

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ewald Rabensteiner in der Beschwerdesache Bf , gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 22. Mai 2007, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2002 bis 2004 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) betreibt ein Taxiunternehmen und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Anlässlich einer die Streitjahre umfassenden Betriebsprüfung (BP) wurden folgende Feststellungen getroffen:

Als Grundaufzeichnungen für die Losungsermittlung wurden vorgelegt:

Spiralblock mit Eintragungen; diese wurden mit Bleistift geschrieben.

Eintragungen: Tag, Kilometeranzahl, Tageslosung.

Zu Jahresbeginn wird jeweils der Tachostand (Gesamtkilometer) notiert.

Die Kilometeranzahl sowie die Tageslosungen sind jeweils in einer Summe aufgezeichnet, jedoch nicht die einzelnen Einzelfahrterlöse. Es kann daher nicht nachvollzogen werden (bzw. auch nicht nachgewiesen) werden, wie lange eine durchschnittliche Taxifahrt dauert. Im Zuge der Schätzung wurden daher die Durchschnittswerte der Taxiinnung für Wien angewendet.

Betriebliche, jedoch nicht operative Fahrten (z.B. zu einem Standplatz, zur Tankstelle und Autoreparatur, zur Bank, zum Steuerberater usw.) habe jeder Taxiunternehmer. Diese würden als Leerfahrten bezeichnet und in Höhe von 40 % beim Kilometerertrag berücksichtigt.

Ein weiterer Hinweis (neben den hohen Kalkulationsdifferenzen), dass die Tageslosungen nicht "natürlich entstanden" sondern "frei erfunden" sind, sei die Tatsache, dass Mehrfachlosungen in gehäufte Form festgestellt worden seien.

Darstellung der Mehrfachlosungen:	2002	2003	2004
Anzahl der Tageslosungen	188	191	194
Anzahl der Mehrfachlosungen	40	42	28
davon doppelt	28	33	23
davon dreifach	10	7	3
davon vierfach	2	2	2

Ermittlung des durchschnittlichen Kilometerertrages:

	bis 2.10.2003	ab 3.10.2003
Grundtaxe inkl. 1. Teilstrecke nach Tarif	2,00	2,50
1. Kilometer	0,90	0,90
2. bis 4. Kilometer 3 km	3,27	3,27
5. und weiterer Kilometer 2,5 km	0,87	0,87
Zuschlag Telefon	0,05	0,05
Wartezeit (35,8 bzw. 31,3 sec)	2,00	2,00
Durchschnittserlös bei 6,5 km	9,09	9,59
- Leerfahrten 50 %	-3,64	-3,84
Durchschnittlicher kalkulatorischer Erlös	5,45	5,75
Kilometerertrag	1,19	1,25

lt. Taxiinnung Wien:

durchschnittliche Taxifahrt	5 Km
Anteil der Standplatz/Mobiltelefonfahrten	90%
Anteil der Leerfahrten	40%
Anzahl der Wartezeiten pro Km	2

Berechnung einer durchschnittlichen Taxifahrt von 5 Kilometern:

	bis 2.10.2003	ab 3.10.2003
Grundtaxe inkl. 1. Teilstrecke nach Tarif	2,00	2,50
1. Kilometer	0,90	0,90
2. bis 4. 3 km Kilometer	3,27	3,27
5. und 2,5 km weiterer Kilometer	0,87	0,87
Zuschlag Telefon	0,90	0,90
Wartezeit (35,8 bzw. 31,3 sec	2,00	2,00
Durchschnittserlös bei 6,5 km	9,94	10,44
- Leerfahrten 50 %	-3,98	-4,18
Durchschnittlicher kalkulatorischer Erlös	5,96	6,26
Kilometerertrag	1,19	1,25

für das Jahr 2003 wird ein durchschnittlicher Kilometerertrag von 1,21 € angenommen.

Aufgrund der hohen Differenzen bei den Kilometererträgen (somit Umsatzdifferenzen) im Zusammenhang mit den übrigen oben angeführten Aufzeichnungsmängeln sind die Umsätze im Prüfungszeitraum im Schätzungswege gem. § 184 BAO zu ermitteln.

