



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Nikolaus Wirtschaftstreuhand KEG, Steuerberatungsgesellschaft, 1130 Wien, St. Veit-Gasse 15, gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 1999 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Bw. betreibt ein Taxiunternehmen in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte eine Erlöszuschätzung von S 156.000,00 für 1998 und S 939.000,00 für 1999, die in Tz. 16 des Betriebsprüfungsberichtes wie folgt begründet wurde:

Infolge größerer Kalkulationsdifferenzen erfolgt eine Hinzuschätzung von Erlösen durch die BP. Die BP begründet die Hinzurechnung wie folgt: Die durch die vorgelegten Aufzeichnungen ermittelten Erlöse pro gefahrenem Kilometer weichen eklatant von den branchenüblichen Werten ab. Dem in einem außerbetrieblichen Betriebsvergleich ermittelten Wert von 10,86 ATS Erlös pro gefahrenem Kilometer steht beim gegenständlichen Unternehmen ein kalkulatorischer Erlös in Höhe von 5,53 ATS pro gefahrenem Kilometer gegenüber. Weiters finden die Lebenshaltungskosten des Unternehmers in den erklärten Ergebnissen keine Deckung. Bekräftigt wurde die BP, Erlöse dem erklärten Ergebnis hinzuzuschätzen, durch die Aussagen bei der Bundespolizeidirektion Wien, wonach Taxilenker vom Unternehmer abgemeldet und "schwarz" weiterbeschäftigt wurden.

Die BP unterstellt ihrer Hinzuschätzung einen branchenüblichen Erlös von 11,00 ATS pro gefahrenem Kilometer.

Dagegen wurde am 7. Juni 2001 Berufung erhoben und vorgebracht, dass der Bw. die Jahreskilometerleistung aller Fahrzeuge laufend aufgezeichnet habe. Diese Aufzeichnungen ergäben für das Jahr 1998 43.687 Kilometer und für das Jahr 1999 163.280 Kilometer. Die Fahrzeuge des Bw. würden vornehmlich vom Standplatz C. eingesetzt, da die Sprachkenntnisse des Bw. und seiner Fahrer von den Hotelgästen geschätzt werden. Auf Grund der Konkurrenzsituation hätten sich feste Tarife für die Fahrten herausgebildet. Die Firma C & K verlange für die Fahrt von jedem Punkt in Wien zum Flughafen Schwechat S 270,00, die Funkzentrale 31200 empfehle auf ihrer Homepage einen Preis von S 380,00 für eine Fahrt vom Bezirk Mödling zum Flughafen Schwechat. Der Bw. versuche folgende Tarife vom Standplatz C. zu erzielen:

	brutto	Kilometer
Fahrt C. – Schwechat	S 420,00	70 km
Fahrt C. – Wien Innenstadt	S 350,00	ca. 40 km
Fahrt C. – Westl. Bezirke	S 420,00	ca. 50 km
	S 1.170,00	160 km
resultierender Durchschnittserlös	7.31/km brutto 6.64/km netto	

Eine Verrechnung der Fahrpreise aufgrund der Uhr mit einem Preis von brutto S 12,00 je Kilometer sei aufgrund der Marktlage nicht zu erzielen, da eine Fahrt zum Flughafen mit bezahlter Rückfahrt S 840,00 ausmachen würde, was zu bezahlen kein Kunde bereit wäre. Ähnliches gelte für telefonische Bestellungen. Da mit der kostenfreien Anfahrt geworben und der Tarif im Bezirk Mödling freigegeben sei, würden die Fahrtpreise überwiegend vor Antritt der Fahrt telefonisch vereinbart. Fahrten, die nach der Taxameteranzeige bezahlt werden, fielen daher nur im Nahbereich an. Es ergebe sich daher folgende Zuordnung:

75 % Fahrten nach vorheriger Vereinbarung mit einem Durchschnittserlös von	S 6,64
25 % Fahrten Nahbereich lt. Taxameter	S 10,91

Kalkulation 1998:

Jahreskilometerleistung lt. Aufzeichnungen		34.687 km
Kontrollrechnung Treibstoffindex : Treibstoffkosten	21.333,80	
Durchschnitt Verbrauch 8.62 lt. Durchschn. Preis 7,50	32.998 km	
Fahrten Wohnung - Betrieb 100 km x 6 Tage x 20 Wo		12.000 km
		<u>22.687 km</u>
Betriebliche Fahrten (Neugründung erhöht)	1.200 km	
Heimfahrten Fahrer		
Durchschnitt 1 Fahrer a 12 km x 5 Tage x 8 Wochen	480 km	1.680 km
		<u>21.007 km</u>

75 % Preise lt. Anbot 15.755 km a 6.64	S 104.613,00
25 % Preise lt. Taxameter 5.252 km a 10.91	S 57.299,00
Erlös lt. Kalkulation	S 161.912,00
Erlös lt. Gewinnermittlung 1998	S 159.546,36

Kalkulation 1999:

Jahreskilometerleistung lt. Aufzeichnungen	163.280 km
Kontrollrechnung Treibstoffindex : Treibstoffkosten	107.689,65
Durchschnitt Verbrauch 8.62 lt. Durchschn. Preis 7,67	162.881 km
Fahrten Wohnung - Betrieb 100 km x 6 Tage x 52 Wo	31.200 km
	132.080 km

