

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die Mag. Martin Meier Rechtsanwalts GmbH, Kaiserfeldgasse 15, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 1. April 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 3. März 2016 betreffend Umsatzsteuer 2012, 2013, 2014 und 08/2015 sowie Einkommensteuer 2012, 2013 und 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

### **Umsatzsteuer:**

#### **2012**

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	176.990,64
davon steuerfrei ohne Vorsteuerabzug	-20,00
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	176.970,64
Davon sind zu versteuern mit:	
20%: 507,00	101,40
10%: 176.463,64	17.646,36
Summe Umsatzsteuer	17.747,76

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-11.398,50
Zahllast	6.349,26

## 2013

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	282.573,90
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	282.573,90
Davon sind zu versteuern mit:	
20%: 7.346,63	1.469,33
10%: 275.227,27	27.522,73
Summe Umsatzsteuer	28.992,06
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-23.770,22
Zahllast	5.221,84

## 2014

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	359.616,07
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	359.616,07
Davon sind zu versteuern mit:	
20%: 1.261,52	252,30
10%: 358.354,55	35.835,46
Summe Umsatzsteuer	36.087,76
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-16.153,69
Zahllast	19.934,07

## 08/2015

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	133.678,43
--	------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	133.678,43
Davon sind zu versteuern mit:	
10%: 133.678,43	13.367,84
Steuerschuld (§ 19, Art. 19, Art. 25)	3,26
Summe Umsatzsteuer	13.371,10
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	-1.378,16
Vorsteuern (§ 19, Art. 19, Art. 25)	-3,26
Zahllast	11.989,68

## **Einkommensteuer:**

### **2012**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	47.373,98
Gesamtbetrag der Einkünfte	47.343,98
Sonderausgaben	-60,00
Kinderfreibeträge	-440,00
Einkommen	46.873,98
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	14.562,68
Alleinverdienerabsetzbetrag	-669,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	13.893,68
Einkommensteuer	13.893,68
Rundung gem. § 39 Abs. 3	0,32
Festgesetzte Einkommensteuer	13.894,00

### **2013**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	47.316,71
Gesamtbetrag der Einkünfte	47.316,71
Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	47.256,71

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	14.728,08
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	14.728,08
Einkommensteuer	14.728,08
Rundung gem. § 39 Abs. 3	-0,08
Festgesetzte Einkommensteuer	14.728,00

## 2014

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	82.059,42
Gesamtbetrag der Einkünfte	82.059,42
Sonderausgaben	-60,00
Kinderfreibeträge	-440,00
Einkommen	81.559,42
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	31.014,71
Alleinverdienerabsetzbetrag	-669,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	30.345,71
Einkommensteuer	30.345,71
Rundung gem. § 39 Abs. 3	0,29
Festgesetzte Einkommensteuer	30.346,00

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I.

Aus dem **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 29. Februar 2016** geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibe seit 2011 ein Taxigewerbe.

Im Zuge einer GPLA-Prüfung haben sich Verdachtsmomente ergeben, die massive Schwarzlohnzahlungen an Arbeitnehmer und Umsatzverkürzungen vermuten ließen.

Der Bf. habe durch die Nichtvorlage bzw. Nichtaufbewahrung der Grundaufzeichnungen über die einzelnen Fahrten und die dabei erzielten Erlöse, ebenso durch die Nichtaufbewahrung der täglichen Aufzeichnungen der Kilometerleistungen (Leer- und Besetzkilometer, Pauschal- und Botenfahrten) laut Taxameterablesung eine nachträgliche Überprüfung der Taxierlöse bewusst ausgeschlossen.

Die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gründe sich auf die - unbestrittene - Tatsache, dass Uraufzeichnungen über die erzielten Einnahmen nicht aufbewahrt worden seien, wobei der Umstand der Vernichtung von Grundaufzeichnungen an sich schon geeignet sei, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Frage zu ziehen.

Anhand der vorgefundenen Reparaturrechnungen seien folgende Kilometerleistungen ermittelt worden:

2012: 213 544 -> (abgerundet) 213.000 km

2013: 325 655 -> (abgerundet) 325.000 km

2014: 427 770 -> (abgerundet) 427.000 km

2015 (1-8): 301.476 -> (abgerundet) 301 000. km

Auch Aufzeichnungen über privat gefahrene Kilometer bzw. nicht verkaufte Kilometer (Werkstättenfahrten etc.) fehlen; diese Nicht-Taxikilometer werden wie folgt geschätzt:

2012: 16.390 km

2013: 19.750 km

2014: 22.810 km

2015 (1-8): 18.723 km

Auf Grund der im Prüfungszeitraum geltenden Taxitarife werde für die Nachkalkulation ein durchschnittlicher Bruttokilometererlös von 1 Euro angesetzt. Dem Ansatz von 1 Euro je gefahrenem Kilometer liege folgender Gedankengang zu Grunde: Allein durch die Grundgebühr von 3,90 Euro sei mit dem Ansatz von 1 Euro bei jeder einzelnen Fahrt eine Strecke von 3,9 Kilometern bezahlt. Es sei davon auszugehen, dass die überwiegende Mehrheit der Fahrten im Stadtgebiet stattgefunden habe. Durch das Anfahren des jeweils nächsten Standplatzes ergeben sich somit nahezu keine Leerkilometer. Die tatsächlich verrechneten Kilometertarife liegen beträchtlich über dem von der Betriebsprüfung angesetzten Betrag von 1 Euro. Dazu kommen noch die Zuschläge für Nachtfahrten, Warteentgelt und 1 Euro je Auswärtsfahrtenkilometer. Bei einem angenommenen Bruttokilometererlös von 1 Euro sei daher ein Ansatz von Leerkilometern nicht gerechtfertigt.

Die sich aus der Gegenüberstellung der erklärten mit den ermittelten Nettoerlösen ergebenden Kalkulationsdifferenzen unterliegen der Umsatzsteuer (10%).

Was die Frage anlangt, ob und in welchem Ausmaß der Bf. die Erlöserhöhungen an die einzelnen Fahrer als Fahrerlohn (Personalaufwand) weitergegeben habe, so gehe die Betriebsprüfung davon aus, dass 50% als Fahrerlohn weitergegeben worden seien. Dies sei eine in der Branche übliche Aufteilungsvariante und werde daher in Ermangelung geeigneter Aufzeichnungen auch in diesem Fall zur Anwendung gebracht.

Die von der Außenprüfung festgestellten Umsatzdifferenzen betragen laut "Nachkalkulation durch Bp":

2012: 83.921,15 Euro

2013: 133.815,46 Euro

2014: 160.491,98 Euro

2015 (1-8): 123.341,69 Euro

Daraus resultieren folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb (unter Berücksichtigung von Fahrerlohn und GFB):

2012: 48.510,35 Euro

2013: 48.453,07 Euro

2014: 86.604,45 Euro

## II.

In diesem Sinne ergingen die hier angefochtenen **Bescheide vom 3. März 2016**.

## III.

Dagegen wurde in der **Beschwerde vom 1. April 2016** im Wesentlichen vorgebracht, dass die nicht verrechenbaren Kilometer im vorliegenden Fall in viel zu geringer Höhe berücksichtigt worden seien. Eine dbzgl. Aufstellung habe man dem Prüfer bei der Schlussbesprechung übergeben.

Der vom Prüfer angenommene Erlös von 1 Euro pro Kilometer sei mit Fahrzeugen ohne Funk, wie sie beim Bf. im Prüfungszeitraum überwiegend im Einsatz gewesen seien, nicht bzw. frühestens ab Dezember 2014 (Tarifierhöhung) erzielbar gewesen.

Unter Zugrundelegung der o.a. Aufstellung sowie eines Umsatzschnittes in Höhe von 0,9 Euro brutto pro Kilometer ergebe sich fast keine Umsatzdifferenz mehr.

## IV.

Laut (abweisender) **Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2016** sei die Abgabenbehörde im Zuge der Schlussbesprechung sehr wohl auf die Einwände des Bf. eingegangen und habe die Anzahl der anzuerkennenden Privatkilometer bzw. nicht betrieblichen Kilometer auch noch erhöht.

Der Ansatz von 1 Euro pro gefahrenem Kilometer sei im Betriebsprüfungsbericht ausführlich begründet worden.

Jeder Schätzung sei eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt, weil er - wie der Bf. im vorliegenden Fall - erforderliche Grundaufzeichnungen nicht

geführt bzw. aufbewahrt hat, müsse die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Für die Abgabenbehörde bestünde keine Verpflichtung, nicht vorgelegte Aufzeichnungen zu rekonstruieren.

#### **V.**

Im **Vorlageantrag vom 18. Juli 2016** wurde die Berücksichtigung der Aufstellung über nicht verrechenbare Kilometer, welche dem Prüfer bei der Schlussbesprechung übergeben worden sei, beantragt.

Laut Bf. seien die Anfahrtswege von einem abrechenbaren Auftrag zum anderen bei Kleinbetrieben um ein Vielfaches länger als bei Betrieben, die mit einer hohen Anzahl an Fahrzeugen arbeiten können. Beim Bf. müssten die Fahrzeuge oft quer durch das Stadtgebiet fahren, um den nächsten Auftrag erledigen zu können. Dadurch bedingt komme es auch häufiger vor, dass ein Fahrgast wegen der längeren Anfahrsdauer auf ein anderes Taxiunternehmen zurückgreift und die Fahrt des Fahrzeugs des Bf. ohne verrechenbare Kilometer erfolgt.