Kalkulation:

	2002	2003	2004
gefahrte Kilometer lt. Aufzeichnungen	16.299	14.983	13.573
Privatanteil 17 % gerundet	2.770	2.550	2.310
betrieblich gefahren	13.529	12.433	11.263
Kilometerertrag	€ 1,19	€ 1,11	€ 1,25
kalkulierter Umsatz (brutto)	16.137,39	13.800,63	14.110,29
kalkulierter Umsatz (brutto) gerundet	16.140,00	13.800,00	14.110,00
kalkulierter Umsatz (netto)	14.672,73	12.545,45	12.827,27
erklärter Umsatz (netto)	8.531,76	7.772,90	7.532,64

Umsatzdifferenz (netto)	6.140,97	4.772,55	5.294,63
Umsatz- (10 %) und Gewinnhinzurechnung lt. BP gerundet	6.140,00	4.772,00	5.294,00

In der frist- und formgerechten, nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung, wird eingewendet, das Prüfungsorgan habe eine Kalkulation vorgelegt, aus der sich ein erzielbarer Kilometertrag von 1,19 € in der Zeit vom 1.1.2002 bis 2.10.2003 und von 1,25 € für den Rest des Prüfungszeitraumes ergebe. Diese kalkulatorische Verprobung der Erlöse sei jedoch fehlerhaft und zwar deshalb, weil sie die individuellen Verhältnisse des Bf nicht hinreichend berücksichtige. Auf folgende Umstände sei hinzuweisen:

Der Bf übe seine operative Tätigkeit stets so aus, dass er sie am Taxistandplatz H , in der Folge Standplatz) beginne. Nach dem Ende einer Besetztfahrt mit einem Kunden kehre er regelmäßig im Rahmen einer Leerfahrt zu diesem Standplatz zurück, und zwar deshalb, weil es unter Erlösmaximierungsgesichtspunkten nicht zweckmäßig sei, nach dem Ende einer Besetztfahrt einen Standplatz in unmittelbarer Nähe des Endpunktes dieser Besetztfahrt anzufahren. Soweit es sich dabei um einen zentralen Stellplatz handle, seien diese regelmäßig überfüllt, sodass oftmals ein Zufahren nicht möglich sei oder mit einer extrem langen Wartezeit gerechnet werden müsse, ehe wieder (als erstgereihter Wagen) eine Besetztfahrt angetreten werden könne. Sei der nächstgelegene Standplatz an der Peripherie Wiens, so müsse oftmals eine extrem lange Wartezeit in Kauf genommen werden, bis wieder ein Kunde zum Taxistandplatz komme.

Nach den langjährigen Erfahrungen des Bf sei es ohnehin am zweckmäßigsten, nach dem Ende einer Besetztfahrt wieder zum ursprünglichen Standplatz im Rahmen einer Leerfahrt zurückzukehren, um dort wieder einen Fahrgast aufzunehmen. Dadurch ergebe sich ein Leerkilometeranteil von 50 %, weil auf jede Besetztfahrt eine Leerfahrt zurück zum Standplatz erfolge.

Der Bf habe diesen Standplatz auch deswegen zum Mittelpunkt seiner betrieblichen Tätigkeit gewählt, weil hier regelmäßig lukrative - soll heißen: lange - Taxifahrten kontrahiert werden könnten. Dies ergebe sich einerseits aus der relativen Zentrumsferne dieses Standplatzes, andererseits aus dem Umstand, dass er in einem sogenannten Nobelbezirk gelegen sei, wo das Taxi als Beförderungsmittel (anstelle der U-Bahn) oftmals von hier wohnenden Personen, die über ein entsprechendes Einkommen verfügten, aus Gründen der Bequemlichkeit gewählt werde.

Die typische Taxifahrt die der Bf durchführe und die seiner Durchschnittsbetrachtung realistischer Weise zu Grunde gelegt werden könne, sei diejenige vom gegenständlichen Standplatz ins Zentrum von Wien, etwa zur Wiener Staatsoper. Diese Taxifahrt habe eine Länge von 6,5 Kilometern, sodass von einer Durchschnittslänge von 6,5 Kilometern der vom Bf zurückgelegten Taxifahrten ausgegangen werden könne.

Der Bf führe aus gesundheitlichen Gründen seine betriebliche Tätigkeit so durch, dass er ausschließlich an Wochentagen am Nachmittag zwischen 14.00 Uhr und

18.00 Uhr arbeite. Dabei handle es sich um eine - gerade bei den, wie dargetan, überwiegend vorkommenden Fahrten vom Standort ins Zentrum - verkehrsarme Zeit, bei der es zu relativ wenig Stehzeiten komme, zumal die häufig - wie gleichfalls dargetan - befahrene Wiener Westeinfahrt einen bei Einhaltung der gesetzlichen Geschwindigkeitsbegrenzungen als grüne Welle gestalteten Ampelverlauf zeige.

Eine Verprobung des Bf habe ergeben, dass die durchschnittlichen Stehzeiten bei der in typisierender Betrachtungsweise heranzuziehenden Fahrt vom Standplatz zur Wiener Staatsoper zur in Rede stehenden Tageszeit rund 2 Minuten betragen. Es sei sohin in der Kalkulation von 4 Wartezeiten á 35,8 bzw. 31,3 Sekunden pro Taxifahrt auszugehen.

Der Anteil der über Telefon beauftragten Taxifahrten betrage höchstens 5 %. Der Zuschlag Telefon in Höhe von 0,90 € pro Taxifahrt entspreche daher keinesfalls den Tatsachen. Sachgerecht sei, den Telefonzuschlag nur für jede zwanzigste Taxifahrt oder mit einem auf jede Taxifahrt umgelegten Betrag von 0,05 € in Ansatz zu bringen.

