

GZ. RV/3417-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend den Prüfungszeitraum 1995 bis 1999 des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw., deren Unternehmensgegenstand u.a. das Taxi- und Mietwagengewerbe ist, fand im Jahr 2001 eine Betriebsprüfung für die Jahre 1995 bis 1998 sowie eine Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum Jänner 1999 bis Mai 1999 statt.

Folgende Feststellungen wurden von der Betriebsprüfung getroffen:

- Trotz Aufforderung seien statt Bilanzen nach dem Rechnungslegungsgesetz nur Kurzbilanzen vorgelegt worden.
- Für die Jahre 1995 bis 1997 sei keine Buchhaltung vorgelegt worden, auch Saldenlisten bzw Buchungsjournale seien der Betriebsprüfung nicht zur Prüfung zur Verfügung gestanden.
- Trotz mehrfacher Aufforderung seien die fehlenden Lösungsgrundaufzeichnungen für 1995 bis März 1998, wie Abrechnungsblöcke der Fahrer, nicht vorgelegt worden.
- Ein Anlagenverzeichnis sei nicht vorgelegt worden.
- Die abverlangten Kassabücher für 1995 bis 1997 seien ebenfalls nicht beigebracht worden, weil diese zum Teil gar nicht geführt worden seien.
- Die in den Kurzbilanzen ausgewiesenen Darlehen bzw Gesellschafterdarlehen seien nur buchhalterische Maßnahmen gewesen.
- Kilometerstände der Taxis laut Reparaturrechnungen seien mit jenen in den Versicherungssakten sowie den Gutachten gemäß § 57a Abs 4 KFG 1967 verglichen worden, wobei Differenzen festgestellt worden seien.
- Für die Jahre 1995 bis 1997 seien Listen, auf denen die Namen der Taxifahrer und deren Monatsumsatz vermerkt waren, vorgelegt worden, wobei sich folgende Differenzen ergeben hätten: August 1996: Monatsumsatz für zwei Fahrer, 2,5 Taxis

November 1997: Monatsumsatz für drei Fahrer, fünf Taxis

Dezember 1997: Monatsumsatz für drei Fahrer, fünf Taxis

- Im Prüfungszeitraum seien Taxilenker nicht angemeldet gewesen.

Auf Grund dieser Buchführungsmängel bestehe die Schätzungsberichtigung gemäß § 184 BAO.

Ferner sei durch Einsichtnahme in die Schadensmeldungsakten bei verschiedenen Versicherungen festgestellt worden, dass einige Unfalllenker nicht bei der Bw. gemeldet gewesen seien und dass die Stehzeiten für die doppelte Besetzung beantragt und auch ausbezahlt worden sei.

Bei Ermittlung der jährlich gefahrenen Kilometerleistung seien die Kilometerstände aus den Schadensakten der Versicherungen bzw aufgrund der Überprüfungen gemäß § 57a Abs.4 KFG und die auf den Reparaturrechnungen angegebenen Kilometerstände herangezogen worden.

Zum Teil unglaubliche Jahreskilometerleistungen von errechneten 17.000 km seien mit 30.000 km bei einfacher Besetzung für jedes Taxi separat geschätzt worden.

Die Kilometererlöse seien in den Jahren 1995 bis 1997 mit S 13.- brutto, 1998 bis 1999 mit S 12,50 angesetzt worden. Der Gesellschafterwechsel und die unternehmerische Unerfahrenheit des A.S. seien berücksichtigt worden.

Den in den Kurzbilanzen für die Jahre 1995 bis 1997 ausgewiesenen Darlehensbeträgen sei kein Geldfluss gegenübergestanden.

1998 und 1999 seien die ermittelten Kalkulationsdifferenzen durch eine Treibstoffkalkulation aufgrund der vorgefundenen und verbuchten Treibstoffrechnungen überprüft worden, dadurch seien die geschätzten gefahrenen Gesamtkilometer bestätigt worden.

Weiters sei mangels Anlagenverzeichnis und Buchhaltung die Anzahl der gemeldeten Taxis erhoben worden.

Der Geschäftsführer A.S. habe erklärt, dass die Taxis ab dem Jahr 1998 auch für Privatfahrten verwendet worden seien und zwar zu etwa 15%. Dieser Prozentsatz sei bei der Kalkulation berücksichtigt worden. Der Anteil der sonstigen betrieblichen Fahrten habe nach Angaben des Geschäftsführers 5% betragen.

