arbeitszeit von nicht mehr als 25 Stunden und eine verrechenbare Leistungszeit von lediglich zwischen 13 und 22 Wochen pro Jahr. Für diese Umstände läge die Beweislast selbst bei einer mängelfreien Buchhaltung beim Bw.

Betreffend die Mengendifferenzen führte die BP u. a. aus, dass im Prüfungszeitraum 153 Reifen – teilweise mit Felgen – verkauft worden seien. Bei der Betriebsbesichtigung sei ein Reifenbestand von ca. 100 Reifen vorgefunden worden. Für die gesamte Menge hätten keine Belege vorgelegt werden können, ein Einkauf von Autowracks hätte mit Ausnahme eines PKW's (1995) nicht festgestellt werden können. Bereits die festgestellte Verkaufsmenge an Altreifen spreche völlig gegen eine fallweise Ansammlung im privaten Bereich.

Folge man der Argumentation des Bw., dass die Reifen lediglich nicht in die Anfangsinventur 1995 aufgenommen worden seien, hätten sich die Reifen zum Zeitpunkt des Verkaufes in einem Alter befunden, das eine Verwendung derselben vom Standpunkt der Verkehrssicherheit ausschließe. Jedenfalls widerspreche die Argumentation des Bw. den Lebenserfahrungen, wonach ein gelernter KfZ-Mechaniker nicht das Risiko, überalterte Reifen gegen Rechnung zu verkaufen, eingehen würde.

Entgegen den Ausführungen in der Berufung könne nicht auf eine "Steuerehrlichkeit" des Bw. geschlossen werden. Bei Prüfungsbeginn habe der Bw. betreffend seiner Tätigkeit angegeben, dass er Autos für einen Wiener Gebrauchtwagenhändler, dessen Namen er jedoch nicht bekannt geben wolle, aufbereite und dass er Gebrauchtwagen über in Wien angemietete Garagenplätze verkaufe. Von diesen Geschäftsfällen sei in der Buchhaltung des Bw. nichts zu finden gewesen. Nach den im Betriebsprüfungsverfahren erhobenen Daten betreffend angemeldeter KfZ's seien für den Bw. und dessen Ehegattin im Zeitraum von 1993 bis 1997 insgesamt 21 PKW's - weitaus überwiegend kurzzeitig - zugelassen gewesen. Auch diese steuerlich nachhaltige Handelstätigkeit habe in der Buchhaltung des Unternehmens keinen Niederschlag gefunden.

Der Geschäftszweig des "*Ausschlachtens*", wie in der Berufung ausgeführt, erscheine glaubwürdig und wahrscheinlich, habe jedoch in der Buchhaltung keinen Niederschlag gefunden, da ein Einkauf von Wracks im erhobenen Zeitraum nur einmal aufscheine, die Entsorgung jedoch in vier Fällen. Eine Fahrzeugkartei sei im Prüfungsverfahren zwar angefordert, jedoch nicht vorgelegt worden. Die Typenscheine der Wracks seien aufbewahrt und zur Vorbesprechung mitgebracht worden, der Bw. habe der BP jedoch die Einsichtnahme, mit der Begründung, dass es sich um seine privaten KfZ's gehandelt habe, verweigert.

Betreffend der von ihr vorgenommenen Kalkulation führte die BP aus, dass in den der steuerlichen Vertretung von ihr übergebenen Kalkulationen von den laut Rechnungen verrechneten Leistungsstunden von ihr auf den verbliebenen Materialaufschlag zurückgerechnet worden sei. Dieser habe sich mit ca. 50% jedoch keineswegs in jenem Bereich bewegt, der bei teilweise fehlendem Wareneinsatz gegeben gewesen wäre. Würde der Bw. die Erlöse jener Bestandteile, die er aus Autowracks oder unentgeltlich erworben habe, in die Materialerlöse einfließen lassen, wäre ein weit höherer Materialaufschlag zu erzielen gewesen.

Im Prüfungsverfahren habe der Bw. bei der Befragung zur Kalkulation bereits ausgeführt, dass er sämtliche Neben- und Reinigungsarbeiten selbst habe erledigen müssen wobei er diese Aussage jedoch dahingehend relativiert habe, dass ihm seine Schwester, sein Vater und sein Schwager fallweise am Abend oder am Wochenende behilflich gewesen seien. Bei der Anmeldung zur Betriebsprüfung sei eine Person an einem völlig zerlegten LKW arbeitend angetroffen worden. Diese hätte den Bw. mit "*Chef*" angesprochen. Dieser Umstand ließe den

Schluss zu, dass im Betrieb des Bw. auch nicht angemeldete Arbeitnehmer beschäftigt gewesen seien.

Im Vergleich mit alteingeführten und langjährig bestehenden KfZ-Reparaturbetrieben sei in der Regel eine wöchentliche Arbeitszeit von 38 bis 40 Stunden in Ansatz zu bringen. Unter Abzug der teilweise nicht nachgewiesenen berücksichtigten Urlaubswochen, Feiertage und Krankenstände ergebe sich eine jährliche Basis von 1.720 Stunden (43 Wochen zu 40 Stunden). Ausgehend von dieser Berechnung seien im geprüften Betrieb Nichtleistungszeiten von rund 60% - 1720 Stunden insgesamt zu 700 verrechenbaren Stunden – in Ansatz gebracht worden.

Wenn der Bw. eine Öffnungszeit des Betriebes von insgesamt 25 Wochenstunden behauptete müsse angenommen werden, dass ein Teil der unproduktiven Tätigkeiten wie z.B. der Hallenausbau, die Abholung von KfZ's u.Ä. auch außerhalb dieser Öffnungszeiten erledigt worden seien.