Betriebliche Fahrten p. a.	2.400 km
Heimfahrten Fahrer	
Durchschnitt 2 Fahrer a 12 km x 5 Tage x 47 Wochen	5.640 km
	8.040 km
	124.040 km

75 % Preise lt. Anbot 93.030 km a 6.64	S 617.719,20
25 % Preise lt. Taxameter 31.010 km a 10.91	S 338.319,10
Erlös lt. Kalkulation	S 956.038,30
Erlös lt. Gewinnermittlung 1999	S 958.239,77

Zur Frage der Deckung der Lebenshaltungskosten sei anzuführen, dass der Bw. anlässlich der Betriebsgründung Ersparnisse in Höhe von S 100.000,00, auf einem Sparbuch erlegend, zur Erteilung der Gewerbeberechtigung bei der Bezirkshauptmannschaft vorlegen musste (Kopie Beilage 1), ferner habe er am 4. 9. 1997 ein Darlehen von B. in Höhe von 50.000,00 US \$ (Kopie Beilage 2) sowie einen Betriebsgründungskredit der Bank Austria in Höhe von S 200.000,00 erhalten.

Mittelaufbringung:		
Sparbuch	100.000,00	
Darlehen	550.000,00	
Kredit	200.000,00	
Arbeitslosenbezug 1998	30.000	
	<u>880.000,00</u>	
Mittelverwendung:		
Investitionen 1998		397.600,00
Verlust 1998	103.550,15	
- Afa + IFB	<u>60.427,00</u>	43.123,15
Lebenshaltungskosten		150.000,00
Verlust 1999	77.378,57	
- AfA	<u>80.187,00</u>	- 1.808,43
Lebenshaltungskosten		150.000,00
Rückzahlung BA Gründungskredit		<u>70.000,00</u>
		<u>808.914,72</u>

Die Deckung der Lebenshaltungskosten sei für den Prüfungszeitraum somit gegeben.

In seiner Stellungnahme vom 26. Februar 2003 führte der Betriebsprüfer aus, dass der vom Bw. ermittelte Kilometersatz von S 6,64 nur geringfügig über dem amtlichen Kilometergeld von S 4,90 liege, mit welchem gerade einmal die Anschaffung, die Erhaltung und der Betrieb eines Fahrzeuges abgedeckt werden könne. Rechne man die Fixkosten, die der Betrieb eines Taxigewerbes verursache, wie Personalkosten, Miete, Werbung, Sozialversicherung etc. hinzu, sei es unmöglich, mit den vom Bw. angegebenen Kilometersätzen von S 6,64 bei 75 % und S 10,91 bei 25 % der Fahrten, ein Taxiunternehmen zumindest kostendeckend zu betreiben.

Die von der Finanzbehörde abermals eingeholten Informationen bei ortsansässigen Taxiunternehmen hätten übereinstimmend ergeben, dass ein Kilometererlös von S 12,00 die absolut unterste Schwelle darstelle, um ein Taxiunternehmen wirtschaftlich seriös zu führen. Es sei richtig, dass Überlandfahrten wie zum Flughafen Schwechat pauschal berechnet und somit einen geringeren Kilometererlös erbringen würden, doch würde dies durch Fahrten im Nahbereich, welche einen wesentlich höheren Kilometererlös erbringen (bis zu S 20,00), wieder ausgeglichen, womit wieder ein durchschnittlicher Kilometererlös von S 12,00 erreicht werde.

Diese Preiserhebungen der Finanzbehörde habe der Bw. überdies auch selbst bestätigt, indem er am 11. Februar 2002 am Gendarmerieposten Vösendorf angegeben habe, dass ihm für eine entgangene Fahrt von fünf Personen von der Shopping City Süd in die Mariahilfer Straße ein Schaden von S 1.995,00 entstanden sei. Unter der Annahme, dass für den Transport zwei Taxis notwendig seien, ergebe sich bei einer Fahrtstrecke von 35 Kilometer ein Kilometererlös von S 28,50. Da der Bw. über ein 8-sitziges Taxi verfüge und dieses für diesen Transport einzusetzen gedachte, ergäbe sich sogar ein rechnerischer Kilometererlös von S 57,00. In einem weiteren, der Finanzverwaltung bekannten Fall, habe der Bw. für eine Fahrt von der SCS nach Ebreichsdorf, hin und retour rund 44 Kilometer, einen Fuhrlohn von S 5.504,00 verlangt. Dies ergebe einen Kilometererlös von S 125,00. (Das Kontrollmaterial werde in Kopie beigelegt.) Demgegenüber würden sich die von der Betriebsprüfung für ihre Hinzuschätzung herangezogenen S 12,00 als äußerst bescheiden darstellen.

