

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Gert Martin Sommerauer, Schönaugasse 49, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 8. Juli 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 1. Juli 2019 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2015 bis 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert.

Umsatzsteuer 2015	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch	376.958,88 €
20% Normalsteuersatz	36.824,88 €
10% ermäßigter Steuersatz	340.134,00 €
Summe Umsatzsteuer	41.378,38 €

Umsatzsteuer 2016	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch	436.061,08 €
20% Normalsteuersatz	42.192,08 €

10% ermäßigter Steuersatz	393.869,00 €
Summe Umsatzsteuer	47.995,40 €

Umsatzsteuer 2017	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch	448.741,48 €
20% Normalsteuersatz	30.794,48 €
10% ermäßigter Steuersatz	417.947,00 €
Summe Umsatzsteuer	47.953,61 €

Einkommensteuer 2017	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	58.566,36 €
Einkommensteuer	16.054,86 €

Einkommensteuer 2016	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	68.026,21 €
Einkommensteuer	16.701,31 €

Einkommensteuer 2015	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	76.940,10 €
Einkommensteuer	19.280,92 €

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.

Anlässlich einer beim Bf die Streitjahre 2015 bis 2017 umfassende Außenprüfung wurde nachstehende Feststellung getroffen:

„TZ. 1 Tageslosungen

Die Tageslosungen werden auf Grund von Fahrerabrechnungen ermittelt. Diese umfassen das Datum, den Vornamen des Fahrers und einzelne Beträge. Das Fahrzeugkennzeichen fehlt.

Taxameterdaten liegen erst seit folgenden Daten vor

.....

Für den Prüfungszeitraum fehlen bis auf obengenannten Zeitraum Aufzeichnungen im Zusammenhang mit dem Taxameter, wie Kilometerstand, Leerkilometer, Anzahl der Schaltungen, Erlössumme je Schicht.

TZ.2 Taxameter Gundaufzeichnungen

Sämtliche im Betrieb befindliche Taxis sind mit Taxametern ausgestattet. Mit diesen Geräten könnten die für die Losungsermittlung relevanten Daten wie gefahrene Gesamtkilometer, Besetzkilometer, Touren, Zuschläge, Schaltungen, Einzelumsätze und Gesamtumsätze aufgezeichnet und festgehalten werden. Diese Daten können zwar vom Fahrer selbst abgefragt und gelöscht werden (Schichtzettel), allerdings bestehe durch die Eingabe eines Codes, welcher nur dem Unternehmer zugänglich sei, die Möglichkeit die gesamten Daten auf einer zweiten Ebene abzufragen(A-Zähler). Damit ist eine Kontrollfunktion des Unternehmers gegeben.

Gem. § 131 Abs. 3 und 132 Abs. 3 der BAO gelte bei der Verwendung von Datenträgern für die Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie für die Aufbewahrung von Belegen, Geschäftspapieren und sonstigen Unterlagen, dass diese seit dem 1.1.2001 auf Datenträgern der Abgabenbehörde zur Verfügung zu stellen sind. Dabei komme es nicht darauf an, ob Ausdrücke angefertigt worden seien, sondern ob die Daten dauerhaft gespeichert worden seien. Hinsichtlich des Abgabepflichtigen wird festgestellt, dass weder Ausdrücke angefertigt wurden, noch die Daten der Taxameter abgeschrieben wurden.

Sollte der Abgabepflichtige seit dem 01.01.2015 Taxameter eingesetzt haben, die einen

Datenexport über eine Schnittstelle nicht unterstützen, so liege dies in seiner eigenen Verantwortung. Dadurch dass der Abgabepflichtige diese Aufzeichnungen der einzelnen Geschäftsfälle nicht vorgelegt hat ist eine Überprüfung der Bücher und Aufzeichnungen nicht möglich. Eine passive Überprüfungs- und Verprobungsfähigkeit der Buchhaltung ist dadurch derart eingeschränkt, dass ein Schluss auf die Vollständigkeit und Richtigkeit der erklärten Einnahmen nicht gezogen werden kann. Weiters ist bei Verwendung eines Einzelaufzeichnungssystems, nämlich eines Taxameters, die Abrechnung mittels Kassasturzes materiell als nichtordnungsmäßig zu beurteilen. Die Losungsermittlung durch Kassasturz ist gerade bei Unternehmen, in denen hauptsächlich Bargeschäfte abgewickelt werden und die einer Hochrisikobranche zuzurechnen sind, extrem manipulationsfreundlich (Nichtzählen, Rechenfehler, Erfindung von Losungen, etc.) und wird durch die Nichtvorlage der essentiellen Grundaufzeichnungen, die Überprüfungsmöglichkeit der Außenprüfung radikal reduziert.

