

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 30.07.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 01.07.2015, betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 wird ersatzlos aufgehoben.

Der Umsatzsteuerbescheid für 2012 und die Einkommensteuerbescheide für 2012 und 2013 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibt ein Taxiunternehmen in Wien. Im Jahr 2015 fand eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO für die Jahre 2011 bis 2013 betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer statt. Laut Niederschrift und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

*" Tz. 1 Aufzeichnungen und Erlösermittlung
[...]*

*Der Bf. betreibt seit September 2011 ein Taxigewerbe. Die Fahrten werden ausschließlich vom Bf. mit dem Taxi Opel Zafira, Kennzeichen W*** durchgeführt.*

Das Taxi ist ausgestattet mit einem Taxameter Hale Mc-T05.

Für die Prüfungsjahre 2011 - 2013 wurden aufsummierte Jahresabschlüsse mit Belegsammlung vorgelegt.

Die Belege waren nur im Jahr 2013 durchlaufend nummeriert. Es erfolgte keine Trennung bzw. Kennzeichnung in Barbelege oder mit Bank bezahlte Rechnungen.

Es werden vom Pflichtigen händisch geführte Grundaufzeichnungen zur Erlösermittlung vorgelegt. Es wird dafür vom Pflichtigen jede Woche ein Blatt "Wöchentliche Grundaufzeichnungen" (von – bis) ausgefüllt, in dem die täglichen Fahrten einzeln aufgezeichnet werden. Der hier eingetragene Fahrpreis für alle Fahrten wird mittels Taxameter ermittelt.

In diesen Unterlagen wird weder Dienstbeginn, Dienstende noch Kilometerstände am Anfang bzw. Ende der jeweiligen Schicht festgehalten.

Aufzeichnungen für die Ermittlung des Eigenverbrauches sind keine vorgelegt worden. Ausdrucke werden ausschließlich für Fahrkunden erstellt, wenn diese es wünschen bzw. wenn diese bargeldlos bezahlen. Belegkopien werden nicht aufbewahrt.

Ein Großteil seiner Fahrten wird von der Funkzentrale vermittelt. Flughafenfahrten werden in geringem Ausmaß durchgeführt.

Der Bf. ist Kleinunternehmer im Sinne des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994.

Aufzeichnungen

Die geführten Aufzeichnungen entsprechen nicht den Erfordernissen der §§ 131, 132 BAO.

Gemäß § 131 BAO in Verbindung mit den § 126 bis 128 BAO haben Abgabepflichtige soweit sie weder nach § 124 oder § 125 BAO zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden.

Bei den Bankbelegen wurden nur Zahlungsanweisungen vorgelegt, aber keine Kontoauszüge. Damit fehlt ein wesentlicher Bestandteil der Aufzeichnungen, da sich die Zahlungsflüsse per Bank (Zahlungseingänge, Zahlungsausgänge) nicht nachvollziehen lassen.

Obwohl der Taxameter ein elektronisches Datenspeichergerät ist, werden weder entsprechende Druckerzettel erstellt noch die Daten auf einem geeigneten Speichermedium gespeichert. Dies stellt einen groben Mangel der Aufzeichnungsverpflichtung dar, weil dadurch die vom Taxameter aufgezeichneten Daten nicht zur Verfügung gestellt werden können.

Gemäß § 131 Abs. 3 und 132 Abs. 3 Bundesabgabenordnung sind jedoch "dauerhafte Wiedergaben", und darum handelt es sich bei Taxameterdaten, auf Datenträgern jedenfalls ab 1.1.2001 in Form einer Druck- oder Exportdatei zur Verfügung zu stellen.

Die bargeldlos bezahlten Taxifahrten werden vom Bf. über die Firma "A. GmbH" abgerechnet und wurden von der Bp mit den vom Abgabepflichtigen händisch geführten Grundaufzeichnungen abgeglichen. Dabei stellte sich heraus, dass nicht alle Beträge in den händischen Grundaufzeichnungen eingetragen wurden. Der Abgabepflichtige argumentiert mit zeitlicher Verschiebung der Eintragungen. Das konnte von der Bp jedoch auch nicht nachvollzogen werden.

Aufgrund der mangelhaften Grundlagensicherung kann diese Aufstellung nicht auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit hin überprüft werden.

Eine Überprüfung und Ermittlung der Bemessungsgrundlagen ist daher nicht möglich.

Den Aufzeichnungen des Abgabepflichtigen ist daher gem. § 131 BAO, § 132 BAO iVm § 163 BAO die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit abzusprechen.

Eine passive Prüfbarkeit der Aufzeichnungen durch die Betriebsprüfung ist nicht mehr gegeben, und die Besteuerungsgrundlagen müssen mittels Schätzung gem. § 184 BAO ermittelt werden.

Sämtliche Berechnungsgrundlagen für die Schätzung basieren auf dem durch die Taxiinnung vorgegebenen Tarif, wobei die Tarifierpassungen zum 10.2.2011 und 1.12.2012 berücksichtigt worden sind.