Für die Jahre 1995 bis 1999 seien die Jahreskilometerleistungen aller angemeldeten Taxis zusammengefasst worden und zwar einerseits aufgrund der erklärten und für glaubwürdig befundenen Jahreskilometerleistungen und andererseits aufgrund der mangels Glaubwürdigkeit geschätzten Jahreskilometerleistungen. Aufgrund des mangels Unterlagen geschätzten Kilometererlöses von S 13.- bzw S 12,50 seien folgende (gerundete) Umsatzdifferenzen ermittelt worden:

1995	1996	1997	1998	1999	
S 499.000.-	S 491.000.-	S 358.000	S 394.000.-	S 539.000.-	

Die für die Jahre 1998 und 1999 aufgrund von teils erklärten, teils geschätzten Kilometerleistungen ermittelten Jahreskilometerleistungen seien anhand der verbuchten Tankrechnungen (in der Folge TR) (mit gerundeten Zahlen und Beträgen) überprüft worden. Unter Berücksichtigung eines durchschnittlichen Treibstoffpreises von S 8,30 und eines durchschnittlichen Verbrauches von 8 Liter pro 100 Kilometer sei die Höhe der geschätzten Jahreskilometerleistung jener anhand der verbuchten Tankrechnungen gegenübergestellt worden:

1998	1999
BP: 148.000	BP: 178.000
TR: 150.000	TR: 179.000

Der erklärte Eigenverbrauch des Jahres 1998 sei aufgrund der in der Kalkulation berücksichtigten Privatfahrten auf 15%, das sind S 47.749,27, erhöht worden. Für 1999 sei der Eigenverbrauch mit S 50.000.- geschätzt worden.

Im Rahmen der Prüfungshandlungen sei Einsicht in die Akten der Versicherungsanstalten genommen worden, bei denen Schadensfälle gemeldet worden seien. Die in diesen Unterlagen aufscheinenden Namen der beteiligten Taxilinker seien mit den beim Finanzamt laut Lohnzetteln gemeldeten Arbeitnehmern verglichen worden. Dabei sei festgestellt worden, dass ein Teil der Unfalllenker nicht bei der Bw. gemeldet gewesen sei. 40% der ermittelten Kalkulationsdifferenz seien als Aufwand für Löhne zum Ansatz gebracht worden.

Die Kalkulationsdifferenzen (siehe Tabelle 1 oben) seien dem Gewinn der Jahre 1995 bis 1999 als verdeckte Ausschüttung hinzugerechnet worden.

Hinsichtlich der in der Kurzbilanzen ausgewiesenen Darlehensbeträge seien keine entsprechenden Darlehensverträge vorgelegt worden. Laut Niederschrift mit dem bis 7.9.1997 bestellten Geschäftsführer G.Z. gebe es keine Verträge, ein Geldfluss habe nicht stattgefunden und handle es sich nur um buchhalterische Maßnahmen. Diese Aussage habe auch ein Vergleich der, als verdeckte Gewinnausschüttungen hinzugerechneten, Kalkulationsdifferenzen mit den Darlehenzuwachsen bestätigt:

	1995	1996	1997
Verdeckte Ausschüttung	S 329.340.-	S 324.060.-	S 236.280.-
Darlehenszuwachs	S 320.913,42	S 304.194,30	S 59.950.-

Gegen die aufgrund dieser Feststellungen ergangenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1999 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1995 bis 1999, mit dem der Bw. die auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer vorgeschrieben wurde, wurde mit Schriftsatz vom 27.7.2001 fristgerecht berufen und als Begründung folgendes ausgeführt:

- Die Privatanteile seien mit 15% der Kosten aller Fahrzeuge festgesetzt worden, wobei in diesem Zeitraum durchschnittlich mehr als vier Fahrzeuge in Verwendung gewesen seien. Richtig sei vielmehr 15% eines Fahrzeuges anzusetzen.
- Bei den Berechnungen zu den Schätzungen werde von einem Kilometererlös von S 13,50 ausgegangen, obwohl in Tz. 26 von S 13.- bzw S 12,50 gesprochen werde.
- Der Treibstoffverbrauch sei mit 8 Liter pro gefahrenem Kilometer angenommen worden, obwohl in großem Umfang alte Fahrzeuge eingesetzt gewesen seien, deren Verbrauch nicht unter 9 l gelegen sein könne.
- In Bezug auf das "nicht gemeldete Personal" sei auszuführen, dass der von der Betriebsprüfung angeführte G.Z. 1996 als nicht gemeldeter Unfallfahrer bezeichnet werde, ein weiterer Fahrer 1998 Gesellschafter gewesen sei und ein weiterer beim Einzelunternehmen des Geschäftsführers als Chauffeur gemeldet gewesen sei.
- Weitere Ergänzungen wurden angekündigt.