Weiters merkte die BP an, dass in den abschließenden Ausführungen der Berufung ein Nachhang zur Namhaftmachung von Zeugen angekündigt worden sei, dass jedoch bis zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung des Bw. kein solcher Nachhang eingebracht worden sei.

In einer Stellungnahme des Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu seiner Berufung führte dieser u. a. aus, dass festzustellen sei, dass sich der Betrieb erst seit 1999 in seinem Besitz befinde und dass dieser vor diesem Zeitpunkt seiner Schwester gehört habe. Die Umlegung der Einkünfte für den Prüfungszeitraum auf seine Person sei eigentlich nur auf die unzureichende Beratung des Steuerberaters zurückzuführen. Die Beantwortung vieler Fragen – Zeugen, angemeldete Fahrzeuge - könnte durch Einsicht seines Aktes beim Finanzamt Baden geklärt werden.

Dass in seinem Betrieb Personen angetroffen werden könnten, die zu ihm (dem Bw.) "Chef" sagten, sei nur natürlich, da er von Kunden und Betriebsangehöriges benachbarter Firmen so genannt werde. Ein versierter Betriebsprüfer würde sich die Gelegenheit, einen Schwarzarbeiter überführen zu können, nicht entgehen lassen. Da anlässlich eines zweiten Besuches der Betriebsprüfung kein Mitarbeiter vorhanden gewesen sei, sei dieser Verdacht an den Haaren herbeigezogen.

Die "Anschuldigungen", er würde für einen Gebrauchtwagenhändler Tätigkeiten durchführen, wären schon aus zeitlichen Gründen nicht möglich und seien von ihm auch nie behauptet worden.

Es sei richtig dass ihm ab und zu Familienangehörige behilflich seien. Niemals jedoch ein Schwager, da er bei Betriebseröffnung keinen gehabt hätte. Somit sei auch diese "Anschuldigung" falsch.

Es sei festgestellt worden, dass in der Zeit von 1993 bis 1997 auf seine Gattin und ihn insgesamt 21 PKW's angemeldet gewesen seien. Auf Grund des Umstands, dass sämtliche dieser PKW's ältere und nicht sehr zuverlässige Fahrzeuge gewesen seien, sei der häufige Wechsel erklärbar. Da manche dieser Fahrzeuge wahrscheinlich auch mit einem zweiten Satz Reifen ausgestattet gewesen seien, sei der Reifenüberschuss erklärbar. Diese Reifen seien unverkäuflich gewesen und hätten sich aus diesem Grund im Lager befunden.

In Anbetracht der Tatsache, dass es sich bei seinem Betrieb um einen neu gegründeten Einmannbetrieb handle und der Bw. daher sämtliche Tätigkeiten wie beispielsweise den Einkauf, den Schriftverkehr und die Reinigung alleine ausführe und da der Betrieb bei Krankheit geschlossen bleibe, sei ein Vergleich mit eingeführten und mehrere Mitarbeiter beschäftigenden KfZ-Betrieben nicht möglich.

Von der erkennenden Behörde im vom Bw. angesprochenen, den KfZ-Betrieb betreffenden, Feststellungsakt des Finanzamtes Baden durchgeführte Recherchen ergaben u.a., dass der Bw. - laut einer im Jahre 1994 erstellten anonymen Anzeige - bereits seit dem Jahre 1992 eine KfZ-Werkstätte betrieb. Auf Grund des Umstands, dass keine Rechnungen ausgestellt worden seien, bestand laut dieser Anzeige der Verdacht, dass das KfZ-Gewerbe ohne behördliche Genehmigung ausgeübt worden sei und dass Steuern nicht bezahlt worden seien. In einer diesbezüglichen niederschriftlichen Einvernahme vom 4. August 1994 gab der Bw. beim Finanzamt Baden u.a. an, dass er in der von ihm gemieteten Halle ausschließlich Reparaturen an eigenen KfZ's durchgeführt habe. Es sei nicht wahr, dass er KfZ's günstig einkaufe und später mit Gewinn weiterverkaufe, es sei jedoch beabsichtigt, in naher Zukunft einen Handel mit Gebrauchtersatzteilen bzw. mit Kfz-Zubehör zu eröffnen. Auf Grund seines Leumundszeugnisses sei es ihm bis dato nicht möglich, ein Gewerbe anzumelden. Er rechne jedoch im Herbst 1994 die Genehmigung zu erhalten. Der Bw. gab weiters an, eine Reihe von gebrauchten, auf seine Person zugelassene Autos in der Werkstätte eingestellt zu haben. Er sei seit Anfang 1993 Bezieher der Notstandshilfe, weitere Einkünfte habe er nicht.

In einer weiteren schriftlichen Einvernahme gab der Bw. am 27. Jänner 1995 beim Finanzamt Baden u.a. an, dass er nach wie vor Bezieher der Notstandshilfe sei und auch bis zu diesem Zeitpunkt kein Gewerbe angemeldet habe. Das Gewerbe Autohandel bzw. Handel mit Zubehör werde jedoch mit heutigem Tage auf seine Schwester angemeldet. Den bzw. die Namen der Firmen in deren Auftrag er Arbeiten an KfZ's durchführe nenne er trotz wiederholter Belehrung hinsichtlich der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht. Hinsichtlich der laufenden KfZ-An- und Abmeldungen befragt gab der Bw. an, dass diese ausschließlich für den persönlichen Gebrauch genutzt worden seien bzw. genutzt würden. Auch sei anzumerken, dass er gelegentlich alte und preisgünstige KfZ's ersteigere. Der Grund dafür liege in der Gewinnung von Ersatzteilen für seine alten KfZ's.