Nach den Eigenheiten des Betriebes und der Branche (durchwegs fast ausschließlich Bareinnahmen aus Geschäftsbeziehungen mit Privaten, Nichtvorlage aller Grundaufzeichnungen, Verwendung eines Aufzeichnungssystems, das möglicherweise Manipulationen ermöglicht, leichte Abstimmung von Erlös und Tankrechnungen möglich) handelt es sich beim geprüften Unternehmen um einen Prüfungsfall mit hohem fiskalischem Risiko ("Hochrisikofall"). Dies umso mehr, als die Nichtvorlage oder Nichtaufbewahrung der angesprochenen Unterlagen geeignet ist, eventuelle Manipulationen zu verschleiern bzw. deren Entdeckung zu verhindern.

Eine Buchführung, die als materiell richtig beurteilt werden soll, muss grundsätzlich tatsächlich passiv verprobungs- und überprüfungsfähig sein. Ist die Verprobung und Überprüfung unmöglich, besteht keine Möglichkeit für den Prüfer, zu Aussagen über die materielle Richtigkeit zu kommen, weil er der Prüfverpflichtung (Soll-Ist-Vergleich) gar nicht nachkommen kann und die Buchführung deshalb nicht auf ihre materielle Richtigkeit überprüfen kann.

Es kann nämlich kein ordnungsmäßiges System geben, aus dem „nur“ bestimmte Teilaufzeichnungen heraus fehlen, wenn genau diese Aufzeichnungen zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit des Systems unabdingbar sind und nur bei deren körperlichem Vorhandensein Ordnungsmäßigkeitsaussagen über das System möglich sind.

Die vorliegende Buchführung ist als nicht ordnungsmäßig zu beurteilen und die angeführten Mängel geben begründeten Anlass, die materielle Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (§ 163 BAO).“

Das Finanzamt folgte in den für die Streitjahre ergangenen Bescheiden dieser Auffassung und nahm eine Umsatz- und Gewinnhinzurechnung in Höhe von 79.890,61 Euro (2015), 85.390,42 Euro (2016) und 39.875,55 Euro (2017) vor.

Dagegen wandte sich der Bf mit dem Rechtsmittel der **Beschwerde** und gestand der Abgabenbehörde die Schätzungsberechtigung für den Zeitraum 1.1.2015 bis 30.4.2016 zu. Dies

mit der Begründung, dass ein Einzelaufzeichnungssystem erforderlich gewesen sei. Da die Registrierkassenpflicht nach § 131b BAO erst seit 1.5.2016 bzw. die Barumsatzverordnung erst seit 1.1.2016 in Kraft getreten seien, habe der Bf für die Zeiten vor dem Jahr 2016 seine Barumsätze nach der Barbewegungsverordnung aufzeichnen dürfen. Die Jahresumsätze vor dem Jahr 2015 seien deutlich über € 150.000 gewesen, sodass er nicht von der vereinfachten Losungsermittlung Gebrauch machen durfte, sondern ein Einzelaufzeichnungssystem verwenden musste. Dieses Einzelaufzeichnungssystem habe aber nicht elektronisch sein müssen. Eine chronologische händische Aufzeichnung der Einzelfahrten wäre hinreichend gewesen. Im Anhang fände man das Aufzeichnungssystem bis 30.4.2016, das eine vereinfachte Losungsermittlung zu sein scheinen mag, aber wegen fehlender Anfangs- und Endbestände erfülle es nicht die Erfordernisse der Barbewegungsverordnung. Wegen Überschreitung der Umsatzgrenze wäre auch eine verordnungskonforme vereinfachte Losungsermittlung nicht zulässig. Ein Einzelaufzeichnungssystem wäre erforderlich. Daher sei die Schätzungsbefugnis für den Zeitraum 1.1.2015 bis 30.4.2016 begründet.

Seit 1.5.2016 verwalde der Bf Registrierkassen gem. § 131 BAO und diese seien seit 1.5.2017 manipulationssicher gemäß der Registrierkassenverordnung. Die erteilten Kundenbelege seien im Anhang zu finden und enthielten alle der Registrierkassenverordnung entsprechenden Informationen. Ein Aufzeichnungsmangel sei nicht zu finden und die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde unbegründet.