Eine durchschnittliche Taxifahrt in Wien wird mit ca. 4,5 Kilometern angenommen. Laut Angaben der Taxiinnung beträgt der durchschnittliche Anteil an Leerfahrten 40%, was vom Pflichtigen nicht bestritten wurde. Der Anteil Leerfahrten ist im Preis je gefahrenen Kilometer enthalten.

Daraus ergibt sich für das Jahr 2012 ein durchschnittlicher Kilometerertrag in Höhe von brutto 1,70 €/km und für das Jahr 2013 brutto 1,83 €/km.

Die jährliche Kilometerleistung wurde anhand der in der Belegsammlung vorgefundenen Tankabrechnungen hochgerechnet. Daraus ergibt sich, dass hier die Kilometer und Zeit berücksichtigt werden, in der der Abgabepflichtige nicht betrieblich unterwegs ist.

Es ergeben sich für 2012 betrieblich gefahrene km von 22.489 und für 2013 von 24.341.

Auf diese von der Bp errechnete Jahreskilometerleistung wird der Kilometerertrag (abgeleitet vom jeweils gültigen Tarif) angewendet.

Nach den Feststellungen der Bp ergaben sich folgende Änderungen der Besteuerungsgrundlagen:

Umsatzsteuer

[000] Steuerbarer Umsatz

Zeitraum	2012	2013
Vor Bp	27.322,90	26.955,42
Tz. 1 Aufzeichnungen und Erlösermittlung	7.534,10	13.621,58

Nach Bp	34.857,00	40.577,00
---------	-----------	-----------

[029] 10 % Ermäßigter Steuersatz

Zeitraum	2012	2013
Vor Bp	27.322,90	26.955,42
Tz. 1 Aufzeichnungen und Erlösermittlung	7.534,10	13.621,58
Nach Bp	34.857,00	40.577,00

[060] Vorsteuern

Zeitraum	2012	2013
Vor Bp	0,00	0,00
Tz. 1 Aufzeichnungen und Erlösermittlung	-1.664,90	-5.574,65
Nach Bp	-1.664,90	-5.574,65

Einkommensteuer

[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Zeitraum	2012	2013
Vor Bp	11.761,17	7.688,71
Tz. 1 Aufzeichnungen und Erlösermittlung	8.287,51	14.983,74
Tz. 3 Grundfreibetrag 13 % (Differenz)	-1.077,37	-1.947,89
Nach Bp	18.971,31	20.724,56

Das FA folgte den Feststellungen der Bp. und erließ am 01.07.2015 Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer für 2012 und 2013 sowie Einkommensteuerbescheide für 2012 und 2013 nach erfolgter Wiederaufnahme der Verfahren.

Gegen diese Bescheide erhob der Bf. mit 30.07.2015 das Rechtsmittel der Beschwerde gemäß § 243 BAO.

Begründend wurde ausgeführt, dass die aus der Prüfung resultierende Schätzung nicht der Realität entspreche. Der Bf. bleibe aus persönlichen Gründen bei seiner Entscheidung, weiterhin von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch zu machen. Im Jahr 2013 habe er einen PKW für den Betrieb angeschafft und dabei aufgrund der Kleinunternehmerregelung auf die Mehrwertsteuer und NoVA verzichtet.

Mit Mängelbehebungsauftrag gemäß § 250 BAO wurde der Bf. vom FA hinsichtlich der fehlenden Inhaltserfordernisse – Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und eine genaue Begründung – aufgefordert, diese nachzuholen.

Mit Eingabe vom 18.09.2015 kam der Bf. dem Mängelbehebungsauftrag nach und führte wie folgt – soweit für die Beschwerde relevant – aus:

„(...) Im Anhang befindet sich ein von mir erstelltes Kalkulationsbeispiel für einen beliebigen Zeitraum. Ich erlaube mir, dieses zu erläutern.

Die Kilometeranzahl iHv 48.600 wurde seitens Finanzamt gelesen und ich habe diese als Bemessungsgrundlage für die fortfolgende Kalkulation verwendet.

Von diesen ca. 48.600 km habe ich die vom Verwaltungsgerichtshof akzeptierten Leerkilometer iHv 40% und Privatkilometer iHv 20% abgezogen, dies ergibt insgesamt die aufgrund der betrieblichen Tätigkeit verkauften Kilometer iHv 19.440.

Laut Wiener Taxitarif wird für einen gefahrenen Kilometer € 2,20 zugeschlagen.

Die 19.440 multipliziert mit dem besagten aktuellen Tarif iHv € 2,20 ergibt einen Gesamtumsatz iHv € 42.768,-.

