



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch St., vom 25. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 18. Mai und 28. Juni 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2000 bleiben unverändert. Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt das Taxigewerbe als Einzelunternehmer. Als Betriebsfahrzeug dient ein Taxi-KfzKombi und werden Fahrten zur Personenbeförderung als auch Botenfahrten durchgeführt.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung (BP) über den Zeitraum 2000 bis 2002 wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

1.) Zum Ablauf der BP: Die BP wäre in den Räumlichkeiten der Steuerberatungskanzlei erfolgt und am 21. November 2003 vor der Kanzlei die Besichtigung des Fahrzeugs im Beisein des Bw. und seiner Gattin sowie einer Kanzleisachbearbeiterin Frau H. durchgeführt worden. Ein

Aktenvermerk über die Details des Taxibetriebes und die Besichtigung des Fahrzeuges wäre vom Bw. Vorort auch unterzeichnet worden.

Anlässlich der Besichtigung des Fahrzeuges hätte der Bw. folgende Angaben gemacht:

- Die Dauer einer durchschnittlichen besetzten Fahrt: 3 bis 4 Kilometer,
- die Anteile der Lehrfahrten: ca. 30 bis 40%
- keine Privatfahrten

Weiters wurden folgende Unterlagen vorgelegt.

- Einnahmen- Ausgabenrechnung
- Belege
- Excel Tabellen (4/2001-12/2002) – Erlöse (Papier und Datei)
- Einnahmenaufzeichnungen – Kalender

Auf Basis der vorgelegten Unterlagen und Belege sowie den Aufzeichnungen ausgewiesenen Kilometerleistungen wäre von der BP eine Erlöskalkulation erstellt und erhebliche Differenzen festgestellt worden. Diese wäre dem Steuerberater übergeben und auf Aufklärung ersucht worden:

2.) Der Bw. hätte weiters Aufzeichnungen über gefahrene Tageskilometer, Erlös/Tag, Tageslosungen und Treibstoffverbrauch geführt, diese Aufzeichnungen hätten jedoch nicht mit den in den Reparaturenrechnungen ausgewiesenen Kilometerständen wie folgend dargestellt übereingestimmt:

Belegart	Datum	KM	KM It Auswertung	Tageserlös	Vortag	Folgetag
W.	07.08.2002	122.959,00	123.039,00	53,50	122.976,00	123.103,00
W.	08.10.2002	126.772,00	127.170,00	97,70	127.068,00	127.226,00
Annahme: KM-Stand It Liste = Stand am Tagesende				➔ 7.8.02 /	Vortag bereits höher	
				➔ 8.10.02 /	Vortag bereits höher	

3.) Die in Punkt 2 getroffene Feststellung veranlasste die BP weiters, die erklärten Tageslosungen (2001 und 2002) nach mathematischen Grundsätzen („Benford – Analyse“) auf ihre Richtigkeit und Plausibilität zu überprüfen.

Dabei wäre festgestellt worden, dass die gebuchten Erlöse eine nach mathematisch – statistischen Erkenntnissen unwahrscheinliche Struktur aufweisen würden („Benford – Analyse“), woraus zu schließen sei, dass diese nicht rechnerisch aus den tatsächlichen Geschäftsvorfällen ermittelt, sondern erfunden wurden. Die Analyse würde davon ausgehen, dass zufällig entstandene Zahlenreihen mit ihren Anfangszahlen einer Normalverteilung unterliegen (erwartete Anzahl – Linie). Wenn die tatsächlichen Werte (Balken) erheblich von dieser Vorgabe abweichen, sei der Schluss zulässig, dass diese Zahlenreihe nicht zufällig entstanden wäre.

Weiters wäre festgestellt worden, dass der in den Aufzeichnungen ausgewiesene Durchschnittsverbrauch (12 Liter) nicht mit den für das verwendete Fahrzeug vorgegebenen Standardverbrauch (7-8 Liter) übereinstimmen würde. Dabei wäre berücksichtigt worden, dass der Bw. ca. 25-35% seiner Gesamtfahrten als Überlandfahrten (Botenfahrten) abgewickelt hätte. Die in den Aufzeichnungen angeführten Kilometerstände und Kilometerleistungen würden somit nicht den Tatsachen entsprechen, sondern darauf schließen lassen, dass Manipulationen am Kilometerzähler vorgenommen worden wären.

4.) Den vorgelegten Aufzeichnungen wäre weiters zu entnehmen gewesen, dass jene Fahrten, die nicht der gewerblichen Personenbeförderung dienen, wesentlich mehr als 20% der Gesamtfahrten ausgemacht hätten. Ein Vorsteuerabzug von den KFZ-Kosten sei daher nicht zulässig und nicht anzuerkennen.

Die Differenzen vom 7. August und 8. Oktober 2002 hätten in der Folge aufgeklärt, die Kalkulation der BP auf Basis der Angaben des Bw. jedoch nicht geklärt werden können.

Dem Bw. und Steuerberater seien die vorläufigen BP-Feststellungen per RSb-Brief mitgeteilt und über die Durchführung von weiteren Erhebungen (bei der Fa. W., usw.) informiert worden. Im Zuge einer Besprechung vom 12. Jänner 2004 wären dem Steuerberater die Ergebnisse sämtlicher Erhebungen betreffend Reparaturenrechnungen zur Ermittlung der Kilometerstände wie folgt dargelegt worden:

Belegart	Datum	KM	KM lt Auswertung	Tageserlös	Vortag	Folgetag
W.	19.06.2001	79.236,00	78.930,00	0,00	78.909,00	79.009,00
W.	25.01.2002	107.353,00	107.495,00	109,40	107.370,00	107.589,00
W.	07.08.2002	122.959,00	123.039,00	53,50	122.976,00	123.103,00
W.	08.10.2002	126.772,00	127.170,00	97,70	127.068,00	127.226,00
W.	26.11.2002	130.659,00	131.195,00	274,56	130.671,00	131.271,00
Annahme: KM-Stand lt Liste = Stand am Tagesende				➔ 19.6.01 /	Folgetag niedriger als am	
					Vortag der Rechnung?	
				➔ 25.1.02 /	Vortag bereits höher?	
				➔ 7.8.02 /	Vortag bereits höher?	
				➔ 8.10.02 /	Vortag bereits höher?	
				➔ 26.11.02 /	Vortag bereits höher?	

Die gesamten Kalkulationsunterlagen wären in der Folge übermittelt und im Zuge der Schlussbesprechung folgender Feststellungskatalog besprochen worden.

1. Die Angaben des Bw. während der Fahrzeugbesichtigung wären von der BP beibehalten worden (Dauer einer durchschnittlich besetzten Fahrt: 3 – 4 Km, Anteil der Leerfahrten: 30-40%, Privatfahrten: keine).
2. Die Reparaturenrechnungen der Fa. W. und Kilometerstanddifferenzen von den Rechnungen 19. Juni 2001 und 25. Jänner 2002 wären ungeklärt geblieben (fragliche Km-Stände).

Das betriebliche Taxi-Kfz „Taxi-KfzKombi“ wäre am 12. August 2000 als Gebrauchtwagen erworben worden und hätte der Km-Stand am 17. Juni 2000 lt. Aufstellung der Fa. W. 38.592 Km betragen. Im Zuge der Schlussbesprechung wäre bekannt gegeben worden, dass der Km-Stand vom 12. September 2000 ca. 50.000 Km betragen hätte, im Kaufvertrag wäre über den Km-Stand jedoch keine Angabe gemacht worden. Eine derart hohe Kilometerleistung von ca. 11.400 Km in den beiden Monaten vor dem Kauf würde auch nicht den allgemeinen Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen. Daher wäre den Angaben des Bw. Glauben geschenkt und der Anfangskilometerstand per 12. September 2000 auf 50.000 Km korrigiert worden.