Seit dem Jahr 2018 würden die Fahrpreise automatisch direkt aus dem Taxameter übernommen, obwohl diese Übernahme gesetzlich nicht vorgeschrieben sei. Die Verknüpfung der Registrierkasse mit dem Taxameter hätte die Anschaffung neuer Taxametergeräte erfordert. Die Verknüpfung hätte der Registrierkassenhersteller erst ab 1.5.2017 fehlerfrei anbieten können. Aus diesem Grund hätte sich die Verknüpfung, die aber nirgends vorgeschrieben sei, bis zum Jahr 2018 verzögert.

Zusammenfassend könne folgende Ansicht vertreten werden:

1. Das Aufzeichnungssystem bis 30.4.2016 weise Mängel auf und die Abgabenbehörde sei berechtigt, die Umsätze bis zu diesem Zeitpunkt zu schätzen.
2. Ab 1.5.2016 könne beim Aufzeichnungssystem kein Mangel festgestellt werden und eine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde wäre unbegründet.

Somit werde für das Jahr 2016 eine aliquote Hinzuschätzung bis 30.4.2016 und für das Jahr 2017 die Aufhebung des Einkommen- und Umsatzsteuerbescheides vom 1.7.2019 beantragt. Die Schätzung für das Jahr 2015 sei begründet, könnte aber vielleicht unter Bedachtnahme der Schätzfehler angepasst werden.

In der **Beschwerdevorentscheidung** wiederholte das Finanzamt die Feststellungen der Betriebsprüfung im Bericht vom 2.7.2019 über das Ergebnis der Außenprüfung. Bezüglich der im Anhang an die Beschwerde vorgelegten Kundenbelege wurde Punkt 4.6.4. des

Erlasses zur Einzelaufzeichnung-, Registrierkassen-, und Belegerteilungspflicht wiedergegeben und die Auffassung vertreten, dass vor dem Hintergrund dieser Erlasspassage ein Taxi-Beleg, um den Anforderungen des § 132a Abs. 3 BAO im Hinblick auf die Leistungsbeschreibung zu entsprechen, die wesentlichen preisgestaltenden Faktoren enthalten *müsse*.

Dazu würden der Einstiegs- und Ausstiegsort, die zurückgelegte Distanz und (eventuell) noch ein Hinweis darauf, ob es sich um eine Tages- oder Nachtfahrt handle, gehören.

Für umsatzsteuerliche Zwecke gelte vor dem Hintergrund des § 11 UStG 1994 - und das gehe auch aus der zitierten Passage des Erlasses zur Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht hervor – ein noch strengerer Maßstab.

Aufgrund der fehlenden Leistungskilometer sei die Leistungsbeschreibung nicht ordnungsgemäß und eine Verprobung somit nicht möglich.

Nach den Eigenheiten des Betriebes und der Branche (durchwegs fast ausschließlich Bareinnahmen aus Geschäftsbeziehungen mit Privaten, Nichtvorlage aller Grundaufzeichnungen, Verwendung eines Aufzeichnungssystems, das möglicherweise Manipulationen ermögliche, leichte Abstimmung von Erlös und Tankrechnungen möglich) handle es sich beim geprüften Unternehmen um einen Prüfungsfall mit hohem fiskalischen Risiko ("Hochrisikofall"). Dies umso mehr, als die Nichtvorlage oder Nichtaufbewahrung der angesprochenen Unterlagen geeignet sei, eventuelle Manipulationen zu verschleiern bzw. deren Entdeckung zu verhindern.

Eine Buchführung, die als materiell richtig beurteilt werden solle, müsse grundsätzlich tatsächlich passiv verprobungs- und überprüfungsfähig sein. Sei die Verprobung und Überprüfung unmöglich, bestehe keine Möglichkeit für den Prüfer, zu Aussagen über die materielle Richtigkeit zu kommen, weil er der Prüfverpflichtung (Soll-Ist-Vergleich) gar nicht nachkommen und die Buchführung deshalb nicht auf ihre materielle Richtigkeit überprüfen könne.

Es könne nämlich kein ordnungsmäßiges System geben, aus dem „nur“ bestimmte Teilaufzeichnungen heraus fehlen, wenn genau diese Aufzeichnungen zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit des Systems unabdingbar sind und nur bei deren körperlichem Vorhandensein Ordnungsmäßigkeitsaussagen über das System möglich seien.

Die vorliegende Buchführung sei als nicht ordnungsmäßig zu beurteilen und die angeführten Mängel würden begründeten Anlass geben, die materielle Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (§ 163 BAO).