Über das Vermögen des Bw. wurde am 30. Jänner 2003 das Konkursverfahren eröffnet. In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wendete der Masseverwalter des Bw. ein, dass die Feststellung der Finanzbehörde, mit dem vom Bw. nachgewiesenen Kilometersatz von S 6,64 sei der Betrieb eines Taxiunternehmens wirtschaftlich nicht möglich, auch aus den Zahlen der Buchhaltung ableitbar sei und bekanntlich bereits zu einem Konkursverfahren des Bw. geführt habe. Aufgrund der Jahresabschlusserstellung als Einnahmen-Ausgaben Rechnung, in der nur zahlungswirksame Ausgaben erfasst werden, seien die erheblichen Verbindlichkeiten des Taxiunternehmens dort nicht ersichtlich. Aufgrund der im Branchendurchschnitt zu geringen Erlöse, habe der Bw. die Verbindlichkeiten nicht im

geplanten Ausmaß abdecken können, vielmehr habe sich ein stetes Anwachsen der Verbindlichkeiten gezeigt.

Bei den von der Finanzverwaltung herausgegriffenen Fahrten handle es sich um Einzelfälle, die keine allgemein gültigen Werte enthielten. Im ersten Fall sei Schadenersatz für eine entgangene Fahrt geltend gemacht worden, der natürlich mit den höchstmöglichen, vertretbaren Kostenangaben berechnet worden sei. Dabei sei nicht der durchschnittlich schlechte Kilometersatz zur Anwendung gebracht worden, da ja auch ein erheblicher Zeitaufwand sowie Reinigungskosten etc. angesetzt worden seien.

Im zweiten Fall sei vom Bw. eine Fahrt von einer Firma zu dem angegebenen Preis angefragt worden, der Bw. habe diese Fahrt natürlich angenommen, da sie einen weit höheren Erlös als seine durchschnittlichen Fahrten einspielen konnte.

Am 20. Juli 2004 übermittelte der seit 6. November 2003 neu zuständige steuerliche Vertreter des Bw., nach Einsichtnahme in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (ABNr. 101036/01), eine umfangreiche Ergänzung der Berufungsschrift, in der er detailliert zu den von der Betriebsprüfung für die Hinzuschätzung ins Treffen geführten Argumenten Stellung bezog.

Was das Argument der *fehlenden Deckung der Lebenshaltungskosten* betreffe, habe sich im Arbeitsbogen nicht der geringste Hinweis gefunden. Es handle sich bei den entsprechenden Ausführungen in Tz. 16 daher um eine ohne jedwede Beweisführung erfolgte und in den Akten nicht gedeckte bloße Behauptung. Dieser Behauptung sei schon die Berufung mit einer entsprechenden Berechnung samt Urkundenvorlage entgegengetreten. Auf diese Darstellungen, denen der Prüfer im Übrigen in seiner Stellungnahme nichts entgegenzusetzen vermochte, werde neuerlich hingewiesen.

Eine *Schwarzbeschäftigung von Taxilenkern*, lasse sich allenfalls aus der Einvernahme des Arnold S. vor dem Fremdenpolizeilichen Büro der BPD Wien vom 17. Juni 2000 für die Zeit vom 1. März bis 17. Juni 2000 ableiten (Seiten 33 bis 35 des Arbeitsbogens). Weiters sei diese Aussage von S. bei seiner zeugenschaftlichen Vernehmung vor dem dortigen FA im Wesentlichen bestätigt worden (Seite 42 f). Der in Rede stehende Sachverhalt, der vom Bw. im übrigen bestritten werde, betreffe aber jedenfalls das Jahr 2000 und damit eine Periode nach dem Ende des Prüfungszeitraums, sodass daraus für den Prüfungszeitraum nichts gewonnen werden könne. Für eine Schwarzbeschäftigung von Taxilenkern durch den Bw. gebe es zumindest im Prüfungszeitraum nicht den geringsten Hinweis.

Weiters stelle der Prüfer in Tz. 16 die Behauptung auf, dass sich aus dem Rechenwerk des Bw. ein *durchschnittlicher Kilometererlös von S 5,53* ableiten lasse. Die entsprechende Berechnung könne Seite 70 des Arbeitsbogens entnommen werden. Dabei habe der Prüfer die durchschnittlichen Kilometererlöse von sieben Monaten des Prüfungszeitraums ermittelt und

daraus eine weitere Durchschnittsbildung vorgenommen. Wie den Seiten 46 bis 69 des Arbeitsbogens zu entnehmen, seien die Kilometererlöse des Bw. für den gesamten Prüfungszeitraum – mit Ausnahme des Monats Dezember 1999 (und nicht für sieben Monate des Prüfungszeitraums) – ermittelt worden, sodass vollkommen unverständlich bleiben müsse, weshalb auf Seite 70 des Arbeitsbogens der Durchschnittskilometererlös nur unter Zugrundelegung von sieben – aus der Sicht des Bw. sehr ungünstigen – Monaten erfolgt sei. Es wäre für den Prüfer ein Leichtes gewesen, den durchschnittlichen Kilometererlös auf Grundlage der Aufzeichnungen des gesamten Zeitraums von September 1998 bis November 1999 zu ermitteln und sich nicht auf sieben "Stichprobenmonate" zu beschränken.

Auch habe der Prüfer völlig unberücksichtigt gelassen, dass es nach den Aufzeichnungen des Bw. Tage gebe, an denen zwar eine Kilometerleistung zurückgelegt, aber keine Erlös erzielt worden sei. Dies erkläre sich einerseits aus Fahrten, die zwar betrieblich veranlasst waren, jedoch nicht der Umsatzerzielung dienten ("nicht operative Fahrten" – zum Eichamt, zum Steuerberater, zur Reparaturwerkstätte usw.) und andererseits aus Privatfahrten. Beilage ./A könne entnommen werden, um welche Tage und welche Kilometerleistungen es sich im einzelnen handle.