3. Ziffernanalysen – Treibstoffverbrauch – Kalkulation

Die erklärten Tageslösungen hätten eine stark von der Normverteilung abweichende Struktur aufgewiesen und seien daher weitere Verprobungen vorgenommen worden. Die Excel-Aufzeichnungen des Bw. hätten insgesamt 444 Taxilosungen, davon 165 Doppel- bzw. Dreifachlösungen ergeben. Zu dieser ungewöhnl. Häufung an Mehrfachlösungen wäre vom Bw. nicht Stellung genommen worden. In den Excelaufzeichnungen wäre weiters der durchschnittliche Treibstoffverbrauch angegeben worden. Da die Ermittlung des Treibstoffverbrauchs auf Basis der ausgewiesenen Kilometerstände nicht möglich gewesen wäre, sei lt. Ansicht der BP davon auszugehen, dass **zusätzl. Grundaufzeichnungen über Kilometerstände** geführt, jedoch nicht vorgelegt worden wären.

Der Treibstoffverbrauch lt. Aufzeichnungen von durchschnittl. 12 Liter würden zudem nicht dem Standardverbrauch von 7 bis 8 Liter entsprechen, wenn auch 25 bis 35% der Gesamtfahrten als Überlandfahrten abgewickelt worden wären. Der Bw. würde besonders schnelle Fahrten durchführen und daher vom Treibstoffverbrauch überdurchschnittlich liegen, auch hätte es einen großen Anteil an Flughafenfahrten gegeben.

Der Sachverhalt wäre von der BP wie folgt gewürdigt worden:

Von der BP wären somit insgesamt folgende Mängel der Aufzeichnungen und Auffälligkeiten der Erlösstruktur festgestellt worden:

- Grundaufzeichnungen – nicht aufbewahrt (Km-Stand bei Tankung - Basis für Kalender)
- Die vorgelegten (Kalender)Aufzeichnungen würden nicht mit den Belegen übereinstimmen (Diff. W.-Rechnungen)
- 165 Mehrfachlösungen von insgesamt 444 Lösungen
- Die Tageslösungen wären gerundet worden

Angaben des Bw. bei der Fahrzeugbesichtigung:

- Dauer einer durchschnittlichen besetzten Fahrt: rd. 3,5 Kilometer
- Anteil der Leerfahrten: rd. 35%

- Privatfahrten: 0%

Weiters:

- Kilometerleistungen und –stände des Fahrzeuges auf Grund der Angaben und vorgelegten Unterlagen des Abgabepflichtigen im Prüfungszeitraum
- Kalkulation exklusive Spanienfahrt Ende Dezember 2001 (Kalkulation abzüglich Nettoerlös: ATS 24.545,46)
- Anteil der Flughafenfahrten – Basis 2000 (keine Erlösdifferenz)

Die materielle Richtigkeit der Aufzeichnungen wäre daher in Zweifel gezogen und auf Basis der Angaben des Bw. während der Fahrzeugbesichtigung eine Kalkulation des durchschnittl. Kilometerertrages vorgenommen worden. Die vom Bw. ausgewiesenen

Jahreskilometerleistungen seien dabei übernommen, jedoch der Kilometerertrag den Angaben des Bw. bei der Fahrzeugbesichtigung angepasst worden.

Auf Basis dieser Daten wäre folgende Zuschätzung für die Jahre 2001 u. 2002 vorgenommen worden:

KALKULATION				
	2000	2001	2002	1 bis 11/02
Nettoerlös lt. Erklärung	34.902,00	240.911,82	14.139,64	
Treibstoffaufwand lt. Erklärung (netto)				
Treibstoffpreis lt. Ermittlung BP (Liter – netto)				
Verbrauch / 100 km				
Kalkulatorische Km-Leistung auf Basis Treibstoffverbrauch				
Durch BP ermittelte Gesamtkilometerleistung	2.640,33	28.567,89	19.075,67	
Gesamt-Km-Leistung auf Basis Treibstoffverbrauch				
Kilometerertrag lt. Tarif	17,6	18,49	1,39	
Kalkulatorischer Bruttoerlös	46.470	528.220	26.,540	
Kalkulatorischer Nettoerlös	42.245	480.200	24.127	
Nettoerlös lt. Erklärung	34.902,00	240.911,82	14.139,64	
				d.s. 11/12
Kalkulationsdifferenz lt. BP	7.343	239.288	9.988	9.155
zusätzlicher Treibstoffaufwand (netto)				
zusätzlicher Lohnaufwand				
Gewinnzurechnung (netto)	7.343	239.288	9.988	9.155
Gewinnzurechnung gerundet		240.000,00	10.000,00	9.100,00
Vorsteuerkorrektur				
Diesel und Öle	13.919,32	36.680,81	1.966,03	
Reparatur und Service	2.449,56	39.745,95	2.676,28	
Garagierung	83,34	13.845,07	795,65	
Reifen	5.333,00	10.658,00	415,83	
Summe der Aufwendungen	21.785,22	100.929,83	5.853,79	5.365,97
Vorsteuer daraus	4.357,04	20.185,97	1.170,76	1.073,19

An der Schlussbesprechung der BP hätte der Steuerberater nur zu Beginn der Schlussbesprechung teilgenommen und die Sachbearbeiterin Frau H. diese fortgeführt. Nach Beendigung dieser wären per Fax weitere Ausführungen zum Prüfungsabschluss vorgebracht worden.

Dazu wäre von der BP wie folgt angemerkt worden:

- Bei den vorgelegten Kalendern hätte es sich um die eigentlichen Grundaufzeichnungen gehandelt, da für die Berechnung des Treibstoffverbrauches eigene Aufzeichnungen geführt worden wären, die den Aufzeichnungen im Kalender vorgelagert sind.
- Die vom Bw. vorgebrachten Einwände (z.B.: Spanienfahrt) wären von der BP bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (BP-Bericht) berücksichtigt worden.
- Die vom Steuerberater vorgelegten Berechnungen würden erheblich von den Angaben des Bw. abweichen und folgende Differenzen ergeben:

	Bw. (Stpfl.)	Steuerberater nach SB
Privatfahrten	0%	ca. 20%
Leerfahrten	30-40%	45%
Durchschnittliche Fahrt	3-4 km	7 km

- In der Berechnung des Steuerberaters wäre jedoch die Schaltung des Taxameters bei Stillstand des Fahrzeuges nicht angesetzt worden, welches wesentliche Auswirkungen auf den Kilometerertrag hätte.
- Weiters würde angemerkt, dass durch eine Änderung der Kalkulationsparameter die von der BP vorgenommene Kalkulation soweit geändert werden könnte, dass keine Erlösdifferenzen auftreten. Jedoch sei zu beachten, dass diese Parameter möglichst nahe bei der Realität zu liegen haben. Den Angaben des Bw. bei der Fahrzeugbesichtigung vor dem Erkennen der steuerlichen Konsequenz wäre daher mehr Glauben zu schenken als den Berechnungen des Steuerberaters nach der Schlussbesprechung ohne konkrete Begründung der Änderung dieser Parameter.