Diese Bücher und Aufzeichnungen seien daher nicht als Grundlagen für die Besteuerung geeignet (§163 BAO). Die Besteuerungsgrundlagen seien deshalb zu schätzen.

In seinem dagegen gerichteten **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht führte der Bf aus, die Behauptung der Abgabenbehörde, „seine

Buchhaltung sei nicht ordnungsgemäß“, gehe ins Leere, da er seinen Gewinn nach § 4 (3) EStG 1988 und somit keine Bücher im Sinne der §§ 124 und 125 BAO führe.

Zur Zuschätzung für den Zeitraum 2015 bis 30.4.2016 führte der Bf im Wesentlichen aus, dass ihm aus technischen Gründen (die Herstellerfirma seiner Taxameter hätte dies nicht zur Verfügung gestellt) nicht die im Prüfungsbericht angeführte Abfragemöglichkeit mittels Code zur Verfügung gestanden wäre.

Seine Taxameter würden nicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen dienen und es hätte auch nicht die technische Möglichkeit gegeben, die einzelnen Einnahmen aufzuzeichnen. Seine Taxameter seien bis 30.4.2016 nicht zur Losungsermittlung bzw. zur Erstellung von Kassabelegen verwendet worden. Die Einnahmen seien mittels Abrechnung mit den einzelnen Fahrten ermittelt und auch auf diese Weise aufgezeichnet worden. Es mangle daher aus diesem Grund an der Berechtigung zur Schätzung.

Die Schätzung den Zeitraum ab 1.5.2016 und das Jahr 2017 betreffend brachte er vor, dass über seine Funkgruppe 878 die Möglichkeit bestehe, seine Umsätze unter „Umsatz Cockpit“ nachzuvollziehen. Dort seien die Tagesumsätze jedes Fahrers sowie auch die des Monats und die Jahresumsätze jedes einzelnen Fahrzeuges festzustellen. Diese dort aufgezeichneten Daten seien seiner Einnahmen-Ausgaben Rechnung zugrunde gelegt worden. Es bestehe daher überhaupt kein Grund, die formelle und sachliche Richtigkeit seitens der Abgabenbehörde in Zweifel zu ziehen. Seinen Unterlagen seien der Abfahrtsort und als auch die Ausstiegsstelle zu entnehmen. Im „Cockpit 878“ bestehe auch die Möglichkeit des Nachvollziehens der gefahrenen Kilometer, der „besetzt“ gefahrenen Kilometer usw.. Zusammenfassend erklärte der Bf, dass er im gesamten Prüfungszeitraum seine Einnahmen und Ausgaben vollständig aufgezeichnet habe und nochmals erkläre, über keinen Code zu verfügen, der ihm das Auslesen der Daten bis zum 30.4.2016 ermöglicht hätte.

Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht der Ansicht sei, dass seine Aufzeichnungen wegen der fehlenden Ausdrücke der Taxameterdaten nicht ordnungsgemäß seien, beantrage er, die Zuschätzungen um 13.756 Euro (2015), 71.730 Euro (2016) und 13.550 Euro (2017) zu vermindern. Dies mit der Begründung, es mögen Ablösefahrten mit durchschnittlich 5 km, weiters Fahrten zur Werkstätte, Versicherungen und Steuerberater mit 10 km pro Monat berücksichtigt werden.

Da für den Zeitraum vom 1.5.2016 bis 31.12.2017 keine Abweichungen festgestellt wurden, beantrage er die Zuschätzung für das Jahr 2016 um die Zeit von Mai bis Dezember zu kürzen.

Bei der Zuschätzung für das Jahr 2017 sei nicht berücksichtigt worden, dass ein Fahrzeug laut Taxameterprotokoll lediglich bis 9.8.2017 und nicht wie laut Prüfung bis 4.10.2017 in Betrieb gewesen sei. Das führe zu einer Differenz von 65 Tagen.

Auch sei nicht berücksichtigt worden, dass ein weiteres Fahrzeug am 31.3.2017 abgemeldet worden sei. Ab 1.1.2017 bis 31.3.2017 sei dieses Fahrzeug nicht fahrbereit gewesen.

Im **Vorlagebericht**, dem nach ständiger Rechtsprechung Vorhaltscharakter zukommt, führte das Finanzamt erklärend aus:

„Der Taxameter ist in Verbindung mit dem Sitzkontaktsystem im Sinne der Bestimmung des § 9 der Stmk. Taxi-, Mietwagen- und Gästewagen – Betriebsordnung 2013 das einzige Kontrollsystem um die tatsächlichen Fahrtdaten auszulesen.