Unter Aussonderung der "erlösfreien Tage" (Beilage ./B) ergebe sich laut Beilage ./C, dass der Bw. im Zeitraum September 1998 bis November 1999 eine Gesamtkilometerleistung von 158.884 Kilometer zurückgelegt und dabei einen Gesamterlös von S 1,088.306,00 erzielt habe.

Weiters seien noch folgende Berichtigungen vorzunehmen:

Die nicht operativen Kilometerleistungen seien nicht nur an erlösfreien sondern teilweise auch an Tagen, an denen Erlöse erzielt wurden, zurückgelegt worden. Wie schon der Berufung vom 7. Juni 2001 entnommen werden könne, hätten sich die gesamten, nicht operativen Fahrten daher auf 3.400 Kilometer belaufen (vier Monate im Jahr 1998 à 300 km zuzüglich 11 Monate im Jahr 1999 à 200 Kilometer). Nehme man an, dass nur die Hälfte dieser Fahrten an "erlösfreien Tagen" durchgeführt worden sei, sei die Gesamtkilometerleistung weiters um 50 % dieses Wertes oder 1.700 Kilometer zu berichtigen

Darüber hinaus, seien auch noch die Fahrten zwischen den Wohnorten des Bw. bzw. seiner Mitarbeiter und dem Betriebsstandort zu berücksichtigen:

- ✓ 23.380 Kilometer für den Bw.: 65 Wochen à 6 Tage abzüglich 56 "erlösfreie Tage" x 70 Kilometer für die Hin- und Rückfahrt (Beilage ./D)
- ✓ 800 Kilometer für Zlatan Z.: 8 Wochen à 5 Tage x 20 Kilometer für Hin- und Rückfahrt (Beilagen ./E und ./F)

- ✓ 5.200 Kilometer für Georgi Z.: 40 Wochen unter Berücksichtigung des Urlaubs à 5 Tagen x 26 Kilometer für die Hin- und Rückfahrt (Beilage ./G)
- ✓ 2.280 Kilometer für Arnold S.: 38 Wochen unter Berücksichtigung des Urlaubs à 5 Tage x 12 Kilometer für die Hin- und Rückfahrt.

Es sei also offensichtlich, dass für operative Fahrten des Bw. im Betrachtungszeitraum September 1998 bis November 1999 125.524 Kilometer zurückgelegt worden seien, was einem Durchschnittserlös von S 8,67 entspreche. Der vom Prüfer ermittelte Durchschnittserlös von S 5,53 sei das Ergebnis offensichtlich unrichtiger Berechnungen.

Selbst wenn sämtliche anderen Überlegungen des Prüfers richtig sein sollten, sei die vorzunehmende Erlöszuschätzung demnach nicht im Ausmaß von 98 % (S 5,53 im Verhältnis zum brachenüblichen Erlös von S 11,00), sondern nur im Ausmaß von 27 % (S 8,67 zu S 11,00) vorzunehmen. Allein dadurch reduziere sich der Hinzuschätzungsbetrag für das Jahr 1998 von S 156.000,00 auf S 43.000,00 und für 1999 von S 939.000,00 auf S 259.000,00.

- Mit Taxameterfahrten erzielbarer Kilometererlös

Laut Tz. 16 habe ein äußerer Betriebsvergleich einen Kilometererlös von S 10,86 ergeben. Nach der Stellungnahme des Prüfers hätten Taxameterfahrten einen Kilometererlös von bis zu S 20,00 erbracht. Nach der neueren Judikatur des VwGH (28.5.1998, 96/15/0260) sei der äußere Betriebsvergleich als Schätzungsmethode nur dann zulässig, wenn das FA die Identität der für den äußeren Betriebsvergleich herangezogenen Unternehmen offen lege. Da dies nicht geschehen sei, könnten die so ermittelten Werte als unbeachtlich auf sich beruhen.

Der Bw. habe die Eichung seines Taxameters stets am Wiener Taxitarif orientiert. Auf Grundlage des für die Zeit von 1. Jänner 1991 bis 31. März 1993 geltenden Wiener Taxitarifs (Beilage ./J) habe die FLD in einer Vielzahl von Verfahren umfangreiche Erhebungen hinsichtlich des zu erzielenden Kilometererlöses angestellt (Auskunfterteilung eines Vertreters der Taxiinnung – Beilage ./K und Detailkalkulation der FLD des erzielbaren Kilometererlöses vom 19. November 1996 – Beilage ./L). Nach der Detailkalkulation habe sich ein Brutto-Kilometererlös von S 10,44 ergeben; nach den Auskünften des Vertreters der Taxiinnung von S 10,50 und S 10,80. Es erscheine folglich sachgerecht für den in Rede stehenden Zeitraum als Mittelwert von einem Brutto-Kilometererlös von S 10,65 auszugehen.