Der von uns gemeldete tatsächliche Umsatz für den Zeitraum 28.Mai 2013 bis Ende Feb. 2015 beträgt ca. € 51.200,-, dies entspricht einen viel höheren Umsatz als den, der bei dem oben erläuterten Kalkulationsschema berechnet wird.(...)“

Der Mängelbehebung legte der Bf. folgendes Kalkulationsbeispiel bei:

Kalkulation - Beispiel für beliebigen Zeitraum

Kauf Neuwagen 28.Mai 2013 bis Ende Februar 2015

gelesene Km seitens Finanzamt	ca.		48.600 Km
abzüglich Leerfahrten	40%	-	19.440 Km
abzüglich Privatkilometer	20%	-	9.720 Km
verkaufte Kilometer			19.440 Km
Wienertaxitarif	pro.Km	€	2,20
Verkaufte Km Gesamt (Umsatz)	ca.	€	42.768,00
(Sollbetrag)			

von 28.Mai 2013 bis Ende Februar 2015 (Neu Auto gekauft)

gemeldeter Umsatz	ca.	€	51.200,00
-------------------	-----	---	-----------

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.11.2015 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab und führte in der Begründung aus, dass der Bf. seiner Obliegenheit ordnungsgemäße Aufzeichnungen über seine Geschäftsvorfälle zu führen, nicht nachgekommen sei. Der Bf. habe weiters keine dauerhafte Wiedergabe der

Taxameterdaten in Form einer Druck- oder Exportdatei zur Verfügung gestellt, was einen groben Mangel der Aufzeichnungsverpflichtung darstelle.

Des Weiteren seien die vorgelegten Wochenaufzeichnungen unvollständig, da diese weder Dienstbeginn und Dienstende noch Kilometerstände enthalten würden. Es habe sich darüber hinaus im Rahmen der Bp. ergeben, dass vorhandene Belege über bargeldlos erfolgte Zahlungen nicht mit den Grundaufzeichnungen des Bf. übereinstimmen. Demgegenüber sei bei bar bezahlten Fahren keinerlei Belegerteilung erfolgt.

Der Bf. habe weiters nur Zahlungsanweisungen und keine Kontoauszüge vorgelegt, wodurch sich die Zahlungsflüsse per Bank nicht nachvollziehen ließen.

Aus diesen Gründen entsprächen die Aufzeichnungen des Bf. nicht den Bestimmungen des § 131 BAO und sei die Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO daher gegeben.

Die vom Bf. vorgelegte Berechnung erweise sich als nicht zielführend, da sie einen anderen Zeitraum als den der Prüfung betreffe.

Der Bf. sei daher für die Veranlagungsjahre 2012 und 2013 nicht mehr als Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG zu behandeln und seine Umsätze der Umsatzsteuer zu unterziehen. Für die Berechnung der Umsatzsteuer seien daher auch die Vorsteuerbeträge entsprechend zu berücksichtigen.

Der Bf. beantragte daraufhin, die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und verwies begründend auf das schon in der Beschwerde ausgeführte Begehren sowie auf noch vorzulegende Unterlagen.

Seitens des Bundesfinanzgerichts wurden weitere Erhebungen durchgeführt.

Am 19.03.2019 brachte die steuerliche Vertretung des Bf. einen ergänzenden Schriftsatz ein und wies darauf hin, dass die Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung an den Bf. weder übergeben noch zugestellt worden sei und die Bescheide daher schon aus diesem Grund aufzuheben seien.

Der Bf. betreibe sein Taxigewerbe seit September 2011 und führe die Fahrten ausschließlich selbst durch. Es sei zusätzlich festzuhalten, dass der Bf. in der Zeit von 01.12.2011 bis 31.05.2012 in Karenz gewesen sei. Er habe in diesem Zeitraum Kinderbetreuungsgeld bezogen (beigelegtes Schreiben betr. Nachforderung der SVA). Des Weiteren sei der Bf. jedes Jahr in den Sommermonaten Juli und August bei seinen pflegebedürftigen Eltern in der Türkei (beigelegte Ruhendmeldungen).

Betreffend die Berechnung durch die Finanzbehörde, brachte die steuerliche Vertretung des Bf. im Wesentlichen vor, dass eine Überprüfung der Plausibilität der Schätzungsberechnung anhand anderer Unterlagen (zB. Reparaturrechnungen und darin angeführte Kilometerstände) unterlassen worden sei und private Fahrten (insbesondere jene im Sommer in die Türkei) gänzlich unberücksichtigt geblieben seien. Der Bf. sei nur 10 Monate im Jahr aktiv und habe im Zeitraum 01-05/2012 auf Grund der Kinderbetreuung seiner Tätigkeit nur eingeschränkt nachkommen können. Folge man den Annahmen des

FA und ergänze diese um vorsichtig 10% Privatanteil, ergebe sich eine unrealistisch hohe Jahreskilometerleistung.

Das FA habe selbst im Februar 2015 von dem im Mai 2013 neu angeschafften Fahrzeug einen Kilometerstand von 48.600 km abgelesen. Es ergäbe sich somit eine Jahreskilometerleistung von rund 26.500 km. Unter der Annahme dieser durchschnittlichen Kilometerleistung sowie eines Leerkilometeranteils von 40% habe der Bf. 2012 rund 17.400 km und 2013 rund 16.200 km erklärt. Der vom FA abgelesene Kilometerstand bestätige diese Kilometerleistung. Auch bei mangelhaften Aufzeichnungen hätte das FA die erklärten Umsätze mittels dieser Kontrollrechnung verifizieren können.

