

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Regina Vogt in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr Ralph Mayer, Invalidenstraße 1, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 12. Februar 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (damals Finanzamt Wien 2/20/21/22) vom 12. Jänner 2015 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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.) besaß im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zwei Gewerbeberechtigungen, nämlich diejenige für das "Taxigewerbe als Einzelunternehmer", sowie diejenige für "Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhängern, deren höchst zulässiges Gesamtgewicht 3.500 kg nicht übersteigt".

Im Jahr 2014 fand eine Betriebsprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 statt. Im diesbezüglichen Bericht werden folgende Feststellungen getroffen:

Tz 1: Mangelhafte Grundaufzeichnungen

Der Bf. habe im Prüfungszeitraum sowohl 10%-ige Taxierlöse als auch 20%-ige Erlöse für Botenfahrten erklärt. Er habe in den Jahren 2010 bis 2013 über durchschnittlich 6-10 Fahrzeuge pro Jahr verfügt.

Dabei habe es sich sowohl um Fahrzeuge mit "TX" als auch um Fahrzeuge mit Kennzeichen ohne diesen Zusatz gehandelt. Sämtliche Taxis seien mit Taxameter ausgestattet, keines besitze jedoch einen Funk.

Lt. Niederschrift vom 25.11.2013 mit dem Bf. habe dieser angegeben, ca 60% bis 70% der Einnahmen entfielen auf den Botendienst und 30% bis 40% auf Personenbeförderung.

Es sei keine getrennte Buchführung geführt worden, sondern beide Gewerbe seien in einer Einnahmen/Ausgabenrechnung erfasst worden. Eine Trennung der Erlöse in 10%-ige Taxierlöse sowie 20%-ige Erlöse für Botenfahrten sei durchgeführt worden.

Sämtliche Autos seien sowohl für das Transportgewerbe als auch für das Taxigewerbe eingesetzt worden. Eine Zuordnung der 10%-igen und 20%-igen Umsätze auf das jeweilige Fahrzeug könne jedoch mangels Aufzeichnungen nicht vorgenommen werden. Durch die Verwendung von Taxametern in den Taxis komme es zwangsläufig zur Einzelerfassung der Geschäftsfälle.

Die Taxierlöse seien wie folgt ermittelt worden:

Lt. Prüfung seien keine ausreichenden Grundaufzeichnungen erstellt worden. Entgegen dem Grundsatz, dass Einnahmen laufend, d.h. zumindest täglich, festzuhalten seien, sei lediglich pro Monat eine Liste geführt worden, in welcher vier bis fünf Wochensummen erfasst worden seien. Die Abrechnungen mit den einzelnen Fahrern seien nicht täglich, sondern sehr unterschiedlich in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen einmal wöchentlich bzw. auch erst nach 10 Tagen, oder nach einzelnen Fahrern auch nur einmal im Monat erfasst worden.

Die Abrechnung sei in der Form erfolgt, dass vom jeweiligen Fahrer der erwirtschaftete Gesamtumsatz der letzten Tage vermindert um die Tankbelege an den Bf. in einer Summe übergeben worden sei.

Der Bf. habe angegeben, bei der Übergabe seien die Gesamtsumme der getätigten Umsätze sowie der Kilometerstand von ihm persönlich vom jeweiligen Taxameter abgelesen und in einer Losungsliste eingetragen worden.

Derartige Aufzeichnungen seien im Rahmen der Prüfung nicht vorgelegt worden, weiters nicht Aufzeichnungen über die täglichen Kilometerstände, noch weitere Grundaufzeichnungen wie Abrechnungen mit den Fahrern.

Lt. Aussage des Bf. sowie Ermittlungen der Betriebsprüfung stehe fest, dass Botendienste sowohl mit Taxis als auch mit Autos, die nicht als Taxi gekennzeichnet waren, durchgeführt worden seien. Mangels Aufzeichnungen sei eine Zuordnung der erzielten Umsätze sowie der gefahrenen Kilometer auf die einzelnen Fahrzeuge nicht möglich.

Die Erfassung der Umsätze für das Transportgewerbe sei anhand der monatlich ausgestellten Rechnungen der drei Hauptauftraggeber, "G-Botendienst GmbH", "W-Verlag" und der Fa. "V" erfolgt.

Im Jahr 2011 sei auf dem 20%-igen Erlöskonto ein Betrag von € 25.000,00 zusätzlich zu den bereits erklärten Erlösen verbucht worden. Dieser Betrag bzw. diese Buchung haben vom Bf. nicht aufgeklärt werden können. Entgegen der Bestimmung des § 131 BAO, wonach Aufzeichnungen chronologisch und fortlaufend zu führen seien, stehe aufgrund der Prüfung der vorgelegten Aufzeichnungen fest, dass die Verbuchung der Einnahmen und Ausgaben nicht fortlaufend erfolgt sei. So komme es vor, dass Ausgaben Monate später in der Buchhaltung erfasst worden seien. Eine Zuordnung der einzelnen Buchungen zum jeweiligen Beleg könne mangels Nummerierung der Belege nicht vorgenommen werden. Eine Überprüfung auf Vollständigkeit der erfassten Ausgaben und Einnahmen sei daher nicht möglich.

Abrechnungsbelege, die den Taxameterstand bei Übernahme und bei Rückgabe der Kraftfahrzeuge ausweisen und aufgrund derer geprüft hätte werden können, ob die Losung der tatsächlich vereinnahmten und erklärten Losung entspreche, seien nicht vorgelegt worden. Auch fehlten weitere für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nötige Belege, wie die lückenlose Aufzeichnung der Kilometerstände, sowie die täglichen Aufzeichnungen je Lenker, je Taxi und je Schicht. Es seien keine Fahrtenbücher geführt worden und es existierten auch keinerlei Aufzeichnungen über die tatsächlichen Arbeitszeiten der Taxifahrer. Da es auch keine Aufzeichnungen über die tatsächlichen Auszahlungsbeträge an die jeweiligen Taxifahrer gäbe, könne auch nicht festgestellt werden, ob die Fahrer am Umsatz beteiligt waren (wie diese im Zuge mehrerer von der Finanzpolizei durchgeführten Kontrollen angaben) oder nicht, wie der Bf. niederschriftlich ausführte. Da es aufgrund all dieser Mängel unmöglich sei, die Besteuerungsgrundlagen aus den vorliegenden Belegen und Aufzeichnungen zu ermitteln oder zu berechnen, seien diese gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg zu ermitteln gewesen. Es sei daher eine Nachkalkulation unter Zugrundelegung des erklärten Treibstoffeinsatzes durchgeführt worden. Es sei dabei ein durchschnittlicher Treibstoffverbrauch von 9 Liter/100km, sowie ein durchschnittlicher Kilometerertrag von € 1,20 brutto angewendet worden.

Diese Parameter seien wie folgt ermittelt worden (Tz. 2):

Durchschnittlicher Treibstoffverbrauch

Der vom Bf. erklärte Treibstoffverbrauch stelle die Grundlage für die Schätzung dar. Bezüglich des Treibstoffverbrauchs lägen keine Aufzeichnungen vor. Eine Zuordnung des Treibstoffeinsatzes zum jeweiligen Fahrzeug sei mangels Aufzeichnungen nicht möglich gewesen. Ebenso sei aufgrund der fehlenden Überprüfbarkeit im Hinblick auf den Treibstoffverbrauch nicht möglich gewesen festzustellen, wie hoch dieser für durchgeführte Botenfahrten bzw. Taxifahrten war.