In der form- und fristgerechten Berufung wurde eingewendet:

Beim geprüften Unternehmen würde es sich um ein Kleinstunternehmen handeln und der Bw. nur ein Fahrzeug besitzen und im 61. Lebensjahr stehen. In Anbetracht dieser Umstände wäre der BP-Bericht von 48 Blatt auffallend ausführlich und würde auf immanente Zweifel an Methoden und Ergebnis hindeuten. Diese hätte mehrere Monate lang mit Unterbrechungen gedauert und die BP zur Rechtfertigung sehr ausführlich den Ablauf der BP angeführt. Üblicherweise würde dies zur Begründung einer Schätzung nicht notwendig sein.

In erster Linie hätte sich die BP auf den ihr als ungenügend erscheinenden Kilometerertrag gestützt. Dies sei jedoch auf Grund der besonderen Betriebsumstände nämlich pauschale Fernfahrten, Alter des Bw., das Fehlen einer Taxifunkeinrichtung und der Wesensart des Bw. (überholte Methoden der Betriebsführung) zurückzuführen. Z.B. würde der Bw. als Grundprinzip der Fuhrpraxis die Rückkehr zum Standplatz als „Schwalbe“ anführen, welches erheblich mehr Leerkilometer verursache bzw. bereits in Vergessenheit geraten wäre.

Die BP hätte ohne Vorhaltungen die Behauptung erwiesener Falschheit der Grundaufzeichnungen aufgestellt und eine Schätzung mittels „Benford-Methode“ angekündigt.

In der Folge hätten zwei von drei Kilometerstandsdifferenzen auf Fehlerbehebungen zurückgeführt und zur Gänze aufgeklärt bzw. lediglich eine Differenz wegen fragwürdiger und unleserlicher Angaben auf den Durchschlag der Werkstattrechnung nicht geklärt werden können. Überraschenderweise hätte die Prüferin während der Weihnachtstage nochmals die Werkstatt besucht und einen neuerlichen Datenabgleich durchgeführt.

Betreffend den Treibstoffverbrauch wurde eingewendet, dass ein Verbrauch von 7 bis 8 Liter - im überwiegenden Stadtverkehr - lediglich bei Fahrzeugen kleinerer Klassen zu bewerkstelligen sei. Der ECE-Normverbrauch würde unter sehr günstigen Rahmenbedingungen ermittelt und ausdrücklich nicht dem Stadtzyklus berücksichtigen.

Die Besichtigung des Fahrzeugs bei klinrender Kälte hätte keine besseren Erkenntnisse über die Betriebsverhältnisse geliefert und die Äußerung des Bw. „er fahre keinen Kilometer privat“ bzw. „eine durchschnittliche Fahrt führe nur über 3 bis 4 Kilometer“ wäre einer subjektiven und von Furcht geprägten Verfassung entsprungen und sei daher objektiv gesehen nicht einer gutachterlichen Beurteilung zu Grunde zu legen. Diesbezüglich hätte die Innung des Taxigewerbes die Einsichtnahme in die ihr vorliegende Leerkilometerstudie in Aussicht gestellt.

Die Vorhaltungen der BP, wonach aus den Abweichungen die Schlussfolgerung zu ziehen seien, dass Manipulationen am Kilometerzähler vorgenommen worden wären, würde zudem völlig im Widerspruch zu den Besprechungen stehen.

Bezüglich der Benford-Analyse wurde eingewendet, dass die üblichen Losungen von S 100,00 bis S 130,00 nach der Euro-Umstellung zu Losungen von € 7,00 bis € 9,00 geführt hätten. Ein Vergleich der Anfangsziffern hätte völlig diametrale Ergebnisse erbracht. Die Erfahrungen der Wirtschaftsprüfungskanzlei mit dem Einsatz dieser Methode bei Großunternehmen würde den Schluss nahe legen, dass sich deren Einsatz beim Unternehmen mit 8 bis 10 Datensätzen pro Tag von selbst verbieten würde (z.B. Statistikexperte Prof.Dr. W.E.).

In der rechtlichen Würdigung der BP würden somit vier Mängel aufgezeigt, die allesamt nicht zutreffend bzw. schlüssig seien:

- Belege: die nicht aufbewahrten Grundaufzeichnungen würde es nicht geben, weshalb sie auch nicht aufbewahrt hätten werden können
- Einnahmenaufzeichnungen – Kalender
die (behauptete) mangelnde Übereinstimmung der maßgeblichen Kalenderaufzeichnungen mit den Werkstattbelegen der Fa. W. hätte sich als unschlüssig erwiesen, diesbezüglich würde auf einen Beleg verwiesen, auf den im Durchschlagsverfahren allenfalls noch eine fünfstellige Zahl mit der Ziffer sechs davor erkennbar aufscheinen würde.

- Excel Tabellen (4/2001-12/2002) – Erlöse (Papier und Datei)
Die 165 Mehrfachlösungen (von insgesamt 444) würden sich offenbar auf die Erlöse von Einzelfahrten beziehen. Sollten die durchschn. Km der besetzten Fahrstrecke nur 3 bis 4 Km betragen, wäre solche Häufung gleicher oder ähnlicher Lösungen nicht verwunderlich, da zwangsläufig der Taxameter in diesem engen Bandbereich zu ähnlichen bzw. vergleichbaren Fahrpreisen kommen müsste.
- Einnahmen- Ausgabenrechnung
Die angeführte Rundung der Tageslösungen würde sinnwidrig zur „Strafverschärfung“ herangezogen und hätte der Bw. damit korrekterweise lediglich die erhaltenen Trinkgelder in die erklärten Lösungen einbezogen. Daraus würden sich zufolge der Euro-Rundung gleiche Beträge ergeben.

In der Folge wären die sehr subjektiven Ausführungen des Bw. und die Divergenzen zwischen Kilometerleistung und Kilometerständen zur Grundlage einer Kalkulation gemacht worden, deren Ergebnis mit der Realität des Fahrbetriebes des bereits älteren Bw. wenig zu tun hätte. In der Umsatzermittlung würde von einer Erlöserhöhung von 10% gesprochen, während die tatsächliche Abweichung auf eine Erhöhung von S 325.404,- lt. Erklärung auf S 565.404,- lt. BP lauten würde.

Der Bw. würde in äußerst bescheidenen Verhältnissen leben und dem Geschäftserfolg „Transport sensibler Untersuchungsproben, die innerhalb kürzester Zeit in ganz Österreich (bis Vorarlberg) zugestellt werden müssen“ gemäß § 12 Abs. 2 Zi 2b UStG der Vorsteuerabzug betr. Kfz-Kosten versagt werden. Diese hätten im ersten „Normaljahr“ 2001 nach einer wenig erfolgreichen Lenkertätigkeit im Ausland und wieder aufgenommenen Fuhrwerkstattigkeit allein S 20.186,- betragen und entspreche dem Lebensunterhalt des Bw. mit Gattin für zwei Monate. Die Kompatibilität dieser Gesetzesnorm mit dem EU-Gemeinschaftsrecht würde ausdrücklich bezweifelt und damit gleiche Sachverhalte nämlich der Transport von Gütern je nach Konzession unterschiedlich behandelt. Auch wäre nicht erhoben worden, ob in Fällen solcher Transporte Personenbegleitung erforderlich sei.

Weiters wurde eingewendet, dass die Gattin des Bw. zu Unrecht als Buchhalterin in die gestellten Vorwürfe der Manipulation hineingezogen worden wäre, z.B. betreffend die spätere Behauptung bzgl. Vernichtung von Uraufzeichnungen. Die Buchhalterin (Gattin) wäre jedoch dazu nie befragt worden. Der Bw. hätte betreffend den Modus Belegsammlung und einzige Grundaufzeichnung mehrmals mit den Referenten beim zuständigen Finanzamt Rücksprache gehalten und im Jahre 1999 nach einer unselbständigen Tätigkeit im Ausland den Taxibetrieb wieder aufgenommen. Entsprechend hätte der Bw. nur gebundene Bücher (Tageskalender mit Stundeneinteilung) verwendet und persönlich die Eintragungen und Ablesung vom geeichten Taxameter vorgenommen.