Es besteht für den Unternehmer die Möglichkeit, folgende Abfragen der Absolut-Kontrollzähler durchzuführen, um die tatsächlichen Fahrtdaten zu ermitteln:

F01 Total-Kilometer

F02 Besetzt-Kilometer

F03 Anzahl Fahrten

F12 Summe Fahrpreise (inkl. Kreditfahrpreise)

Des Weiteren besteht für den Unternehmer die Möglichkeit Schichtabrechnungen von seinen Fahrern zu verlangen, die ebenfalls durch den Taxameter erstellt werden.

Die Taxameter der Firma HALE verfügen bereits seit 10/2008 über eine CE-Zulassung nach EG-Richtlinie 2004/22/EC.

Lt. Anhang MI-007 zur EG-Richtlinie 2004/22/EC muss ein Taxameter unter anderem folgende Konstruktionsanforderungen erfüllen:

Ein Taxameter muss über eine (oder mehrere) geeignete gesicherte Schnittstelle(n) folgende Daten übertragen können:

- Betriebseinstellung: „Frei“, „Besetzt“ oder „Kasse“;*
- Zählwerksdaten gemäß Nummer 15.1;*
- allgemeine Daten: Konstante des Wegstreckensignalgebers, Datum der Sicherung, Taxikennung, Echtzeit, Tarifkennung;*
- Preisdaten einer Fahrt: in Rechnung gestellte Gesamtsumme, Fahrpreis, Berechnung des Fahrpreises,*
- Zuschlag, Datum, Fahrtbeginn, Fahrtende, zurückgelegte Strecke;*
- Tarifdaten: Parameter des bzw. der Tarife.*

Mittels Drucker wäre ein Ausdruck der Schichtabrechnungen somit möglich gewesen.

Nach Rücksprache mit der Wirtschaftskammer / Beförderungsgewerbe mit Personenkraftwagen – Steiermark (Herr N.N.) ist das Bedienen und Auslesen des Taxameters Vortrags- als auch Prüfungsgegenstand der Taxilenkerprüfung.

....

Die vom Unternehmer vorgelegten Abrechnungen enthalten nur den Vornamen des Fahrers und

einzelne Tageslosungen. Das Kennzeichen des Fahrzeuges fehlt. Ebenso fehlen alle Daten zur Ermittlung der Tageslosung.“

Ordnungsgemäße Aufzeichnungen (Taxameterdaten und Rechnungsdaten) würden im vorliegenden Fall für die jeweiligen Taxis erst ab 7.3, 21.3, und 9.3.2018 bzw. 6.10. 2017 vorliegen.

„Gem. § 131 Abs. 3 und 132 Abs. 3 der BAO gelte bei der Verwendung von Datenträgern für die Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie für die Aufbewahrung von Belegen, Geschäftspapieren und sonstigen Unterlagen, dass diese seit dem 1.1.2001 auf Datenträgern der Abgabenbehörde zur Verfügung zu stellen sind. Dabei komme es nicht darauf an, ob Ausdrücke angefertigt worden seien, sondern ob die Daten dauerhaft gespeichert worden seien. Hinsichtlich des Abgabepflichtigen wird festgestellt, dass weder Ausdrücke angefertigt wurden, noch die Daten der Taxameter abgeschrieben wurden.

Der Abgabepflichtige hat durch die Nichtvorlage bzw. Nichtaufbewahrung der Grundaufzeichnungen über die einzelnen Fahrten und die dabei erzielten Erlöse, ebenso durch die Nichtaufbewahrung der täglichen Aufzeichnungen der Kilometerleistungen (Leer- und Besatztkilometer, Pauschal- und Botenfahrten) laut Taxameterablesung eine nachträgliche Überprüfung der Taxierlöse bewusst ausgeschlossen.

Eine Buchführung, die als materiell richtig beurteilt werden soll, muss grundsätzlich tatsächlich passiv verprobungs- und überprüfungsfähig sein. Ist die Verprobung und Überprüfung unmöglich, besteht keine Möglichkeit für den Prüfer, zu Aussagen über die materielle Richtigkeit zu kommen, weil er der Prüfverpflichtung (Soll-Ist-Vergleich) gar nicht nachkommen kann und die Buchführung deshalb nicht auf ihre materielle Richtigkeit überprüfen kann.