Anhand von Erfahrungswerten sowie nach Abgleich mit Herstellerdaten seien bei der Kalkulation 9 Liter/100km herangezogen worden.

Durchschnittlicher Kilometerertrag:

Bei der Berechnung der Hinzurechnungsbeträge sei ein branchenüblicher durchschnittlicher Kilometerertrag in Höhe von brutto € 1,20 für die Jahre 2010 bis 2013 angewendet worden. Dabei sei vom Wiener Taxitarif sowie von branchenüblichen Streckenlängen lt. der Wiener Taxiinnung ausgegangen worden. Der Anteil der Leerfahrten sei mit 40% berücksichtigt worden. Die Tag- und Nachtfahrten seien lt. niederschriftlicher Aussage des Bf. mit ca. 80% für Tagfahrten und 20% für Nachtfahrten angesetzt worden.

Durchschnittlicher Diesel- bzw. Benzinpreis:

Es sei der in dem jeweiligen Jahr gültige Durchschnittspreis herangezogen worden.

Kilometerertrag Botendienst:

Dieser sei mit € 0,70 aufgrund von Preistabellen der drei Hauptauftraggeber ermittelt worden.

Die Kilometerleistung für die Taxis einerseits und für den Botendienst andererseits wurde lt. nachstehender Tabelle wie folgt ermittelt:

Taxi: (Treibstoffaufwand lt. Erklärung x Durchschnittsverbrauch= 9l/100 km)

	2010	2011	2012	2013
Km gesamt	290.809,09	277.999,72	311.290,50	330.187,56
Km Botendienst	-170.135,00	-157.142,86	-162.824,00	-141.919,00
Km Taxi	120.674,09	120.856,86	148.466,50	188.268,56

Der darauf angewendete Kilometerertrag von € 1,2 ergab Bruttoeinnahmen von

2010	2011	2012	2013
------	------	------	------

144.808,91	145.028,23	178.159,80	225.922,27
------------	------------	------------	------------

Nettoeinnahmen (10%)

2010	2011	2012	2013
131.644,46	131.843,85	161.963,46	205.383,88

Erlöse lt. Erklärung (netto)

2010	2011	2012	2013
44.139,06	24.635,28	57.265,28	57.714,56

Diese Differenz führte zu einer Umsatz- und Gewinnhinzurechnung von

2010	2011	2012	2013
87.505,40	107.208,57	104.698,18	147.669,32

Die Kilometerleistung Botendienst wurde lt. Bericht in der Weise berechnet, dass auf die erklärten Bruttoerlöse (20%) ein Kilometerertrag von € 0,70.- angewendet wurde:

Lt. Erklärung

2010	2011	2012	2013
119.094,83	154.523,39	113.977,01	99.343,96

Angewendeter Kilometerertrag

2010	2011	2012	2013
170.135,47	157.142,86	162.824,30	141.919,94

Tz.3 Vorsteuerkürzung:

Im Prüfungszeitraum seien für die Anschaffung sämtlicher PKW's sowie für die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen wie Treibstoff und Reparatur Vorsteuern geltend gemacht worden.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2b UStG seien Vorsteuern jedoch nur im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen abzugsfähig, wenn es sich dabei um Kraftfahrzeuge handle, die zu zumindest 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen. Bei Botenfahrten handle es sich nicht um gewerbliche Personenbeförderung.

Da die Umsätze aus Botenfahrten weit mehr als 20% der Gesamtumsätze ausmachten, seien Vorsteuern zu kürzen bzw. der Aufwand zu erhöhen:

2010	€ 21.291,76
2011	€ 8.811,29
2012	€ 14.311,82
2013	€ 15.166,99

Der Aufwand sei wie folgt zu erhöhen:

2010	€ 10.365,90
2011	€ 7.977,96
2012	€ 9.946,59
2013	€ 9.688,89

Details dazu sind der Beilage zu Tz 3 des Berichtes zu entnehmen.

Die Vorsteuerkürzungen resultieren aus der Nichtanerkennung von Vorsteuern aus der Anschaffung von Kraftfahrzeugen und Ausgaben für die Kraftfahrzeuge wie Treibstoff (lt. Erklärung) und Reparaturen (lt. Erklärung). Die rechnerischen Aufwandserhöhungen

resultieren aus der Nichtanerkennung der für die angeschafften Kraftfahrzeuge geltend gemachte AfA und der Nichtanerkennung der Vorsteuern im ermittelten Ausmaß.

Tz. 4 nicht anerkannte Ausgaben:

Im Prüfungszeitraum seien geltend gemachte Betriebsausgaben für Miete, Strom und Gas festgestellt worden. Bei diesen habe es sich jedoch um Aufwendungen gehandelt, die die private Sphäre des Bf. betreffen und seien diese daher gemäß § 20 EStG nicht anzuerkennen und gewinnerhöhend zu berücksichtigen gewesen.

Dementsprechend seien auch die geltend gemachten Vorsteuerbeträge, die auf diese Ausgaben entfielen, zu kürzen gewesen.

Die rechnerische Darstellung erfolgte in einer Beilage zur Tz. 4

Tz. 5 Rückvergütung Normverbrauchsabgabe:

Diese sei von der Betriebsprüfung rückgängig gemacht worden, da wie bereits in Tz. 2 festgestellt, die im Prüfungszeitraum 2010 bis 2013 angeschafften Kraftfahrzeuge, die für die Rückvergütung der Normverbrauchsabgabe erforderliche Voraussetzung, nämlich dass diese zu mehr als 80% der Personenbeförderung diene, nicht erfüllt worden seien.

Tz. 6 zusätzlicher Lohnaufwand:

Auf die Geltendmachung zusätzlicher Personalkosten sei vom Bf. ausdrücklich verzichtet worden.

Tz. 7 Anlagevermögen:

a) nicht aktiviertes Anlagevermögen

Vom Bf. angemeldete und lt. seinen Angaben auch überwiegend betrieblich verwendete Kraftfahrzeuge seien nicht aktiviert worden. Mangels Vorliegen von Rechnungen hätten deren Anschaffungskosten nicht ermittelt werden können, weshalb diese zu schätzen gewesen seien. Vorsteuer sei mangels Rechnung bzw. Zuordnung zu mehr als 80% der Personenbeförderung nicht anzusetzen gewesen.

In der Beilage zu Tz 7 lit. a erfolgte die rechnerische Korrektur des Anlagenverzeichnisses durch die Betriebsprüfung für die Jahre 2011 bis 2013.

b) zusätzliche Absetzung für Abnutzung im Zusammenhang mit Tz. 3:

Im Zusammenhang mit der Feststellung in Tz. 3, dass für Kraftfahrzeuge, die nicht zu mehr als 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen, Vorsteuer nicht geltend gemacht werden

könne, seien diese Fahrzeuge mit dem Bruttobetrag zu aktivieren gewesen und daher die dadurch höhere AfA gewinnmindernd zu berücksichtigen gewesen.