Das Prüfungsorgan berücksichtige die individuellen Verhältnisse des Bf nicht sondern gehe - ohne dafür irgendeine Begründung anzuführen - von einem Leerkilometeranteil von 40 %, der durchschnittlichen Länge einer Taxifahrt von nur 5 Kilometern, der Verrechnung eines Zuschlages für Bestellungen auf telefonischem Wege bei jeder Taxifahrt und schließlich 10 Wartezeiten pro Taxifahrten aus. Es wäre Sache des Prüfungsorgans gewesen, die Parameter für die Kalkulation nachzuweisen. Trotz entsprechender Aufforderung habe das Prüfungsorgan diesbezügliche Darlegungen unterlassen und sich lediglich auf den Hinweis beschränkt, dass entsprechende, in die Kalkulation eingehende Parameter in der Entscheidung des RV/3223-W/02 des UFS vom 20.12.2004 unbeanstandet geblieben wären. Im Verweis auf eine solche Parallelentscheidung könne freilich keine hinreichende Begründung der Parameter erblickt werden, zumal die individuellen Verhältnisse des dort entscheidungsgegenständlichen Sachverhalts naturgemäß vollkommen andere wären. Bei der in Rede stehenden Entscheidung habe beispielsweise der Funkfahrtenanteil 50 % betragen wohingegen im Falle des Bf Funkfahrten vollkommen fehlten.

Im Übrigen könne diese Entscheidung auch nicht zur Begründung der vom Prüfungsorgan willkürlich gewählten Parameter herangezogen werden. Über die Anzahl der Wartezeiten und den Zuschlag für Telefonbestellungen sei in dieser Entscheidung überhaupt nicht die Rede. Was die durchschnittliche Länge einer Taxifahrt angehe, so verweise sogar diese Entscheidung auf eine statistische Auswertung der Statistik Austria, wonach die durchschnittliche Länge einer Taxifahrt im Jahre 1999 6,3 Kilometer betragen habe, was klar der gegenteiligen Annahme dieses Parameters durch das Prüfungsorgan widerspreche. Zuzugestehen sei, dass in dieser Entscheidung ein Leerfahrtenanteil von nur 40 % als sachgerechte Schätzung qualifiziert werde, doch sei dem entgegenzuhalten, dass beim Bf abweichende Verhältnisse vorlägen.

Ausdrücklich werde bestritten, dass die zur Schätzung herangezogenen Parameter Durchschnittswerte der Taxiinnung Wien darstellten. Tatsächlich gebe es keine derartigen

Durchschnittswerte, die von der Innung ermittelt würden. Zum Beweis werde die Einvernahme eines informierten Vertreters der Taxiinnung Wien als Auskunftsperson beantragt.

Die kalkulatorische Ermittlung des Kilometerertrages sei wie folgt vorzunehmen:

		bis 2.10.2003	ab 3.10.2003
Grundtaxe inkl. 1. Teilstrecke nach Tarif		2,00	2,50
1. Kilometer		0,90	0,90
2. bis 4. Kilometer	3 km	3,27	3,27
5. und weiterer Kilometer	2,5 km	2,18	2,18
Zuschlag Telefon		0,05	0,05
Wartezeit (35,8 bzw. 31,3 sec		0,80	0,80
Durchschnittserlös bei 6,5 km		9,20	9,70
- Leerfahrten 50 %		-4,60	-4,85
Durchschnittlicher kalkulatorischer Erlös		4,60	4,85
Kilometerertag		0,71	0,75

Sohin ergebe sich bei dieser Kalkulation ein Kilometerertrag von 0,71 € für die Zeit bis 2.10.2003 und von 0,75 € für die Zeit ab 3.10.2003. Aus den dem Prüfungsorgan vorgelegten Auswertungen der täglichen Grundaufzeichnungen des Bf lasse sich folgender durchschnittlicher Kilometerertrag in den Prüfungsjahren ableiten:

2002 € 0,748

2003 € 0,791

2004 € 0,786

Der aus den Aufzeichnungen des Bf für die einzelnen Prüfungsjahre ermittelbare durchschnittliche Kilometerertrag liegt somit jedenfalls über dem kalkulatorisch ermitteltem Kilometerertrag, sodass die kalkulatorische Verprobung keinerlei Anlass dafür gebe, die materielle Richtigkeit der Aufzeichnungen des Bf in Zweifel zu ziehen.

Darüber hinaus setze das Prüfungsorgan die vom Bf zurückgelegten Jahreskilometerleistungen bei der kalkulatorischen Verprobung unrichtig an. Es werde von der Gesamtjahreskilometerleistung lediglich der Privatanteil abgezogen und solcherart die betrieblich gefahrenen Kilometer ermittelt, die mit den unrichtig ermittelten Kilometererträgen multipliziert würden. Darüber hinaus seien Leerfahrten für Tanken, Reparaturen, Fahrten Wohnort zum Standplatz, Fahrten zum Steuerberater usw. zu berücksichtigen.