Der Prüfer habe auch die für Fahrten zu Werkstätten (Reparaturen, Servicearbeiten) und zur Autoreinigung zurückgelegten Kilometer nicht berücksichtigt.

Es werde „eine mündliche Verhandlung oder die Entscheidung durch den Senat“ beantragt.

#### **VI.**

Mit **Vorlagebericht vom 29. August 2016** legte das Finanzamt die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

#### **VII.**

Mit **Nachricht vom 23. September 2016** stellte der steuerliche Vertreter des Bf. gegenüber dem Bundesfinanzgericht klar, dass im vorliegenden Fall sowohl eine mündliche Verhandlung als auch eine Entscheidung durch den Senat beantragt wird.

#### **VIII.**

In einem **Schriftsatz** des neuen steuerlichen Vertreters des Bf. **vom 22. November 2016** wurden ua. zwei Zeugen (Z1 und Z2) zum Beweis dafür geführt, dass es dem Bf. unmöglich gewesen sei, einen durchschnittlichen Taxierlös von 1 Euro pro Kilometer zu erzielen.

#### **IX.**

Im Zuge des **Erörterungsgesprächs vom 23. November 2016** wurde klargestellt, dass der neue steuerliche Vertreter auch zustellungsbevollmächtigt ist und dass im vorliegenden Fall nur eine mündliche Verhandlung - nicht auch eine Entscheidung durch den Senat - beantragt wird.

In der Folge wurden der o.a. Schriftsatz vom 22. November 2016 und der vom Bf. bereits anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegte „Fahrleistungsnachweis Taxiunternehmen [Bf.]“ ausführlich besprochen.

Auf Grund dbzgl. Einwendungen des Prüfers sagte der steuerliche Vertreter die Übermittlung eines korrigierten bzw. überarbeiteten Fahrleistungsnachweises binnen 3 Wochen zu.

Die im Prüfungsbericht festgestellten Kilometerleistungen wurden außer Streit gestellt.

#### **X.**

In der Folge reichte der Prüfer dem Bundesfinanzgericht zur Untermauerung des Behördenstandpunktes eine **Ergänzung** ("Einzelkalkulation") betreffend Taxifahrten zum Flughafen **vom 6. Dezember 2016** nach.

#### **XI.**

Mit **Schriftsatz vom 14. Dezember 2016** legte der steuerliche Vertreter dem Bundesfinanzgericht ua. eine „Erörterung Fahrleistungsnachweis der gefahrenen Kilometer“ vom 6. Dezember 2016 und eine „Einnahmen/Ausgabenübersicht der Firma des [Bf.]“ vor, wonach nur ein Erlös pro betrieblich verrechenbarem Kilometer von 0,9 Euro möglich sei.

Die Einvernahme der beiden geführten Zeugen wurde nochmals beantragt.

#### **XII.**

Der Prüfer nahm dazu in einem **Schreiben vom 3. Jänner 2017** dahingehend Stellung, dass die vom Bf. nunmehr bekannt gegebene - im Nachhinein (2016) ermittelte - Anzahl der unproduktiven Kilometer für den Prüfungszeitraum über die Behauptungsebene nicht hinauskomme.

Vom Bf. werde auch kein fundierter (auf ordnungsgemäß geführten Unterlagen basierender) Erlös pro gefahrenem Kilometer genannt.

Laut Aussage des Z3, eines ehemaligen Fahrers des Bf., vor der Finanzstrafbehörde am 21. Dezember 2016 sollte beim Bf. pro gefahrenem Kilometer auf jeden Fall 1 Euro Umsatz heraus schauen und habe der Bf. auch „gezielt darauf geschaut (...), dass dieses Verhältnis so passt“.

#### **XIII.**

In der **Stellungnahme vom 31. Jänner 2017** beantragte der steuerliche Vertreter die nochmalige zeugenschaftliche Einvernahme des Z3, und zwar diesmal vor dem Bundesfinanzgericht; weiters zum Beweis dafür, dass Z3 sich mit „diversen Privatfahrten“ (ohne dbzgl. Zustimmung des Bf.) gerühmt habe, die Einvernahme zwei weiterer Zeugen, und zwar des Z4 und des Z5.

Laut Bf. sei die o.a. Einzelkalkulation des Prüfers auf Grund der geringen Taxianzahl in der Funkgruppe des Bf. nicht zutreffend.



Tatsächlich gelinge es den Mitarbeitern des Bf. im Schnitt, 85 Cent pro gefahrenem Kilometer zu erwirtschaften. Ein Ansatz von 90 Cent pro Kilometer werde im vorliegenden Fall aber akzeptiert.