Die rechnerische Darstellung dazu erfolgte in einer entsprechenden Beilage.

Tz. 8 Grundfreibetrag:

Gemäß § 10 Abs. 1 Z. 2 EStG sei in den Jahren 2010 bis 2013 jeweils ein Grundfreibetrag in Höhe von € 3.900,00 gewinnmindernd zu berücksichtigen gewesen.

Mit Bescheiden vom 12.1.2015 erfolgte die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2013 sowie Umsatzsteuer 2010 bis 2013 und ergingen die entsprechenden Sachbescheide.

In der Beschwerde vom 12.2.2015 wurde die Schätzungsberechtigung nicht bestritten. Unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH (VwGH vom 3.12.1971, Zl. 2215/70), wonach eine Schätzung den tatsächlichen Gegebenheiten und Verhältnissen möglichst nahe kommen müsse, bestritt der Bf. das Schätzungsergebnis in folgenden Punkten:

1.) Durchschnittlicher Treibstoffverbrauch:

Die Annahme eines Treibstoffverbrauches von 9 Liter/100km entspreche nicht der Realität. Der Fuhrpark des Bf. habe aus vier bzw. ab 2010 aus 5 Mazda 5, 1,8 TX Benzin bestanden. Lt. Bestätigung des Autohaus Bennewitz habe dieses KFZ einen Normverbrauch von 9,3 Liter/100km. Das Autohaus habe überdies bestätigt, dass im Taxigewerbe bzw. bei den Taxikunden aufgrund jahrelanger Erfahrungswerte ein Mehrverbrauch von 10-15% üblich sei, nämlich je nach Fahrer und Fahrweise und somit ein Verbrauch zwischen mindestens 10,5 Liter bis 12 Liter/100km. Ab Jänner bzw. Februar 2011 hätten weiters zwei Seat Alhambra Diesel zum Bestand gehört, mit einem Durchschnittsverbrauch von 9-10 Liter/100km.

Die KFZ Mercedes Kombi 270 Automatic Diesel, (Baujahr 2000) sowie Mercedes C 200 Diesel (Baujahr 1999) seien schon ältere Fahrzeuge, deren Durchschnittsverbrauch 12 Liter bzw. 10 Liter/100km betrage. Fahrzeuge mit niedrigerem Verbrauch seien erst seit Juni 2013 in Verwendung, nämlich 2 Hyundai mit einem Durchschnittsverbrauch von 8 Liter/100km. Der Durchschnittstreibstoffverbrauch sei daher mit 10 Liter/100km anzusetzen.

2.) Erlöse Taxi (durchschnittlicher Kilometerertrag):

Die Annahme eines durchschnittlichen Kilometerertrages von € 1,20/km entspreche nicht den Gegebenheiten des Taxibetriebes des Bf.

Abgesehen davon, dass die Wiener Taxiinnung in Abrede stelle, dass solche branchenüblichen Durchschnittserträge existierten, seien offensichtlich individuelle Gegebenheiten nicht berücksichtigt worden, zB dass der Bf. keine Funkfahrten durchführe. Nach seiner

Fahrpreiskalkulation der durchschnittlichen Taxierträge ergebe sich ein Wert von ca € 0,85km bis € 1,00 pro km.

In der beiliegenden Neuberechnung werde mit einem durchschnittlichen Taxiertrag von € 1,00/km gerechnet.

3.) Erlöse Botendienst:

Der Bf. führe neben dem Taxigewerbe Botendienste im Wesentlichen für drei Auftraggeber durch, die Fa. G, die Fa. V und den W Verlag.

Der größte Umsatz werde mit der Fa. G erwirtschaftet. Lt. den „Erläuterungen zum Werkvertrag“ erhalte der Bf. ein vertraglich festgelegte Provision i.H. von 62 % des Umsatzes des Botendienstunternehmens mit dem Kunden. Der Umsatz werde durch Botenfahrten in Wien und in die Bundesländer erwirtschaftet.

In der Schätzung der Betriebsprüfung werde von einem Kilometerertrag von € 0,70/km ausgegangen. Wie dieser ermittelt worden sei, sei nicht nachvollziehbar und entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen (Werkvertrag, Preistabellen der Botendienste).

An Hand von sieben „Beispielfahrten“ und unter Zugrundelegung der im Internet veröffentlichten Preistabellen sowie der Annahme, dass „in der Regel“ die Retourfahrt eine Leerfahrt sei, und einem tatsächlichen Anteil des Bf. i.H. von 62 % bei der Fa. G und 54 % bei der Fa. V des Gesamtumsatzes des Botendienstunternehmens ermittelte der Bf. einen Kilometerertrag von € 0,50/km.

Der Ansatz von € 0,70/km in der Schätzung der Betriebsprüfung sei daher wesentlich zu hoch. Abschließend hielt der steuerliche Vertreter des Bf. fest, dass dieser bis Mitte 2014 nicht von einem Wirtschaftstreuhänder vertreten gewesen sei. Die Buchhaltung sei von einem Buchhalter geführt worden, dem schwerwiegende Mängel unterlaufen seien.

„1. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2011 ist komplett verlorengegangen.

2. Es wurden im Nachhinein nicht erklärbare Pauschalbuchungen (z.B. lt. BP-Bericht: Buchung Umsatz 20% in Höhe von € 25.000,- im Jahr 2011) vorgenommen. Eine weitere Überprüfung während der BP konnte nicht vorgenommen werden, weil die Belege für die Jahre 2010-2013 am 25.11.2013 (19 Ordner) vom Abgabepflichtigen der BP vorgelegt wurden, und bis zur Schlussbesprechung am 22.10.2014 für eine Kontrolle nicht mehr zur Verfügung gestellt wurden (vgl. Beilage 4).

3. Das Anlageverzeichnis wurde mangelhaft geführt, PKW Zugänge und Abgänge nicht vollständig und richtig erfasst, und somit Abschreibungen zu Lasten des Pflichtigen nicht vollständig gebucht.

4. Es wurde für die Treibstoff- und Reparaturrechnungen fälschlicherweise ein Vorsteuerabzug vorgenommen. Ebenso wurde die NOVA-Rückerstattung für PKW-Käufe für die Jahre 2010-2013 beantragt. Der Abgabepflichtige wurde auf die gesetzliche Regelung nicht aufmerksam gemacht. Eine Aufteilung der Aufwands-Rechnungen auf die Taxi-PKW und Botendienst-Fahrzeuge wurde unterlassen und auch nicht dem Abgabepflichtigen vorgeschlagen.

5. Der Vertreter hat den Pflichtigen bei der BP vollständig im Stich gelassen und seine Vertretung zurückgezogen, dabei aber noch die von ihm erstellten Steuererklärungen für das Jahr 2013, noch vor Abschluss der BP - und eindeutig zuungunsten des Abgabepflichtigen - beim FA eingereicht.“

Die Prüfer führte in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde vom 26.2.2015 sinngemäß folgendes aus:

Es sei bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen davon ausgegangen, dass der Betrieb der Fahrzeuge einerseits deren Erhaltung und andererseits die Lebenshaltungskosten des Bf. decke. Die Erzielung von steuerlichen Überschüssen sei bei der Annahme des Betriebes von 10 Fahrzeugen gegeben. Die hohe Ertragszuschätzung ergebe sich daraus, dass der Bf. jeden zusätzlichen Personalaufwand bestritten habe.