In einer weiteren vom Finanzamt Baden durchgeführten niederschriftlichen Einvernahme gab der Bw. am 10. Mai 1995 u.a. an, dass die Gewerbeanmeldung am 4. April 1995 beim Bezirksamt für den 21. Bezirk in Wien erfolgt sei, da sich die Leitung des Unternehmens KfZ-Handel in diesem Bezirk befunden habe. In E. befinde sich dessen Filiale. Der Bw. gab weiters bekannt, dass die Betriebsanmeldung, lautend auf seine Schwester, am 7. April 1994 beim Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien eingereicht worden sei.

Recherchen der erkennenden Behörde bei der Bundesinnung für KfZ-Handel (Wirtschaftskammer Österreich) ergaben, dass KfZ-Reparaturbetrieben die gleichen Öffnungszeiten wie dem KfZ-Handel und wie auch dem Einzelhandel zur Verfügung stehen.

Mit Schreiben der erkennenden Behörde vom 17. Mai 2005 erfolgte die Ladung des Bw. zur mündlichen Berufungsverhandlung. Diese wurde am 20. Juni 2005 um 10.00 Uhr angesetzt. In dieser Ladung wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass gemäß der Bestimmung des § 284 Abs. 4 BAO ein Fernbleiben der Partei der Durchführung der Verhandlung nicht entgegenstehe. Weiters wurde dem Bw. bekannt gegeben, dass diese Vorladung gemäß § 91 iVm § 103 Abs. 1 BAO – ungeachtet einer allfälligen Zustellbevollmächtigung nur dem Vorge-ladenen zugestellt wurde und dass ein allenfalls ausgewiesener Vertreter vom Termin der mündlichen Verhandlung nicht in Kenntnis gesetzt werde. Die Zustellung der Ladung erfolgte am 23. Mai 2005 durch Hinterlegung beim Postamt.

Der Bw. wurde am 20. Juni 2005 dreimal - um 10.00 Uhr, um 10.15 Uhr und um 10.30 Uhr – zur Sache aufgerufen. Da er nicht erschien wurde der Beschluss gefasst, die mündliche Berufungsverhandlung ohne diesen durchzuführen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung führte der Betriebsprüfer hinsichtlich des Prüfungsbeginnes aus, dass von ihm bei der ersten Besichtigung der KfZ-Werkstätte außerhalb der Halle etwa zehn Gebrauchtwagen, die offensichtlich zum Verkauf bestimmt gewesen seien, vorgefunden worden seien. In der Halle habe er eine Person mittleren Alters angetroffen, die an einem zerlegten LKW gearbeitet habe, diese Person habe den Bw. mit "Chef" angesprochen.

Der Betriebsprüfer gab weiters an, dass sich in der Halle eine Art Büro befunden habe, in dem sich bei seinem Eintreten vier oder fünf Personen befunden hätten, diese Personen hätten sich nachdem er sich als Betriebsprüfer zu erkennen gegeben habe, sehr rasch entfernt.

Im Zuge einer Besprechung, die vorangekündigt gewesen sei und bei der die Einsicht in die Bücher vorgenommen werden sollte, habe der Bw. eine größere Anzahl von Typenscheinen beigebracht, jedoch mit einer Ausnahme die Einsichtnahme in diese verweigert.

Der Bw. sei weiters im Zuge der BP aufgefordert worden, eine Fahrzeugkartei beizubringen, dieser Aufforderung sei er jedoch nicht nachgekommen. Hinsichtlich der Fahrzeugkartei sei anzumerken, dass es sich bei einer solchen um branchentypische Hilfsaufzeichnungen in der

KfZ-Branche handle. Die Fahrzeugkartei diene der lückenlosen Erfassung der An- und Verkäufe von KfZ's in der KfZ-Branche. Der Betriebsprüfer führte in diesem Zusammenhang weiters aus, dass die diesbezüglichen Nachweise in der letztgenannten Branche auch auf Grund einer anderen Darstellungsweise in der Buchhaltung erbracht werden könnten. Derartige Hinweise seien aber in den Büchern des Bw. nicht ersichtlich gewesen.

Auf Befragen, ob die Erlöse für die Autos, die vom Bw. als Wracks oder auf sonstige Weise günstig erworben und im Anschluss an deren Erwerb hergerichtet und weiterverkauft worden seien, in der Kalkulation der Betriebsprüfung enthalten gewesen seien, gab der Betriebsprüfer an, dass die von ihm vorgenommene Kalkulation eine Schätzung der gesamten Besteuerungsgrundlagen umfasst habe und dass als Schätzungsmethode die der kalkulatorischen (Schätzung) gewählt worden sei.

Über Vorhalt der Ausführungen des Bw. in der Stellungnahme zur Stellungnahme der BP zu seiner Berufung, dass dieser bei Betriebseröffnung keinen Schwager mehr gehabt hätte, gab der Betriebsprüfer an, dass es sich dabei um den Cousin des Bw. gehandelt habe, da im Zuge der BP immer nur von diesem Cousin die Rede gewesen sei und dass es sich bei der Verwendung des Wortes "*Schwager*" um eine Verwechslung gehandelt habe.

Hinsichtlich des in der KfZ-Branche üblichen Materialaufschlages befragt, gab der Betriebsprüfer an, dass in dieser üblicherweise ein Mittelsatz in Höhe von 30% zum Ansatz gebracht werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Einkünfte und Umsätze aus dem KfZ-Betrieb dem Bw. oder dessen Schwester zuzurechnen sind, sowie deren Höhe.

