

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Österr. Revisions- und Treuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk in Wien, vertreten durch Oberrat Mag. Albin Mann, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1997 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betrieb neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit ein Taxiunternehmen mit einem Fahrzeug, welches er in seiner Freizeit lenkte.

Anlässlich einer die Jahre 1992 bis 1997 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff BAO wurden im Wesentlichen nachfolgend angeführte Feststellungen getroffen, die im Rahmen der gegen die in der Folge erlassenen o.a. Bescheide fristgerecht eingeführten Berufung bekämpft wurden. Die Ausführungen des Bp. sowie die dagegen vorgebrachten Einwendungen lassen sich für jeden einzelnen Streitpunkt folgendermaßen zusammengefasst wiedergeben:

1.) Betreffend Schätzung der im Taxiunternehmen erzielten Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben:

Feststellungen des Bp. (Tz 25 des Bp.-Berichts):

- Im Jahr 1995 seien Kassafehlbeträge festgestellt worden, die Lösungen seien in Monatssummen eingetragen worden.
- Die Kilometerstände am Fahrzeug seien manipuliert worden:

KM-Stand laut Schadensbericht vom 21. November 1995	15.000
KM-Stand laut Fahrtenbuch	56.411
KM-Stand lt. Gutachten vom 7. April 1997	54.454
KM- Stand lt. Fahrtenbuch	74.310
KM-Stand lt. Schätzungsgutachten (geschätzt)	250.000
KM-Stand lt. Eingangsrechnung v. 30. August 1996	66.050
KM-Stand lt. Eingangsrechnung v. 29. August 1997	65.100

- Auf Grund dieser Ungereimtheiten werde die jährliche Kilometerleistung mit 30.000 km geschätzt. Der ermittelte Hinzurechnungsbetrag unterliege der 10%igen Umsatzsteuer. Für die Berechnung des Umsatzes werde ein durchschnittlicher Kilometerertrag von 10,50 S angenommen.
- Der auf die erhöhte Kilometerleistung entfallende Treibstoffverbrauch werde mit 10% des Hinzurechnungsbetrages geschätzt. Davon sei ein Vorsteuerabzug in Höhe von 20% zulässig.

Einwendungen des Bw.:

- Die vom Bp. aufgestellte Hochrechnung der Einnahmen stütze sich großteils auf das am 7. April 1997 erstellte Versicherungsgutachten, das für den Zeitraum 4. September 1991 bis 7. April 1997 von einer Kilometerleistung von 250.000 km ausgehe.
- Eine Befragung des Gutachters habe ergeben, dass dieser davon ausgegangen sei, dass das Taxiunternehmen die Haupteinnahmequelle des Bw. darstelle. Er habe deshalb eine durchschnittliche Kilometerleistung von 100.000 km pro Jahr angenommen und somit für den Beobachtungszeitraum eine Kilometerleistung von 500.000 km ermittelt. Auf Grund des guten Zustandes der Innenausstattung habe er auf eine Gesamtkilometerleistung von 250.000 km geschlossen. Dieses Ergebnis sei eine reine Schätzung und stehe in keinem Zusammenhang mit der tatsächlich erbrachten Kilometerleistung. Tatsache sei, dass der Bw. einer nichtselbständigen Vollbeschäftigung nachgehe, und das Taxigewerbe nur dem Nebenerwerb diene.
- Außerdem werde in demselben Gutachten eine Sollkilometerleistung per April 1997 von 125.800 km ermittelt, was einer durchschnittlichen Monatsleistung von 1.850 km entspreche. Da der Bw. zu 90% im Stadtgebiet unterwegs sei, ergebe sich unter Berücksichtigung der innerhalb des Stadtgebietes maximal erlaubten Höchstgeschwindigkeit von 50 km/h eine Durchschnittsgeschwindigkeit von 20 bis 30 km/h. Bei einer Durchschnittsgeschwindigkeit von rund 25 km/h würde diese Kilometerleistung zu einem monatlichen Zeitaufwand von durchschnittlich 74 Stunden ohne Berücksichtigung von Urlaubszeiten und Krankenständen pro Monat führen. Dieser Zeitaufwand könne als plausibel angenommen werden.
- Der Schätzung des Bp. zufolge müsse der Bw. für 30.000 km zwischen 1.000 und 1500 Stunden jährlich an Zeit aufwenden. Unter Berücksichtigung von Urlaubszeiten und Krankenständen würden sich rund 150 Stunden monatliche Zeitbelastung ergeben, eine Stundenanzahl, die neben einer Ganztagesbeschäftigung nicht aufgebracht werden könne.
- Entsprechend einem von Christian Breitfuss unter Univ. Prof. Dr. Peter Faller für das Institut für Transportwirtschaft erstellten Fachgutachtens würden die "Besetzkilometer" mit rund 53,5% der Gesamtkilometerleistung ermittelt. Folgende Berechnung werde daher angestellt:
$$53,5\% \text{ von } 1.850 \text{ km} = 990 \text{ km/Monat} = 11.880 \text{ km pro Jahr}$$