Die vorgelegten Treibstoffrechnungen seien nicht vollständig gewesen und eine Zuordnung zu bestimmten Fahrzeugen nicht möglich gewesen. Abweichungen nach oben und nach unten mögen im Einzelfall zutreffen, gehen aber in der Unsicherheitskomponente der Schätzung unter.

Der in der Beschwerde hinsichtlich der Botendienstfahrten vorgebrachte Mindesttarif von € 7.- widerspreche dem vom Bf. im Zuge der Prüfung behaupteten und auch beim Auftraggeber erhobenen Mindesttarif von € 10.-. Fakten zur tatsächlichen Verteilung der Fahrten fehlten und seien auch nicht mehr ermittelbar. Auch könne im kombinierten Taxi/Botendienstbetrieb nicht, wie vom Bf. behauptet, immer eine Leerfahrt bei der Retourfahrt angenommen werden.

Die Fahrer hätten bei Kontrollen der Finanzpolizei Umsatzbeteiligungen von 40-45% angegeben. Die Zuschätzung sollte lt. Bf. nicht über diesen Prozentsatz hinausgehen. Hingegen seien diese Umsatzbeteiligungen vom Bf. bestritten worden, Empfänger von zusätzlichem Personalaufwand nicht benannt bzw. dieser bestritten worden.

Grundlage für die Berechnung des durchschnittlichen Kilometerertrages Taxi sei der Wiener Taxitarif, ergänzt um branchenübliche Streckenlängen gewesen. Es würde sich somit ein Bruttokilometerertrag von € 1,47-€ 1,59 ergeben, wobei kein Anteil an Funkfahrten angesetzt worden sei. Der in der Beschwerde behauptete Kilometerertrag von € 1.- sei nicht nachvollziehbar.

In der gesonderten Begründung zur Beschwerdeentscheidung vom 24.2.2017 wurde auf das Erkenntnis des UFS vom 7.1.2013, RV/0563-W/10 verwiesen, wonach die Schätzung von 9 Liter/100km für neuere Fahrzeuge keineswegs ungewöhnlich sei. Dazu komme, dass der vom Bf. genannte Durchschnittsverbrauch von 9,3 Liter auf 100 km für das Automodell Mazda 5 1,8 TX nur für den Stadtverkehr gelte und auch Fahrten außerhalb der Stadt durchgeführt worden seien.

Dass der Durchschnittsverbrauch vom Bf. nunmehr mit 10 Liter auf 100 km angenommen werde, sei eine reine Behauptung. Auf Basis des Wiener Taxitarifs würde sich ein Bruttokilometerertrag von € 1,47 bis 1,59 ergeben, der im Rahmen der Schätzung angenommene Kilometerertrag von € 1,20 sei daher ohnehin bereits wesentlich niedriger.

Die Treibstoffkosten von € 1,20-€ 1,40 seien nicht beanstandet worden.

Ein Kilometerertrag von € 0,50 sei wirklichkeitsfremd.

Zu den „Erlösen Botenfahrten“ führte die belangte Behörde aus, dass im Zuge der Schlussbesprechung an Hand einer vom Steuerberater vorgelegten Tariftabelle beispielhaft die Kilometererträge für Einzelfahrten ermittelt worden seien. Daraus ergebe sich ein Mindesttarif pro Fahrt von € 10.- und nicht von € 7.-, wie in der Beschwerde angegeben. Die tatsächliche Verteilung der Fahrten auf kurze und lange Fahrten bzw. Stadt/Land könne nicht mehr festgestellt werden und dass gelegentlich sowohl Taxi-als auch Botenfahrten durchgeführt worden seien erhöhe die Unsicherheit noch mehr- es sei davon auszugehen, dass teilweise Passagiere und Pakete transportiert worden seien. Unglaublich sei auch, dass alle Retourfahrten Leerfahrten gewesen seien.

Die Angaben der Fahrer zu prozentuellen Umsatzbeteiligungen seien nicht in die Schätzung miteinbezogen worden, da solche vom Bf. bis zuletzt bestritten worden seien und auch Empfänger eines eventuellen zusätzlichen Personalaufwandes nicht genannt worden seien.

Allfällige Fehlleistungen des Buchhalters seien dem Bf. zuzurechnen.

Im Vorlageantrag vom 20. März 2017 wurde eine mündliche Senatsverhandlung beantragt.

Der Vorlageantrag ist zunächst wortident mit der Beschwerde.

Ergänzend wurde folgendes ausgeführt:

1.) durchschnittlicher Treibstoffverbrauch:

Die belangte Behörde behaupte, dass in jedem der Streitjahre zumindest 12 Fahrzeuge unterschiedlicher Automarken verwendet worden seien. Dies sei unrichtig. Lt. Gewerbeberechtigung sei der Bf. berechtigt gewesen, 5 PKW, bzw. ab 20.1.2011 8 PKW zu verwenden.

Der Bf. verwies nochmals darauf, dass 2 Fahrzeuge älteren Baujahrs (2 Mercedes und 2 Seat Alhambra älter als 10 Jahre) im Fuhrpark vorhanden gewesen seien. Dies, sowie die Bestätigung des Autohauses Bennewitz bezüglich des Treibstoffverbrauches der Mazda-Fahrzeuge führe zu einem Treibstoffverbrauch von 10 Liter/100km.

2.) Erlöse Taxi:

Der Wiener Taxitarif, auf den sich die Betriebsprüfung berufe, existiere lt. Information der Wirtschaftskammer nicht. Bei der Schätzung sei zu berücksichtigen, dass das Taxiunternehmen über keinen Funktaxibetrieb verfüge. Das heißt, die Taxifahrer warten in stark frequentierten Plätzen auf Kunden und müssen danach an die Ausgangsstelle zurückkehren.

Sie können nicht per Funk zu anderen Kunden dirigiert werden. Aus diesem Grund werden die Bruttokilometererträge niedriger als bei Funktaxis.

Die Behörde berufe sich auf branchenübliche Streckenlängen und branchenübliche Durchschnittserträge, berücksichtige aber nicht, dass es sich im konkreten Einzelfall um kein Funktaxi handle. Deshalb liegen die tatsächlichen Erträge lt. Fahrpreiskalkulation bei € 0,85/km bis € 1,00/km. In der Beschwerdebegründung sei deshalb ein durchschnittlicher Ertrag pro km von € 1,00 angesetzt worden.

Die Feststellung der belangten Behörde, dass der Mindesttarif pro Fahrt lt. erwähnter und vorgelegter Tariftabelle sich auf € 10,00 belaufe, sei nur teilweise zutreffend. Der Mindesttarif betrage bei einem Gewicht der zu befördernden Fracht von unter 10 kg sowie 10 und 50 kg € 7,00. In der täglichen Praxis würden eher kleiner Pakete bzw. Briefe befördert werden. Festzuhalten sei, dass gleichzeitige Passagier- und Pakettransporte und Retourfahrten mit Paketzustellung die Ausnahme darstellten. Insbesondere bei Paketzustellung stadtauswärts oder in das Umland von Wien seien der mehr als überwiegende Teil der Rückfahrten Leerfahrten (ca 90%).