1.) Zurechnung der Einkünfte bzw. Umsätze aus dem KfZ-Betrieb:

Gemäß der Bestimmung des § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei genügt es nach ständiger Rechtsprechung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (siehe die Erkenntnisse des VwGH vom 26. Jänner 1995 I, 89/16/0186 und vom 25. April 1995, Zl. 95/16/0244).

Die Beweiswürdigung unterliegt nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erhebungen schlüssig sind (siehe beispielsweise Erkenntnis des VwGH vom 19. März 1998, Zl. 96/15/0005 bzw. vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0257) ob sie also den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen

Erfahrungsgut (Erkenntnisse des VwGH vom 28. Oktober 1997, Zl. 93/14/0146, vom 21. Juli 1998, Zl. 98/14/0021 und vom 8. Oktober 1998, Zl. 97/15/0205) bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (VwGH vom 27. Jänner 1998, Zl. 93/14/0181 und vom 29. Oktober 1998, Zl. 98/16/0134).

Leugnet eine Partei im Abgabungsverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen. Auf die Mitwirkung des Abgabepflichtigen an der Aufklärung kann im besonderen dann nicht verzichtet werden, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen eines Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen. Stellt das Verhalten des Abgabepflichtigen das Gegenteil dessen dar, was § 119 Abs. 1 BAO von ihm verlangt, so hat die Aufklärungspflicht der Abgabenbehörden ihre Grenzen; sie sind in einem solchen Fall berechtigt und verpflichtet, im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung den Sachverhalt festzustellen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 22. Jänner 1992, Zl. 890/13/0200 und vom 18. April 1990, Zl. 89/16/0204).

W.o. ausgeführt, gab die Schwester des Bw. im Zuge ihrer Einvernahme anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vom 3. Juni 1998 betreffend Feststellung der Einkünfte des Bw. für das Jahr 1994, durchgeführt von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zur Berufungsentscheidung GZ. xy vom 13. Juli 1998, angegeben, dass der Bw. keinen Gewerbeschein habe erhalten können und dass sie sich in der Folge bereit erklärt habe, den Gewerbeschein zu lösen, jedoch mit dem Betrieb nichts zu tun gehabt habe und dass der Bw. von ihr sämtliche Vollmachten erhalten habe. Da die Schwester des Bw. zu Beginn dieser Zeugeneinvernehmung über die in § 171 BAO normierten Weigerungsgründe sowie über die in § 289 StGB normierten strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage belehrt und unter Hinweis auf die Bestimmung des § 174 BAO ermahnt wurde, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen und da die über diese Zeugeneinvernehmung erstellte Niederschrift von ihr eigenhändig unterschrieben wurde, ist im Sinne der obigen die freie Beweiswürdigung betreffenden Ausführungen sowie der diesbezüglich zitierten Rechtsprechung davon auszugehen, dass die Zeugenaussage der Schwester des Bw. der Wahrheit entspricht.

Dazu kommt, dass auch der (damalige) Vertreter des Bw. die Zurechnung der Einkünfte bzw. Umsätze aus dem KfZ-Betrieb zum Bw. nicht bekämpfte indem er in der Berufung gegen die o. a. Bescheide einleitend wörtlich ausführte: *"Die Berufung richtet sich hiebei gegen die Schätzung, deren Berechtigung aufgrund mangelhafter Inventurgrundlagen nicht bestritten wird, des kalkulatorischen Umsatzes, wie sie unter Tz 26 des BP-Berichtes dargestellt ist."* Auch in der Folge erwähnte der Vertreter des Bw. die Zurechnung der aus dem KfZ-Betrieb erfließenden Umsätze bzw. Einkünfte zum Bw. nicht. Damit wurden die obigen diesbezüglichen Erwägungen auch vom Vertreter geradezu bestätigt.

Somit kommt den gegenteiligen Ausführungen des Bw. in seiner Stellungnahme zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu seiner Berufung, dass sich der Betrieb erst seit dem Jahre 1999 in seinem Besitz befunden habe und in der Zeit davor seiner Schwester gehört habe, lediglich der Charakter einer unbeachtlichen Schutzbehauptung zu. Das Gleiche gilt für dessen weiteres diesbezügliches Vorbringen, dass die Umlegung der Einkünfte des Betriebes für den Prüfungszeitraum auf seine Person nur auf Grund der unzureichenden Beratung seines Steuerberaters erfolgt sei. Diese Aussage spricht überdies für sich. Deshalb kann ein näheres Eingehen auf diese unterbleiben.

2.) Höhe der mit dem KfZ-Betrieb erzielten Umsätze und Einkünfte:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gem. Abs. 2 dieser Bestimmung insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Nach Abs. 3 leg.cit. hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

In *Stoll*, BAO-Kommentar 1927, wird hinsichtlich der Schätzungsbefugnis im Falle des Vorliegens sachlicher Mängel ausgeführt, dass jedenfalls dann zu schätzen ist, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht führt oder vorlegt, sei es dass der Abgabepflichtige die geführten Bücher vernichtet hat, sei es, dass er die Einsichtnahme in die vorhandenen Bücher verweigert, die Überprüfung verhindert oder Bücher, Aufzeichnungen oder Belege nicht aufbewahrt hat.