Der Bf habe in seinen Aufzeichnungen tageweise die operative Kilometerleistung erfasst, woraus sich folgende Jahreswerte ergeben:

2002 11.979 operativ gefahrene Kilometer
2003 10.797 operativ gefahrene Kilometer
2004 9.998 operativ gefahrene Kilometer

Daraus ergäben sich in Differenzierung zu den gesamten vom Prüfer ermittelten betrieblich gefahrenen Kilometerleistungen folgende betrieblich veranlasste Kilometerleistungen ohne operativen Charakter:

2002	13.529 Kilometer minus 11.979 Kilometer =1.550 Kilometer
2003	12.433 Kilometer minus 10.791 Kilometer =1.642 Kilometer
2004	11.623 Kilometer minus 9.988 Kilometer =1.275 Kilometer

Zur Plausibilisierung dieser betrieblich veranlassten, aber nicht operativen Kilometerleistungen werde vorgebracht, aus Beilage 2 sei ersichtlich, dass die Entfernung zwischen dem Wohnort und dem Standplatz rund 2,25 Kilometer betrage, sodass für Hin- und Rückfahrt täglich 4,5 Kilometer anfielen. Angesichts des Umstandes, dass der Bf in jedem Jahr an rund 200 Tagen operativ tätig gewesen ist, ergäben sich somit für Fahrten Wohnort - Standplatz - Wohnort 900 Kilometer pro Jahr. Die verbleibende Differenz lasse sich leicht durch Fahrten zur Betankung, Steuerberater, Reparaturen, Eichamt und zur Taxinnung erklären.

Wenn der Prüfer materielle Buchführungsmängel damit begründen will, dass Mehrfachlosungen in gehäufte Form festgestellt worden seien, woraus sich ableiten ließe, dass die Tageslosungen nicht natürlich entstanden sondern frei erfunden seien, so ist dem entgegenzuhalten, diese angeblichen Prüfungsfeststellungen seien im Prüfungsverfahren seitens des Prüfers nicht zur Äußerung vorgehalten worden. Im Übrigen werde ausdrücklich bestritten, dass Mehrfachlosungen in der im BP-Bericht behaupteten Anzahl überhaupt vorlägen.

Aber selbst wenn Mehrfachlosungen vorlägen würde dies für sich allein nicht den Schluss auf frei erfundene Tageslosungen zulassen. Es wäre nämlich ergänzend der Nachweis zu führen, dass diese Mehrfachlosungen nach den anerkannten Regeln der Statistik mit einer entsprechend hohen Wahrscheinlichkeit nicht zufällig entstanden seien. Bis zum Vorliegen einer entsprechenden Ausarbeitung werde vorsichtsweise ergänzend vorgebracht, dass die Mehrfachlosungen - sollten sie tatsächlich in der vom Prüfungsorgan behaupteten Häufigkeit vorliegen - durch Zufall entstanden seien, sodass es unzulässig sei, daraus die materielle Unrichtigkeit des Rechenwerkes ableiten zu wollen.

Zuletzt sei darauf hingewiesen, dass keine formelle Mangelhaftigkeit der Grundaufzeichnungen vorliege, sodass eine Schätzungsberechtigung auch aus diesem Grunde nicht gegeben sei. In der Erfassung der Tageslosung nur in einer Summe könne kein formeller Mangel erblickt werden. Es sei vollkommen ausreichend, wenn der Bf seine

Tageslosung durch Kassasturz ermittle und täglich in einer Summe aufschreibe. Dies könne selbst aus der vom Prüfer zitierten Entscheidung des UFS abgeleitet werden. Wenn diese Entscheidung darauf hinweise, dass Ermittlung der Tageslosung durch Kassasturz sämtliche Barausgänge und nicht erfolgswirksamen Bareingänge täglich zu erfassen wären, so sei darauf hinzuweisen, dass es beim Bf derartige Kassenbewegungen nicht gäbe. Nicht erfolgswirksame Bareingänge fänden überhaupt nicht statt. Barausgänge - namentlich in Form der Bezahlung von Reparaturechnungen oder beim Betanken des Fahrzeuges erfolgten nur außerhalb der operativen Zeit, sodass eine einen Ordnungsmangel darstellende Vermengung derartiger nicht erfasster Barausgänge mit den bar erzielten Taxierlösen nicht in Betracht komme. Ebenso wenig verfüge der Bf über unbare Taxierlöse in Form von Bankomat- und Kreditkartenzahlungen.