Bezüglich Umsatzsteuer würde zudem die Bescheidbegründung den Denkgesetzen widersprechen, da lt. geltender Rechtslage nur der Anteil für Botenfahrten von mehr als 20% vom Gesamtumsatz zur Untersagung des Vorsteuerabzuges führe. Durch die BP sei der

Umsatz pauschal um € 10.000,- erhöht und dadurch die Quote der Botenfahrten auf 17% (somit unter 20%) gesenkt worden. Der Bw. stelle daher den Antrag, die gesamte Vorsteuer von € 1.243,60 (bisher € 72,84) zum Abzug zuzulassen und ergäbe dies eine Gutschrift von € 1.170,76 (bisher € 0,01).

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

A) Ablauf der Betriebsprüfung:

Die BP wäre am 17. November 2003 in den Räumen der Kanzlei des Steuerberaters Dr. G. begonnen und am 19. Februar 2004 ebendort abgeschlossen worden. Im Zeitraum von drei Monaten (inklusive Unterbrechung zur Weihnachtszeit) wäre zur Gewährung des Parteiengehörs dem Bw. und seinem Steuerberater mehrmals die Gelegenheit gegeben worden, zu den Feststellungen der BP Stellung zu beziehen (siehe TZ. 16 im BP-Bericht). Seitens des Steuerberaters wäre immer wieder auf das Alter (61 Jahre) und die schwierige Situation des Bw. verwiesen und auch die mangelnden Taxibranchenkenntnisse als steuerlicher Vertreter ins Treffen geführt worden, daher wäre die BP um der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen bzw. eine Benachteiligung des Bw. durch diese Umstände hintan zu halten besonders bemüht gewesen, den Verfahrensablauf korrekt abzuwickeln und die inhaltlichen Feststellungen im Rahmen des Parteiengehörs so genau wie möglich in allen Schriftsätze zu dokumentieren.

B) Zuschätzung

Die BP hätte eine Kalkulation auf Basis des durchschnittlichen Kilometerertrages vorgenommen. Dabei wären alle Angaben des Bw. während der Fahrzeugbesichtigung und während der Schlussbesprechung berücksichtigt worden.

- Dauer einer durchschnittlichen besetzten Fahrt: rd. 3,5 Kilometer
- Anteil der Leerfahrten: rd. 35%
- Privatfahrten: 0%

weiters:

- Kilometerleistungen und -stände des Fahrzeuges auf Grund der Angaben und vorgelegten Unterlagen des Bw. im Prüfungszeitraum
- Kalkulation exklusive Spanienfahrt Ende Dezember 2001 (Kalkulation abzüglich Nettoerlös: ATS 24.545,46)
- Anteil der Flughafenfahrten - Basis 2000 (keine Erlösdifferenz)

Die vom Bw. ausgewiesenen Jahreskilometerleistungen seien übernommen und lediglich der unglaubliche Kilometerertrag den Angaben des Bw. bei der Fahrzeugbesichtigung angepasst worden.

Der im Prüfungszeitraum (2000 bis 2002) erklärte Kilometerertrag in Höhe von ATS 9,20 bis 11,20 würde einem durchschnittlichen Kilometerertrag vor mehr als zehn Jahren entsprechen und

trotz aller besonderen Umstände (auf Grund der Angaben des Bw. berücksichtigt) als nicht schlüssig erscheinen.

Auf Grund der Tatsache, dass der Bw. steuerlich vertreten sei, wären die komplexe Kalkulationsmaterie, sämtliche Feststellungen zuerst mit dem Steuerberater besprochen worden.

Die vom Bw. erklärten Tageslösungen wären von der BP auf ihre Struktur untersucht worden, da die Verteilung der Anfangsziffern (Benfordanalyse) eine stark von der Normverteilung abweichende Struktur aufgewiesen hätte. Dies sei auf die geringe Bandbreite der möglichen Tageslösungen zurückzuführen und damit keine allzu hohe Aussagekraft - die BP hätte diese Tatsache lediglich zum Anlass genommen noch weitere Verprobungen durchzuführen.

Zum Treibstoffverbrauch wäre festgestellt worden, dass der ausgewiesene Durchschnittsverbrauch (12 Liter) nicht mit dem für das verwendete Fahrzeug, einem Taxi-KfzKombi, vorgegebenen Standardverbrauch (7 bis 8 Liter) übereinstimmen würde. Dabei wäre berücksichtigt worden, dass der Bw. ca. 25-35% seiner Gesamtfahrten als Überlandfahrten (Botenfahrten) abgewickelt hätte. Der Bw. hätte sich dahingehend geäußert, dass der Bw. auch besonders schnelle Fuhren erledige und daher sein Treibstoffverbrauch überdurchschnittlich hoch gewesen wäre. Weiters hätte der Bw. einen hohen Anteil an Flughafenfuhren durchgeführt.

Es hätte sich jedoch nicht wie in der Berufungsstellungnahme fälschlicherweise angegeben, um einen "schweren" Mercedes der E Klasse, sondern um ein mittleres Fahrzeug der Klasse C gehandelt.

Die am 18. Dezember 2003 durchgeführte weitere Erhebung bei der Fa. W. betreffend Reparaturrechnungen zur Ermittlung der Kilometerstände hätte Differenzen ergeben, wobei lediglich die Differenzen vom 07. August und 08. Oktober 2002 auf Grund der Unterschiede zwischen Annahme- und Rechnungsdatum vom Steuerberater aufgeklärt hätten werden können, die restlichen Stände wären bis heute ungeklärt geblieben. Als Argument hätte der Steuerberater Unleserlichkeit auf den Belegen etc. angeführt.

Betreffend die Angaben des Bw. bei der Betriebsbesichtigung am 21. November 2003 (Dauer einer durchschnittlichen besetzten Fahrt: rd. 3,5 Kilometer, Anteil der Leerfahrten: rd. 35%, Privatfahrten: 0%) wäre seitens des Steuerberaters behauptet worden, dass diese Angaben auf Grund der Kälte während der Besichtigung und der ängstlichen Verfassung des Bw. gegenüber der BP gemacht worden wären. Diese Behauptungen würden der Lebenserfahrung widersprechen. Dem Schluss des Bw. sei lt. Ansicht der BP nicht zu folgen, sondern kommen die Angaben im Abgabenverfahren der ersten Befragung erfahrungsgemäß dem tatsächlichen

Geschehen am nächsten. Die Abgabenbehörde hat nach freier Überzeugung zu würdigen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§167 BAO). Die Behörde sei daher berechtigt, einer Erklärung des Bw. vor der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung, mehr Glauben zu schenken, als einer späteren zweckdienlichen Berichtigung. Die Berichtigung der Angaben wäre in einem Schreiben vom 4. März 2004 nach der Schlussbesprechung (19. Februar 2004) und auch in der Berufung versucht worden. Von der BP wäre diesen Angaben, wie bereits im BP-Bericht dargestellt, kein Glauben geschenkt worden, da diesen Behauptungen keine geeigneten Daten oder Aufzeichnungen zu Grunde liegen würden.