Die in der Beschwerde vom 11.2.2015 beigelegten Praxisberechnungsbeispiele (vgl. Beilage 3) ergeben Botendienststerträge von € 0,56 bis € 0,54/km unter Berücksichtigung der Leerkilometer. Hervorzuheben sei, dass dies die Beträge seien, die vom jeweiligen Botendienstunternehmen an die Kunden verrechnet werden. Der Anteil des Bf. betrage lt. der Werkverträge mit den Firmen G bzw. V 62% bzw. 52-54%, dieser an die Kunden verrechneten Beträge. Daraus leiten sich Durchschnittserlöse von € 0,37 bis € 0,52/km ab.

In der Beschwerdebegründung sei deshalb mit einem Erlös von € 0,50/km kalkuliert worden.

In einer Stellungnahme des Bf. vom 24.8.2020 wurde hinsichtlich folgender strittiger Fragen ergänzend vorgebracht:

Treibstoffverbrauch:

Beim Unternehmen des Bf. liege der durchschnittliche Verbrauch im Stadtverkehr lt. Herstellerangaben für die Fahrzeugflotte des Bf. bei 10l/100km. Überlandfahrten bildeten die Ausnahme.

Die Herstellerangaben seien allerdings zu korrigieren. Dazu verwies der Bf. auf diverses als Beilage vorgelegtes Schrifttum (ÖAMTC, Analyse des ICCT lt. Wikipedia, VCÖ, Zeitschriften Presse, Fokus und Trend, Studie der AK, Mittelung des Umweltbundesamtes) und kommt letztlich zu dem Schluss, dass es sich beim Normverbrauch lt. Herstellerangaben um Werte eines realitätsfernen Prüfzyklus handle. Um zum Realverbrauch zu gelangen, seien diese Werte um 25% bis 39% zu erhöhen.

Aus den erhobenen Daten der Fahrzeugflotte ergebe sich innerorts lt. Herstellerangaben ein Mehrverbrauch von 30 %. Dabei würden individuelle Besonderheiten bezüglich der Nutzung und Fahrweise nicht berücksichtigt, etwa, dass Taxifahrer dazu neigen, das Fahrzeug auch während der Wartezeit am Standplatz in Betrieb zu halten, damit im Winter die Heizung und im Sommer die Klimaanlage funktioniere.

Trotzdem werde der höhere Kraftstoffverbrauch von der Betriebsprüfung als allgemeine Behauptung eingestuft und der Stellungnahme des Autohauses Bennewitz keine Relevanz zugemessen.

Der Treibstoffverbrauch liege wesentlich über dem geschätzten Wert. Bei einer Schätzung seien die realen Verhältnisse zugrunde zu legen. Unter Berücksichtigung der Tatsachen, dass

die Herstellerangaben betreffend Verbrauch zwischen 25 - 39% zur erhöhen sind, im Stadtverkehr der Verbrauch eines KFZ wesentlich höher als sonst (vgl. oben: um 24,41 bis 38,09%), und ein als Taxi genutzter PKW zusätzlich noch einen höheren Verbrauch habe (geschätzt rund 5 %), seien die Herstellerangaben zumindest um 63 % bis 101 % zu erhöhen. Der Normverbrauch der Type Mazda im kombinierten Verkehr von 6,3-8,2 l/100 km, erhöht um 63% ergebe 10,3-12,4 l/100 km. Dies zeigt auch die Richtigkeit der Aussage des Autohauses Bennewitz bezügl. des Mehrverbrauches von Taxis.

Der durchschnittliche Normverbrauch im kombinierten Verkehr der gesamten Fahrzeugflotte liege bei rund 8 l/100km. Um zu einem realistischen Wert zu gelangen, müsse dieser Wert um 63 % erhöht werden, was zu einem durchschnittlichen Verbrauch von 13 l/100 km führe.

Der von der Betriebsprüfung ermittelte Kilometerertrag von € 1,20/km sei jedenfalls zu hoch. Der offenbar noch in Geltung stehende Wiener Taxitarif gehe von der Benutzung eines branchenüblichen Taxifunkes aus, über den aber die Fahrzeuge des Bf. nicht verfügten. Damit sei der Anteil der Leerfahrten höher und der Kilometerertrag unter € 1,20.-. Eine

Nachkalkulation der durchschnittlichen Taxierträge auf Basis des Wiener Taxitarifs bei Annahme von realistischeren durchschnittlich 40 % Leerfahrten ergebe € 0,85/km.

Ein Zuschlag für Wartezeiten, so wie im Wiener Taxitarif vorgesehen, falle mangels Funk nicht an.

Ebenso falle auch kein Telefonzuschlag an, da die Taxis am Standplatz auf Fahrgäste warten. Eine Herbeiholung per Standplatztelefon sei ausgesprochene Rarität.

Auch die lt. Taxitarif durchschnittliche Länge einer Taxifahrt mit 4,5 km sei zu kurz und möglicherweise bei Taxis, die per Funk herbeigerufen werden richtig. Fahrgäste, die sich zu Fuß zu einem Standplatz begeben, fahren aber eher längere Strecken, damit sinke der Kilometerertrag.

Der Bf. korrigierte somit den durchschnittlichen Erlös lt. Taxiinnung für Tag- und Nachtfahrten, indem er davon den Zuschlag für Wartezeiten (€ 2,70) und Telefon (€ 0,75, bzw. ab 2012 € 0,84) abzog, sowie einen Anteil von 40% vom Erlös für Leerfahrten, und ermittelte somit für eine Streckenlänge von 4,5 km einen Brutto- bzw. Nettokilometerertrag von

ab 8.11.2008	ab 10.2.2011	ab 1.12.2012
1,07	1,08	1,13
0,97	0,98	1,02

Der Bf. bleibe bei seiner Auffassung, dass der von der Betriebsprüfung geschätzte Kilometerertrag für den Botendienst von € 0,70 zu hoch sei, richtig seien vielmehr € 0,50.-. Die Annahme, dass es bei Botenfahrten keine Leerfahrten gebe, sei mit der Realität nicht in Einklang zu bringen.

An Hand von 10 Beispielstrecken innerorts und außerorts ermittelte er dazu unter Berücksichtigung der Leerfahrten von 40 % für innerorts einen durchschnittlich Kilometerertrag von € 0,79 (abzüglich 62% 0,49) und für außerorts einen von € 0,54 (abzüglich 62 % 0,34).

Der Antrag einer Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde zurückgezogen.

Die Stellungnahme wurde der belangten Behörde per E-Mail vom 25.9.2020 weitergeleitet. Eine Äußerung dazu erfolgte nicht.

Mit Schreiben vom 24.2.2021 wurde auch der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Per E-Mail des Bundesfinanzgerichtes vom 20.4.2021 wurde dem Bf. zur Kenntnis gebracht, dass eine rechnerische Überprüfung des zuletzt gestellten Antrages vom August 2020, nämlich

die Kalkulation mit einem Durchschnittsverbrauch von 13l und einem Kilometerertrag betreffend Botendienst von 0,5 eine höhere Kilometeranzahl betr. Botendienst als die gefahrenen Gesamtkilometer incl. Personenbeförderung ergeben würden.