Den Beschwerdeausführungen hielt die BP in der Stellungnahme entgegen, die im Zuge von Besprechungen sowie auch in der Berufung gemachten Angaben, die Taxifahrten beginnen immer am Standplatz und führten immer wieder zum Standplatz zurück, Fahrten meist in die Innenstadt /zum Opernring 6,44 Kilometer, daher durchschnittliche Fahrt 6,5 Kilometer (Anmerkung der BP: eine Fahrt vom Standplatz zum Westbahnhof (sicherlich auch ein häufig angefahrenes Ziel) betrage 3,3, Kilometer), Taxifahrten über Telefon 5 % und Ende der Taxifahrten immer am Standplatz seien für die BP nicht glaubwürdig und hätten auch in keinsten Weise nachgewiesen werden können. Daher seien sie in der Kalkulation nicht in vollem Umfang berücksichtigt worden.

Nicht richtig sei, dass sich die BP lediglich auf die in der Beschwerde genannte Entscheidung des UFS berufen habe. In Besprechungen seien vom steuerlichen Vertreter immer wieder von erzielten Kilometererträgen von rd. ATS 11,00 aus den Jahren um 1995, die auch bei Betriebsprüfungen anerkannt worden seien, angeführt worden. Von der BP sei mitgeteilt worden, dass neuere Entscheidungen durchaus Kilometererträge von 1,20 bis 1,35 € bestätigten.

Auf Ersuchen des steuerlichen Vertreters seine ihm eine dieser Entscheidungen (die in der Beschwerde angeführte) per E-Mail übermittelt worden.

Teile dieser Entscheidung sowie auch andere Entscheidungen sowie auch der Wiener Taxitarif 1997 (gültig ab 3.10.2003) seien zur Entscheidungsfindung betreffend Kalkulation herangezogen worden.

In der genannten Entscheidung des UFS werde ausgeführt, dass ein Gruppenvorsteher der Taxiinnung lt. Artikel vom 11.12.1997 in der Tageszeitung Kurier eine Durchschnittsfahrt für Wien mit rd. 4,5 Kilometern angegeben habe, lt. Statistik Austria jedoch ein Durchschnittswert von 6,3 Kilometern. Die BP habe sich für einen Durchschnittswert von 5 Kilometern entschieden (daher sei im BP-Bericht angegeben worden: Werte lt. Taxiinnung - was vermutlich nicht ganz korrekt ist).

Beim Wort Leerfahrten ginge es der BP nicht vordergründig um die Definition des Wortes sondern sei im BP-Bericht kundgetan worden, dass in den Leerfahrten von 40 % auch jene betrieblichen, jedoch nicht operativen Fahrten enthalten seien. Außerdem

seien sicherlich z.B. Fahrten von der Wohnung zum Standplatz als "Leerfahrten im branchenüblichen Sprachgebrauch" zu verstehen, da während dieser Fahrt jederzeit die Möglichkeit gegeben sei, einen Kunden zu erhalten.

Im Zuge von Besprechungen mit dem steuerlichen Vertreter seien mehrere Kalkulationsvarianten durchbesprochen worden, inklusive der der Berufung als Beilage 3 angeschlossenen Kalkulation.

Die Mehrfachlosungen seien bei den Besprechungen mehrfach erwähnt worden und die Mehrfachlosungen 2004 auch bei der Besprechung am 19.3.2007 dem steuerlichen Vertreter schriftlich bekannt gegeben worden.

In der am 26. Juli 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt: Der steuerliche Vertreter bestreitet ausdrücklich, dass die Grundaufzeichnungen nicht in Ordnung seien.

Es werden zwei Unterlagen vorgelegt, aus denen ersichtlich sei, dass der Leerkilometeranteil mit mindestens 46,48 % anzusetzen sei. Es handelt sich dabei um einen Schriftsatz der Fachgruppe Wien für Beförderungsgewerbe für Personenkraftwagen vom 27. November 2001 sowie um einen Auszug aus der Diplomarbeit von AC vom 3. Juli 1995. Die Unterlagen werden zum Akt genommen und eine Kopie an die Vertreter des Finanzamtes ausgefolgt.

Weiters werde die Einholung eines Gutachtens aus dem Fachbereich der Statistik zur Klärung der Frage, dass die aufgezeichneten Losungswiederholungen zufällig entstanden sind, beantragt.

Im Übrigen werden die Beweisanträge die bereits in der Beschwerde gestellt wurden, wiederholt.

Der Vertreter des Finanzamtes Dr. X führt aus, dass diese Diplomarbeit - er glaube zumindest, dass es sich um diese handelt - schon mehrfach vom VwGH als untaugliches Beweismittel qualifiziert wurde. Nach dem Wissensstand Dr. X liege die Bandbreite für den Leerkilometeranteil zwischen 26 und 64 %. Dr. X will sich aber nicht genau festlegen.