11.880 km x durchschnittlicher Kilometerertrag von 12,00 S = 142.560,00 S.

Aus dem Vergleich dieses Betrages mit den in der Umsatzsteuererklärung erfassten Umsatzzahlen könne ersehen werden, dass die erklärten Umsätze im Wesentlichen den Schätzungen des Gutachters entsprächen.

- Die Höhe der Kfz-Betriebskosten seien für den vorliegenden Prüfungszeitraum nicht beanstandet worden. Für den Zeitraum 1992 bis 1997 ergebe sich ein Durchschnittswert von 43% an variablen Kosten, wobei Personalkosten nicht in Ansatz gebracht worden seien. Es werde daher beantragt, bei einer allfälligen Schätzung des Betriebsergebnisses nicht nur die Treibstoffkosten zu würdigen sondern auch die übrigen variablen Kosten zum Ansatz zu bringen.
- Es werde grundsätzlich davon ausgegangen, dass nur für die Jahre 1995 bis 1997 eine Schätzung des Betriebsergebnisses zulässig sei. Für die Jahre 1992 bis 1994 seien keine materiellen Mängel festgestellt worden, die eine Schätzung des Betriebsergebnisses rechtfertigen würden. In die Belege der Jahre 1992 bis 1994 sei keine Einsicht genommen worden. Da die Buchhaltungsunterlagen die Ermittlung des Betriebsergebnisses ermöglichen würden, seien sie der Besteuerung zu Grunde zu legen.
- Unter Würdigung der obigen Ausführungen decke sich das Ergebnis der Plausibilitätsprüfung mit dem Ergebnis der Buchhaltungsaufzeichnungen der Jahre 1994 bis 1997. Es werde daher ersucht, von eventuellen Sicherheitszuschlägen Abstand zu nehmen und die Buchhaltungsunterlagen der Besteuerung zu Grunde zu legen.

Stellungnahme des Bp.:

- Unter Verweis auf die unter Tz. 25 des Bp.-Berichts angeführten Mängel hält der Bp. fest, dass auf Grund dieser Feststellungen die Buchhaltung des Bw. und dabei insbesondere die über einen längeren Zeitraum erklärten Erlöse nicht als glaubhaft angesehen werden können.
- Die Behauptung des Bw., die Schätzung beruhe ausschließlich auf dem Versicherungsgutachten vom 7. April 1997, sei unrichtig. Der PKW Mercedes 300 D, mit dem als einzigm Fahrzeug Taxifahrten durchgeführt worden seien, sei erstmalig am 4. September 1991 zugelassen worden. Das Versicherungsgutachten gehe für den Zeitraum 4. September 1991 bis 7. April 1997 – somit über einen Zeitraum von 5,5 Jahren – von einer Kilometerleistung von 250.000 km aus, was einem Jahresdurchschnitt von 45.000 km entspreche. Vom Bp. sei eine Jahreskilometerleistung von

30.000 km geschätzt worden, was einen Abschlag von 30% der vom Gutachter geschätzten Kilometerleistung bedeute.