Abschließend wurde darauf verwiesen, dass der Bf. in der Annahme Kleinunternehmer zu sein, Kinderbetreuungsgeld bezogen habe und deshalb seinen Tätigkeitsumfang darauf abgestimmt habe. Die von der Finanzbehörde unterstellte Mehrleistung mache aufgrund der höheren Abgabenlast und dem Verlust der Transferleistungen keinen Sinn. Der unterstellte Brutto-Erlös betrage EUR 8.300. Dem gegenüber stehe eine zusätzliche Umsatzsteuerzahlung von EUR 1.820, eine Einkommensteuerzahlung von EUR 2.374, eine SVA Nachzahlung von EUR 1.262 sowie eine Rückzahlung von Kinderbetreuungsgeld iHv. EUR 3.109. Die Mehrleistung bedeute daher einen Verlust von EUR 265.

In der Folge erging seitens des BFG die Aufforderung (Ergänzungsersuchen vom 12.04.2019), Nachweise für die in der Beschwerde und im Verfahren vor dem BFG vorgebrachten Argumente zu erbringen. Insbesondere im Hinblick auf die gerügte unterlassene Plausibilitätsprüfung durch das FA wurde der Bf. aufgefordert, entsprechende Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Des Weiteren wurde ersucht, eine plausible Hochrechnung der Umsätze für 2012 und 2013 zu erstellen.

In der Beantwortung wurde vorgebracht, dass der von der Bp. angenommene Verbrauch von 8,7 Liter auf 100 Kilometer nicht der Realität entspreche, da der Bf. ausschließlich in der Stadt fahre und beim Warten bzw. auf den Standplätzen im Winter die Heizung und im Sommer die Klimaanlage laufe. Es sei daher mindestens von einem Verbrauch von 10 Liter auf 100 Kilometer auszugehen. Des Weiteren seien Privatfahrten durchgeführt worden, welche mit mindestens 10% zu berücksichtigen seien. Unter Zugrundelegung dieser Parameter ergäben sich für 2012 17.600 betrieblich gefahrene Kilometer und für 2013 19.064 betrieblich gefahrene Kilometer.

Die Bp. gehe weiters von einem durchschnittlichen Kilometerertrag von EUR 1,70 für 2012 und EUR 1,83 pro Kilometer für 2013 sowie einer durchschnittlichen Taxifahrt in Wien von ca. 4,5 km aus. Festzuhalten sei darüber hinaus, dass der Bf. ausschließlich tagsüber und nie in der Nacht fahre. Eine Überprüfung dieser Werte für 2013 mittels der Online-Plattform www.taxi-rechner.de habe jedoch einen durchschnittlichen Kilometerertrag von EUR 1,66 statt EUR 1,83 ergeben. Der von der Bp. angesetzte Kilometerertrag sei daher um mindestens 10% zu hoch. Der kalkulierte Bruttoerlös sei somit EUR 26.928 (17.600 km x EUR 1,53) für 2012 und EUR 31.646 (19.064 km x EUR 1,66) für 2013.

Für den Fall, dass sich das Bundesfinanzgericht der Berechnung der Finanzverwaltung anschließt und der Bf. die Umsatzsteuerbefreiung als Kleinunternehmer verliert, werde beantragt, die steuerliche Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG nach der Netto-Methode vorzunehmen.

Sonstige ergänzende Unterlagen zum Nachweis der vorgebrachten Kalkulation wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Mit Schreiben vom 09.05.2019 zog der Bf. seinen zuvor gestellten Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO zurück.

In der Stellungnahme zum weiteren Vorbringen des Bf. vom 24.07.2019, verwies das FA auf das bisherige Vorbringen und die vorgelegten Beweismittel. Es seien seitens des Bf. keine neuen Unterlagen vorgelegt worden, die zu neuen Erkenntnissen führen würden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf. betreibt seit September 2011 ein Taxiunternehmen in Wien. Er ist Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 und ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Der Bf. verfügt über keine Mitarbeiter und die Fahrten werden ausschließlich von ihm selbst durchgeführt. Die Fahrten wurden von Januar 2012 bis inklusive Mai 2013 mit einem Opel Zafira (Anmeldung 08.09.2011; Abmeldung 03.06.2013) und ab Mai 2013 mit einem Opel Zafira Tourer (Anmeldung 04.06.2013) durchgeführt. Die Fahrzeuge waren jeweils mit einem Taxameter der Marke HALE, Modell Micro Tax 05 ausgerüstet.