#### **XIV.**

Dazu nahm der Prüfer in einem **Schreiben vom 9. Februar 2017** umfangreich Stellung, wobei ua. auch die Ermittlung des 1 Euro-Kilometererlöses (nochmals) näher erläutert wurde.

Laut Prüfer gehe aus den Unterlagen des Fahrers F (Jänner 2014) sogar ein durchschnittlicher Kilometererlös beim Bf. von 1,16 Euro hervor.

Die Abgabenbehörde habe bei einem anderen Taxiunternehmen am Ort des Bf. die Taxierlöse für das Jahr 2014 einer genauen Analyse (bei Vorliegen der vollständigen Dienstbücher) unterzogen. Dort habe sich ein durchschnittlicher Bruttoerlös pro Kilometer von 1,0954 Euro ergeben. Der Geschäftsführer dieses Unternehmens habe ausdrücklich zugestimmt, dass diese ermittelten Daten für einen äußeren Betriebsvergleich herangezogen werden dürfen.

#### **XV.**

Anlässlich einer **Vorsprache des steuerlichen Vertreters** im Bundesfinanzgericht **am 1. März 2017** wurde dem steuerlichen Vertreter ua. das o.a. Finanzamtsschreiben vorgehalten.

Der steuerliche Vertreter und der - kurzfristig beigezogene - Prüfer sprachen sich für ein Zuwarten mit den Ladungen zur mündlichen Verhandlung aus, weil der Prüfer noch eine modifizierte Kalkulation vorlegen werde.

#### **XVI.**

In einer **Nachricht vom 21. März 2017** teilte der Prüfer dem Bundesfinanzgericht mit, dass er mit dem steuerlichen Vertreter nunmehr eine „Einigung“ erzielt habe; diese sehe wie folgt aus:

Die „unproduktiven Taxikilometer“ werden um folgende Kilometeranzahl erhöht (daher entsprechende Verminderung der Erlöse):

2012: 2.500 km

2013: 2.500 km

2014: 10.000 km

2015 (1-8): 10.000 km

Eine derartige Erhöhung erscheine durchaus vertretbar. Speziell in den Jahren 2014 und 2015 seien beim Bf. bereits mehrere Fahrzeuge im Umlauf gewesen, weshalb ihm eine Überprüfung der Privatfahrten der Fahrer nur erschwert möglich gewesen sei.

Der Ansatz von 1 Euro pro Kilometer bleibe aufrecht und werde laut steuerlichem Vertreter auch nicht weiter bekämpft.

## **XVII.**

In einem **FAX vom 12. März 2017** bestätigte der steuerliche Vertreter die o.a. „Einigung“. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung bzw. die Einvernahme der Zeugen wurde verzichtet.

### ***Über die Beschwerde wurde Folgendes erwogen:***

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

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 2a BAO, erster Satz, gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund steht für das Bundesfinanzgericht die grundsätzliche Schätzungsberechtigung im vorliegenden Fall auf Grund der gravierenden Prüfungsfeststellungen (umfangreiche Aufzeichnungsmängel / Nichtvorlage bzw. Nichtaufbewahrung von Grundaufzeichnungen für den gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum iVm unglaublich niedrigen erklärten Erlösen) außer Zweifel.

Was die Schätzung der Höhe nach anlangt, so bestehen für das Bundesfinanzgericht keine Bedenken, dem neuen (schlüssigen) Schätzungsvorschlag der belangten Behörde vom 21. März 2017 zu folgen, wobei auch die Begründung der belangten Behörde für die Modifikation ihrer bisherigen Schätzung (Erhöhung der Anzahl der unproduktiven Kilometer auf Grund der steigenden Anzahl von Taxifahrzeugen im Unternehmen des Bf. und der dadurch erschwerten Überprüfung der Privatfahrten der Fahrer durch den Bf.)

durchaus plausibel erscheint. Im Übrigen wird diese Schätzung der belangten Behörde vom 21. März 2017 von Seiten des Bf. nicht bestritten (vgl. FAX vom 21. März 2017).

Im Ergebnis bleibt die Schätzung der Kilometerleistung, des durchschnittlichen Bruttokilometererlöses (1 Euro) und des prozentuellen Anteils des Fahrerlohns an den Erlöserhöhungen (50%) gemäß "Nachkalkulation durch Bp" unverändert, jedoch werden die nicht verrechenbaren Kilometer (unproduktive Taxikilometer) im Jahr 2012 um 2.500 km, im Jahr 2013 um 2.500 km, im Jahr 2014 um 10.000 km und im Zeitraum 1-8/2015 um 10.000 km erhöht.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Graz, am 11. April 2017