



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 8. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend

1. Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 1 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 bis 1995, Einkommensteuer 1993 bis 1995 (jeweils ausgefertigt am 13.05.2004) und Gewerbesteuer 1993 (ausgefertigt am 17.05.2004) und
2. Umsatz- und Einkommensteuer 1993 bis 1995 (ausgefertigt am 13.05.2004) und Gewerbesteuer 1993 (ausgefertigt am 17.05.2004) entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren verfügt wurde, wird Folge gegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1995, Einkommensteuer 1993 bis 1995 und Gewerbesteuer 1993 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1993 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betreibt ein Taxiunternehmen. Im Berufszeitraum ermittelte er den Gewinn aus dieser Tätigkeit nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

1. Betriebsprüfung vom März 1996 (Erstprüfung)

Beginnend mit 07.03.1996 führte das Finanzamt eine abgabenbehördliche Prüfung (Erstprüfung) durch. Gegenstand der Prüfung waren (u.a.) die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer der Jahre 1993 bis 1995. Es wurden Feststellungen getroffen, die zur Wiederaufnahme der Verfahren und Erlassung neuer Sachbescheide führten.

2. Betriebsprüfung vom 09.10.2002 bis 18.12.2002 (Wiederholungsprüfung)

Über Auftrag des Landesgerichtes erfolgte im Zeitraum vom 09.10.2002 bis 18.12.2003 eine Prüfung iSd § 99 FinStrG. Gegenstand der Prüfung waren die bereits von der Vorprüfung umfaßte Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1993 bis 1995. Es wurden Feststellungen (Erlöszuschätzung gestützt auf eine Kalkulation über den Treibstoffverbrauch, Kürzung der geltend gemachten Vorsteuer um darin enthaltene NOVA-Beträge) getroffen, die das Finanzamt zur Wiederaufnahme der Verfahren und Ausfertigung neuer Sachbescheide mit Ausfertigungsdatum 23.05.2003 veranlaßten.

3. Berufung vom 16.06.2003

Die gegen die Bescheide vom 23.05.2003 eingebrachte Berufung (vom 16.06.2003) richtete sich gegen die Rechtmäßigkeit der Wiederholungsprüfung, die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren und gegen die Rechtmäßigkeit der Bescheide in formaler und materieller Hinsicht.

4. Aufhebung der Bescheide vom 23.05.2003

Mit den am 11.05.2004 ausgefertigten Bescheiden hob das Finanzamt die Bescheide vom 23.05.2003, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1993 bis 1995 verfügt worden war, gemäß § 299 BAO auf. Hinsichtlich Gewerbesteuer 1993 erging ein Aufhebungsbescheid am 13.05.2004. Damit traten auch die jeweiligen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand. Gleichzeitig mit den Aufhebungsbescheiden ergingen abgeänderte Wiederaufnahme- und Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1993 bis 1995 mit Ausfertigungsdatum 13.05.2004, hinsichtlich Gewerbesteuer 1993 mit Ausfertigungsdatum 17.05.2004. Die Berufung vom 16.06.2003 wurde als unzulässig zurückgewiesen.

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz-, Einkommen – und Gewerbesteuer wurde nunmehr darauf gestützt, dass bei der Wiederholungsprüfung *„erstmals Kalkulationen*

über den Treibstoffverbrauch und Vermögensdeckungsrechnungen durchgeführt wurden, die im Ergebnis nicht unbedeutende Fehlbeträge aufwiesen“. Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 17.12.2002, AbNr. 101119/02 und die entsprechenden Textziffern sowie auf die Niederschrift über die Schlußbesprechung wurde Bezug genommen. Dort sei auch die Begründung für die Ausfertigung neuer Sachbescheide enthalten.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 stützt sich zudem auf die Textziffer 16 des Prüfungsberichtes. Dort ist dargestellt, weshalb die in der Umsatzsteuererklärung ausgewiesene Vorsteuer um 28.350 S zu kürzen sei.