Die Fuhren wurden zum Großteil von der Funkzentrale vermittelt, der geringere Teil betrifft Flughafenfahrten sowie Standplatzfahrten. Der Bf. ist seit dem Jahr 2002 zu 50% aufgrund einer Zuckerkrankheit in seiner Erwerbstätigkeit gemindert und führt deshalb die Taxifahrten ausschließlich am Tag durch. Des Weiteren hat der Bf. von 01.12.2011 bis 31.05.2012 Kinderbetreuungsgeld bezogen und war jeweils in den Sommermonaten Juli und August in der Türkei, wobei sein Taxigewerbe in dieser Zeit ruhend gemeldet war. Der Bf. führte seine Aufzeichnung zur Erlösermittlung per Hand in Form von wöchentlichen Grundaufzeichnungen, in welchen die täglichen Fahrten einzeln aufgezeichnet wurden.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den von der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen sowie aus den schriftlichen Eingaben des Bf. bzw. dessen steuerlicher Vertretung sowohl im Zuge der Bp. als auch im Beschwerdeverfahren. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

Zu Spruchpunkt I. (Bescheidabänderung)

Im gegenständlichen Verfahren sind folgende Punkte strittig:

Nichtzustellung des Bp.- Berichtes:

Die Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung sei dem Bf. niemals übergeben oder zugestellt worden. Da sämtliche ergangenen Bescheide auf diese Niederschrift Bezug nehmen, fehle diesen die Begründung und seien bereits aus diesem Grund aufzuheben.

Schätzungsmethode und -ergebnis:

Streit besteht darüber, ob die belangte Behörde die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO richtig geschätzt hat.

Hingegen ist zwischen den Parteien unstrittig, dass eine Schätzungsberechtigung der belangten Behörde bestanden hat. Dies ergibt sich aus dem bisherigen Verfahrensgang und dabei insbesondere aus der Tatsache, dass der Bf. das Vorliegen einer Schätzungsberechtigung nie in Zweifel gezogen hat.

1. Nichtzustellung des Bp.- Berichtes:

In der Ergänzung zur Begründung der Beschwerde wurde vorgebracht, dass in den beschwerdegegenständlichen Bescheiden auf die Niederschrift vom 26.06.2015 über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen wird. Diese Niederschrift sei dem Bf. jedoch weder übergeben noch zugestellt worden. Den Bescheiden fehle daher die Begründung und seien diese daher aufgrund dieses Formmangels aufzuheben.

Die beschwerdegegenständlichen Bescheide weisen folgende Begründung auf:

„Auf die Ausführungen in der Niederschrift vom 26.6.2015 über das Ergebnis der Außenprüfung wird verwiesen.“

Durch den Verweis in der Bescheidbegründung auf die Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung, wurde diese zu einem Teil der Begründung. Nach der Judikatur des VwGH ist es zulässig, dass sich die Abgabenbehörde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung bezieht, sofern diese der Partei zugegangen ist (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172) und den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt wird (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0200).

Nach der im Steuerakt aufliegenden Niederschrift vom 26.06.2015 haben folgende Personen an der Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO teilgenommen: der Teamleiter des FA als Leiter der Amtshandlung, die Prüferin, der Bf. und die steuerliche Vertretung des Bf. Laut einem Vermerk in der Niederschrift, wurden die angeführten Prüfungsfeststellungen ausführlich besprochen und ein Exemplar der Niederschrift ausgefolgt. Händisch wurde zusätzlich vermerkt, dass der Bf. seine Unterschrift auf dieser Niederschrift verweigert habe.

Weiters befindet sich im vorgelegten Steuerakt ein Rückschein, der die Zustellung durch Hinterlegung am 06.07.2015 der Unterlagen „*Niederschrift und Bericht*“ dokumentiert.

Es ist daher davon auszugehen, dass dem Bf. der Inhalt der Niederschrift sowohl aufgrund der Schlussbesprechung als auch der rechtskräftigen Zustellung bekannt geworden ist. Überdies ist darauf hinzuweisen, dass Verfahrensmängel, wie die Verletzung des Rechts auf Parteiengehör oder auch Begründungsmängel im Beschwerdeverfahren sanierbar sind (vgl. *Ritz*, BAO⁶, Tz. 115, Rz 21). Mit E-Mail vom 08.05.2019 wurde der steuerlichen Vertretung der Bp.- Bericht sowie die Niederschrift zur Kenntnis gebracht.

Zusammenfassend liegt, aus den oben dargestellten Gründen, keine Verletzung von Verfahrensvorschriften vor, die ein rechtmäßiges Ergehen der angefochtenen Bescheide verhindert hätte.

2. Schätzungsmethode und -ergebnis

§ 184 BAO lautet:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist 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 (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ging die Bp. vom erklärten Treibstoffaufwand inklusive Umsatzsteuer aus und errechnete daraus, unter der Annahme eines Durchschnittsverbrauchs von 8,7 l/100 km, die betrieblich gefahrene Kilometerleistung. Ein Privatanteil wurde, mit Hinweis darauf, dass dieser bereits berücksichtigt sei, weil die jährliche Kilometerleistung nur anhand der in der Belegsammlung vorgefundenen Tankabrechnungen hochgerechnet wurde, nicht ausgeschieden. Die so errechnete Jahreskilometerleistung wurde mit dem von der Prüferin kalkulierten Brutto-Kilometerertrag multipliziert. Die Grundlage für die Kalkulation des durchschnittlichen Kilometerertrages bildet der durch Verordnung des Landeshauptmannes von Wien festgelegte Tarif (GZ.: W 140-020; Wiener Taxitarif 1997), wobei Tarifierpassungen berücksichtigt wurden.