Es kann nämlich kein ordnungsmäßiges System geben, aus dem „nur“ bestimmte Teilaufzeichnungen heraus fehlen, wenn genau diese Aufzeichnungen zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit des Systems unabdingbar sind und nur bei deren körperlichem Vorhandensein Ordnungsmäßigkeitsaussagen über das System möglich sind.“

An Hand eines Rechenbeispiels wurde in der Folge aufgezeigt, dass die im Vorlageantrag beantragten Nichtleistungskilometer bereits im Gesamtkilometerertrag berücksichtigt worden sind.

In der Folge wurde dem Bf vom Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 11.11.2020 zur Kenntnis gebracht, dass die Aufzeichnungen für die Streitjahre - wie bereits mehrfach ausgeführt - keinen Rückschluss auf die tatsächlich gefahrenen Leistungskilometer zuließen, weshalb die gefahrenen Gesamtkilometer von der Betriebsprüfung aufgrund objektiver Kriterien (Gutachten gem. § 57 KFG, Zulassungstage) ermittelt wurden.

Unter Heranziehung der Taxameterprotokolle für das Jahr 2018 ließe sich erkennen, dass die

Anzahl der Leistungskilometer nicht einmal 50% der Gesamtkilometer ausmachen und somit für das Jahr 2018 ein Kilometerertrag für die Leistungskilometer („besetzte km“) zwischen 2,54 und 2,67 errechnet werden könne.

Unter der Annahme, dass in den Streitjahren die Anzahl der Leistungskilometer so gering wäre, - also nicht einmal 50% der Gesamtkilometer ausmache - womit allen Vorbringen im Vorlageantrag (a-d) Rechnung getragen würde, errechne sich ein Kilometerertrag von zumindest 2,54. Dies würde jedoch zu wesentlich höheren Betriebseinnahmen führen, als von der Betriebsprüfung angesetzt.

Dem entgegnete der Bf im Schreiben vom 26. April 2021, dass er diese Darstellungen „nicht nachvollziehen“ könne und beantrage, die in der Folge angeführten Differenzen der Beschwerdeentscheidung zugrunde zu legen.

Zur Begründung führte er aus, dass sich aufgrund der Aufzeichnungen 2018 ein durchschnittlicher Anteil an Besetzkilometern von 45% ergebe. Bei gefahrenen Kilometern laut Bp von 434.238, 455 und Besetzkilometern von 195.408 sowie Erlösen von 408.745 € ergebe dies einen Kilometerertrag von 2,09.

Für das Streitjahr wären nachstehende Überlegungen zu berücksichtigen:

„Dabei nicht berücksichtigt ist, dass ausschließlich in den Jahren 2015 – 2017/anno 25000KM für reine Privatfahrten angefallen sind. Diese Privatfahrten sind in den Jahren 2015 -2017 vor Ansatz der Ermittlung der Besetzkilometer von den Gesamtkilometern anzuziehen. Weiters ist nicht berücksichtigt, dass durch die straffere Kontrolle der Fahrer aufgrund der Daten von 878 es ab dem Jahre 2018 zu einem höheren Anteil der Besetzkilometer gekommen ist. Es wird davon ausgegangen, dass sich dieser Prozentsatz gegenüber den Jahren 2015 – 2017 um zumindest 15% erhöht hat, sodass für die Jahre 2015 – 2017 lediglich von einem Anteil in Höhe von 40% für Besetzkilometern ausgegangen werden muss.“

Die Differenz zu seinen erklärten Einnahmen errechnete der Bf wie folgt:

	2015	2016	2017
Gesamtkilometer	386.846	444.010	469.626
Privatkilometer	-25.000	-25.000	-25.000
Gesamtkilometer Neu	361.846	419.040	444.626
Davon 40% besetzt	144.738	167.604	177.850
Ergibt Einnahmen netto	€ 302.503	€ 350.293	€ 371.707
Einnahmen erklärt	€ 267.942	€ 317.392	€ 387.531

Ergibt Differenz	€ 34.561	€ 32.901	€ -15.824
------------------	----------	----------	-----------

Dieser Berechnung hielt das Bundesfinanzgericht im Schreiben vom 20.5.2021 entgegen, dass der Bf in seiner Stellungnahme von einem Anteil von 45% an Besetzkilometern ausginge und so für das Jahr 2018 einen Kilometerertrag von 2,09 errechne, den er in den Streitjahren zum Ansatz gebracht habe. Der Logik folgend könne jedoch nicht ein Kilometerertrag, der auf einem Ansatz von 45% beruhe, für eine behauptet Auslastung von 40% in den Streitjahren herangezogen werden, sondern nur ein Kilometerertrag, der ebenfalls auf einer Auslastung von 40% beruhe, somit 2,35 (408.745: 173.695).