Wie aus Beilage ./M ersichtlich, erfuhr der Taxitarif für die Zeit ab 1. April 1999 eine Steigerung um insgesamt 30 %. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass von 1991 bis zum Prüfungszeitraum, bedingt durch die Liberalisierung des Taxigewerbes, der Leerkilometeranteil dramatisch angestiegen sei. Diesbezüglich werde auf eine an der WU Wien erstellte wissenschaftliche Arbeit (Beilage ./N) verwiesen. Wie dieser zu entnehmen sei, habe

der Leerkilometeranteil im Februar 1995 durchschnittlich 46,5 % betragen. Dagegen sei die FLD von einem Leerkilometeranteil von 35,5 % ausgegangen und stehe damit in vollkommenem Einklang mit der vorgelegten wissenschaftlichen Arbeit, insofern als diese von einer Steigerung des Leerkilometeranteiles von 1989 bis 1995 von 31,5 % auf 46,5 % ausgehe. Dies bedeute, dass der "Besetzkilometeranteil" von 64,5 % auf 53,5 % zurückgegangen sei. Damit habe sich die Taxiauslastung im erwähnten Zeitraum um rund 17 % auf 83 % der Ursprungsauslastung (53,5 % dividiert durch 64,5 %) reduziert.

Folglich lasse sich für den Prüfungszeitraum folgender angemessener Bruttokilometererlös für Taxameterfahrten ermitteln:

$$S\ 10,64 \times 1,3 \text{ (Tarifsteigerung)} \times 0,83 \text{ (Auslastungsreduktion)} = \textbf{S\ 11,50}$$

Die vom Prüfer behaupteten S 20,00 für Taxameterfahrten seien offensichtlich unzutreffend. Im übrigen würden sich diese Berechnungen fast zur Gänze mit dem schon in der Berufung vom 7. Juni 2001 erstatteten Vorbringen decken, wonach bei einer Verrechnung der Fahrpreise auf Grundlage des Taxameters ein Bruttokilometererlös von S 12,00 zu erzielen sei.

- Verhältnisse bei Pauschalfahrten

Sogar der Prüfer stelle außer Streit, dass bei Pauschalfahrten nur ein geringerer Kilometererlös erzielt werden könne als bei Taxameterfahrten. Schon in der Berufung sei vorgebracht worden, dass der bei Pauschalfahrten durchschnittlich erzielbare Bruttokilometererlös S 7,31 betragen habe. Die dort angeführten, vom Standplatz C. für Pauschalfahrten erzielten Fuhrlohne ließen sich insbesondere aus der Belegsammlung des Bw. sowie der dort befindlichen Angebotskorrespondenz mit Kunden entnehmen. Es werde daher gemäß § 183 Abs. 1 BAO eine neuerliche Einsichtnahme in die Belegsammlung des Bw. beantragt.

- Daraus ableitbare Kalkulation

Wie Beilage ./C entnommen werden könne, habe der Bw. im Zeitraum September 1998 bis November 1999 für operative Fahrten 125.524 Kilometer mit seinen Taxis zurückgelegt und dabei Bruttoerlöse von S 1.088.306,00 erzielt, was einem durchschnittlichen Bruttokilometererlös von S 8,67 entspreche. Für Taxameterfahrten sei von einem erzielbaren Bruttokilometererlös von S 11,50, für Pauschalfahrten von einem solchen von S 7,31 auszugehen. Dies bedeute, dass der Bw. im Streitzeitraum 32,5 % seiner Fahrten für Taxameterfahrten und 67,5 % für Pauschalfahrten zurückgelegt habe. Dass der Pauschalfahrtenanteil 67,5 % betragen habe (was in geringfügiger Abweichung zum Berufungsvorbringen – 75 % - stehe), entspreche jedenfalls der Lebenserfahrung und stehe auch mit den Erinnerungen des Bw. im Einklang, wobei bemerkt werde, dass detaillierte Aufzeichnungen – mangels Bestehen einer diesbezüglichen gesetzlichen Verpflichtung – vom Bw. nicht geführt worden seien.

Damit hätte eine Zuschätzung nur dann zu erfolgen, wenn als erwiesen anzunehmen wäre, dass der Pauschalfahrtenanteil des Bw. im Prüfungszeitraum weniger als 67,5 % betragen habe. Dafür fehle aber jeder Hinweis, nicht einmal der Prüfer habe im Bericht oder in seiner Stellungnahme eine derartige Behauptung aufgestellt oder diesbezügliche Beweismittel vorgelegt.

- Plausibilitätsverprobung betreffend Personalressourcen

Nach den Auskünften eines Vertreters der Taxiinnung (Beilage ./K) lege ein vollbeschäftigter Taxilenker pro Jahr rund 30.000 Kilometer zurück.

Die aus Beilage ./C ableitbare Kilometerleistung für operative Fahrten von 125.524 Kilometern weiche nur um 32.524 Kilometer oder rund 35 % von der kalkulatorisch unter Zugrundelegung der Personalressourcen (laut Lohnkonten Beilage ./E) ermittelten Kilometerleistung von 93.000 Kilometern nach oben ab, was dadurch erklärbar sei, dass im Unternehmen des Bw. ein sehr hoher Anteil an Pauschalfahrten – in Form von "Überlandfahrten" – erbracht worden sei. Bei derartigen Überlandfahrten werde in derselben Zeiteinheit eine höhere Kilometerleistung zurückgelegt als bei "Stadtfahrten", die bei denjenigen Verhältnissen, die der Auskunft der Taxiinnung zugrunde lagen, doch in einem höheren Ausmaß im "Fahrtenmix" enthalten gewesen seien als im Unternehmen des Bw. Durch einen solcherart höheren Anteil an Pauschalfahrten sei es plausibel, dass sich die jährliche Kilometerleistung eines Fahrers (VBÄ) im Unternehmen des Bw. in den Streitjahren auf rund 40.500 Kilometer belaufen habe.