Von der BP wurden somit folgende Mängel der Aufzeichnungen und Auffälligkeiten in der Erlösstruktur festgestellt:

- 1) Nichtaufbewahrung der Grundaufzeichnungen (KM-Stand bei Tankung - Basis für Kalender)
- 2) Die vorgelegten Aufzeichnungen (Kalender) würden nicht mit den Belegen übereinstimmen (Differenz W.-Rechnungen)

4) 165 Mehrfachlosungen von insgesamt 444 Losungen

5) Die Abrundung der Tageslosungen auf runde Beträge (---0)

ad 1) Laut Angaben des Steuerberaters wären Grundaufzeichnungen nicht geführt worden.

Da es aber offensichtlich derartige Grundaufzeichnungen gegeben hätte, (sonst wäre die rechnerische Ermittlung des Treibstoffverbrauches nicht möglich gewesen), gehe die BP davon aus, dass diese Grundaufzeichnungen vom Bw. vernichtet worden wären, um der Finanzbehörde die Möglichkeit einer Überprüfung und Abstimmung mit den erklärten Werten zu nehmen.

ad 2) Die Aufzeichnungen des Bw. hätten somit nicht mit der Realität übereingestimmt und diese nicht den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt (Höhe des Erlöses) wiedergegeben. Eine Klärung des Sachverhaltes wäre weder vom Bw. noch von seinem steuerlichen Vertreter erbracht worden. Die mangelnde Übereinstimmung der Kalenderaufzeichnungen mit den Werkstattbelegen der Fa. W. sei somit nicht geklärt.

ad 3) Die 165 Mehrfachlosungen wären auf Grund der ähnlich lang dauernden Fahrten laut Steuerberater durchaus realistisch. Dazu sei zu bemerken, dass selbst wenn Fahrten ähnlich lange dauern, auf Grund der Tatsache, dass es sich um Tageslosungen (Summe der einzelnen Geschäftsfälle eines ganzen Tages) und nicht um einzelne Geschäftsfälle handelt, mathematisch äußerst unwahrscheinlich ist, dass so viele exakt gleich hohe Tageslosungen entstehen.

ad 4) Laut steuerlicher Vertretung würden sich die Rundungen der Tageslosungen aus dem Umstand, dass der Bw. sein Trinkgeld versteuere, ergeben. Dazu sei anzuführen, dass es sich um Tageslosungen handelt, die mit hoher Wahrscheinlichkeit nur dann auf Null enden, wenn jeder Fahrgäst das Entgelt für die einzelne Fahrt mittels Trinkgeld aufrundet. Eine Tatsache, die nach den Angaben des Bw. in Hinblick auf die schlechte Auftragslage im Taxigeschäft nicht

unbedingt realistisch erscheint und auch nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht.

Die Umsatzerhöhung beziehe sich weiters auf den Umsatzsteuerprozentsatz in Höhe von 10% und nicht wie vom Steuerberater angenommen auf die Erhöhung der Bemessungsgrundlage. D.h. die 10%igen Erlöse wären um den jeweils angeführten Betrag, resultierend aus der Kalkulation, erhöht worden.

Weiters sei zur Kalkulation anzumerken, dass weder im laufenden Verfahren noch im Berufungsbegehren der Bw. oder sein steuerlicher Vertreter eine in gleicher Weise ziffernmäßig untermauerte und unter Beweis gestellte Rechnung der Kalkulation der BP entgegen gestellt hätte, dass die Schätzung der BP durch Verletzung der Denkgesetze zustande gekommen sei.

C) Vorsteuerabzug von den KFZ-Kosten:

Die Bestimmung nach § 12 (2) Zi 2b UStG normiert, dass Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von Pkw, Kombinationskraftwagen oder Krafträder stehen, ausgenommen Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.

Die jährliche Fahrleistung des betrieblichen Taxi-KfzKombi hätte insgesamt 28.272 Kilometer betragen, davon wären auf Botenfahrten 9.196,33 Kilometer entfallen. Dies bedeute, dass das Kfz zu rund 33% den Botenfahrten gedient hätte. Da der Schätzung laut BP die ermittelten Kilometer zu Grunde gelegt worden wären, ändere die Zuschätzung nichts am Ausmaß der Kfz-Nutzung. Ein Vorsteuerabzug für Kfz-Kosten stehe daher nicht zu. Zur Klarstellung sei auszuführen, dass der Steuerberater sich in seiner Berechnung auf die Höhe des Erlöses, die BP sich auf die zurückgelegte Entfernung (Kilometer) und somit auf das Ausmaß der Nutzung beziehen würde. Es gehe nicht an, dass für die gleichen Kilometer auf Grund unterschiedlicher verrechneter Kilometersätze, unterschiedliche Nutzung ausgewiesen würde.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP ersuchte der Bw. um die Darlegung jener Schlussfolgerung, welche zum Vorwurf „vernichteter“ Grundaufzeichnungen geführt hätte. Lt. Angaben des Bw. seien die Eintragungen tagfertig in einem gebundenen Kalenderbuch - Originaleintragungen einschließlich Trinkgelder gerundet - erfolgt. Weiters wurde um die Bekanntgabe der Gesprächsteilnehmer und der Gesprächszeitpunkt der letzten Erhebung bei der Fa. W. ersucht.

Dazu nahm die BP wie folgt ergänzend Stellung:

1.) „Vernichtete Grundaufzeichnungen“:

In den vorgelegten (Excel)Aufzeichnungen wäre der durchschnittliche Treibstoffverbrauch ermittelt worden. Da eine solche Ermittlung des Treibstoffverbrauchs an Hand der ausgewiesenen Kilometerstände am Tagesende nicht möglich sei, wäre die BP davon ausgegangen, dass noch zusätzliche Grundaufzeichnungen über Kilometerstände geführt und der BP trotz Ersuchen (e-mail vom 2. Februar 20004) nicht vorgelegt worden wären. Auch in den vorgelegten Kalendern würde es keine zu den entsprechenden Tankungen korrespondierenden Kilometeraufzeichnungen geben.

2.) „Erhebung der BP bei der Fa. W.“:

In der Besprechung am 2. Dezember 2003 wäre dem Steuerberater ein Schriftsatz übergeben worden u. a. betreffend zwei fragliche Kilometerstände auf Grund der in der Belegsammlung gefundenen W.-Rechnungen.

Am 18. Dezember 2003 wäre von der BP eine weitere Erhebung bei der Fa. W. betreffend die Reparaturrechnungen/Kilometerstände gemacht worden und hätten sich weitere fragliche Kilometerstände ergeben.

Die Auskünfte der Fa. W. würden nicht auf mündliche Angaben, sondern auf von der Fa. W. ausgehobene Garantieberechnungen basieren und wäre bereits im Zuge des BP-Verfahrens dem Steuerberater bzw. Bw. zur Verfügung gestellt worden.

In einer weiteren Folge ergänzte der Bw., dass der Tatbestand „vernichtete Grundaufzeichnungen“ nicht nachvollziehbar sei. Die buchführende Gattin des Bw. (des unmittelbar nach der BP verunglückten Bw.) hätte wiederholt überzeugend erläutert wie die bekannten Excel-Aufzeichnungen aus der Grundaufzeichnung in Verbindung mit den Tankrechnungen entwickelt worden wären.

Bzgl. der Erhebungsresultate bei der Fa. W. wurde um Akteneinsicht ersucht, um allfällige weiterhin abweichende Kilometerangaben zu verifizieren. Bei den aufgeklärten Differenzen seien bereits Umstände in der Zusammenführung von Daten aufgetreten, die den Begründungsgehalt bzgl. des Vorwurfs von Datenmanipulation relativieren würde. Auf die Relevanz der Maßgeblichkeit der Anwendung staatl. relevanter Verfahrensmethode sei angesichts der geringen Datenmenge nicht einzugehen. Die relevanten Unterlagen (Erhebungen) wurden in der Folge dem Bw. zur Kenntnis gebracht.