Auch bei Akzeptanz aller anderen Vorbringen (Privatanteil, etc.) errechnen sich dadurch Einnahmen von 340.134 (2015), € 393.869 (2016) und € 417.947 (2017).

In seiner Stellungnahme zu dieser Berechnung des BFG beantragte der Bf schließlich mit Schreiben vom 7.6.2021 die Berücksichtigung eines Kilometerertrages von 2,06.

Dies mit der Begründung, dass sich ab 1.4.2018 die Taxitarife gegenüber jenen Tarifen von 11/2014 um zumindest 14% erhöht hätten.

II. Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtliche Grundlagen:

§ 131 (1) 6b lautet:

Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll insbesondere bei der Losungsermittlung mit elektronischen Aufzeichnungssystem durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen möglich sein.

Absatz 3 leg. cit. bestimmt:

Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden.

Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muss, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

§163 BAO lautet:

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

§ 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 ausreichende Erklärung zu geben vermag oder weiter Auskünfte 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.

Im vorliegenden Fall steht fest, dass sämtliche sich im Betrieb des Bf befindlichen Taxis mit Taxameter ausgestattet sind, die alle für eine Losungsermittlung relevante Daten aufzeichnen. Fest steht weiters, dass diese Taxameterdaten nicht aufbewahrt wurden (Beschwerde 2. Absatz).

Gemäß § 131 Abs. 3 und 132 Abs. 3 BAO können Datenträger verwendet werden. Es sind jedoch „dauerhafte Wiedergaben“ auf Datenträgern ab 1.1. 2001 in Form einer Druck- oder Exportdatei der Abgabenbehörde zur Verfügung zu stellen.

Taxameteraufzeichnungen stellen Grundaufzeichnungen zur Prüfung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen Verhältnisse dar.

Grundaufzeichnungen sind all jene Aufzeichnungen, bei denen es einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Geschäftsfall und seiner Erfassung gibt (Grundaufzeichnungen im EDV-Zeitalter, SWK 2005/15, Seite 522).

Der Bf hat nun weder entsprechende Ausdrucke angefertigt noch die Daten auf einem geeigneten Speichermedium gespeichert. Zur Verfügung gestellt wurden vom Bf lediglich

Aufzeichnungen (Losungsermittlung), die keinen Aufschluss auf den Einstiegs- und Ausstiegort, die zurückgelegte Distanz (Leer- und Besetzkilometer), Tages- oder Nachtfahrten, Dienstbeginn, Dienstende, Kilometerstände, etc. geben.

Die vom Bf vorgelegten Unterlagen ermöglichen somit keine Überprüfung und Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Diesen Aufzeichnungen ist daher gemäß § 131 BAO und § 132 BAO iVm § 163 BAO die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit abzusprechen.

Der Beschwerdeführer rügt in seinen Schriftsätzen, dass eine Schätzungsberechtigung nicht bestanden habe, da er seinen Gewinn gemäß § 4 (3) EStG 1988 ermittle und daher weder im Sinne handelsrechtlicher Vorschriften noch nach anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern verpflichtet ist.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer die mangelnde Schätzungsberechtigung nicht auf. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 9.2.2005, 2002/13/0015 unter Hinweis auf die Erkenntnisse vom 23. Mai 1990, 89/13/0280 und 89/13/0281, darauf hingewiesen, dass im Taxigewerbe Abrechnungsbelege, die den Taxameterstand bei Übernahme und bei Rückgabe des Kraftfahrzeuges durch den Taxilenker auswiesen und auf Grund derer geprüft werden könne, ob der Fahrer dem Unternehmer die tatsächlich vereinnahmte Losung aushändige, als zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörige Belege im Sinne des § 131 Abs 1 Z 5 und des § 132 BAO anzusehen seien. Zudem seien in diesen Abrechnungsbelegen jedenfalls sonstige Unterlagen zu erblicken, die im Sinne der letztgenannten Bestimmung für die Abgabenerhebung von Bedeutung seien, weshalb sie schon auf Grund beider Bestimmungen - ohne dass es noch besonderer gesetzlicher Anordnungen bedurft hätte – aufzubewahren seien.

Fest steht, dass die in den Aufzeichnungen des Bf enthaltenen Tageslosungen ebenso wenig überprüft werden können, wie das genaue Ausmaß der Besetzt- und Leerkilometer, der durchschnittlichen Fahrtstrecken und der Wartezeitzuschläge sowie eventueller Gepäckzuschläge.