- Die in der Berufung angeführten Ergebnisse der Befragung des Gutachters würden sich im Wesentlichen mit den in einem Telefonat des Bp. mit dem Gutachter zur Sprache gebrachten Bewertungskriterien decken. Es sei jedoch anzumerken, dass der Gutachter den Kilometerstand nicht bloß nach allgemeinen Erfahrungen angesetzt, sondern sich sehr wohl genauer mit dem Zustand des Fahrzeuges auseinander gesetzt habe. Im Besonderen sei dem Bp. mitgeteilt worden, dass man auf Grund des Gesamtzustandes des Fahrzeuges (z.B. Überprüfung des Motors, Abnutzung des Fahrersitzes, des Lenkrades, des Bremspedals, etc.) den Kilometerstand doch ungefähr einschätzen könne.
- Bezuglich der Ausführungen in der Berufung, der Gutachter habe in seinem Gutachten eine weitere Schätzung des Kilometerstandes mit 125.000 km vorgenommen, werde darauf verwiesen, dass es sich diesbezüglich offensichtlich um ein Missverständnis handle. Wie in der Eurotax-Liste zu ersehen sei, werde die monatliche Kilometerleistung für Diesel-Pkw mit einem Hubraum von über 250 cm³ mit 1.850 km (Soll-Kilometerleistung für privat genutzte Fahrzeuge) angenommen. Für Mehrkilometer werde für die Ermittlung des Wiederbeschaffungswertes ein Abschlag von 0,25% je 1.000 km – im konkreten Fall für 124.200 Mehrkilometer (=geschätzte Kilometerleistung von 250.000 km abzüglich 125.800 Soll-Kilometer) eine Abschlag von 20% - vorgenommen.
Vom Gutachter werde daher nicht- wie von den Verfassern der Berufung offensichtlich angenommen – von einer Kilometerleistung von 125.800 km ausgegangen, sondern diese in Relation zur vom Gutachter geschätzten tatsächlich erbrachten Kilometerleistung von 250.000 km gesetzt, um auf diese Weise den Wiederbeschaffungswert zu ermitteln.
- Hinsichtlich des Einwandes des Bw. eine Jahreskilometerleistung von 30.000 km bedinge einen Zeitaufwand von jährlich 1000 Stunden, was unter Berücksichtigung von Urlaub und Krankenständen eine monatliche Zeitbelastung von 150 Stunden ergebe, die neben einer Ganztagesbeschäftigung keineswegs möglich sei, werde Folgendes dargelegt:
Der Bw. habe angegeben, ausschließlich allein Taxifahrten durchzuführen und dabei großteils Freitags abends, samstags und auch teilweise sonntags zu fahren. Wenn man daher einen Stundeneinsatz pro Wochenende von 19 Stunden annehme (Freitag bei

Frühschluss mindestens 6 Stunden möglich, samstags 10 Stunden, sonntags durchschnittlich 3 Stunden), ergebe sich unter der Annahme, dass an 45 Wochenenden (Urlaub, Krankenstand bereits berücksichtigt) im Jahr gefahren worden sei, ein jährlicher Zeitaufwand von 855 Stunden. Dieser Zeiteinsatz differiere von den 1.000 Stunden laut Berufung nicht erheblich. Darüber hinaus sei auch zu berücksichtigen, dass der Bw. angegeben habe, gelegentlich auch unter der Woche Taxifahrten durchzuführen, wodurch ein Zeiteinsatz von 1.000 Stunden leicht möglich erscheine.