Der Bf. stellte daraufhin per Stellungnahme vom 31.5.2021 den bereits in der Beschwerde gestellten Antrag, einen Durchschnittsverbrauch von 10l, einen Kilometerertrag von € 1.- betr. Taxis und einen Kilometerertrag von € 0,50 betr. Botendienst der Kalkulation zu Grunde zu legen.

Da dieser Antrag als der belangten Behörde bekannt vorausgesetzt werden kann, wurde er dieser nicht nochmals zur Kenntnis gebracht.

Im Zuge dessen verwies der Bf. auch unter Beilage einer Aufstellung des ÖAMTC über durchschnittliche Preise für Benzin und Diesel der Jahre 1979 bis 2020 darauf, dass die Treibstoffpreise in den Jahren 2012 und 2013 zu niedrig angesetzt worden seien und tatsächlich € 1,408 und € 1.356/l betragen hätten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt wie er sich aus dem Akteninhalt ergibt, wird als erwiesen angenommen:

Gewerbestandort ist Wien.

Der Bf. erzielte in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2010 bis 2013 sowohl Umsätze aus Personen-als auch aus Güterbeförderung.

Dazu bediente er sich einerseits Fahrzeuge, die ausdrücklich als solche gekennzeichnet waren („TX“), als auch solcher ohne spezielle Kennzeichnung, wobei sämtliche Fahrzeuge sowohl für den Personen-als auch für den Gütertransport verwendet wurden.

Die als Taxis gekennzeichneten Fahrzeuge waren mit einem Taxameter, nicht jedoch mit Funk ausgestattet.

Grundaufzeichnungen, wie etwa laufend (täglich) erfasste Erlöse, tägliche Abrechnungen mit den Fahrern, Kilometerstände, Losungslisten, wurden nicht vorgelegt.

Hauptauftraggeber im Bereich Güterbeförderung waren die Firmen G Botendienst GmbH, W Verlag und V.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakt, insbesondere den Betriebsprüfungsbericht und den im Arbeitsbogen abgelegten „Wiener Taxitarif“.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 126 Abs. 2 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 nach § 126 BAO zu führenden Aufzeichnungen unterliegen den Vorschriften des § 131 BAO (vgl. Stoll, BAO, 1434, und Ritz, BAO4, § 131 Tz 5).

Soweit nach den §§ 124 oder 125 BAO eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO (in der für die Streitjahre gültigen Fassung) alle Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sollen die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß Absatz 2 leg. cit. hat im Übrigen die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist zu schätzen, 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.

Die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde beruht allein auf der objektiven Unmöglichkeit der zuverlässigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, wobei unmaßgebend bleibt, ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden an der lückenhaften bzw. mangelhaften Darstellung der Besteuerungsgrundlagen trifft oder nicht. In dem Maß, in dem der Abgabepflichtige der Erfüllung der ihm gesetzlich auferlegten Pflichten zur vollständigen Aufzeichnung bzw. Verbuchung der Geschäftsvorfälle und letztlich in der Folge der Besteuerungsgrundlagen nicht oder nur in unzulänglicher Weise nachkommt, hat die entsprechende komplementäre Tätigkeit der Abgabenbehörde einzusetzen (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, 417, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Ziel der Schätzung muss zwar stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, dh. sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes bzw. nur lückenhafter Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. VwGH 99/14/0021, 2002/14/0003). Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse naturgemäß nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (vgl. 9.12.2004, 2000/14/0166). Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig bzw. ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte (VwGH 98/14/0026, 96/14/0111). Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer bzw. dürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Ritz, BAO5, § 184 Tz 3).

Hinsichtlich des Vorwurfes sachlicher Mängel von Büchern und Aufzeichnungen gilt, dass Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen und damit die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich haben, der Erhebung der Abgaben (nur) dann nicht zugrunde zu legen sind, wenn ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (§ 163 BAO). Ein derartiger Anlass zur Schätzung ist beispielsweise dann gegeben, wenn Umsätze aus der betrieblichen Tätigkeit nicht in die Bücher und Aufzeichnungen aufgenommen werden und Folge dessen die entsprechenden Verkaufserlöse nicht erklärt werden. Nicht offengelegte oder gar vernichtete Grundaufzeichnungen sind immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen; die Abgabenbehörde ist zur Schätzung der

Grundlagen für die Abgabenerhebung berechtigt und verpflichtet (siehe die bei Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, 3. Auflage, § 132 E 6 zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Die Feststellung bzw. der Nachweis eines derartigen schwerwiegenden sachlichen Mangels obliegt im Verfahren der Abgabenbehörde. Während geringfügige Differenzen zwischen den Ergebnissen der Buchführung und einer Verprobung (Umsatzabstimmung) unberücksichtigt bleiben müssen, wobei im Allgemeinen eine kalkulatorische Abweichung von mehr als 10% wesentlich sein wird (siehe Stoll, BAO, 1740, bzw. Ritz2, Rz 2 zu § 163 BAO und die dort referierte RSpr), kann diese relative Wertgrenze für Fälle nachgewiesener, geradezu systematischer Umsatzverkürzungen nicht gelten, zumal die schlichte Hinzurechnung der noch nicht verbuchten Umsätze einer weiteren Schätzung voran geht.

An Schätzungsmethoden kommen grundsätzlich der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung oder der Sicherheitszuschlag in Betracht.

Im gegenständlichen Fall wurden von der Betriebsprüfung schwerwiegende materiellrechtliche und formelle Mängel der Bücher und Aufzeichnungen festgestellt, die vom Bf. nicht in Abrede gestellt werden.

Gegen die grundsätzliche Schätzungsberechtigung werden keine Einwände erhoben wohl aber gegen die Höhe der Schätzung.

Als Schätzungsmethode wählte die Betriebsprüfung eine Nachkalkulation an Hand des erklärten Treibstoffverbrauches. Diese Schätzungsmethode wurde vom Bf. nicht beanstandet.

Die Beschwerde richtet sich

- gegen die Annahme eines Durchschnittstreibstoffverbrauches in Höhe von 9l/100 km
- gegen die Annahme eines Kilometerertrages im Bereich der Taxifahrten i.H. von € 1,20 und
- gegen die Annahme eines Kilometerertrages im Bereich des Botendienstes i.H. von € 0,70.

1.: Durchschnittstreibstoffverbrauch

Aufzeichnungen zum tatsächlichen Treibstoffverbrauch fehlten. Der Betriebsprüfung stand nur der erklärte Treibstoffverbrauch zur Verfügung.

Weiters nahm sie einen durchschnittlichen Treibstoffverbrauch je Fahrzeug von 9 Litern an.

Begründet wurde dieser in Tz. 2 des Berichtes mit „Erfahrungswerten“ und dem „Abgleich mit Herstellerdaten“.

Selbst unter Berücksichtigung der bereits erwähnten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, der Schätzung immanente Ungenauigkeiten in Kauf nehmen muss, ist jedoch dem Bf. darin zuzustimmen, dass das Ergebnis einer Schätzung andererseits der Realität möglichst nahe kommen soll. Ein Abstellen u.a. auf nicht nachvollziehbare „Erfahrungswerte“ wird jedoch diesem Erfordernis nicht gerecht.