Amtsdirektor Y weist daraufhin, dass dieses Gutachten bereits im Prüfungsverfahren vorgelegt worden sei und bei der Entscheidungsfindung des Finanzamtes, in welcher Weise auch immer, Berücksichtigung gefunden habe.

Auf Befragen durch den Referenten gibt ADir. Y an, dass die Mehrfachlosungen sicherlich ein wesentlicher Teil seiner Schätzung dargestellt haben. Mehrfachlosungen in dieser Anzahl habe er noch nicht gesehen.

Der steuerliche Vertreter wendet ein, dass solche Mehrfachlosungen bei Beobachtung eines derart langen Zeitraumes sich zwangsläufig ergeben würden. Im Hinblick auf die Geschäftstätigkeit des Bf., dass er häufig nachmittags Fahrten vom Standplatz in die Innenstadt durchführe, sei dies auch plausibel. Der steuerliche Vertreter fahre selbst oft mit dem Taxi von der Wohnung in die Kanzlei und bezahle immer denselben Fahrpreis. Dies sei auch logisch, da es sich immer um dieselbe Uhrzeit und dieselbe Strecke handle.

Hinsichtlich der Ermittlung der durchschnittlichen Länge einer Taxifahrt in Wien mit 5 Kilometern führt ADir. Y aus, dass einerseits in einem Artikel des Kurier vom 11.12.1997 die durchschnittliche Länge mit 4,5 Kilometern angegeben wurde. Laut Statistik Austria betrage die durchschnittliche Länge einer Fahrt 6,3 Kilometer. Diese Umstände seien während des Prüfungsverfahrens mit dem steuerlichen Vertreter besprochen worden.

Dies wird vom steuerlichen Vertreter bestritten.

Der Vertreter des Bf. ersucht abschließend, den Berufungen Folge zu geben.

Die Vertreter des Finanzamtes beantragen die Berufung abzuweisen.

Rechtslage

§ 184 BAO lautet:

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

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben ausreichende Erklärung zu geben vermag oder weiter Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

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

§163 BAO lautet:

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

Erwägungen

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

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben ausreichende Erklärung zu geben vermag oder weiter Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).

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.

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

Zu schätzen ist lt. ständiger Rechtsprechung des VwGH jedenfalls, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabevorschriften zu führen hat, nicht führt oder nicht vorlegt oder sogar vernichtet hat. Hat die Behörde diesen Nachweis der qualifizierten Mangelhaftigkeit erbracht, ist die Schätzungsbefugnis die Folge, die nicht erst wieder in ihrer Berechtigung nachzuweisen ist. Die solcherart dem Grunde nach gerechtfertigte Schätzung ist in ihrer Begründetheit, im beschrittenen Weg, in ihrer Schlüssigkeit und Denkfolgerichtigkeit plausibel zu machen. D.h. die Behörde hat aufzuzeigen, von welchen Ermittlungsergebnissen tatsächlicher Art sie ausgegangen ist und auf welche Weise (Schätzungsmethode) sie zu den Schätzungsergebnissen gekommen ist (vgl. Stoll, BAO-Komm., S 1927f).

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.83, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen. Die Schätzungsberechtigung als auch das Schätzungsergebnis sind zu begründen.

Nach ständiger Rechtsprechung hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO).

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde und in der mündlichen Verhandlung sind die Grundaufzeichnungen nicht ordnungsgemäß.

Die Feststellungen, dass die Eintragungen mit Bleistift erfolgt sind werden ebenso wenig bestritten wie der Umstand, dass lediglich die Gesamtzahl der gefahrenen Kilometer sowie die die Gesamterlöse des Tages aufgezeichnet wurden. Dadurch ist es weder möglich, die Länge der einzelnen Fahrten sowie die Erlöse für jede einzelne Fahrt nachzuvollziehen.

Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind Aufzeichnungen über die erfolgswirksamen Betriebseinnahmen und -ausgaben zu führen. Im Fall der Ermittlung der Tageslosung durch Rückrechnung (Kassasturz) sind Privateinlagen bzw. -entnahmen, Bewegungen zwischen Bank und Kassa, Abschreibungen udgl. zu erfassen. Weiters sind

Anfangs- und Endbestand, alle Barausgänge sowie nicht erfolgswirksame Bareingänge täglich zu erfassen.

Im gegenständlichen Fall konnte nicht nachgeprüft werden, wie der Bf die Tageslosung ermittelt hat. In der Berufung wird zwar ausgeführt, der Bf ermittle die Tageslosung durch Kassasturz, die Methode der Ermittlung stellt der Bf allerdings nicht dar. Es genügt nicht, wenn der Bf die Summe nur aufschreibt, ohne die Ermittlung darzustellen. Es fehlen auch Aufzeichnungen über den Anfangsbestand und den Endbestand. Auch ist es nicht glaubhaft, dass der Bf keine Entnahmen aus der Kassa entnimmt, da ja letztendlich der Betrieb dazu geführt wird, einen Gewinn zu erzielen. Es hätte zusätzlicher Aufzeichnungen bedurft, aus denen zu ersehen gewesen wäre, wie viel von der Tageslosung der Bf jeweils aus der Kassa entnommen und wie viel er an Wechselgeld zurückgelassen hat. Selbst wenn die Entnahmen außerhalb der Betriebszeiten erfolgt sind, müssten Aufzeichnungen darüber geführt werden.