- Im Besonderen werde darauf hingewiesen, dass im Hinblick auf die angeführten Mängel der Kilometerstand manipuliert worden sei. Es sei folglich nicht denkunmöglich, dass auch während der hauptberuflich begründeten Abwesenheit des Bw. Taxifahrten von Aushilfslenkern bzw. von Familienangehörigen durchgeführt worden seien (die Fahrt zum Dienstort werde vom Bw. mit dem Zweitwagen vorgenommen).
- Hinsichtlich der in der Berufung angeführten "Besetzkilometer" im Ausmaß von 53,5% der Gesamtkilometerleistung bzw. der im Anschluss daran angeführten Berechnung werde angemerkt, dass bei dem vom Bp. in Ansatz gebrachten Kilometerertrag die Leerkilometer bereits berücksichtigt worden seien.
- Für die beantragte Anerkennung weiterer variabler Kosten seien seitens des Bw. weder Reparaturrechnungen noch sonstige Aufwendungen belegmäßig nachgewiesen worden. Auch allfällige Aushilfslenker seien nicht namhaft gemacht worden. Daher sei eine Anerkennung weiterer Betriebsausgaben nicht möglich.
- Hinsichtlich der Ausdehnung des Prüfungszeitraums auf die Jahre 1992 bis 1994 sei auszuführen, dass es bei erwiesenermaßen manipulierten Kilometerständen unwahrscheinlich sei, dass ausschließlich im Prüfungszeitraum und nicht schon ab Erstzulassung des Fahrzeugs Umsatzverkürzungen vorgenommen worden seien. Es sei daher davon ausgegangen worden, dass die Gesamtkilometerleistung des Taxifahrzeuges in den Jahren 1992 bis 1997 gleichmäßig erbracht worden sei.

Gegenäußerung des Bw.:

- Hinsichtlich der vom Bp. geschätzten Jahreskilometerleistung von 30.000 km werde eingewendet, dass dies einem Prozentsatz von 65,94% der laut Versicherungsgutachten geschätzten Jahreskilometerleistung von 45.000 km entspreche, obwohl in dem bereits in der Berufung erwähnten Fachgutachten ein Prozentsatz an "Besetz-

kilometern" von lediglich 53,5% der Gesamtkilometerleistung ermittelt worden sei.

Bereits aus diesem Umstand würde sich folgende Abweichung ergeben:

durchschnittliche Kilometerleistung/Jahr	45.500 km
rd 10% Privatanteil	- 4.550 km
verbleibende Restkilometer	40.950 km
davon 53,5%	21.908 km

- Hinsichtlich der Ausführungen des Bp. betreffend die so genannte Soll-Kilometerleistung von durchschnittlich 1.850 km pro Monat, werde eingewandt, dass eine Befragung ergeben habe, dass im Allgemeinen pro Monat durchschnittlich lediglich 500 km an privaten Fahrten getätigt werden. Ein Wert von 1850 km für reine Privatfahrten werde als unrealistisch betrachtet. Vom Bw. werde daher daran festgehalten, dass eine monatliche Kilometerleistung von 1.850 km eine berufliche Veranlassung voraussetze, weshalb die in der Berufung dargestellte Berechnung standhalten müsse.
- Im Übrigen werde an den bereits in der Berufung vorgebrachten Einwendungen weiterhin festgehalten, wobei insbesondere nochmals darauf verwiesen werde, dass ein Zeiteinsatz von jährlich 1.000 bis 1.500 Stunden unter Berücksichtigung des Umstands, dass der Bw. auch diversen Freizeitbeschäftigungen nachgegangen sei, absolut unrealistisch sei. Ferner sei es denkunmöglich, dass während der Abwesenheit des Bw. Taxifahrten von Aushilfslenkern durchgeführt worden seien. Die Gattin des Bw. sei selbst berufstätig, und die Kinder seien ihren Ausbildungsweg gegangen und stünden mittlerweile selbst im Berufsleben. Eine Möglichkeit für eine zusätzliche Einnahmenerzielung sei daher nicht gegeben.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurden folgende Ergänzungen der jeweiligen Stellungnahmen vorgebracht:

- Der Bw. sei auf Grund einer Anordnung seines Dienstgebers verpflichtet gewesen, die Arbeitszeitgesetze einzuhalten. Er habe daher von Montag bis Donnerstag maximal bis 20.00 Uhr fahren dürfen. An diesen Tagen sei lediglich eine maximale Fahrzeit von 3 Stunden, an den restlichen Wochentagen von mehr Stunden möglich gewesen.
- Aus einer weiteren Plausibilitätsrechnung, die von der steuerlichen Vertreterin des Bw. vorgelegt werde, ergebe sich, dass für die Jahre 1992 bis 1997 lediglich eine Erlös-Differenz von rund 80.600,-- S festgestellt werden könne.