Für das Jahr 2012 ergab sich sohin anhand der hochgerechneten Tankbelege eine Jahreskilometerleistung von 22.489 km und ein kalkulierter Nettojahresumsatz von EUR 34.857,00; für 2013 eine Jahreskilometerleistung von 24.341 km und ein Nettojahresumsatz von EUR 40.577,00.

Zu den Einwendungen des Bf. gegen die Kalkulation der Bp.:

a. Kalkulationsschema des Bf.

Der Bf. brachte gegen diese Kalkulation vor, dass diese viel zu hoch sei und legte in der Beschwerde eine eigene Kalkulation vor. Dieser Kalkulation liege der von der Bp. abgelesene Kilometerstand Ende Februar 2015 zu Grunde. Der Bf. rechnet über eine Periode von 21 Monaten (Anfang Juni 2013 bis Ende Februar 2015) mit den von der Prüferin abgelesenen 48.600 km, zieht 40 % Leerkilometer sowie 20 % Privatkilometer ab und multipliziert dieses Ergebnis (19.440 km) mit dem Wiener Taxitarif iHv. EUR 2,20.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts erweist sich das vom Bf. vorgelegte Kalkulationsschema als nicht substantiiert genug, da es zum einen nicht nachvollziehbare Angaben betreffend Privatanteil sowie den Ertrag pro betrieblich gefahrenem Kilometer enthält und darüber hinaus nur zum Teil den Prüfungszeitraum betrifft (Mai 2013 bis Ende 2013).

b. Überprüfung der Plausibilität

Der Bf. führte hierzu aus, dass die belangte Behörde eine Überprüfung der Plausibilität anhand von Reparaturrechnungen oä unterlassen habe. Das Bundesfinanzgericht forderte den Bf. auf, entsprechende diesbezügliche Unterlagen vorzulegen. Diesem Auftrag wurde bis dato nicht entsprochen und kann somit dieser Einwand wegen fehlender Nachweise keiner Würdigung unterzogen werden.

c. Eingeschränkte Tätigkeit des Bf.

Nach den Angaben im Beschwerdeverfahren sei der Bf. nur 10 Monate im Jahr aktiv und habe im Zeitraum Januar bis Mai 2012 auf Grund der Kinderbetreuung seiner Tätigkeit nur eingeschränkt nachgehen können.

Die Bp. hat die Hochrechnung der jährlichen Kilometerleistung anhand der in der Belegsammlung des Bf. vorhandenen Tankbelege vorgenommen. Für die Monate Juli und August waren aufgrund der Abwesenheit des Bf. keine Tankbelege vorhanden und somit blieben diese Monate in der Hochrechnung auch unberücksichtigt.

Betreffend die behauptete eingeschränkte Tätigkeit des Bf. aufgrund der Kinderbetreuung im Zeitraum 01.12.2011 bis 31.05.2012, wurde dem Bf. im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgehalten, dass keine Veränderungen in den Aufzeichnungen im Vergleich zu anderen Monaten festgestellt werden konnten. Dazu hat sich der Bf. weder geäußert noch hat er entsprechende Nachweise vorgelegt.

d. Treibstoffverbrauch

Im Beschwerdeverfahren wurde vorgebracht, dass der von der Bp. angenommene Verbrauch von 8,7 l/100 km nicht der Realität entspreche. Der Bf. fahre ausschließlich in der Stadt und aufgrund des Wartens auf Standplätzen ergebe sich ein Verbrauch von mindestens 10 l/100 km.

Nach den Herstellerangaben ergeben sich für die vom Bf. im Streitzeitraum verwendeten Modelle Opel Zafira 1.6 (115 PS) und Opel Zafira Tourer 1.4 Turbo (140 PS) folgende Verbrauchswerte:

- Opel Zafira 1.6 (115 PS):

Innerorts: 9,3 l/100 km; kombiniert 7,1 l/100 km; außerorts: 5,8 l/100 km

(<https://www.autoplenum.at/auto/opel/zafira/van-2005/1-6-115-ps#variants>, abgefragt am 21.06.2019).

- Opel Zafira Tourer 1.4 Turbo (140 PS):

Innerorts: 8,1 l/100 km; kombiniert: 6,4 l/100 km; außerorts: 5,5 l/100 km

(<https://www.autoplenum.at/auto/opel/zafira/van-2011/1-4-turbo-140-ps#49747>, abgefragt am 21.06.2019).

Es ist als allgemein bekannt vorauszusetzen, dass die Herstellerangaben der Verbrauchswerte oft vom tatsächlichen Durchschnittsverbrauch abweichen. So bezieht sich ein Erkenntnis des UFS auf eine Studie des ÖAMTC, in welcher bei verschiedenen Fahrzeugtypen Abweichungen vom durch den Hersteller angegebenen Normverbrauch zwischen 8 und 28% festgestellt wurden (UFS 15.02.2010, RV/0700-W/05). Angesichts der ausgewiesenen Stadtverbrauchswerte und im Hinblick darauf, dass der Bf. unstrittig fast ausschließlich in der Stadt fährt, ist der Kalkulation ein Durchschnittsverbrauch von 10l/100 km zu Grunde zu legen.