Aus den obigen Ausführungen geht hervor, dass der Bw. im Prüfungszeitraum 153 Reifen (teilweise mit Felgen) verkaufte. Bei der Betriebsbesichtigung wurden ca. 100 Reifen vorgefunden. Belege existierten jedoch weder hinsichtlich der verkauften noch hinsichtlich der sich

im Lager befindlichen Reifen. Das diesbezüglichen Vorbringen des Bw. in seiner Stellungnahme zur Stellungnahme der BP zu seiner Berufung, dass in den Jahren 1993 bis 1997 insgesamt 21 PKW's auf seine Gattin und auf ihn angemeldet gewesen seien und dass manche dieser Fahrzeuge wahrscheinlich auch mit einem zweiten Satz Reifen ausgestattet gewesen seien, vermag die von der Betriebsprüfung oben diesbezüglich genannten Zahlen nicht zu erklären.

Obwohl nur der Ankauf eines Autowracks in der Buchhaltung des Bw. erfasst war, schienen in dieser Aufwendungen für die Entsorgung von vier Autowracks auf. Außerdem verweigerte der Bw. dem prüfenden Organ die Einsicht in Typenscheine der Autowracks obwohl diese aufbewahrt und zu einer Besprechung mit der BP beigebracht wurden. Der Aufforderung der BP, eine Fahrzeugkartei vorzulegen, kam der Bw. ebenfalls nicht nach.

Dazu kommt, dass selbst der damalige Vertreter des Bw. in der Berufung, bestätigte, dass die mengenmäßige Erfassung in den Inventuren, wie von der BP festgestellt, fehlerhaft gewesen sei und dass *"buchmäßige Einkäufe"* teilweise gefehlt hätten. In diesem Sinne führte der Vertreter zwar aus, dass sich das Berufungsbegehren gegen die Schätzung des kalkulatorischen Umsatzes richte, dass aber die Berechtigung zur Schätzung aufgrund mangelhafter Inventurunterlagen und damit zusammenhängender Mengenverrechnungsprobleme nicht bestritten werde.

Den weiteren diesbezüglichen Berufungsausführungen, dass der Umstand, dass der Bw. trotz der oben beschriebenen Mängel sämtliche Verkäufe erfasst und aufgezeichnet habe, als Indiz für dessen Steuerehrlichkeit zu werten sei, vermag sich die erkennende Behörde nicht anzuschließen, da von einer solchen nur dann gesprochen werden kann, wenn ein Steuerpflichtiger sämtliche Geschäftsvorfälle vollständig und lückenlos aufgezeichnet.

Auf Grund den oben beschriebenen Verletzungen der Mitwirkungspflicht bei der Sachaufklärung – der Bw. verweigerte dem prüfenden Organ mit einer Ausnahme die Einsicht in Typenscheine, brachte keine Fahrzeugkartei bei, bzw. waren die in einer solchen Kartei enthaltenen branchentypischen Hilfsaufzeichnungen auch nicht auf andere Weise in dessen Büchern enthalten - sowie der in den Büchern bzw. Aufzeichnungen enthaltenen Mängeln – Einkäufe waren, wie der (damalige) Vertreter des Bw. in der Berufung selbst ausführte, teilweise nicht aufgezeichnet, obwohl in den Büchern des Bw. ein Einkauf von Autowracks nur einmal aufschien, waren in diesen die Kosten für die Entsorgung von vier Wracks enthalten, außerdem existierten hinsichtlich sämtlicher o. e. Reifenein- und verkäufe keine Belege - steht zweifelsfrei fest, dass das Finanzamt gemäß den in § 184 Abs. 2 und 3 BAO normierten Bestimmungen zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung befugt und verpflichtet war.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden

Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, Zl. 98/13/0061). Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 1994, Zl. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, Zl. 94/15/0011, vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0183).

Die Betriebsprüfung bediente sich bei der Ermittlung der Umsätze und Einkünfte des Bw. der Methode der kalkulatorischen Schätzung und rechnete **dem Materialeinsatz laut Aufzeichnungen des Bw.** einen Materialaufschlag von 30% zu. Weiters kam die BP, w.o. ausgeführt, bei der Berechnung des kalkulatorischen Erlöses zum Schluss, dass der Bw. jährlich 700 Arbeitsstunden (28 Wochen zu je 25 Stunden) leistete und diese mit einem Stundensatz von ATS 600,-- verrechnete, wobei die BP von der Annahme ausging, dass neben den Erlösen für Arbeiten die der Bw. an PKW's seiner Kunden durchführte, die Erlöse aus Verkäufen von KfZ, die der Bw. persönlich erwarb und nach Durchführung der notwendigen Reparaturen an Kunden oder an Autohändler weiterverkaufte, in dieser Kalkulation der verrechenbaren Stunden ebenfalls enthalten waren.

Im Sinne der obigen diesbezüglichen Ausführungen ist der von der Betriebsprüfung ermittelte kalkulatorische Erlös aus folgenden Gründen als schlüssig, folgerichtig und mit der Lebenserfahrung in Einklang stehend anzusehen:

Da in der KfZ-Branche üblicherweise ein Materialaufschlagsatz von 30% zum Ansatz gebracht wird und die Betriebsprüfung diesen, w.o. ausgeführt, in ihrer Kalkulation auf den vom Bw. erklärten Materialeinsatz zur Anwendung brachte ist unter Berücksichtigung der obigen, den Materialeinkauf betreffenden Aufzeichnungen – sogar in der Berufung wurde, w.o. erwähnt, ausgeführt, dass Einkäufe teilweise buchmäßig nicht erfasst waren – davon auszugehen, dass der von der BP gewählte Aufschlagsatz - auch unter Berücksichtigung des Umstands, dass ein solcher Satz nach der Lebenserfahrung nicht auf alle zum Zwecke des Verwertung von Ersatzteilen erworbenen Autowracks bzw. Altfahrzeuge angewendet werden kann -, im Sinne des oben diesbezüglich angeführten Erkenntnisses des VwGH sowie des oben beschriebenen Ziels der Schätzung und der diesbezüglich angeführten Rechtsprechung ermittelt wurde.