- Der Bp. wendete diesbezüglich ein, dass sich die steuerliche Vertreterin des Bw. in ihrer Argumentation insofern widerspreche, als in den bisherigen Steuererklärungen eine jährliche Kilometerleistung von rund 12.000 km bis 15.000 km angegeben werde, und sich dabei ein Km-Satz (inklusive Leerfahrten) von 10,50 S ergeben habe. Die nunmehrigen Berechnungen würden bei diesem Km-Satz aber darüber hinaus noch einen Abschlag für Leerfahrten berücksichtigen.
- Die steuerliche Vertreterin des Bw. wies nochmals darauf hin, dass die vom Bp. angenommene Km-Leistung einer wöchentlichen Fahrzeit von 56 Stunden entspreche.
- Der Bp. erklärte dazu, er sei nie davon ausgegangen, dass der Bw. ohne Aushilfslenker tätig gewesen sei. Kosten für einen solchen könnten aber nur anerkannt werden, wenn dieser als Empfänger von Zahlungen gemäß § 162 BAO genannt werde. Mangels Nennung könne dafür kein Betrag in Ansatz gebracht werden.
- Der Bw. stellte fest, er habe lediglich bis 1985 einen Aushilfslenker beschäftigt, seitdem jedoch nicht mehr, weil durch die Aushilfslenker die Schadensanfälligkeit und damit die Versicherungsprämien zu hoch gewesen wären.
- Die steuerliche Vertreterin des Bw. verwies nochmals darauf, dass bei einer Zuschätzung zumindest die umsatzabhängigen Ausgaben im Ausmaß von mindestens 25% berücksichtigt werden müssten. Bei einer vermehrten Kilometerleistung käme es zu einer erhöhten Abnutzung der Reifen und vermehrten Reparaturen. Rechnungen würden jedoch keine vorgelegt.
- Darüber hinaus werde festgehalten, das die in den vorgelegten Kopien der Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 festgehaltenen Kilometerstände mit jenen des Fahrtenbuches übereinstimmten.
- Ergänzend werde auch auf die Anschlussprüfung hingewiesen, in welcher die Prüferin unter Hochrechnung des Treibstoffverbrauchs auf eine durchschnittliche Kilometerleistung von 14.000 km pro Jahr gekommen sei.
- Der Bw. behauptete, der Tachometer an seinem PKW sei nicht manipuliert worden und die in den Gutachten ausgewiesenen Kilometerstände seien daher richtig. Hinsichtlich der weiteren Ungereimtheiten bezüglich in diversen Belegen vorgefundener Kilometerstände, meinte der Bw., dies liege daran, dass die Werkstatt beim Ablesen der Kilometerstände sehr großzügig sei, und es daher öfter zum Ausweis von falschen

Kilometerständen gekommen sei. Auch bei der Anschlussprüfung seien derartige Feststellungen getroffen worden.