5. Berufung vom 08.06.2004

Mit der Berufung vom 08.06.2004 wird neuerlich die Rechtswidrigkeit der Wiederholungsprüfung, die Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren sowie formelle und materielle Rechtswidrigkeit der Bescheide geltend gemacht und auf die Berufung vom 16.06.2003 Bezug genommen. Das Berufungsvorbringen läßt sich wie folgt zusammenfassen:

Der Berufungswerber sei über den Gegenstand und die Folgen der Amtshandlung (Wiederholungsprüfung) nicht aufgeklärt worden. Bei der Wiederholungsprüfung seien keine neuen Tatsachen iSd § 303 BAO festgestellt worden. Sowohl dem Erst- als auch dem Zweitprüfer seien die zu führenden Aufzeichnungen vorgelegt worden. Der Zweitprüfer habe keine Feststellungen getroffen, die nicht schon der Erstprüfer treffen hätte können. Auch der Erstprüfer habe eine Treibstoffkalkulation durchgeführt. Die vom Zweitprüfer angestellte Kalkulation und Vermögensdeckungsrechnung würden von unzutreffenden Voraussetzungen ausgehen. Die Einwendungen des Berufungswerbers seien nicht berücksichtigt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

1.1. Kalkulation

Bei der anlässlich der Wiederholungsprüfung durchgeführten Kalkulation wurden ausgehend von den Treibstoffkosten die „*kalkulatorischen Erlöse*“ nach folgendem Schema ermittelt:

	1993	1994	1995
Treibstoffkosten gesamt	135.231,30	137.626,00	130.601,00
Dieselpreis je Liter	7,80	7,80	8,15
Ergibt jährlichen Treibstoffverbrauch in Liter	17.337,31	17.644,36	16.024,66
Verbrauch in Liter je 100 km	9,00	9,00	9,00
Ergibt jährliche Kilometerleistung	150.759,22	196.048,43	178.051,81
Erlös je km in Schilling	9,00	9,00	9,00
Ergibt kalkulierte Erlöse in Schilling	1.733.730,77	1.764.435,90	1.602.466,26

Die so ermittelten Erlöse lagen um 194.066 S (1993), 368.969 S (1994) und 330.996 S (1995) über den erklärten Erlösen.

Zu dieser Kalkulation ist zunächst festzustellen, daß eine ähnliche Überprüfung aus den Unterlagen der Erstprüfung (auf Seite 31 des Arbeitsbogens AbNr. 106019/96) ersichtlich ist. Dort ist eine Gegenüberstellung „*Treibstoffkosten : Erlöse*“ enthalten. Der Erstprüfer hat keine von den Steuererklärungen abweichenden Feststellungen getroffen.

Die oben angeführten Treibstoffkosten hat der (Zweit)Prüfer den Unterlagen der Erstprüfung, wo dieselben Ziffern auf Seite 31 des Arbeitsbogens enthalten sind, entnommen. Der (Zweit)Prüfer hat dazu (auf Seite 124 c seines Arbeitsbogens 101119/02) vermerkt „*Treibstoffkosten laut Seite 31 wie ermittelt ????*“. Weil die Treibstoffkosten „*aus der EAR nicht ersichtlich*“, seien, setzte der (Zweit)Prüfer (wie schon der Erstprüfer) einen Abschlag in Höhe von 10 % „*für Öl, Wäsche und Service*“ an und errechnete so die o.a. Kosten. Insoweit haben Erst- und Zweitprüfer dieselbe Berechnung vorgenommen. Somit wurden für Zwecke der vorstehend dargestellten Kalkulation bereits die Ausgangswerte („*Treibstoffkosten gesamt*“) durch Schätzung ermittelt.

Die Kalkulation geht weiters – nach den Unterlagen der Betriebsprüfung gestützt auf die Angaben des Berufungswerbers – von einem „*durchschnittlichen Verbrauch für Taxi und Bus*“ von „*ca. 9*“ Liter je 100 Kilometer aus. In der Berufung wurde dagegen eingewendet, dass der eingesetzte Bus auf 100 Kilometer mindestens 13 Liter Treibstoff verbrauche. Aus einer konkreten Verbrauchsermittlung für den Zeitraum 01-04/1994 ergebe sich eine Aufteilung des Treibstoffverbrauches auf Pkw und Bus im Verhältnis 50:50. Auf dieser Basis würden sich Taxierlöse in Höhe von ATS 1.397.395 errechnen. Die Differenz von ATS 1.928 zu den erklärten Erlösen sei unbedeutend. Eine ähnliche Berechnung wurde in der Berufung für die Jahre 1993 und 1995 angestellt (Punkt 3.2. der Berufung vom 16.06.2003). Diese Angaben seien auch schon im Rahmen der Betriebsprüfung erfolgt. In einer Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 18.02.2004 ist dazu festgehalten, diese Einwendungen seien unberücksichtigt geblieben, weil sie erst nach der Schlussbesprechung und nach Unterzeichnung der darüber angefertigten Niederschrift vom 18.12.2002 erhoben worden seien.