Da eine Überprüfbarkeit der Aufzeichnungen somit nicht gegeben ist, waren die Besteuerungsgrundlagen zurecht mittels Schätzung gemäß § 184 BAO zu ermitteln.

Zu dieser Auffassung kommt der Bf im Übrigen selbst, wenn er im Zuge des Verfahrens die Schätzungsberechtigung der Behörde nicht mehr in Zweifel zieht:

Vielmehr wird von ihm selbst im Schriftsatz vom 26. April 2021 beantragt, Einnahmen in Höhe von € 302.503 (2015), € 350.293 (2016) und € 371.707 (2017) der Beschwerdeentscheidung

zugrunde zu legen; Einnahmen, die die Schätzung der Bp lediglich hinsichtlich der Höhe des Kilometerertrages korrigieren und damit dem Grunde nach nicht mehr in Abrede stellen.

Mit diesem Begehren hat sich das Bundesfinanzgericht auseinandergesetzt und dem Bf mit diesbezüglichen Bedenken im Schreiben vom 20.5.2021 konfrontiert. Die dazu abgegebene Stellungnahme vom 7.6.2021, die lapidar von einer Tarifsteigerung ausgeht und darin eine Senkung des selbst berechneten Kilometerertrages von 2,09 auf 2,06 begründet sieht, würde z.B. im Jahr 2017 rechnerisch sogar zu einer weiteren Verminderung (!) der vom Bf ohnehin erklärten Einnahmen führen.

Diese Behauptung ist jedenfalls nicht geeignet, die Berechnung des Bundesfinanzgerichtes im Schriftsatz vom 20.5.2021 zu widerlegen.

Die Betriebsprüfung hat die gefahrenen Kilometer rein an Hand objektiver Parameter, wie Datenbank für § 57a KFG Gutachten, EKIS An - und Abmeldungen, ermittelt. Damit geht der Bf konform und legt diese Kilometerstände seiner Berechnung zugrunde. Somit bilden die unter Tz 3 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung angeführten Gesamtkilometer die Basis der Berechnung des Bf in seinem Schriftsatz vom 26.4.2021. Auch die von der Prüfung angesetzten Kilometer für Privatfahrten zieht der Bf darin nicht in Zweifel.

In weitere Folge errechnet der Bf einen Kilometerertrag und nimmt als Grundlage die unbestrittenen Taxameterdaten für das Jahr 2018. Für die Streitjahre erklärt der Bf glaubhaft, dass „lediglich von einem Anteil in Höhe von 40% für Besetzkilometer ausgegangen werden“ müsse, da sich erst ab dem Jahr 2018 durch straffere Kontrollen die Besetzkilometer erhöht hätten. Eine Begründung, die dem Bundesfinanzgericht glaubhaft erscheint und der auch die Abgabenbehörde nichts entgegnete.

Das Bundesfinanzgericht hat im Schreiben vom 20.5.2021 die Auffassung vertreten, dass ein Kilometerertrag, der auf einem Ansatz von 45% beruht, nicht auch für eine Auslastung von 40% herangezogen werden kann. Es muss bei einer Auslastung von 40%, bei sonst gleich bleibenden Voraussetzungen, ein Prozentsatz von 2,35 zum Ansatz kommen.

Wie bereits der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 23. April 2014, Ro 2014/13/0022, festgehalten hat, muss das Schätzungsverfahren stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hiebei muss die Behörde auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss.

Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen,

dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2007/15/0226, mwN).

Diesen Anforderungen wird die Schätzung im vorliegenden Fall gerecht. Die Grundlagen (Gesamtkilometer, Privatfahrten) wurden an Hand objektiver Kriterien ermittelt und von beiden Parteien nicht in Zweifel gezogen, weshalb dem im Schriftsatz vom 26.4.2021 gestellten Antrag des Bf grundsätzlich gefolgt werden kann. Eine Korrektur des dort beantragten Kilometerertrages von 2,09% auf 2,35%, wie das auch im Schriftsatz des Bundesfinanzgerichtes vom 20.5.2021 dargestellt wurde, entspricht jedoch dem Erfordernis der Schlüssigkeit.

Die 10-%igen Umsätze betragen daher wie im Schriftsatz vom 20.5.2021 dargestellt € 340.134 (2015), € 393.869 (2016) und € 417.947 (2017).

Die Einnahmen vermindern sich zu Tz.7 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 2.7.2019 um 7.698,69 € (2015), 8.913,89 € (2016) und 9.459,85 € (2017).

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (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 liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, sondern eine nicht über den Einzelfall hinausgehende Sachverhaltsfrage, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 16. Juli 2021