- Auf die Frage, warum er nebenberuflich ein Taxiunternehmen betreibe, das seit 10 Jahren ausschließlich Verluste produziere, erklärte der Bw., er habe früher auch Gewinne erzielt. Auf Grund der zeitmäßigen Einschränkung durch seinen Dienstgeber sei aber in den gegenständlichen Jahren eine weitergehende Fahrtätigkeit nicht möglich gewesen. Er habe die Jahre quasi "durchgetaucht", um nunmehr in der Pension wieder größere Gewinne machen zu können
- Auf die Frage der steuerlichen Vertreterin, warum in die Belege der Jahre 1992 bis 1994 nicht Einsicht genommen worden aber trotzdem geschätzt worden sei, erklärte der Bp., auf Grund des angenommenen Kilometerstandes sei davon auszugehen, dass in sämtlichen Jahren seit der Erstzulassung eine größere Kilometerleistung erbracht worden sei und nicht bloß in den letzten drei Jahren. Im Übrigen sei dies aber auch ein Entgegenkommen, da ansonsten in den ursprünglichen Prüfungsjahren noch wesentliche höhere Zuschätzungen hätten erfolgen müssen.
- Der Bw. gab über Befragen an, dass er sich anlässlich der Anschaffung des neuen Fahrzeuges keinen Plan zu Recht gelegt habe, ab welchem sich dieses amortisieren solle.

2.) Betreffend Zahlungen an Familienangehörige:

Feststellungen des Bp. (Tz. 23 des Bp.-Berichts):

- Vom Bw. seien Zahlungen an seine Gattin und seine beiden Söhne geleistet worden für Leistungen, wie Autoreinigung, Einlösung von Vouchern, Aushilfsfahrten und Wege zu Werkstätten. Weder seien darüber schriftliche Verträge abgeschlossen noch Aufzeichnungen über die erbrachten Leistungen geführt worden. Es sei auch kein Stundenlohn fixiert worden.
- Die von den Familienmitgliedern erbrachten Leistungen seien daher unter dem Gesichtspunkt der familienhaften Mitarbeit bzw. der ehelichen Beistandspflicht zu sehen. Da sie darüber nicht hinausgingen und die Vereinbarungen auch einem Fremdvergleich nicht standhielten, seien die unter diesem Titel geltend gemachten Betriebsausgaben nicht anzuerkennen.

Einwendungen des Bw.:

- Auch bei Betriebsfremden würden für die Besorgung der geleisteten Arbeiten – wie Reinigungsdienste und Besorgungsfahrten – keine Stundenaufzeichnungen geführt. Nach der Rechtsprechung führe ein im Verhältnis zu den konkreten Leistungen zu geringes Leistungsentgelt zur Nichtabzugsfähigkeit des Leistungsentgeltes. In den einzelnen Jahren seien folgende Beträge an Familienangehörige bezahlt worden:

1992	11.700,00
1993	11.130,00
1994	13.440,00
1995	7.000,00
1996	7.000,00
1997	7.000,00

- Unterstelle man einen Stundenlohn von 100,00 S, so seien monatlich durchschnittlich 8 Stunden für Reinigungs- und Besorgungsleistungen in Anspruch genommen worden. Im Hinblick auf die konkrete Art der Tätigkeit scheine das Entgelt nicht als zu gering. Auch der BFH habe die Ansicht vertreten, ein zu geringes Leistungsentgelt könne bei sonstiger steuerlicher Unbedenklichkeit nicht dazu führen, dass es nur wegen seiner "Geringheit" nicht mehr betrieblich oder beruflich veranlasst sei.

In seiner Gegenäußerung begnügte sich der Bp. auf die Ausführungen im Finanz-Journal Nr. 4/98 S. 83-85 bzw. S. 92 bis 94 zu verweisen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung stellte der Bw. noch einmal klar, welche Leistungen von seinen Familienangehörigen erbracht wurden, und dass es darüber weder vertragliche Vereinbarungen noch Stundenaufzeichnungen gebe.

3.) Betreffend Abschreibung der Taxikonzession.

Feststellungen des Bp. (Tz. 24 des Bp.-Berichts):

- Im Jahr 1995 sei diesbezüglich ein Betrag in Höhe von 74.400,-- S als Betriebsausgabe geltend gemacht worden.