In der am 12. November 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Bereits im Jahre 1983 wäre eine BP erfolgt, welche eine Nachzahlung von S 160.000,- ergeben hätte. Im Jahre 1999 hätte der Bw. eine Bonitätsbestätigung des Finanzamtes und der Krankenkasse erhalten, um ein Kfz zu kaufen und das Taxigewerbe wieder aufzunehmen.

Die Krankenkasse hätte in der Folge trotz Intervention des Steuerberaters erhöhte Beiträge ab 1999 vorgeschrieben und würden Zahlungen bis heute erfolgen. In diesem Zusammenhang teilte der Bw. weiters mit, dass der Steuerberater vor ca. drei Wochen seine Vertretung gekündigt hätte.

Auf Grund eines Verkehrsunfalls mit Totalschaden am Folgetag der Schlussbesprechung wäre der Bw. am Rückgrad verletzt worden und bereits mit 62 Jahren in Pension gegangen. Der Schaden des Kfz sei von der Versicherung ersetzt worden.

Bereits bei der Vorprüfung wäre der Treibstoffverbrauch ein Prüfungspunkt gewesen und hätte der Bw. zumindest teilweise den Kilometerstand auf den Tankrechnungen verzeichnet. Auch würden nur wenige Kunden kein Trinkgeld geben. Der Bw. wäre lange Zeit als Überlandfahrer und nur ca. 8 bzw. 9 Jahre als Taxilinker tätig gewesen und daher oft nur den ihm nächst bekannten Taxistand angefahren bzw. zurückgefahren worden.

Die BP stellte weiters ergänzend fest, dass auf sämtliche Taxirechnungen keine Kilometerangaben erfolgt wären und die Tageslosungen häufig auf Null enden bzw. runde Beträge beinhalten würden. Der Bw. hätte lediglich Excel-Tabellen auf Basis der Kalenderaufzeichnungen erstellt und in der Folge in das Kassabuch eingetragen. Die BP hätte jedoch die Kilometerangaben des Bw. übernommen und lediglich die Erlöse pro gefahrenen Kilometer auf Basis der statistischen Taxitarife lt. Taxiinnung neu berechnet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 Abs. 1 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. Zu schätzen ist insbesondere, wenn der Abgabepflichtige über seien Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind (Abs. 2). Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen 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 Schätzungsberichtigung 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).

Im vorliegenden Fall bekämpft der Bw. die Schätzung dem Grunde und der Höhe nach. Der Bw. wendet ein, dass die BP von Fahrten im Ausmaß von durchschnittlich 3,5 Kilometern ausgegangen wäre und somit nicht die tatsächlichen Kilometererträge herangezogen worden wären. Bei Besichtigung des Fahrzeuges bei kllirrender Kälte hätte der Bw. in subjektiver von Furcht geprägter Verfassung angegeben, dass eine durchschnittliche Fahrt ca. 3 bis 4 Kilometer betragen hätte und keine privaten Kilometer gefahren worden wären. Diese Angaben seien daher nicht zu berücksichtigen. Beim Bw. würde es sich um ein Kleinstunternehmer handeln, und die Kalkulation des Bw. die erklärten Kilometererträge bestätigen. Vom Bw. wären zudem zwei von drei Kilometerstandsdifferenzen aufgeklärt worden, jedoch hätte die BP überraschenderweise einen weiteren (dritten) Werkstattbesuch und einen neuerlichen Datenabgleich durchgeführt. Auch wären die besonderen Umstände des Betriebes (pauschale Fernfahrten, Alter des Bw. und überholte Fahrpraxis wie Schwalbe) nicht berücksichtigt worden.

Die Grundaufzeichnungen seien weiters vollständig vorhanden und nicht unrichtig erstellt worden und die Heranziehung der „Benford-Methode“ bei Unternehmen zwischen 8 und 10 Datensätzen pro Tag nicht objektiv. Auch sei der Treibstoffverbrauch von 7 bis 8 Litern im überwiegenden Stadtverkehr lediglich von Fahrzeugen kleinerer Klasse zu bewerkstelligen.

Die rechtliche Würdigung der BP sei mit Mängeln behaftet, da es diese nicht aufbewahrte Belege nie gegeben hätte, die mangelnde Übereinstimmung der Einnahmenaufzeichnungen

mit den Kalenderaufzeichnungen der Fa. Wiesenthal sich als unschlüssig erwiesen hätte, die 165 Mehrfachlosungen von insgesamt 444 Losungen sich auf Einzelfahrten beziehen würden, bei Fahrten zwischen 3 bis 4 Km nicht unüblich wären und die Rundung der Tageslösung erhaltene Trinkgelder betreffen würde und daher sinnwidrig zur Strafverschärfung herangezogen worden wären. Der Gattin des Bw. wäre zu Unrecht Manipulationen bzw. die Vernichtung der Uraufzeichnungen vorgeworfen worden.

Die subjektiven Ausführungen des Bw. wären letztlich zur Grundlage der Kalkulation gemacht worden. Zudem würde die Kompatibilität des Umsatzsteuergesetzes betreffend Vorsteuerabzug bezweifelt und die Bescheidbegründung diesbezüglich widersprüchlich.

ad Zulässigkeit der Schätzung)

Zur Schätzungsbefugnis ist auszuführen, dass die Aufzeichnungen des Bw. über die gefahrenen Tageskilometer, Erlöse und Treibstoffverbrauch zumindest teilweise nicht mit den Reparaturrechnungen übereinstimmen bzw. aufgeklärt werden konnten. Der Bw. nahm persönlich die Eintragung der Taxameter-Ablesung auf einen Tageskalender mit Stundeneinteilung vor, Aufzeichnungen des Kilometerstandes zu den entsprechenden Tankrechnungen (Km-Stand bei Tankung) gibt es jedoch nicht. Der Bw. bestreitet den Tatbestand der vernichteten Grundaufzeichnungen als nicht nachvollziehbar, da die Excel-Aufzeichnungen über den durchschnittlichen Treibstoffverbrauch aus den Grundaufzeichnungen in Verbindung mit den Tankrechnungen entwickelt worden wären. Eine Überprüfung der Aufzeichnungen konnte jedoch insofern nicht vorgenommen werden, da mangels Kilometerstandaufzeichnungen die Ermittlung des durchschnittlichen Treibstoffverbrauches nicht nachvollziehbar ist. Der Bw. versuchte somit, die einzelnen Mängel zu erklären, eine vollständige Aufklärung der erhobenen Differenzen lt. Reparaturrechnungen sowie Kilometerstandaufzeichnungen gibt es jedoch nicht.

Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gründet sich somit auf für bestimmte Zeiträume festgestellte Veränderungen in den Kilometerständen lt. Erhebungen bei der Fa. Wiesenthal und fehlenden Kilometeraufzeichnungen auf den Tankrechnungen. Die Schätzung erfolgte daher dem Grunde nach jedenfalls zu Recht. Die Schätzungsbefugnis ist somit dem Grunde nach begründet.

ad Schätzungsergebnis)

Betreffend das Schätzungsergebnis ist auszuführen, dass bei einer kalkulatorischen Schätzung der unter Berücksichtigung der betrieblichen Verhältnisse ermittelte Kilometerertragswert der Schätzung zu Grunde gelegt wird. Die kalkulatorischen Sätze, Aufschläge können aus dem Vergleich des geprüften Betriebes selbst oder externen Werten wie Branchenerfahrung gewonnen werden. Die Behörde hat jedoch in erster Linie stets den besonderen betrieblichen

Bedingungen Rechnung zu tragen und ist eine den wahrscheinlichen Ergebnissen möglichst nahe kommende Schätzung anzustreben (Stoll, BAO, S 1934f).