Die Richtigkeit der – nach Ansicht der Prüfung verspäteten - Verbrauchsangaben wurde vom Finanzamt demnach nicht geprüft. Im Berufungsverfahren wurden diese Werte von der örtlichen Mercedes-Niederlassung bestätigt. Ein Durchschnittsverbrauch von 10 bis 11 Liter je 100 Kilometer für den 8 bis 9-sitzigen Bus sei „*normal*“. Für den nächstgrößeren Bus (20-Sitzer) läge dieser Wert bei ca. 13 Litern/100 km. Die entsprechenden Einwendungen in der Berufung sind daher zu berücksichtigen.

In der Berufung wird weiters eingewendet, der in der Kalkulation angenommene Erlös von 9 S je Kilometer sei überhöht. Zutreffend wären laut Berufung 7 S je Kilometer. In den Unterlagen des (Zweit)Prüfers wird dieser Einwand eher bestätigt denn widerlegt. Der Prüfer hielt fest, daß „*grundsätzlich immer 9.-/km*“ verrechnet worden seien. Für Krankentransporte und Werksbusfahrten (jeweils mit dem 8-sitzigen Bus) seien laut Ausgangsrechnungen aber niedrigere Kilometersätze zur Anwendung gekommen (wie hoch diese Sätze waren, ist nicht angegeben). Weiters hätten für alle Taxi am Standplatz Hall, wo sich der Sitz des Unternehmens befindet, für Fahrten in die Nachbargemeinden – unabhängig von der tatsächlich zurückgelegten Strecke - Pauschalpreise gegolten.

Berücksichtigt man, dass bereits geringfügige Änderungen der Treibstoffkosten oder der Erlöse je Kilometer große Auswirkungen auf das Ergebnis haben, hätte es einer sorgfältigeren Ermittlung der Schätzungsgrundlagen bedurft. Legt man etwa der Kalkulation des Prüfers Treibstoffkosten von 11,50 S je Liter (statt 9 S je Liter) bei sonst unveränderten Werten zugrunde, weichen die kalkulierten Erlöse von jenen laut Erklärung nur um 11 % im Jahr 1993 und um (gerundet) 1 % in den Jahren 1994 und 1995 ab. Insbesondere hätte es einer exakten Ermittlung der Treibstoffkosten als Ausgangswert für die Schätzung bedurft. Dies ins-

besondere im Hinblick auf die offenbaren Zweifel des Zweitprüfers an den angesetzten Werten. Dieser hat den Treibstoffverbrauch zwar aus den Unterlagen der Erstprüfung übernommen, gleichzeitig aber festgehalten, dass dessen Ermittlung nicht ersichtlich sei („*wie ermittelt ????*“). Weder den Unterlagen der Erstprüfung noch jenen der Zweitprüfung ist zu entnehmen, weshalb statt einer genauen Ermittlung der Treibstoffkosten (etwa durch Aufsummieren der Tankbelege) eine Schätzung vorgenommen wurde.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Kalkulation der Zweitbetriebsprüfung hinsichtlich ihrer Ausgangswerte (Treibstoffkosten und Abschlag für Öl, Wäsche und Service) mit den Berechnungen der Erstprüfung ident ist. Der Erstprüfer sah keine Veranlassung, Änderungen gegenüber den Steuererklärungen vorzunehmen. Auch im Rahmen der Zweitprüfung wurden (abgesehen von der Tz 16 – Vorsteuer 1993, siehe dazu unten Pkt. 1.3.) keine Feststellungen getroffen, die auf die sachliche Unrichtigkeit der Aufzeichnungen hinweisen würden. Derartige Feststellungen wären aber Voraussetzung für eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gewesen (§§ 163, 184 BAO). Davon abgesehen weist die erfolgte Schätzung zu große Unsicherheiten auf, als daß davon ausgegangen werden könnte, sie würde den tatsächlichen Gegebenheiten näher kommen als die in den Steuererklärungen erfolgten Angaben. Im Arbeitsbogen des Zweitprüfers wurde die Berechnung durchwegs als „*Kalkulationsversuch*“ bezeichnet. Die erfolgte Kalkulation vermag daher eine Wiederaufnahme der Verfahren nicht zu rechtfertigen.

1.2. Vermögensdeckungsrechnung

Die Wiederaufnahme der Verfahren wurde in den bekämpften Bescheiden weiters auf eine im Zuge der Zweitprüfung erfolgte „Vermögensdeckungsrechnung“ gestützt. Diese (auf Seite 99 des Arbeitsbogens dargestellte) Berechnung kam zum Ergebnis, daß dem Berufungswerber an „*Mittel zur Lebensführung*“ im Jahr 1992 rund 280.890 S und im Jahr 1995 rund 75.090 S zur Verfügung standen. In den Jahren 1993 und 1994 sei eine Unterdeckung von -212.873 S bzw. -63.187 S vorgelegen.