- Vom VfGH seien die Bestimmungen über die Bedarfsprüfungen bei Konzessionsvergaben nach dem Gelegenheitsverkehrsgesetz und nach dem Kraftfahrliniengesetz wegen Verletzung der Erwerbsfreiheit aufgehoben worden. Den Landeshauptleuten sei jedoch die Möglichkeit eingeräumt worden, mit Verordnung Höchstzahlen von Kraftfahrzeugen für das Platzfuhrwerksgewerbe festzulegen. Mit Februar 1992 sei jedoch auch diese Verordnung außer Kraft gesetzt worden, so dass jedermann, der die entsprechenden Voraussetzungen erfülle, eine Konzession erwerben könne.
- Die Abschreibung der Taxikonzession habe daher bereits 1992 zu erfolgen.

Nachdem vom Bw. auch diesbezüglich in seiner Berufung Einwendungen vorgebracht wurden, wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung das Einverständnis mit einer Abschreibung der Taxikonzession im Jahr 1992 zum Ausdruck gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Betreffend Ermittlung der im Taxiunternehmen erzielten Erlöse:

a) Schätzungsberichtigung:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Laut Gutachten vom 7. April 1997 wurde am Tachometer des Fahrzeuges des Bw. ein Kilometerstand von 54.454 km abgelesen, während vom Gutachter von einem Kilometerstand von 250.000 km ausgegangen wird. Vom Gutachter wird seine Schätzung mit dem Fahrzeugalter, dem Einsatz des Fahrzeuges als Taxi, und dem Fahrzeugzustand begründet. Zu diesem Zeitpunkt weist das Fahrtenbuch des Bw. einen Kilometerstand von 74.310 km aus.

Im Hinblick auf das Gutachten und die vom Bw. zu vertretenden Ungereimtheiten hinsichtlich der divergierenden Kilometerstände ist als erwiesen anzunehmen, dass weder die im Fahrtenbuch angeführten noch die am Tachometer abgelesenen bzw. die im Fahrtenbuch aufgezeichneten Kilometerstände mit den tatsächlich mit dem als Taxi fungierenden Fahrzeug zurückgelegten Fahrtstrecken übereinstimmen. Es ist daher offensichtlich, dass Manipulationen am Tachometer vorgenommen wurden.

Daraus muss aber – auch im Hinblick auf die vorgefundene Kassafehlbeträge – geschlossen werden, dass die Aufzeichnungen des Bw. für die Jahre 1992 bis 1997 nicht die tatsächlich in den einzelnen Jahren seit der Erstzulassung des PKW erzielten Erlöse wiedergeben.

Diese Feststellungen wurden auf Grund folgender Überlegungen und Beweiswürdigung getroffen:

Vom Bp. wurden im Jahr 1995 Kassafehlbeträge festgestellt, die nicht aufgeklärt werden konnten und deren Existenz auch unbestritten blieb. Allein daraus ist ersichtlich, dass die Erlösaufzeichnungen zumindest für dieses Jahr unvollständig sein müssen, da es ansonsten zu keinen Kassafehlbeträgen hätte kommen können.

Darüber hinaus weisen die vom Bp. aufgedeckten Ungereimtheiten hinsichtlich der in einzelnen Belegen aufgezeigten Kilometerstände darauf hin, dass es am Tachometer des Fahrzeuges zu Manipulationen gekommen sein muss. Die vom Bw. diesbezüglich abgegebene Erklärung, dass nämlich die Werkstätte bei Kilometerangaben sehr großzügig sei, entspricht nicht den allgemeinen Erfahrungen mit Kfz-Werkstätten, da es grundsätzlich üblich ist, zumindest den Lenker über den Kilometerstand zu befragen. Vom Kilometerstand ist ja oftmals auch die Notwendigkeit verschiedener Kontrollen abhängig, was auch den Grund dafür darstellt, dass diese Angabe in den Belegen anzuführen ist. Es erscheint daher nicht glaubwürdig, dass Arbeitnehmer einer Kfz-Werkstatt von sich aus ohne jeglichen Anhaltspunkt Fantasiezahlen in die Belege eintragen. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die in den Belegen aufscheinenden Kilometerstände entweder den Arbeitnehmern der Kfz-Werkstatt genannt oder von diesen am Tachometer abgelesen wurden.