Die Losungsermittlung mittels Kassasturz ist somit nicht nachprüfbar.

Aber auch anhand der Aufzeichnungen des Bf können die Erlöse für die einzelnen Fahrten nicht nachgeprüft werden, da sowohl die gefahrenen Kilometer als auch die Erlöse nur in einer Summe aufgezeichnet werden und nicht für jede Fahrt extra.

Hinzu kommt, dass der Bf nicht bestritten hat, dass die Eintragungen mit Bleistift erfolgt sind und somit jederzeit verändert werden können.

Schon aus diesen Gründen kann nicht von der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen ausgegangen werden und besteht die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach auf jeden Fall.

Abgerundet wird das Bild noch durch die von der BP in dieser Häufigkeit festgestellten Mehrfachlosungen, deren Vorliegen vom Bf bzw. dem steuerlichen Vertreter nicht bestritten werden. Diese Mehrfachlosungen können ein Indiz für nachträgliche Aufzeichnungen sein. Wie allerdings durch ein Gutachten aus dem Bereich der Statistik nachgewiesen werden soll, dass die Mehrfachlosungen zufällig entstanden sein sollen, kann nicht ersehen werden und wurde auch durch den steuerlichen Vertreter nicht dargetan. Aber auch die Erklärung des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, er fahre immer mit dem Taxi nach Hause und bezahle immer denselben Fahrpreis vermag der Beschwerde schon deshalb nicht zum Erfolg zu verhelfen, da der steuerliche Vertreter selbst ausführt, dass er nicht mit dem Taxi des Bf fahre. Aber selbst wenn dieser Umstand - auch wenn er sehr unwahrscheinlich ist - zutreffen sollte, kann nicht davon ausgegangen werden, dass ein Taxi nur mit dem steuerlichen Vertreter fährt und sonst keine Fahrgäste befördert. Es kann ja auch beim Bf nicht davon ausgegangen werden, dass er immer dieselben Fahrgäste zum selben Ziel befördert.

Zur Höhe der Schätzung:

Die BP hat begründet, warum sie von einer durchschnittlichen Länge einer Taxifahrt von 5 Kilometern ausgegangen ist. In einem Artikel der Tageszeitung Kurier vom 11.12.1997 hat ein Vorsteher der Taxiinnung Wien die Länge einer Durchschnittsfahrt für Wien mit

4,5 Kilometern angegeben, lt. Statistik Austria betrage die durchschnittliche Länge einer Taxifahrt 6,3 Kilometer. Ein Durchschnittswert von 5 Kilometern, wie ihn die BP angesetzt hat, ist daher durchaus realistisch und entspricht eher den tatsächlichen Verhältnissen als die vom Bf herangezogenen 6,5 Kilometer. Es wäre dem Bf freigestanden, durch Führen von genauen Aufzeichnungen die Dauer seiner Fahrten nachzuweisen.

Es ist nicht glaubhaft, dass der Bf nach jeder Besetztfahrt wieder an seinen ursprünglichen Aufstellungsort zurückkehrt. Ebenso wenig ist es nachvollziehbar, dass der Bf hauptsächlich vom Standplatz in Wien 13 zur Oper in die Innenstadt fahre um anschließend wieder an diesen Standplatz zurückzukehren. Würden diese Annahmen zutreffen, wären selbst bei Zugrundelegung der Angaben des Bf die von ihm erzielten Erlöse nicht möglich. Die Fahrstrecke vom Standplatz zur Oper beträgt lt. Angaben des Bf. 6,5 Kilometer. Da der Bf angibt, dass er lediglich zwischen 14.00 und 18.00 Uhr mit dem Taxi fährt, kann davon ausgegangen werden, dass vom Bf unter der Annahme, dass er nach jeder Besetztfahrt wieder zurück zum Standplatz fährt, maximal 5 Fahrten pro Tag durchgeführt werden können. Es handelt sich bei der Strecke vom Standplatz zur Oper um einen Teil der Westeinfahrt Wiens, sodass unter günstigen Bedingungen die Hinfahrt in 30 Minuten zu schaffen ist und die Rückfahrt ebenfalls in 30 Minuten. Da während der Stoßzeit ein höheres Verkehrsaufkommen herrscht, dauert eine Fahrt wesentlich länger. Die Fahrzeit mit einer Stunde für Hin- und Rückfahrt ist dabei schon sehr großzügig bemessen.