Die Betriebsprüfung nahm zu dieser Berufung wie folgt Stellung:

Die von der Bw. angeführten Kilometererlöse von S 13,50 seien nicht im Prüfungsbericht sondern in der Erstkalkulation, die dem Geschäftsführer zur Stellungnahme übergeben worden sei, angewendet worden. Die geänderten Kilometererlöswerte seien aufgrund berücksichtigungswürdiger Einwendungen des A.S. zustande gekommen.

Für die Jahre 1995 bis 1997 sei weder eine Buchhaltung noch ein Anlagenverzeichnis zur Verfügung gestanden. Aufgrund von Erhebungen sei die Anzahl der gemeldeten Taxis ermittelt worden. Durch weitere Erhebungen sei versucht worden, die gefahrenen Kilometer zu ermitteln.

Die Bw. lege nicht dar, wie sie einen durchschnittlichen Treibstoffverbrauch von 9 l pro 100 km ermittelt habe.

Folge man dem Berufungsbegehren und nehme einen durchschnittlichen Treibstoffverbrauch von 9 l sowie einen Eigenverbrauch von 15% für nur ein Fahrzeug an (obwohl der Geschäftsführer angegeben habe, dass die Taxis ab 1998 auch für Privatfahrten genutzt worden seien), so wäre eine höhere Umsatzzuschätzung vorzunehmen. Gegenüber der Betriebsprüfung ergebe sich somit für 1998 eine Umsatzerhöhung von S 15.225.- und für 1999 eine Umsatzerhöhung von S 39. 312,50 .

Hinsichtlich der in Tz. 65 des Berichtes angeführten nicht bei der Bw. als Arbeitnehmer gemeldeten Unfallenker sei folgendes auszuführen:

G.Z. sei bis zum 31.10.1995 und ab 1.10.1997 bei der Bw. als Fahrer gemeldet gewesen. Als Unfallfahrer sei er am 26.2.1996 ermittelt worden. Ein weiterer Fahrer sei laut Bw. beim Einzelunternehmen des Geschäftsführers G.Z., nicht jedoch bei der Bw. gemeldet gewesen. Ein Fahrer sei zum Zeitpunkt des Unfalles zu 25% an der Bw. beteiligt und als Fahrer tätig gewesen und habe keine weiteren Einkünfte erzielt.

Mit Schriftsatz vom 21.4.2002 gab der ehemalige Geschäftsführer G.Z. folgende Stellungnahme zu den Ausführungen der Betriebsprüfung ab:

Er sei nie aufgefordert worden, die Buchhaltung für die Jahre 1995 bis 1997 vorzulegen. Die nunmehr von ihm vorgelegte Buchhaltung stelle einen neuerlichen Ausdruck der von der ehemaligen Steuerberaterin während seiner Geschäftsführertätigkeit erstellten Buchhaltung dar. Daher gebe es auch keine Schätzungsbefugnis mehr.

Weiters sei nicht nachvollziehbar, warum A.S. für den Beginn seiner Tätigkeit ein geringerer Kilometerertrag zugestanden werde als ihm, zumal ja auch er am Anfang seiner Tätigkeit als Geschäftsführer gestanden sei. Aus der Tatsache, dass zwei Fahrer nicht zur Sozialversicherung angemeldet gewesen seien, könne steuerrechtlich nichts abgeleitet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft u.a. ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, Band 2, S.197). Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Ausschüttung zugerechneten Mehrgewinne aus nicht erklärten Erlösen, die daher im Betriebsergebnis keinen Niederschlag gefunden haben, sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (vgl. VwGH vom 19.7.2000, Zl. 97/13/0241, 0242).

Der Bw. wurde als gemäß § 95 EStG 1988 haftender Schuldner mit Bescheid vom 27. Juni 2001 die Kapitalertragsteuer für die von der Betriebsprüfung festgestellte Gewinnausschüttung vorgeschrieben.

Die Haftung wurde von der Bw. nicht in Frage gestellt.