Stelle man eine analoge Verprobung hinsichtlich der Kalkulation des Prüfers laut Tz. 16 des Berichtes an, ergebe sich für den Streitzeitraum eine Kilometerleistung von 221.000 Kilometer (S 2,212.786,13 geschätzte Nettoerlöse dividiert durch S 10,00 Nettokilometererlös). Bei Division durch 41,17 Vollbeschäftigungsmonate würde dies einer Jahreskilometerleistung eines VBÄ von rund 65.000 Kilometern entsprechen.

Es sei – auch angesichts der von der Taxiinnung erteilten Auskünfte – völlig unrealistisch, von einer derart hohen Kilometerleistung eines vollbeschäftigten Fahrers auszugehen, würde diese doch mehr als das Doppelte – um rund 117 % – der aus Erfahrungswerten ableitbaren "Durchschnittsleistung" betragen, was auch nicht durch eine Veränderung des "Fahrtenmixes" erklärt werden könne.

Dies sei offensichtlich auch dem Prüfer bewusst gewesen, da er in Tz. 21 einen "fiktiven Personalaufwand" von S 40.000,00 (1998) bzw. S 200.000,00 (1999) angesetzt habe. Der Prüfer gestehe mithin selbst zu, dass seine kalkulatorische Hinzuschätzung nur dann richtig sein könne, wenn das Unternehmen des Bw. über zusätzliche Personalressourcen verfügt hätte. Für die solcherart vom Prüfer aufgestellte Tatsachenbehauptung, der Bw. habe im

Prüfungszeitraum Fahrer "schwarz beschäftigt", fehle jedoch jeder Hinweis. Die vom Prüfer vorgenommene Schätzung müsse daher wegen Unschlüssigkeit verworfen werden.

Für die als erwiesen angenommene Tatsache, der Bw. habe zusätzliches "Schwarzpersonal" beschäftigt, blieben die angefochtenen Bescheide jeden Beweis schuldig. Die angefochtenen Bescheide seien demnach jedenfalls mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften behaftet. Es wäre Sache der Abgabenbehörde gewesen, in den angefochtenen Bescheiden begründend unter Angabe der relevanten Beweismittel und der angestellten beweiswürdigenden Überlegungen darzutun, warum sie annehme der Bw. hätte "Schwarzpersonal" beschäftigt.

Bei den laut Stellungnahme des Prüfers erwähnten und mit Unterlagen dokumentierten angeblich *erzielten Kilometererlösen von S 125,00 bzw. S 57,00* handle es sich um zwei Einzelfälle, in denen jeweils neben dem Fuhrlohn auch beträchtliche Schadenersatzbeträge für vom Fahrgast verursachte Beschädigungen bzw. Verschmutzungen sowie für den Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit einer erstatteten Anzeige verrechnet worden seien. In seinem Schreiben vom 6. Juni 2002 verschweige Robert P., dass sein vollkommen alkoholisierte Sohn das Taxi des Bw. nicht nur vollkommen verschmutzt, sondern auch im Innenraum beschädigt habe, sodass der Betrag von € 400,00 nur zu einem ganz geringfügigen Teil auf den tatsächlichen Fuhrlohn entfallen sei. Wenn in der Anzeige vom 11. Februar 2002 ein Betrag von € 145,00 angesprochen werde, sei dieser zum ganz überwiegenden Teil als Schadenersatz für den entstandenen Verwaltungsaufwand zu verstehen. Der Prüfer vermöge mit den in Rede stehenden Urkunden überhaupt nichts für seinen Standpunkt zu gewinnen, da es hier eben nicht um die Fuhrlohnverrechnung, sondern um die Verrechnung von Schadenersatzbeträgen aus jeweils einem anderen Titel gehe. Im Übrigen beträfen die gegenständlichen Sachverhalte auch nicht den Prüfungszeitraum, sondern das Jahr 2002.

Eine Gegenäußerung der Betriebsprüfung zur Berufungsergänzung erfolgte nicht.

Es wurde erwogen:

Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz, die von Amts wegen erlassen werden, haben – jedenfalls auch nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO – eine Begründung zu enthalten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (27.5.1998, 95/13/0282; 24.4.2002, 95/13/0277; 26.2.2004, 99/15/0053; 22.12.2004, 2000/15/0122; 20.1.2005, 2002/14/0116) müsse diese klar erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser konkrete Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion

des Sachverhalts unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachte. Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides sei die zusammenhängende Darstellung des von der Behörde festgestellten Sachverhalts.

Anzustreben ist eine leicht lesbare Erzählung, die knapp und dennoch vollständig, präzise und gleichzeitig anschaulich den rechtlich bedeutsamen Sachverhalt soweit beschreibt, dass ein des Falles Unkundiger weiß, was sich zugetragen hat (VwGH 27.2.2002, 97/13/0222).