Wenn in der Beschwerde ausgeführt wird, die Standplätze in der Innenstadt seien derart voll, dass der Bf lange Wartezeiten in Kauf nehmen müsse, bis er wieder einen Fahrgast aufnehmen könne, so ist dem entgegen zu halten, dass auch am Standplatz der Bf sicherlich nicht das einzige Taxi ist und auch nicht gewährleistet werden kann, der Bf werde nach seiner Rückkehr zum Standplatz wieder einen Fahrgast aufnehmen können.

Auch kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bf Fahrgäste abweisen würde, wenn diese nicht zur Oper fahren wollen.

Die Angaben des Bf, dass nur jede zwanzigste Fahrt eine Funkfahrt darstelle, können nicht widerlegt werden.

Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Fahrgäste, die der Bf unterwegs aufnimmt, zu Standplatz fahren wollen, sodass auch aus diesem Grund die Annahme, dass der Bf nach jeder Besetztfahrt wieder zum Standplatz zurückkehrt, unrealistisch ist.

Zu den Leerfahrten ist auszuführen, dass die BP unter Leerfahrten solche Fahrten bezeichnet hat, die zwar betrieblich veranlasst sind, aber nicht zu Einnahmen führen. Den Anteil dieser Fahrten hat die BP mit 40 % angenommen.

Der Bf beantragt einen Anteil von 50 % und stützt sich dabei auf eine Diplomarbeit aus dem Jahr 1995 sowie einen Schriftsatz der Fachgruppe Wien für das Beförderungsgewerbe, aus denen ersichtlich sei, dass die Leerfahrten zumindest mit einem Anteil von 46,48 % zu berücksichtigen seien.

Die Ermittlung der Leerfahrten lt. Diplomarbeit und darauf aufbauend der Schriftsatz der Fachgruppe erfolgte auf Basis von Tag- und Nachtfahrten und kann daher auf den Bf nicht angewendet werden, da der Bf nur Tagfahrten durchführt. Der Leerfahrtenanteil mit 40 % ist daher durchaus plausibel.

Auch hinsichtlich der Stehzeiten ist das Vorbringen des Bf völlig praxisfremd, da in Wien während der Stoßzeiten keine grünen Wellen erwartet werden können und daher 4 Wartezeiten pro Fahrt wohl nicht der Realität entsprechen. Auch können die unterschiedlichen Zeiten bei den Wartezeiten nicht nachvollzogen werden.

Auch wenn der Bf versucht, die Richtigkeit seiner Angaben durch eine Nachkalkulation darzutun, ist dem entgegen zu halten, dass, wie bereits oben ausgeführt, die Prämissen des Bf nicht zutreffend sind.

Der durchschnittliche Kilometerertrag errechnet sich wie folgt:

	bis 2.10.2003	ab 3.10.2003
Grundtaxe inkl. 1. Teilstrecke nach Tarif	2,00	2,50
1. Kilometer	0,90	0,90
2. bis 4. Kilometer 3 km	3,27	3,27
5. und weiterer Kilometer 2,5 km	0,87	0,87
Zuschlag Telefon	0,05	0,05
Wartezeit (35,8 bzw. 31,3 sec	2,00	2,00
Durchschnittserlös bei 6,5 km	9,09	9,59
- Leerfahrten 50 %	-3,64	-3,84
Durchschnittlicher kalkulatorischer Erlös	5,45	5,75
Kilometerertrag	1,09	1,15

Die Kalkulation stellt sich wie folgt dar:

	2002	2003	2004
gefahrte Kilometer lt. Aufzeichnungen	16.299	14.983	13.573
Privatanteil 17 % gerundet	2.770	2.550	2.310
betrieblich gefahren	13.529	12.433	11.263
Kilometerertrag	€ 1,09	€ 1,09	€ 1,15
kalkulierter Umsatz (brutto)	14.746,61	13.551,97	12.952,45
kalkulierter Umsatz (brutto) gerundet	14.750,00	13.550,00	12.950,00

kalkulierter Umsatz (netto)	13.409,09	12.318,18	11.772,73
erklärter Umsatz (netto)	8.531,76	8.967,44	9.921,72
Umsatzdifferenz (netto)	4.877,33	3.350,74	1.851,01
Umsatz- (10 %) und Gewinnhinzurechnung lt. BE gerundet	4.877,00	3.350,00	1.851,00

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb errechnen sich wie folgt:

	2002	2003	2004
lt. Erklärung	-1.320,22	-2.505,23	-1.750,42
Privatnutzung PKW	1.361,00	1.347,00	1.374,00
Kalkulationsdifferenz	4.877,00	3.350,00	1.851,00
	4.917,78	2.191,77	1.474,58

Es war daher den Beschwerden teilweise Folge zu geben.

Anlagen: 6 Berechnungsblätter, 10 Tabellen

Zulässigkeit einer Revision

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

Im gegen ständliche Fall liegt Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Außerdem handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Wien, am 22. April 2016