Die Bw. bekämpft aber den berufungsgegenständlichen Bescheid dahingehend, dass die Erlöse nicht in dem von der Betriebsprüfung festgestellten Ausmaß verkürzt worden seien.

Diesem Berufungsvorbringen ist im Einzelnen folgendes entgegenzuhalten:

Da Losungsgrundaufzeichnungen und Kassabücher fehlten und daher schon aus diesem Grund die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1995 bis 1999 gemäß §184 BAO gerechtfertigt war, stellte die Betriebsprüfung, wie im Sachverhalt bereits dargestellt, selbst Ermittlungen an, um die Anzahl der eingesetzten Taxis, die Jahreskilometerleistung der von der Bw. eingesetzten Taxis sowie den damit erzielten Umsatz zu ermitteln. Anhand der Schadensakten der Versicherungsgesellschaften und der Prüfberichte gemäß § 57a KFG konnten sowohl die laut dortigen Gutachten festgestellten Kilometerstände als auch die Anzahl der Fahrer pro Taxi festgestellt werden. Von der Betriebsprüfung wurde zunächst von einer Jahreskilometerleistung von 30.000 km pro Jahr bei Einfachbesetzung und 60.000 km pro Jahr bei Doppelbesetzung ausgegangen. Diese Annahme wird dadurch bestätigt, dass bei einigen Fahrzeugen ein Vergleich der Kilometerstände laut Reparaturrechnungen und Versicherungsgutachten bzw. § 57 a KFG-Gutachten ebenfalls diese Kilometerleistungen ergibt (z.B. Mazda 626, W 1742TX, Bericht Tz. 33) und andererseits für die Jahre 1998 und 1999 die von der Betriebsprüfung ermittelten Jahreskilometerleistungen an Hand der verbuchten Tankrechnungen überprüft wurden. Unter Berücksichtigung eines erhobenen durchschnittlichen Treibstoffpreises von S 8,30 pro Liter und eines durchschnittlichen Verbrauches von 8 Liter für 100 Kilometer ergab sich, dass die von der Betriebsprüfung festgestellte Jahreskilometerleistung, resultierend teilweise aus geschätzten und teilweise, sofern sie glaubwürdig waren, aus erklärten Jahreskilometerleistungen der einzelnen Fahrzeuge, zumindest für die Jahre 1998 und 1999 sogar noch unter der anhand verbuchter Tankrechnungen ermittelten Jahreskilometerleistung lag. Die von der Betriebsprüfung geschätzten Jahreskilometerleistungen erscheinen auch deshalb plausibel, weil den vorliegenden Schadensakten der Versicherungen zu entnehmen ist, dass in den Jahren 1995 bis 1999 jeweils Fahrer an Unfällen beteiligt waren, die nicht als Dienstnehmer der Bw. beschäftigt waren. Da nicht davon auszugehen ist, dass jeder Fahrer in Unfälle verwickelt ist, liegt daher der Schluss nahe, dass es noch weitere, nicht bei der Bw. als Dienstnehmer aufscheinende Fahrer gab.

Weiters kam es, wie die Bw. mit Schreiben vom 7.12.2000 an die Betriebsprüfungsabteilung selbst einbekannt, zumindest bezüglich des dort angeführten Fahrzeuges, aus versicherungstechnischen Gründen zu Manipulationen hinsichtlich des Kilometerstandes. Aus eben

diesen Gründen wurde auch, laut Bw. "oft", für ein Fahrzeug eine Doppelbesetzung angegeben, obwohl diese beiden Fahrer jeweils mit einem anderen Fahrzeug unterwegs waren.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann der Abgabenbehörde bereits dann nicht entgegengetreten werden, wenn sie wegen Diskrepanzen bei den Kilometerständen die Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zieht (vgl. VwGH vom 2.3.1993, ZI 92/14/0166). Umso mehr ist daher im gegenständlichen Fall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, vor allem auch unter Berücksichtigung der von der Bw. selbst erklärten Jahreskilometerleistung einzelner Fahrzeuge (vgl. Tz. 45-52 des Betriebsprüfungsberichtes) davon auszugehen, dass es in den berufungsgegenständlichen Jahren zu Umsatzverkürzungen gekommen ist. Dafür sprechen auch die für die Jahre 1995 bis 1997 ausgewiesenen "Gesellschafterdarlehen" bzw das "Verrechnungskonto Gesellschafter" des Jahres 1998, die laut Angaben der Bw. nur buchhalterische Maßnahmen darstellten und für die weder fremdübliche Darlehensverträge noch ein Geldfluss nachgewiesen werden konnten. Es liegt daher die von der Betriebsprüfung getroffene Schlussfolgerung nahe, dass es sich bei diesen "Darlehensbeträgen" um Erlöse handelt.