Es genügt daher nicht, wenn der Bescheid zwar eine Reihe von Sachverhaltselementen aufweist, nicht jedoch in der erforderlichen, einer nachprüfenden Kontrolle durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zugänglichen Weise dargestellt wird, worauf sich die einzelnen Feststellungen stützen (VwGH 23.4.1992, 91/15/0153). In der Begründung eines Bescheides muss vielmehr auch angegeben werden, welche Beweismittel herangezogen wurden und welche Ergebnisse die Würdigung der einzelnen Beweismittel erbracht hat (VwGH 26.5.1997, 96/17/0459); es ist darzulegen, was die Abgabenbehörde im Fall des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse bewogen hat, ein Beweismittel anderen Beweismitteln vorzuziehen und gerade den von ihr angenommenen Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (VwGH 26.11.2003, 98/13/0173).

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Entsprechend der amtswegigen Ermittlungspflicht im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO ist es primär Aufgabe des Finanzamtes, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln (VwGH 14.12.1998, 94/17/0101).

Die angefochtenen Bescheide ergingen aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung, deren Ergebnis im Prüfungsbericht vom 7. Mai 2001 zusammengefasst ist. Die laut Tz. 16 dieses Berichtes vorgenommene Erlöszuschätzung von S 156.000,00 für 1998 und S 939.000,00 für 1999 wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

- a) Die Lebenshaltungskosten des Bw. fänden in den erklärten Ergebnissen keine Deckung.
- b) Es lägen Aussagen bei der Bundespolizeidirektion Wien vor, der Bw. habe Taxilenker abgemeldet und "schwarz" weiterbeschäftigt.
- c) Aus den vorgelegten Aufzeichnungen des Bw. lasse sich ein kalkulatorisch ermittelter Bruttoerlös von S 5,53 pro gefahrenem Kilometer ableiten, wohingegen sich aus einem äußeren Betriebsvergleich ein branchenüblicher Wert von S 10,86 pro gefahrenem Kilometer

ergebe, sodass die Zuschätzung unter Zugrundelegung eines branchenüblichen Erlöses von S 11,00 pro gefahrenem Kilometer erfolge.

zu a) Wie der Bw. zu Recht eingewendet hat, kann weder dem Bericht noch dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung entnommen werden, aufgrund welcher Wahrnehmungen bzw. Berechnungen die Feststellung der fehlenden Deckung der Lebenshaltungskosten des Bw. getroffen wurde. Auch fehlt in der Stellungnahme der Betriebsprüfung eine Auseinandersetzung mit dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen, dem Bw. seien diverse Geldmittel (Darlehen, Sparbuch, Kredit, Arbeitslosenbezug) zur Verfügung gestanden.

ad b) Nach den im Arbeitsbogen befindlichen Unterlagen hat Arnold S. bei seiner Einvernahme vor dem Fremdenpolizeilichen Büro der BPD Wien am 17. Juni 2000 (Seite 34 des Arbeitsbogens) bzw. auch bei seiner Zeugenaussage vor dem zuständigen FA am 13. November 2000 (Seite 42) angegeben, dass er am 1. März 2000 aufgrund der sinkenden Umsätze im Unternehmen des Bw. abgemeldet wurde und "schwarz" weitergefahren sei. Am 17. Juni 2000 sei er wieder angemeldet worden. Laut Tz. 16 hätte diese Aussage die BP *"bekräftigt...., Erlöse dem erklärten Ergebnis hinzuzuschätzen"*. Laut Tz. 21 anerkenne die BP einen *fiktiven Personalaufwand von S 40.000,00 (1998) und S 200.000,00 (1999)*.

Ausgehend von diesen Überlegungen weist der Betriebsprüfungsbericht wesentliche Begründungslücken auf. Wenngleich die erwiesene Tatsache einer „Schwarzbeschäftigung“ im Jahr 2000 ein Indiz für mögliche „Schwarzbeschäftigungen“ auch bereits in früheren Zeiträumen darstellen kann, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar, welche konkreten – zahlenmäßigen – Schlussfolgerungen daraus für den Prüfungszeitraum gezogen wurden. Weder dem BP-Bericht noch der Niederschrift bzw. dem Arbeitsbogen sind diesbezüglich konkrete Feststellungen und Anhaltspunkte bzw. Ermittlungsschritte bezüglich der Schätzungsgrundlagen – insbesondere auch was den "fiktiven Personalaufwand" betrifft – und der zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge zu entnehmen.

ad c) Als Begründung für die Hinzuschätzung wird im BP-Bericht weiters ausgeführt, dass *dem in einem außerbetrieblichen Betriebsvergleich ermittelten Wert von 10,80 ATS Erlös pro gefahrenem Kilometer.... beim gegenständlichen Unternehmen ein kalkulatorischer Erlös in Höhe von 5,53 ATS pro gefahrenem Kilometer gegenüber stünde*. Folglich unterstelle die BP *ihrer Hinzuschätzung einen branchenüblichen Erlös von 11,00 ATS pro gefahrenen Kilometer*.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (Abs. 1). Zu schätzen ist gemäß Absatz 2 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. 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 (Abs. 3).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 22.4.1998, 95/13/0191; 10.9.1998, 96/15/0183). Die Schätzung darf nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben. Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Die Schätzungsbefugnis bezieht sich grundsätzlich auf den Bereich, in dem die Aufschreibungen mangelhaft sind. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 22.2.1995, 95/13/0016; 25.6.1998, 97/15/0218).