e. Privatanteil

Laut dem Vorbringen des Bf. seien mit den gegenständlichen Kraftfahrzeugen auch, von der Bp. unberücksichtigt gebliebene, Privatfahrten durchgeführt worden, die mit mindestens 10% zu berücksichtigen seien. Um welche Arten von Fahrten es sich dabei handelt, hat der Bf. nicht näher ausgeführt. Unter Privatfahrten sind nach der Judikatur nur Fahrten zu verstehen, die ausschließlich privat veranlasst sind und in keinem Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen. Dies bedeutet, dass zB. Fahrten von der Wohnung zum Standplatz bei Dienstbeginn und zur Wohnung nach Dienstende keine Privatfahrten darstellen. Gleiches gilt für Fahrten zum Betanken, zur Überprüfung usw. Diese Fahrten sind im Leerkilometeranteil enthalten und somit betriebliche, jedoch nicht operative Fahrten (vgl. BFG 03.03.2016, RV/7102875/2012). Sofern daher der Bf. das Fahrzeug darüber hinausgehend privat genutzt hat, waren diese Treibstoffkosten keine Betriebsausgaben, da keine betriebliche Nutzung vorgelegen ist. Der Bf. hat jedoch die Treibstoffkosten als Betriebsausgabe geltend gemacht und es ist ihm daher zu unterstellen, dass er in diesem Umfang rein betrieblich gefahren ist. Ein nachträglich behaupteter und auch nicht nachgewiesener Privatanteil von 10% - nach dem Beschwerdebegehren sogar 20% - kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zu keiner weiteren Reduktion der aufgrund der Schätzung ermittelnden Besteuerungsgrundlagen führen.

f. Kilometerertrag

Nach Ansicht des Bf. ist der von der Bp. der Schätzung zu Grunde gelegte Kilometerertrag um mindestens 10% zu hoch, da der Bf. aufgrund seiner Diabeteserkrankung ausschließlich tagsüber aktiv sei und eine Überprüfung mittels einer Online-Plattform einen niedrigeren durchschnittlichen Kilometerertrag ergeben habe.

Der Umstand, dass der Bf. ausschließlich tagsüber aktiv ist, war der Prüferin bekannt und wurde in der Berechnung des durchschnittlichen Kilometerertrages berücksichtigt.

Der Bf. ermittelte mittels der Online-Plattform www.taxi-rechner.de einen Taxitarif bei Tag von EUR 13,60 inklusive Funkzuschlag von EUR 2,80. Ausgehend von der Prämisse, dass auch Fahrten ohne Funkzuschlag stattgefunden haben (nach Angaben des Bf. zu 40%) könne für 4,5 Kilometer von einem durchschnittlichen Fahrpreis von EUR 12,50 ausgegangen werden.

Eine Überprüfung durch das BFG hat ergeben, dass die von der angegebenen Online-Plattform errechneten Taxipreise auffallend niedriger ausfallen als die von vergleichbaren Online-Plattformen und von den Taxifirmen selbst online zur Verfügung gestellten Vorabrechnern. Da nicht ersichtlich ist, weshalb diese Diskrepanz besteht, ist das durch diese Online-Plattform ermittelte Ergebnis als nicht ausreichend substantiiert zu betrachten, um der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zu Grunde gelegt zu werden.

3. Rechtliche Würdigung:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 184 BAO, sind Gegenstand der Schätzung Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe (VwGH 21.1.1998, 95/16/0322). Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auf den Sachverhalt dem Grunde nach (VwGH 10.11.1995, 92/17/0177). Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (VwGH 18.12.1997, 96/16/0143).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. z.B. VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; 22.3.2010, 2007/15/0265; 29.4.2010, 2008/15/0122), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (z.B. VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.1.2016, 2012/13/0068).

Die bei einer Schätzung herangezogenen Grundlagen müssen in einem einwandfreien Verfahren ermittelt werden, wobei die Behörde Parteiengehör zu gewähren und insbesondere auf vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragene, relevante Behauptungen einzugehen hat. Auch die Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat u.a. die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen (BFG 20.11.2018, 7103132/2011). Allerdings ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent und muss derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes ist somit die Schätzung zu Umsatz und Gewinn auf Basis der Nichtführung der nötigen Aufzeichnungen dem Grunde und der vom Bundesfinanzgericht adaptierten Höhe nach, berechtigt. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gründet sich auf die ermittelten Zahlenwerte auf Basis der Tankbelege, die Angaben des Bf. und den aktuellen Taxitarif. Die Ermittlung der Höhe der Besteuerungsgrundlagen erfolgte somit im Rahmen jenes Spielraumes, der mit einer Schätzung verbunden ist. Die Einwendungen des Bf. sind nur bzgl. des Treibstoffverbrauches als substantiiert zu beurteilen, weshalb die Höhe des Schätzungsergebnisses im Hinblick darauf zu korrigieren war.