Ein nicht aufgeklärter Vermögenszuwachs kann grundsätzlich zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen führen (Ritz, BAO, Kommentar, 3. Auflage, § 184, Tz 7). Es ist aber auch zur Vermögensdeckungsrechnung festzustellen, daß wesentliche Berechnungsgrundlagen nicht erhoben wurden. So sind die im Berechnungsschema des Prüfers für „*Entwicklung betr. Bankkonten Geld +/-*“ vorgesehenen Felder für die Jahre 1992 und 1993 mit Fragezeichen ausgefüllt. Für die beiden Folgejahre wurden hiefür immerhin 65.088 S und 44.095 S angesetzt. In der „Stellungnahme“ der steuerlichen Vertretung vom 28.02.2006 wird zur Vermögensdeckungsrechnung folgendes eingewendet:

Die von der Betriebsprüfung für 1993 aufgezeigte Unterdeckung resultiere aus einer einmaligen Sonderzahlung im Betrag von 194.160 S zu einem Bauspardarlehen. Dasselbe treffe auf das Jahr 1994 zu, in dem ein weiteres Bauspardarlehen durch eine Sonderzahlung zur Gänze getilgt worden sei. Dem Berufungswerber seien in den Vorjahren „nach *Adaptierung der Gewinne um nicht zahlungswirksame Positionen und bei Ansatz von jährlichen Tilgungen in Höhe von ATS 85.500 sowie Investitionen ins Anlagevermögen von rund 100.000 S nach Steuern und Sonderausgaben*“ Geldmittel von jeweils 100.000 S verblieben. Diese Überschüsse an Geldmittel habe der Berufungswerber ansparen und in der Folge zur Bestreitung seiner Lebenshaltungskosten und Darlehenstilgung verwenden können. Diese - an Hand der Aktenlage nachvollziehbare - Berechnung unterscheidet sich von jener der (Zweit)Prüfung nur insofern, als sie um die vom Prüfer nicht erhobenen Daten (Bankkonto 1993, Darlehen Wüstenrot) ergänzt und zusätzlich auf das Jahr 1991 ausgedehnt wurde. Im Zusammenhang mit dem Argument der Ersparnisse aus dem Vorprüfungszeitraum ist auch die Feststellung der Betriebsprüfung relevant, wonach der Berufungswerber „*ein wenig aufwendiges Dasein*“ führe und im Prüfungszeitraum alleinstehend gewesen sei (Seite 99 im Arbeitsbogen AbNr. 101119/02).

1.3. Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 1993

In der Begründung der bekämpften Wiederaufnahmebescheide wird auf den Prüfungsbericht vom 17.02.2002, AbNr. 101119/02 Bezug genommen und ausdrücklich (auch) auf die Textziffer 16 verwiesen. Dort wurde festgestellt, daß in der in der Jahreserklärung als Vorsteuer geltend gemachte Betrag einen „auf dem Abgabekonto als *Gutschrift ausgewiesenen*“ Betrag an NoVA in Höhe von 28.350 S enthalte. Die Vorsteuer sei um den angeführten Betrag zu kürzen. Diese Feststellung wurde erstmals im Zuge der Wiederholungsprüfung getroffen und vom Finanzamt (auch) als Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 herangezogen. Die Feststellung blieb unbestritten und die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 wurde mit Eingabe vom 03.11.2009 zurückgezogen.

1.4. Zusammenfassung

Sowohl bei der Kalkulation als auch der Vermögensdeckungsrechnung blieben berechnete und nachvollziehbare Einwendungen des Berufungswerbers unberücksichtigt. Die Berechnungen enthalten zu große Unsicherheiten, als daß ihnen eine größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit zugemessen werden könnte, als den in den Steuererklärungen erfolgten Angaben. Soweit die Wiederaufnahme der Verfahren ausschließlich auf die bei der Zweitprüfung festgestellten Kalkulationsdifferenzen und die Vermögensdeckungsrechnung gestützt wurde, war der Berufung Folge zu geben.

2. Sachbescheide

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide treten die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand. Die Berufung gegen die Sachbescheide war daher – mit Ausnahme Umsatzsteuer 1993 - als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 ist die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht mehr bekämpft. Die unter Tz 16 des Prüfberichtes dargestellte Berichtigung der abziehbaren Vorsteuer ist nicht strittig. Die Berechnung der Umsatzsteuer 1993 ist im beiliegenden Berechnungsblatt dargestellt.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 10. November 2009