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 (vgl. VwGH 28.5.1998, 96/15/0260; 10.9.1998, 96/15/0183).

Laut Seite 60 bis 70 des Arbeitsbogens hat der Betriebsprüfer – unter Zugrundelegung der Aufzeichnungen des Bw. über gefahrene Kilometer und erzielte Erlöse für die Monate September bis Dezember 1998 und Jänner, März und August 1999 – einen durchschnittlichen Kilometererlös von S 5,53 ermittelt. Der Bw. hat dazu unter anderem eingewendet, es sei unverständlich weshalb der Durchschnittskilometererlös nur unter Zugrundelegung von sieben – aus der Sicht des Bw. sehr ungünstigen – Monaten ermittelt worden sei, da sämtliche Abrechnungen des Prüfungszeitraums (mit Ausnahme Dezember 1999) vorgelegen seien. Dieser Einwand ist nicht unberechtigt. Da das vorliegende Zahlenmaterial (Abrechnungen für insgesamt 13 Monate) und die damit zusammenhängenden Berechnungen nicht sehr umfangreich sind, ist auch für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar, warum sich die Betriebsprüfung bei der Durchschnittsermittlung gerade auf diese sieben Monate beschränkt hat und wurde dies seitens der Betriebsprüfung auch nicht begründet.

Weiters ist aus dem Arbeitsbogen ersichtlich, dass Tage, an denen der Bw. zwar Kilometerleistungen jedoch keine Erlöse aufgezeichnet hat, in die Durchschnittsberechnung miteinbezogen wurden. Mit dem diesbezüglichen – durch detaillierte Berechnungen untermauerten – Berufungsvorbringen, aus der Gesamtkilometerleistung seien "nicht operative" Fahrten, Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte des Bw. bzw. seiner Fahrer, auszuscheiden, hat sich die Betriebsprüfung nicht auseinandergesetzt. Für eine sachgerechte Schätzung wäre daher jedenfalls erforderlich, die diesbezüglichen Angaben des Bw. durch konkrete Erhebungen auf deren Plausibilität zu überprüfen

Was die Annahmen der Betriebsprüfung über die bei Pauschalfahrten erzielbaren Fuhrlohne betreffe, wird in der Ergänzung zur Berufung gemäß § 183 Abs. 1 BAO der Antrag gestellt, diese durch neuerliche Einsichtnahme in die Belegsammlung des Bw. sowie die dort befindliche Angebotskorrespondenz mit den Kunden, zu relativieren.

Was den in einem "*außerbetrieblichen Betriebsvergleich ermittelten branchenüblichen Erlös von 10,86 ATS*" pro gefahrenem Kilometer anbelangt, hat der Bw. zu Recht eingewendet, die Betriebsprüfung habe ihm nicht bekannt gegeben, in welcher Weise und bei welchen Betrieben dieser Wert ermittelt wurde. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen ist es auch für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar, ob die herangezogenen Betriebe tatsächlich mit jenen des Bw. vergleichbar sind, ob die Werte korrekt ermittelt wurden und ob ein repräsentativer Querschnitt herangezogen worden ist.

Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es, "Vermutungen" durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann (VwGH 19.12.1990, 86/13/0100). Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs. 1 BAO), kommt dabei in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zu. Zum einen hat diese eine Berufung erst *nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen* der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO); zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, *notwendige Ergänzungen* des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Der unabhängige Finanzsenat, der sich in seiner Rolle eines unabhängigen Dritten auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans zu konzentrieren hat, betrachtet es nicht als seine Aufgabe, eine derartige Ermittlungstätigkeit erstmals durchzuführen.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalerledigung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung

des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist dadurch nicht gehindert, nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungshandlungen einen neuen Bescheid zu erlassen.

Die dargelegten Ermittlungsmängel lassen es nicht ausgeschlossen erscheinen, dass im Spruch anders lautende Bescheide ergangen wären oder eine Bescheiderlassung unterblieben wäre. Die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz liegen daher vor. Da die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) auch einen relativ großen Umfang haben, ist es zweckmäßig, dass diese von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden. Andernfalls müsste jede Stellungnahme und Erklärung, die seitens der Bw. beim unabhängigen Finanzsenates einlangt, dem Finanzamt als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt und jede Stellungnahme seitens des Finanzamtes der Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden, was das Verfahren zeitlich erheblich verzögern würde. Es erscheint daher sachgerecht, die im Berufungsverfahren erstmals vorgebrachten sehr umfangreichen Einwendungen und Behauptungen, von der Abgabenbehörde erster Instanz vorweg prüfen bzw. würdigen zu lassen.

Zur Ermessensübung hat der Verwaltungsgerichtshof zu § 66 Abs. 2 AVG (21.11.2002, 2002/20/0315) darauf hingewiesen, es würde die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei demnach nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Zweck der Kassationsmöglichkeit ist im Übrigen die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Verfahrens (Ritz, BAO Kommentar, 3. Auflage, § 289, Tz 5).

Wien, am 18. August 2006