Das Bundesfinanzgericht erachtet es daher als mit dem Ziel einer Schätzung eher vereinbar, die vom Bf. in der Stellungnahme vom 24.8.2020 vorgelegte Aufstellung der Herstellerangaben (auf die sich im Übrigen auch die Betriebsprüfung-ohne im Bericht jedoch konkrete Zahlen zu nennen-bezieht) als Basis für die Schätzung des Treibstoffverbrauches heranzuziehen.

Für den innerstädtischen Bereich wurde lt. Bf. von den Herstellern ein Durchschnittswert bei Fahrzeugen, die sich auch tatsächlich im Fuhrpark des Bf. befanden, von 10l im Innerstädtischen Bereich und rund 8l im kombinierten Stadt-Landverkehr ermittelt.

Im Zuge des Verfahrens wurde als Argumente für den Ansatz eines Durchschnittstreibstoffverbrauches von 10l auf die Bestätigung eines Autohauses und weiters darauf verwiesen, dass die Fahrzeuge „fast ausschließlich“ im innerstädtischen Bereich eingesetzt worden seien. Dazu ist darauf zu verweisen, dass es keine Grundaufzeichnungen gibt, aus denen hervorginge, welches Fahrzeug auf welchen Strecken eingesetzt gewesen wäre. Der Bf. selbst gibt im Vorlageantrag als Beispielsstrecken für den Botendienst auch Fahrten nach Baden, Wiener Neudorf und Schwechat an. Es ist mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht vereinbar, dass weder beim Personen-nach beim Gütertransport keine Fahrten ins Wiener Umland stattgefunden hätten. Es ist daher realitätsfremd, als Parameter für den Durchschnittstreibstoffverbrauch lediglich auf die innerstädtische Nutzung der Fahrzeuge abzustellen.

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Fahrzeuge auch zumindest im Umland von Wien eingesetzt wurden, da der Bf. in der Beschwerde selbst Beispielsstrecken dorthin angibt.

Nicht übersehen werden darf, dass hinsichtlich des Treibstoffverbrauches keine Aufzeichnungen vorliegen. Der Treibstoffverbrauch muss daher geschätzt werden, wobei der Bf. die der Schätzung inwohnende Ungenauigkeit zu tragen hat. Die Schätzung auf Basis eines rein innerstädtischen Gebrauchs der Fahrzeuge kommt aus den o.a. Gründen nicht in Betracht.

Selbst wenn man jedoch eine **überwiegende** innerstädtische Nutzung annehmen wollte, kommt es der einer Schätzung entsprechenden Realitätsnähe und der der Schätzung innewohnenden Ungenauigkeit, die der Bf. zu tragen hat, am ehesten entgegen, einen Mittelwert zwischen den vom Bf. herangezogenen Werten lt. Herstellerangaben von 8l für den kombinierten Stadt-Landverkehr einerseits und von 10l für den innerstädtischen Verkehr

andererseits heranzuziehen. Diese Vorgehensweise führt genau zu dem von der Betriebsprüfung angenommenen Durchschnittstreibstoffverbrauch von 9l.

Weitere Umstände, die lt. Bf. bei der Ermittlung des Durchschnittstreibstoffverbrauches zu berücksichtigen seien, wie Schwankungen des Verbrauches bedingt durch den jeweiligen Fahrer und dessen Fahrweise („Laufenlassen der Heizung am Standplatz“....) sind nicht verifizierbare Behauptungen, die auch nicht durch die „Bestätigung“ EINES Autohauses entkräftet werden können. Woraus im Übrigen dieses Autohaus, das ein Autohändler ist, seine „Erfahrungswerte“ bezügl. des Treibstoffverbrauchs seiner „Taxikunden“, also von Taxiunternehmern, die bei ihm ein Auto kaufen, bezogen haben soll, ist nicht ersichtlich.

Kilometerertrag Taxi:

Bei der Nachkalkulation ging die Betriebsprüfung von einem durchschnittlichen Kilometerertrag von € 1,20 aus und berief sich dabei auf den Wiener Taxitarif für die Zeiträume ab 8.11.2008, 10.2.2011 und 1.12.2012 und die dort angegebenen Parameter, wie die durchschnittliche Streckenlänge von 4,5 km, diverse Zuschläge für weitere Kilometer und Zuschläge für Wartezeiten und Telefon.

Die Anzahl der Leerfahrten wurde entgegen dem Beschwerdevorbringen mit 40% berücksichtigt, der Anteil (nach eigenen Angaben des Bf.) der Tagfahrten mit 80%, jener der Nachtfahrten mit 20% (siehe auch Tz. 2 des Berichtes).

In der Beschwerde bestritt der Bf. die Existenz eines Wiener Taxitarifs und beantragte einen nicht nachvollziehbaren Kilometerertrag von € 1,00 u.a auch mit der unhaltbaren Begründung, es sei nicht berücksichtigt worden, dass die Taxis über keinen Funk verfügten.

Im weiteren Verfahren wurde schließlich der Wiener Taxistarif als Kalkulationsgrundlage anerkannt und in der Stellungnahme vom 24.8.2020 auch vom Bf. selbst als Ausgangsbasis für die Berechnung des Kilometerertrages herangezogen.

Das Vorbringen, die Annahme einer durchschnittlichen Streckenlänge von 4,5 km sei zu kurz bemessen, da Kunden, die sich zu Fuß zu einem Standplatz begeben „eher längere Strecken fahren“ ist eine durch nichts begründete Behauptung, wohingegen die von der Wiener Taxiinnung angegebene durchschnittliche Streckenlänge als durch Erfahrungswerte gesichert angenommen werden kann.

Auch das Vorbringen, dass die Herbeiholung eines Taxis per Standplatztelefon eine „Rarität“ darstelle ist nicht verifizierbar, sodass dem Begehren, keinen Telefonzuschlag in die Berechnung miteinzubeziehen, nicht gefolgt wird.

Zuzustimmen ist dem Bf. hingegen darin, dass ein Zuschlag für Wartezeiten nur bei Funktaxis anfällt, über die der Bf. allerdings nicht verfügt. Dieser beträgt lt. Taxitarif für alle Zeiträume durchgehend € 2,70.

Der durchschnittliche Kilometerertrag, ausgehend von den durchschnittlichen Erlösen für Tag- und Nachtfahrten für die Zeiträume ab 8.11.2008, ab 10.2.2011 und ab 1.12.2012 wird daher unter Berücksichtigung jener Beträge, die auch der Bf. seiner Ermittlung in der Stellungnahme vom 24.8.2020 zu Grunde legte, wie folgt ermittelt, wobei der Zuschlag für Wartezeiten unberücksichtigt bleibt:

	2008		2011		2012		
	Tag	Nacht	Tag	Nacht	Tag	Nacht	
	11,38	12,25	11,42	12,38	12,33	13,29	
Zuschlag Wartezeiten	-2,7	-2,7	-2,7	-2,7	-2,7	-2,7	
Erlös	8,68	9,55	8,72	9,68	9,63	10,59	
Leerfahrten - 40%	5,20	5,73	5,23	5,80	5,78	6,35	
Tag 80%	4,16		4,18		4,62		
Nacht 20%		1,15		1,16		1,27	
Gesamterlös		5,31		5,34		5,89	
Km-Ertrag brutto (:4,5)		1,18		1,19		1,30	

Der durchschnittliche Kilometerertrag beträgt daher gerundet brutto € 1,20 und damit genau jenem Kilometerertrag, den die Betriebsprüfung ihrer Kalkulation zu Grunde legte (siehe Tz. 2 des Berichtes und die Berechnung in der Beilage dazu).