Weiters ist im Hinblick auf den Umstand, dass KfZ-Reparaturbetrieben die gleichen Öffnungszeiten wie dem KfZ-Handel und wie auch dem Einzelhandel zur Verfügung stehen nach der allgemeinen Lebenserfahrung – **verprobend** - davon auszugehen, dass der Betrieb des Bw., der sich im Aufbau befand und der sich, wie dessen Vertreter in der Berufung ausführte, erst mühsam einen gewissen Bekanntheitsgrad in der KfZ-Reparaturbranche erarbeiten musste – neu gegründete Betriebe nützen im Hinblick auf deren Positionierung am Markt im Allgemeinen die ihnen zur Verfügung stehenden Öffnungszeiten aus -, in 50 Wochen eines Jahres

an 40 Stunden pro Woche geöffnet war. Daraus ergibt sich eine Jahresöffnungszeit von insgesamt 2.000 Stunden. Das bedeutet, dass die von der Betriebsprüfung zum Ansatz gebrachten 700 verrechenbaren Jahresstunden in Bezug auf die obige, **verprobend angenommene Anwesenheitszeit** von 2.000 Stunden einer Auslastung von 35 % entsprechen. Ausgehend von dieser Betrachtungsweise sind die von der Betriebsprüfung angenommenen verrechenbaren (700 pro Jahr) Stunden entgegen den diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung als keinesfalls als völlig wirklichkeitsfremd zu betrachten.

Dem damit in Zusammenhang stehenden und die nicht verrechenbaren Arbeiten betreffenden Vorbringen ist zu entgegnen, dass der in der Berufung als nichtverrechenbare Arbeit bezeichnete Ausbau von brauchbaren Ersatzteilen im ermittelten Materialaufschlag enthalten ist. Für die Besichtigung von havarierten KfZ's, die Abholung von Ersatzteilen von Großhändlern sowie die Abholung und Überstellung havariierter KfZ's gilt das Gleiche. Administrative Arbeiten, wie die Aufbereitung der Buchhaltungsunterlagen und die Ausstellung von Rechnungen, die Renovierung der Lagerhalle sowie die Wartung der Geräte, Werkzeuge und Maschinen werden bei Vergleichsbetrieben die sich im Aufbau befinden im Allgemeinen außerhalb deren Öffnungszeiten, bzw. während der Öffnungszeiten dann vorgenommen, wenn mangels Aufträgen keine verrechenbaren Leistungen erbracht werden.

Dazu kommt, dass der Bw. in seiner Stellungnahme zur Stellungnahme der BP zu seiner Berufung selbst ausführte, dass ihm ab und zu Familienangehörige behilflich gewesen seien und die letztgenannten Arbeiten solche darstellen, die zumindest teilweise von Verwandten vorgenommen werden können. Der Zeitaufwand für Postwege sowie die Durchführung des Zahlungsverkehrs sowie Kaffeebewirtungen bzw. Plaudereien mit Kunden und für Beratungsgespräche kann als gering angesehen werden. Unter Einbezug der im vorigen Absatz ausgeführten Erwägungen sowie im Hinblick auf den Umstand, dass in Vergleichsbetrieben sämtliche vom Bw. als nicht verrechenbare Leistungen bezeichneten Arbeiten entweder außerhalb der Öffnungszeiten des Betriebes oder während der Öffnungszeiten dann abgewickelt werden, wenn keine verrechenbaren Kundenaufträge zu bearbeiten sind, geht sämtliches diesbezügliches Vorbringen des Bw. ins Leere.

Hinsichtlich der Ausführungen in der Berufung, dass betreffend die angefallenen nichtverrechenbaren Zeiten Zeugen namhaft gemacht werden würden, die in einem Nachhang zur Berufung benannt würden wird darauf hingewiesen, dass ein solcher Nachhang vom Bw. nicht erstellt wurde, dass dieser Umstand zwar in der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung des Bw. vermerkt wurde und in der Folge dem Bw. diese Stellungnahme der BP zu seiner Berufung zur Gegenäußerung übermittelt wurde der Bw. jedoch weder einen derartigen Nachhang zu seiner Berufung beibrachte, noch in seiner Stellungnahme zur Stellungnahme der BP zu seiner Berufung auf die diesbezüglichen Ausführungen des Betriebsprüfers einging.

Davon abgesehen ergibt sich aus den in den vorigen Absätzen angestellten Erwägungen sowie auf Grund des Umstands, dass sich ein derartiger Zeuge über einen längeren Zeitraum – d.h. über einen solchen von mehreren Wochen oder Monaten - ständig im Betrieb des Bw. aufhalten müsste, da der Nachweis für eine Verminderung der von der Betriebsprüfung ermittelten verrechenbaren Arbeitsstunden nur auf diese Weise schlüssig und folgerichtig erbracht werden könnte, dass auf diese Weise erstellte Aussagen keinesfalls als zielführend betrachtet werden könnten.