Es ergeben sich daher folgende Besteuerungsgrundlagen:

	2012	2013
Treibstoffaufwand lt. Erklärung	2.316,56 Liter	2.371,75 Liter
Treibstoffpreis lt. Ermittlung (/Liter netto)	EUR 1,184	EUR 1,12
Verbrauch /100km	10 Liter	10 Liter
Gesamtkilometerleistung auf Basis Treibstoffverbrauch	19.566 km	21.176 km
Kilometerertrag lt. Tarif	EUR 1,70	EUR 1,83
Kalkulatorischer Bruttoerlös	EUR 33.359	EUR 38.831
Kalkulatorischer Nettoerlös	EUR 30.327	EUR 35.301
Nettoerlös lt. Erklärung	EUR 27.322,90	EUR 26.955,42
Kalkulationsdifferenz lt. BFG	EUR 3.004,10	EUR 8.345,58
Hinzurechnung (netto)	EUR 3.004,10	EUR 8.345,58

Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG im Veranlagungszeitraum EUR 30.000 nicht übersteigen (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 idF BGBl I 2010/111).

Maßgeblich ist der tatsächlich erzielte Umsatz. Bei der Berechnung der Umsatzgrenze ist nach der Rechtsprechung des VwGH von der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften auszugehen. Die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 stellt auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht ab und ist als Nettobetrag zu werten. Aus den Einnahmen ist folglich zur Ermittlung der Umsatzgrenze die USt herauszurechnen (*Kanduth-Kristen; Tschiderer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON*^{3.00} § 6 Rz 704 [Stand 1.5.2018, rdb.at]).

Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG unbeachtlich. Unter Berücksichtigung der 15%-Grenze wird die Umsatzgrenze auf höchstens EUR 34.500 (netto) erhöht. Diese Toleranzgrenze ist jedoch innerhalb von fünf Kalenderjahren höchstens einmal ausnutzbar. Das Ausmaß der Überschreitung ist dabei unmaßgeblich, auch bei geringfügiger Überschreitung ist die Toleranzregelung konsumiert (*Kanduth-Kristen; Tschiderer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON*^{3.00} § 6 Rz 705 [Stand 1.5.2018, rdb.at]).

Entsprechend den vorstehenden Ausführungen ergeben sich folgende Besteuerungsgrundlagen:

2012:

Umsatzsteuer:

Im Veranlagungsjahr 2012 ist der Bf. weiterhin als Kleinunternehmer zu behandeln, da sein Netto-Umsatz EUR 30.327 betragen hat und dieser somit innerhalb der Toleranzregelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 bleibt. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 war daher (ersatzlos) aufzuheben.

Einkommensteuer:

Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG (Bruttomethode)	2012
Betriebseinnahmen brutto lt BFG	33.359,00
Betriebsausgaben (brutto lt. Erklärung)	
planmäßige Afa lt Bp	-3.276,78
GWG	-155,00
Kfz Aufwand	-4.016,41
Funk Gebühren	-6.059,73
Versicherung	-627,25
Telefon	-14,20
SVA	-2.327,14
Summe Ausgaben	-16.536,39
Gewinn vor Grundfreibetrag	16.822,39
Grundfreibetrag	-2.186,91
Gewinn lt BFG	EUR 14.635,48

[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Lt. Erklärung	EUR 11.761,17
Hinzurechnung lt. BFG	EUR 2.874,31
Einkünfte lt. BFG	EUR 14.635,48

2013

Umsatzsteuer

Aufgrund der wiederholten Überschreitung der Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ist der Bf. im Veranlagungsjahr 2013 nicht mehr als Kleinunternehmer zu behandeln. Es ergeben sich daher folgende Änderungen der Besteuerungsgrundlagen:

[000] Steuerbarer Umsatz

Lt. Erklärung	EUR 26.955,42
Hinzurechnung lt. BFG	EUR 8.345,58
Steuerbarer Umsatz	EUR 35.301,00

[029] 10% Steuersatz

Lt. Erklärung	EUR 26.955,42
Hinzurechnung lt. BFG	EUR 8.345,58
Steuerbarer Umsatz	EUR 35.301,00

[060] Vorsteuern

A.	EUR 989,34
Benzinkosten, KFZ	EUR 636,85
Sonstige	EUR 116,79
KFZ neu	EUR 3.831,67
Vorsteuer lt. BFG	EUR 5.574,65

Einkommensteuer:

Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG (Nettomethode)	2013
Betriebseinnahmen (netto lt BFG)	EUR 35.301,00
Betriebsausgaben (brutto lt. Erklärung)	
planmäßige Afa lt Bp	-5.074,78
Kfz Aufwand	-4.959,13
Funk Gebühren	-5.374,30

Versicherung	-2.199,41
Telefon	-83,56
SVA	-3.122,18
Vorsteuer (laut Tz. 2 Bp.-Bericht)	1.742,99
Summe Ausgaben	-19.070,37
Gewinn vor Grundfreibetrag	16.230,63
Grundfreibetrag	-2.109,98

Gewinn lt BFG **EUR 14.120,65**

[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Lt. Erklärung	EUR 7.688,71
Hinzurechnung lt. BFG	EUR 6.431,94
Einkünfte lt. BFG	EUR 14.120,65

Zu Spruchpunkt II (Unzulässigkeit einer Revision):

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision.

Wien, am 21. August 2019