Mangels überprüfbarer Grundaufzeichnungen kommt daher auch der Behauptung der Bw., "die Zahl der Taxis sei gestiegen und das Fahrgastaufkommen gesunken" keinerlei Beweiskraft zu und ist als reine Schutzbehauptung zu werten.

Wenn die Bw. vorbringt, dass der Anteil für Privatfahrten von der Betriebsprüfung mit 15% aller Fahrzeuge angesetzt worden sei, richtig hingegen seien 15 % eines Fahrzeuges so ist auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung zu verweisen, wonach die Verringerung der Berücksichtigung von Privatfahrten zu einer Erhöhung der betrieblich veranlassten Kilometerleistung und damit zu einer weiteren Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer führen würde. Der Anteil der Privatfahrten an den Gesamtfahrten wurde im übrigen von der Bw. im Rahmen der Betriebsprüfung selbst bekannt gegeben.

Unrichtig ist die Behauptung der Bw., bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen sei von einem Kilometererlös von S 13,50 ausgegangen worden. Vielmehr wurde dieser in den Jahren 1995 bis 1997 mit S13.- und in den Jahren 1998 bis April 2000 hingegen mit S 12,50 angesetzt (vgl. Bericht Tz. 32). Dies deshalb, weil der Geschäftsführer A.S. seine unternehmerische Unerfahrenheit ins Treffen führte. Wenn der bis zum 7.9.1997 tätige Geschäftsführer G.Z. diesen Umstand auch für den Zeitraum ab 1995 geltend macht, so ist ihm zu entgegnen, dass er im Jahre 1989 selbst die Bw. gegründet hat und als Geschäftsführer tätig war. Von "unternehmerischer Unerfahrenheit" kann daher in diesem Fall nicht die Rede sein.

Der Behauptung der Bw., der Treibstoffverbrauch der Fahrzeuge sei nicht unter 9 Liter gelegen, da in großem Umfang "alte Fahrzeuge" eingesetzt gewesen seien, ist zu entgegnen, dass die Betriebsprüfung anhand von Erhebungen bei der Bundespolizeidirektion Wien für jedes auf die Bw. zugelassene Kraftfahrzeug das Datum der Erstzulassung sowie der Anmeldung auf die Bw. ermittelte. Aus diesen Daten ergibt sich, dass von insgesamt siebzehn Fahrzeugen lediglich vier in den Jahren 1979 bis 1982 erstmals zugelassen wurden und diese daher, bezogen auf den Prüfungszeitraum beginnend mit 1995, nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als "alt" einzustufen sind. Die übrigen Fahrzeuge wurden in den Jahren 1991 bis 1999 erstmals zugelassen, wobei von diesen, wiederum zehn Fahrzeuge erstmals auf die Bw. zugelassen wurden. Ein genauer Vergleich der Erstzulassungsdaten der für die Schätzung herangezogenen Kraftfahrzeuge (vgl. Tz. 45 bis 53) ergibt, dass das älteste ein im Jahre 1991 erstmals zugelassenes und 1998 für die Schätzung herangezogenes Kraftfahrzeug ist. Von den übrigen ist die überwiegende Anzahl nicht älter als drei Jahre. Es kann also keine Rede davon sein, dass "in großem Umfang alte Fahrzeuge" eingesetzt waren.

Im übrigen ergibt die anhand verbuchter Tankrechnungen ermittelte Jahreskilometerleistung unter Berücksichtigung eines Treibstoffverbrauches von 8 Liter pro 100 Kilometer in etwa die von der Betriebsprüfung teilweise durch Schätzung ermittelte Jahreskilometerleistung für die Jahre 1998 und 1999, sodass die Annahme dieses, auch von der Bw. nicht widerlegten, Verbrauches gerechtfertigt ist.

Da die Bw. somit die von der Betriebsprüfung im Schätzungsweg ermittelten Kalkulationsdifferenzen durch die in der Berufung vorgebrachten Argumente nicht entkräften konnte, war wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 10. November 2003