Für die kalkulatorische Schätzung der Betriebsprüfung ist weiters bedeutend, dass, w.o. ausgeführt, aus dem die Schwester des Bw. betreffenden Arbeitsbogen hervorgeht, im Prüfungszeitraum insgesamt dreizehn PKW's – mit Ausnahme eines PKW, der während des gesamten letztgenannten Zeitraumes auf den Bw. zugelassen war – kurzfristig, d.h. nur mehrere Wochen oder Monate, auf den Bw. angemeldet bzw. zugelassen waren und dass auf die Gattin des Bw. im Prüfungszeitraum insgesamt sechs PKW's zugelassen waren, die Zulassungsdauer bei diesen jedoch mit einer Ausnahme nicht länger als höchstens zwei Monate betrug, dass es sich bei sämtlichen dieser PKW's um gängige Autos und Modelle der Mittelklasse handelte und dass – von wenigen Ausnahmen abgesehen – neben dem PKW, der während des gesamten Prüfungszeitraumes auf den Bw. zugelassen war, ständig ein weiterer PKW gleichzeitig auf den Bw. oder dessen Ehefrau angemeldet war und dass auf jede Abmeldung zeitnahe eine Anmeldung auf einen weiteren PKW erfolgte.

Unter Einbezug der obigen, die freie Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen geht die erkennende Behörde im Sinne der Bestimmung des § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass der Bw. nahezu sämtliche dieser kurzfristig auf ihn oder seine Frau angemeldeten Fahrzeuge reparierte und im Anschluss weiterverkaufte. Im Hinblick auf die nachstehenden Erwägungen ist eine andere Möglichkeit auszuschließen. So entspricht es nämlich keineswegs der Lebenserfahrung, dass eine Person, deren finanzielle Situation mit jener in der sich der Bw. im Prüfungszeitraum befand, vergleichbar ist, mehr als ein privates KfZ in (privater) Verwendung hat. Ähnliches gilt auch für das Vorbringen des Bw. in seiner Stellungnahme zur Stellungnahme der BP zu seiner Berufung, dass es sich bei diesen PKW's um ältere Fahrzeuge, die nicht sehr zuverlässig gewesen seien, gehandelt hätte, da es nicht üblich ist, dass ein Automechaniker Fahrzeuge für den Eigengebrauch erwirbt und in Stand setzt, diese aber in der Folge nur äußerst kurzfristig benutzt und (diese) bereits nach wenigen Tagen bzw. sofort wieder weiterveräußert. Das diesbezügliche Vorbringen des Bw. ist daher als unbeachtliche Schutzbehauptung anzusehen.

Das Gleiche gilt für die Ausführungen in der Berufung, dass der Bw. im privaten Bereich eine Vorliebe für Oldtimer-KfZ pflege, da Oldtimer üblicherweise für einen längeren Zeitraum als jenen wie im Falle des Bw. erworben werden. Dazu kommt, dass es sich bei sämtlichen kurz-

fristig angemeldeten PKW's um gängige Marken und Modelle der Mittelklasse handelte und diese - dem allgemeinen Verständnis nach - keine Oldtimer darstellen.

Weiters ist diesbezüglich auszuführen, dass der Betriebsprüfer in der mündlichen Berufungsverhandlung angab, dass von ihm bei der ersten Besichtigung der KfZ-Werkstätte außerhalb der Halle etwa zehn Gebrauchtwagen, die offensichtlich zum Verkauf bestimmt gewesen seien, vorgefunden worden seien.

Hinsichtlich des die private Vorliebe des Bw. für Oldtimer-KfZ's betreffenden Berufungsvorbringens ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass derartige KfZ's von Sammlern von Oldtimerfahrzeugen im Allgemeinen nicht im Freien sondern in Garagen aufbewahrt werden. Somit ist auch auf Grund dieser Erwägungen davon auszugehen, dass der Bw. alte bzw. havarierte Fahrzeuge erwarb um diese nach den erforderlichen Reparatur- und Aufbereitungsarbeiten weiterzuveräußern.

Die erkennende Behörde geht weiters unter Berücksichtigung des Umstands, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung die jeweils erste Aussage einer Partei in einem Verfahren der Wahrheit am nächsten kommt (vgl. z.B. das Erkenntnis des VwGH vom 31. Oktober 1991, Zl. 90/16/0176), auf Grund der vom Bw. zu Prüfungsbeginn erstellten Angaben, dass er für einen Wiener Gebrauchtwagenhändler arbeite, unter Einbezug der obigen die freie Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen bzw. der oben diesbezüglich angeführten Judikatur davon aus, dass diese Aussage der Wahrheit entspricht. Bereits aus diesem Grund geht auch das Vorbringen des Bw. in seiner Stellungnahme zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu seiner Berufung, dass es schon aus zeitlichen Gründen nicht möglich gewesen sei, dass er für einen Gebrauchtwagenhändler Tätigkeiten durchgeführt habe, ins Leere.

Hinsichtlich des in diesem Zusammenhang vom Bw. gebrauchten Ausdruckes "*Anschuldigungen*" wird von der erkennenden Behörde darauf hingewiesen, dass von der Betriebsprüfung Feststellungen getroffen wurden, Anschuldigungen jedoch nicht erhoben wurden. Das Gleiche gilt für die Verwendung dieses Wortes hinsichtlich dessen Schwagers. Der Betriebsprüfer hat in der mündlichen Berufungsverhandlung, w. o. erwähnt, ausgeführt, dass das Wort "*Schwager*" von ihm irrtümlich angeführt wurde und dass tatsächlich der Cousin des Bw. gemeint war. Hinsichtlich einer fallweisen Mithilfe von Familienangehörigen – auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen - des Bw. wird angemerkt, dass von der erkennenden Behörde nicht bezweifelt wird, dass eine solche gegeben war, dass aber dieser Umstand dennoch nichts an den bisherigen Ausführungen hinsichtlich der Schlüssigkeit und Folgerichtigkeit der vorgenommenen Schätzung zu ändern vermag.