Im vorliegenden Fall erfolgte die Schätzung auf Grund der Angaben des Bw. betreffend durchschnittliche Fahrt von 3,5 Km, keine Privatfahrten und Leerfahrten von rund 35% und darauf basierenden Kilometerertragswerten von 17,6 und 19,38 sowie 1,39 für den Zeitraum 2001 und 2002. Dabei wurde Gesamtkilometerleistung entsprechend den betrieblichen Gegebenheiten berücksichtigt.

Der Bw. wendet ein, dass die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen lt. BP unrichtig erfolgt und der erklärte Kilometerertrag von S 9,20 und S 11,20 auf die besonderen Umstände des Bw. wie Alter, pauschale Fahrten, Fehlen einer Taxifunkeinrichtung und Fahrten auf das Zurückkehren an den Standplatz nach der Art „Schwalbe“ zurückzuführen wäre. Die BP hätte die **Grundaufzeichnungen als unrichtig bzw. fehlend** bezeichnet und eine Schätzung auf Basis der „**Benford-Methode**“ angekündigt. Die ermittelten Kilometerstandsdifferenzen wären in der Folge teilweise aufgeklärt worden, die Prüferin hätte jedoch überraschenderweise einen weiteren Datenabgleich durchgeführt. Der **Treibstoffverbrauch** von 7 bis 8 Liter sei nur von leichten Fahrzeugen kleinerer Klasse zu bewerkstelligen und würde auch der ECE-Normverbrauch unter günstigen Bedingungen ermittelt und auch nicht den Stadtzyklus berücksichtigen. Die „Benford-Analyse“ wäre lt. Statistikexperten nur bei Großunternehmen und nicht bei Unternehmen mit 8 bis 10 Datensätzen pro Tag heranziehbar. Die **übliche Lösung** hätte nach der Euro-Umstellung ca. € 7 bis 9 ergeben und ein Vergleich der Anfangsziffern somit diametrale Ergebnisse ergeben.

Der Bw. wendet weiters ein, dass es die nicht aufbewahrten Belege nicht geben würde und auch die mangelnde Übereinstimmung der Kalenderaufzeichnungen mit den Werkstattbelegen sich als nicht schlüssig erwiesen hätte. Vor allem wäre die Äußerung des Bw. im Zuge der Fahrzeugbesichtigung bzgl. durchschnittliche Fahrt von 3 bis 4 Km und keine private Fahrten aus subjektiven von Furcht geprägter Verfassung heraus entstanden und sei daher nicht zu berücksichtigen.

Zu den Einwendungen ist auszuführen, dass lt. Kalenderaufzeichnungen der durchschnittliche Treibstoffverbrauch rund 12 Liter beträgt. Entgegen den Angaben des Bw. wurde jedoch auf den Tankrechnungen der Km-Stand nie vermerkt, d.h. es wurden diesbezüglich keine Aufzeichnungen vorgelegt. Eine Überprüfung des Treibstoffverbrauchs konnte somit nicht vorgenommen werden. Der Bw. benutzte einen Taxi-KfzKombi als Taxi-Kfz mit einem Standardverbrauch von 7 bis 8 Liter. Auch die Berücksichtigung der Einwendung betreffend Überlandfahrten von ca. 35 % und schnelles Fahren kann nach Ansicht des Unabhängigen

Finanzsenates diesen festgestellten Sachverhalt nicht ausräumen. Somit ist auf den ungeklärten Durchschnittsverbrauch von 12 Liter Treibstoff zu verweisen.

In der Berufung wird weiters das Vorliegen einer Übereinstimmung der Kalenderaufzeichnungen mit den Werkstattbelegen eingewendet. Dazu ist festzustellen, dass zwar zwei Differenzen vom 7. August und 8. Oktober 2002 aufgeklärt werden konnten, nicht jedoch drei weitere Kilometerstanddifferenzen. Die Aufklärung dieser Mängel erfolgte somit nur teilweise. Es gab somit Manipulationen des Tachometerstandes und konnte die Tatsache der Nichtübereinstimmung der Reparaturerechnungen mit den Kalenderaufzeichnungen nur teilweise aufgeklärt werden.

Betreffend die Angaben des Bw. im Zuge der Kfz-Besichtigung ist weiters festzustellen, dass lt. Angaben des Gruppenvorstehers der Taxiinnung lt. Artikel vom 11. Dezember 1997 in der Tageszeitung Kurier eine durchschnittliche Fahrt im innerstädtischen Bereich mit ca. 5 Km angegeben wird. Unter Berücksichtigung dieser Angaben, der teilweisen Aufklärung der festgestellten Km-Standdifferenzen erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen auf Basis eines Kilometererlöses lt. Angaben der Taxiinnung als sachlich gerechtfertigt den Umständen des vorliegenden Falles Rechnung zu tragen (Alter des Bw., Fehlen einer Taxifunkeinrichtung, Durchführung von pauschalen Fahrten und zumindest teilweise Rückkehr zum Ausgangsstandplatz bzw. zum nächstbekannten Standplatz). Auch ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Berücksichtigung von privaten Fahrten von zumindest 10% als glaubhaft zu beurteilen und somit bei der Kalkulation zu berücksichtigen.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes ist somit die Schätzung zu Umsatz und Gewinn auf Basis der Divergenzen bzgl. Kilometerstände, Aufzeichnungsmängel und fehlende Überprüfbarkeit in Hinblick auf den Treibstoffverbrauch dem Grunde nach jedenfalls berechtigt. Die Schätzung gründet sich auf Mängel der Aufzeichnungen betreffend Kilometerstandsaufzeichnungen und festgestellte Kilometerstandsdifferenzen. Die Kalkulation für den Zeitraum 2000 bis 2002 ist jedoch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auf Basis der Kilometererträge lt. Wiener Taxitarif bezüglich durchschnittliche Taxifahrten von 5 Km lt. Angaben der Taxiinnung in Höhe von S 16,13 und € 1,17 wie nachfolgend dargestellt sowie rund 40%igen Leerfahrtenanteil und unter Berücksichtigung von Privatfahrten von ca. 10% durchzuführen. Die Einwendungen des Bw. erscheinen in diesem Zusammenhang als glaubhaft und sind geringere durchschnittliche Kilometerfahrten in Anbetracht der teilweise aufgeklärten Feststellungen auch als wahrscheinlich der Höhe nach zu beurteilen, mit dem Ziel der Wahrheit möglichst nahe zu kommen. Dazu ist weiters auszuführen, dass es im Wesen jeder Schätzung liegt, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Einkünfte oder Einnahmen nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Die der Schätzung innewohnende Unsicherheit

muss aber lt. ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes derjenige, der begründeten Anlass zu Schätzung gibt, hinnehmen und zwar auch dann, wenn sie zufällig gegen ihn ausschlagen sollte. Der Berufung ist somit in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

Die kalkulatorische Ermittlung des Kilometerertrages basierend auf eine durchschnittliche Taxifahrt von 5 Km und einem 40%igen Leerfahrtenanteil ergibt eine Zuschätzung in Höhe von S 134.000,- und € 4.000,- für die Jahre 2001 und 2002. Die Kilometererträge und Kalkulation wurden wie folgt ermittelt:

Berechnung einer durchschnittlichen Taxifahrt							
		12.12.1997 bis 6.6.2001 (in S)		07.06.2001 bis 31.12.2001 (in S)		ab 1.1.2002 (in €)	
		Tag	Nacht	Tag	Nacht	Tag	Nacht
Grundtaxe		26	27	28	29	2,00	2,10
1. Kilometer		11	14	13	16	0,89	1,11
Weitere Kilometer lt. Angabe (bis 4 Kilometer)	3	39	48	45	54	3,27	3,93
Weitere Kilometer lt. Angabe (ab 4 Kilometer)	1	12	14	12	14	0,87	1,02
Anzahl der Wartezeiten / Kilometer	2	20	20	20	20	1,2	1,5
Funkzuschlag		0	0	0	0	0	0
Telefonzuschlag		6,5	6,5	7	7	0,50	0,50
Gepäckzuschlag		1,3	1,3	1,4	1,4	0,10	0,10
Durchschnittlicher Erlös		115,8	130,8	126,4	141,4	9,13	10,26
Abzug für Leerfahrten 40%							
Durchschnittlicher kalkulatorischer Erlös		60,48	78,48	75,84	84,84	5,478	6,156
Anteil der Tagfahrten			42,336		53.088		3,835
Anteil der Nachtfahrten			23,544		27,573		2,001
Durchschnittlicher Gesamterlös			65,88		80,661		5,836
Kilometerertrag			13,18		16,13		1,17

Kalkulation

	2000 (S)	2001 (S)	2002 (€)
Nettoerlös lt. Erklärung	34.902,00	240.911,82	14.139,64
Treibstoffaufwand lt. Erklärung (netto)			
Treibstoffpreis lt. Ermittlung BP (Liter – netto)			
Verbrauch / 100 km			

Kalkulatorische Km-Leistung auf Basis Treibstoffverbrauch			
Durch BP ermittelte Gesamtkilometerleistung	2.640,33	28.567,89	19.075,67
Privatfahrten		-3000	-2000
Gesamt-Km-Leistung auf Basis Treibstoffverbrauch			
Kilometerertrag lt. Tarif	15,64	16,13	1,17
Kalkulatorischer Bruttoerlös	41.294,76	412.410,06	19.978,53
Kalkulatorischer Nettoerlös	37.541	374.918,23	18.162,30
Nettoerlös lt. Erklärung	34.902,00	240.911,82	14.139,64
Kalkulationsdifferenz lt. BE	0	134.006	4.022,66
Kalkulationsdifferenz gerundet		134.000	4.000
zusätzlicher Treibstoffaufwand (netto)			
zusätzlicher Lohnaufwand			
Gewinnzurechnung (netto)		134.006	4.000
Gewinnzurechnung gerundet		134.000,00	4.000,00
Vorsteuerkorrektur			
Diesel und Öle	13.919,32	36.680,81	1.966,03
Reparatur und Service	2.449,56	39.745,95	2.676,28
Garagierung	83,34	13.845,07	795,65
Reifen	5.333,00	10.658,00	415,83
Summe der Aufwendungen	21.785,22	100.929,83	5.853,79
Vorsteuer daraus	4.357,04	20.185,97	1.170,76

Bezüglich der Heranziehung der „Benford-Analyse“ als Schätzungsgrundlage wird angemerkt, dass Statistikmethoden zwar als Indiz herangezogen werden können, jedoch im vorliegenden Fall nicht als entscheidungswesentlich beurteilt werden kann. Der Einwendung betreffend gehäufter ähnlicher Lösungen und vergleichbaren Erlösen in Hinblick auf 165 Mehrfachlösungen von insgesamt 444 Lösungen sowie Trinkgelder und gerundete Lösungen in Hinblick auf Umstellung der Währung S auf den € wurde unter Verweis auf die obigen Ausführungen berücksichtigt. In Hinblick auf die teilweise Anerkennung der Einwendungen des Bw. bezüglich einer durchschnittlichen Taxifahrt, Berücksichtigung von Privatfahrten und Heranziehung eines niedrigeren Kilometererlöses wurde nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates den Einwendungen des Bw. ausreichend Rechnung getragen.

Betreffend den Berufungspunkt Vorsteuerkorrektur ist festzustellen, dass die Regelung nach § 12 Abs. 2 Z 2b UStG für Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder Betrieb von Personenkraftwagen (Kfz) einen **Ausschluss des Vorsteuerabzuges vorsieht**, (da die Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten). D.h. sie dienen auch dann nicht dem Unternehmen, wenn sie etwa ausschließlich unternehmerisch verwendet werden. Der Vorsteuerausschluss gilt nicht für jene Kfz, die zumindest 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung dienen (Kolacny/Caganek, UStG, § 12 Pkt. 14).

Zum Einwand bezüglich Versagung des Vorsteuerabzuges für Kfz im gemeinschaftsrechtlichen Bereich ist auszuführen, dass bis zum In-Kraft-Treten einheitlicher Regelungen die

Mitgliedstaaten Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug beibehalten können (Art 17 Abs. 6 der 6.MWSt-RL). Die gänzliche Versagung des Vorsteuerabzuges für Personenkraftwagen steht somit auch unter gemeinschaftsrechtlichen Aspekten mit der Rechtslage in Einklang (vgl. VwGH 21.9.2006, 2004/15/0074; sowie 25.2.2003, 99/14/0336, 22.12.2005, 2002/15/0060 und 28.6.2006, 2003/13/0066).

Die Regelung stellt somit auf die überwiegende Verwendung des Kfz zum Zweck der gewerblichen Personenbeförderung ab. Maßgeblich für Zwecke des Vorsteuerabzuges ist grundsätzlich die überwiegende eigentliche unternehmerische Verwendung bzw. Ausmaß der Nutzung. Ein Kfz dient z.B. auch dann ausschließlich der gewerblichen Vermietung, wenn der Vermieter fallweise Kontrollfahrten unternimmt (VwGH 5.4.1989, 85/13/0086). Im vorliegenden Fall liegt der Anteil der Boten- bzw. Transportfahrten des Bw. im Verhältnis der Kilometerleistungen in den Jahren 2000 bis 2002 bei rund 75%, 23% und 33%. Die Verwendung des Kfz für die anderweitige unternehmerische Nutzung bezüglich Boten- und Transportfahrten liegt somit in sämtlichen Streitjahren über 20%, ein Vorsteuerabzug steht somit nicht zu. Die Berufung in diesem Punkt ist daher als unbegründet abzuweisen.

Die umsatz- und einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlagen (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) werden wie folgt ermittelt.

	2001 (S)	2002 (€)
Eink. aus Gew.betrieb lt. Erkl.	59.661,00	2.847,77
abzgl. USt Kfz-Kosten	-20.185,97	-1.171,76
zzgl. Zuschätzung lt. BE	134.000,00	4.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	173.475,00	5.676,00
Einkommensteuer	20.856,00	0,00

Umsatzsteuer)

	2001 (S)	2002 (€)
Nettoerlös lt Erklärung	325.403,60	19.205,39
zzgl. Kalkulationsdifferenz	134.000,00	4.000,00
Steuerpflichtiger Umsatz lt. BE	459.403,60	23.205,39
davon zu versteuern mit 10 %	59.946,33	5.065,75
davon zu versteuern mit 20 %	399.457,27	18.139,64
Steuer	51.935,00	2.827,11
abziehbare Vorsteuer lt Erklärung	- 23.179,96	-1.243,60
Vorsteuerkorrektur lt. BP	20.185,97	1.170,76

Zahllast lt. BE (gerundet)	48.941,01	2.754,27
----------------------------	-----------	----------

Der Berufung war insgesamt teilweise Folge zu geben.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 19. November 2007