Kilometerertrag Botendienst:

Der Bf. vertrat in der Beschwerde die Auffassung, dass jede Retourfahrt eine Leerfahrt sei, die Betriebsprüfung hingegen berücksichtigte in ihrer Kalkulation keine Leerfahrten.

In der Stellungnahme vom 24.8.2020 gestand der Bf. zwar einerseits zu, dass nicht eruierbar sei, mit welchen Fahrzeugen (also auch Taxis) die Botendienste durchgeführt worden seien, vertrat aber andererseits die Auffassung, dass unter Annahme einer Verwendung von Taxis zu 30%, der Anteil der Leerfahrten sogar noch höher anzunehmen sei als bei Taxis (40%).

In der beispielhaften Aufstellung von Botendienstfahrten im Vorlageantrag wurde jedoch von einem Anteil von Leerfahrten von 40% ausgegangen.

Da nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes weder davon ausgegangen werden kann, dass jeder Retourfahrt eine Leerfahrt war, noch dass jede Retourfahrt wiederum eine Botendienstfahrt war, erscheint die Annahme eines Mittelwertes hier 40 % sachgerecht.

Es wird daher dem Antrag des Bf., so wie im Vorlageantrag und in der Tabelle in der Stellungnahme vom 24.8.2020 dargestellt, gefolgt und unter der Annahme von 40 % Leerfahrten ein Kilometerertrag von € 0,50 angenommen.

Die Kilometerleistung wird daher in Anlehnung an die Betriebsprüfung wie folgt ermittelt, wobei so wie bisher von den Bruttoerlösen für den Botendienst lt. Erklärung ausgegangen wird (siehe auch die Beilage zu Tz.2 des Berichtes):

	2010	2011	2012	2013	
	119.094,83	110.000,00	113.977,01	99.343,96	
0,50/km	0,5	0,5	0,5	0,5	
Kilometer Botendienst	238.189,66	220.000,00	227.954,02	198.687,92	

Unter Berücksichtigung dieses Kilometerertrages sowie nunmehr eines Durchschnittstreibstoffverbrauches von 9l und eines Kilometertrages für Taxis von € 1,20 ergibt sich somit folgende Umsatz- und Gewinnhinzurechnung, wobei hinsichtlich des laut Bf. durch die Betriebsprüfung angeblich zu niedrig angesetzten Treibstoffpreises auf die Kalkulation lt. Beilage zu Tz. 2 des Berichtes zu verweisen ist, die entsprechend dem Antrag des Bf. vom 7.6.2021 bereits im Zuge der Betriebsprüfung für 2012 einen Treibstoffpreis von € 1,40 und für 2013 von € 1,35 der Kalkulation zu Grunde legte. Dieser Treibstoffpreis fand im Treibstoffeinsatz seinen Niederschlag und entspricht genau dem vom Bf. in seiner letzten Stellungnahme seiner Kalkulation zu Grunde gelegten Treibstoffeinsatz:

	2010	2011	2012	2013
Treibstoffeinsatz in l lt. Erklärung	26.172,82	25.019,97	28.016,15	29.716,88
Durchschnittsverbrauch/100 km	9	9	9	9
Kilometer gesamt (/9x100)	290.809,09	277.999,72	311.290,50	330.187,56
Kilometer Botendienst -	238.189,66	220.000,00	227.954,02	198.687,92
Kilometer Taxi	52.619,43	57.999,72	83.336,48	131.499,64
Einnahmen brutto (Kilometerertrag 1,2)	63.143,32	69.599,66	100.003,78	157.799,57
Netto	57.403,02	63.272,42	90.912,53	143.454,15
Einnahmen lt. Erklärung	44.139,06	24.635,28	57.265,28	57.714,56
Differenz	13.263,96	38.637,14	33.647,28	85.739,59
Umsatzhinzurechnung 10%	13.263,96	38.637,14	33.647,28	85.739,59
Umsatzkürzung		18.769,49		
Gewinnhinzurechnung	13.263,96	19.867,65	33.647,28	85.739,59

Der steuerbare Umsatz (Kz 000) ändert sich daher wie folgt (siehe Seite 10 des Berichtes):

2010	2011	2012	2013
181.132,04	191.782,42	212.138,53	223.932,68

Mir 20% zu versteuern sind (wie bisher, Kz 022) im Jahr 2011: € 128.510

Davon mit 10% zu versteuern sind (Kz 029):

2010	2011	2012	2013
57.403,02	63.272,42	90.912,56	137.454,05

Die Berechnung der Umsatzsteuerzahlast ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Gem. § 10 Abs.1 Zif. 2 EStG 1988 kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13% des Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens 100 000 Euro im Veranlagungsjahr, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage ist der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne (§ 24) und Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und 2, auf die der besondere Satz des § 27a Abs. 1 angewendet wird.
2. Der Gewinnfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen für jedes Kalenderjahr einmal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30 000 Euro zu (Grundfreibetrag). ...

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Kz 330) ändern sich daher unter Berücksichtigung des Grundbetrages und der sonstigen durch die Betriebsprüfung vorgenommenen und nicht bekämpften Änderungen (siehe die Darstellung in den Entscheidungsgründen) wie folgt (siehe Seite 11 des Berichtes):

2010	2011	2012	2013
6.990,29	36.721,53	26.722,74	41.339,94

Die Berechnung der Einkommensteuer stellt sich wie folgt dar:

2010:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	6.990,29 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	6.990,29 €
Sonderausgaben	-60,00 €

Kinderfreibeträge	-660,00 €
Einkommen	6.270,29 €
Einkommensteuer	0,00 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 889,00 €
Einkommensteuer	- 889,00 €

2011:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	17.952,04 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	17.952,04 €
Sonderausgaben	-60,00 €
Kinderfreibetrag	-660,00 €
Einkommen	17.232,04 €
Einkommensteuer	
$17.232,04 - 11.000 / 14.000 \times 5110$	2.274,69 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	889,00 €
Einkommensteuer	1.385,69 €

2012:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	26.722,74 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	26.722,74 €
Sonderausgaben	-60,00 €
Kinderfreibetrag	-660,00 €
Einkommen	26.002,74 €
Einkommensteuer	

26.002,74-25.000/35.000x15.125+5110	5.543,32 €
-------------------------------------	------------

2013:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	41.339,94 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	41.339,94 €
Sonderausgaben	- 60,00 €
Kinderfreibetrag	-660,00 €
Einkommen	40.619,94 €
Einkommensteuer	
40.619,94-25.000/35.000x15125+5110	11.860,04

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, da das Erkenntnis nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Fragen der Beweiswürdigung sind einer Revision nicht zugänglich.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 23. November 2021