Das Gleiche gilt für das in der Stellungnahme des Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu dessen Berufung erstattete Vorbringen, dass der Grund dafür, dass in seinem Betrieb Personen angetroffen worden seien, die den Bw. mit dem Wort "*Chef*" angesprochen hätten,

darin liege, dass er von Kunden und Betriebsangehörigen benachbarter Betriebe auf diese Weise benannt werde.

Da die Instandsetzung von Wracks bzw. alten Autos nach der allgemeinen Lebenserfahrung viel Zeit in Anspruch nimmt und da aus den obigen Ausführungen hervorgeht, dass der Bw. eine Vielzahl alter bzw. havariierter KfZ's aufbereitete und da der diesbezügliche Zeitaufwand in der von der BP vorgenommenen Kalkulation berücksichtigt wurde, ist die Schlüssigkeit der vorgenommen Schätzung auch aus diesem Grund nicht anzuzweifeln.

Von Bedeutung ist auch die in der mündlichen Berufungsverhandlung vom Betriebsprüfer erstellte Aussage, dass er anlässlich der ersten Besichtigung des Betriebes des Bw. in der Halle eine Art Büro vorgefunden habe und dass sich in diesem bei seinem Eintreten vier oder fünf Personen befunden hätten, dass sich diese Personen aber, nachdem er sich als Betriebsprüfer zu erkennen gegeben habe, sehr rasch entfernt hätten. Dieser Umstand ist ein deutlicher Hinweis darauf, dass vom Bw. Umsätze erzielt wurden, die keinen Eingang in dessen Bücher gefunden haben.

Hinsichtlich des von der Betriebsprüfung im Wege der kalkulatorischen Schätzung ermittelten Betriebsergebnisses ist darauf hinzuweisen, dass sich aus den oben stehenden Ausführungen ergibt, dass dieses als im Hinblick auf die Größe und den Umfang des Betriebes des Bw. – die Größe der Halle betrug ca. 400 m², eine größere Anzahl von KfZ's wurde vom Bw. zum Zwecke der Aufbereitung und anschließenden Weiterveräußerung erworben, anlässlich der ersten Besichtigung des Betriebes des Bw. wurden vier oder fünf Personen im Büro vorgefunden, die sich, nachdem sich das prüfende Organ als Betriebsprüfer zu erkennen gab, rasch entfernten – unter den gegebenen Umständen mit Sicherheit als Untergrenze dessen anzusehen ist, was in vergleichbaren Betrieben im Allgemeinen erzielt wird.

Insbesondere im Hinblick auf die obigen, die Öffnungszeiten des KfZ-Betriebes betreffenden Erwägungen sowie auf die Ausführungen in der Berufung, dass die produktiven, den Kunden direkt verrechenbaren Zeiten der Anwesenheit im Betrieb für den Prüfungszeitraum im Jahre 1995 mit 30%, im Jahre 1996 mit 40% und im Jahre 1997 mit 50% anzusetzen seien, ist davon auszugehen, dass das von der BP ermittelte Schätzungsergebnis als keineswegs zu hoch anzusehen ist, wobei angemerkt wird, dass die Betriebsprüfung betreffend das Jahr 1995 auf Grund der am 4. April 1995 erfolgten Anmeldung des Gewerbes davon ausging, dass der Betrieb in diesem Jahr nur neun Monate geöffnet war, der Betrieb jedoch, wie aus den obigen Ausführungen hervorgeht, bereits lange vor diesem Zeitpunkt die berufungsgegenständlichen Tätigkeiten entfaltete. Dieser Umstand sowie die weiteren diesbezüglich angeführten Umstände würden durchaus auch die Schätzung eines höheren Betriebsergebnisses rechtfertigen.

In diesem Zusammenhang wird letztlich darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung

begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 27. April 1995, Zl. 97/17/0140).

Hinsichtlich der Ausführungen des Bw., dass viele Antworten auf Fragen – der Bw. erwähnte diesbezüglich die Anmeldung von Fahrzeugen bzw. wies auf Zeugen hin – durch die Einsicht seines Aktes beim Finanzamt Baden geklärt werden könnten, ist unter Verweisung auf sämtliche obige Darstellungen auszuführen, dass sich bei der Durchsicht dieses Feststellungsaktes der bisher von der erkennenden Behörde gewonnene Gesamteindruck – Einkäufe und Umsätze wurden teilweise nicht erklärt, Unterlagen wurden nicht offen gelegt – verstärkte. Diesbezüglich wird insbesondere auf die vom Bw. am 27. Jänner 1995 beim Finanzamt Baden niederschriftlich erstellte Aussage, dass er den bzw. die Namen der Firmen in deren Auftrag er Arbeiten an KfZ's durchführe trotz wiederholter Belehrung hinsichtlich der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nenne, hingewiesen. Beweise – vom Bw. als Antworten auf Fragen bezeichnet -, die dessen Berufungsbegehren zu stützen vermocht hätten, konnten trotz intensiver diesbezüglich durchgeführter Recherchen nicht vorgefunden werden.

Schlussendlich wird von der erkennenden Behörde angemerkt, dass der Bw. trotz dreimaligen Aufrufes und dem Zuwarten von 30 Minuten nicht zur mündlichen Berufungsverhandlung erschien, obwohl er zu dieser, w. o. ausgeführt, ordnungsgemäß geladen wurde. Da der Sachverhalt hinreichend geklärt war und die Anwesenheit des Bw. zur Entscheidungsfindung nicht erforderlich war, wurde der Beschluss gefasst, die mündliche Berufungsverhandlung ohne diesen durchzuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Juni 2005