In diesem Zusammenhang ist auch das Schätzungsgutachten vom 7. April 1997 zu sehen, in welchem ein Kilometerstand von rund 250.000 km ermittelt wird, obwohl der am Tachometer abgelesene Kilometerstand 54.454 km beträgt. Der Gutachter hält dabei fest, dass auf Grund des Fahrzeugalters, des Taxieinsatzes und des Fahrzeugzustandes der abgelesene Kilometerstand äußerst unwahrscheinlich erscheine, weshalb für die Fahrzeuggbewertung wesentliche Mehrkilometer angenommen worden seien (vgl. die im Arbeitsbogen des Bp. aufliegende Kopie des Gutachtens). Im Übrigen stimmt der laut Gutachten vom Tachometer des Fahrzeuges abgelesene Kilometerstand auch nicht mit dem im Fahrtenbuch des Bw. eingetragenen Kilometerstand überein.

Aus all diesen Umständen muss daher geschlossen werden, dass einerseits die Kilometerstände am Tachometer manipuliert wurden und andererseits die Aufzeichnungen des Bw. über die von ihm zurückgelegten Fahrtstrecken nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmen. Daraus muss aber unweigerlich der Schluss gezogen werden, dass der Bw. nicht nur die von ihm zurückgelegten Fahrtstrecken sondern auch die dabei erzielten Erlöse verkürzt hat.

Da auch im Hinblick auf die vom Gutachter geschätzte Kilometerleistung nicht davon auszugehen ist, dass diese Manipulationen erst ab 1995 getätigt wurden, ist anzunehmen, dass auch in den Vorjahren erheblich größere Fahrtstrecken zurückgelegt als vom Bw. aufgezeichnet wurden. Daraus folgt, dass auch in den Jahren 1992 und 1994 die vom Bw. geführten Erlösaufzeichnungen nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen.

Der festgestellte Sachverhalt war in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Unter der Überschrift "*Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung*" werden in § 184 BAO folgende Regelungen getroffen:

(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 keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft 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.*

Da - wie bereits oben dargestellt - die Aufzeichnungen des Bw. für die Jahre 1992 bis 1997 nicht die von ihm tatsächlich vereinnahmten Erlöse wiedergeben, andere Aufzeichnungen, auf Grund derer die Grundlagen für die Abgabenerhebung ermittelt oder berechnet werden könnten, nicht zur Verfügung stehen, ist die Abgabenbehörde entsprechend der angeführten gesetzlichen Bestimmung zur Schätzung verpflichtet.

b) Schätzungsmethode:

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jedoch jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 184, Tz. 12 und die darin zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

aa) Schätzung der Betriebseinnahmen

Vom Bp. wurde zunächst eine Schätzung der Erlöse durchgeführt. Diese beruht auf folgenden Annahmen:

Mit dem Fahrzeug wurden gleichmäßig pro Jahr rund 30.000 km im Taxieinsatz zurückgelegt. Diese Kilometerleistung beinhaltet sämtliche durch den Taxibetrieb veranlassten Fahrten, d.h. sowohl jene Fahrten, bei denen ein Fahrgast transportiert wurde, als auch jene so genannten Leerfahrten, bei denen der Taxilinker ohne Fahrgast unterwegs ist (z.B. nachdem der Fahrgast das Fahrzeug verlassen hat, auf der Fahrt zum nächstgelegenen Taxistandplatz).

Im Rahmen eines inneren Betriebsvergleiches wurde vom Bp. ermittelt, dass sich aus den vom Bw. erklärten Erlösen und der Kilometerleistung laut Fahrtenbuch ein Erlös pro betrieblich gefahrenem Kilometer in Höhe von 10,50 S ergibt. Da der Bp. von der Richtigkeit dieses Wertes ausging, wurde dieser Kilometerertrag, in welchem bereits die so genannten Leerkilometer berücksichtigt sind, mit der geschätzten jährlichen betrieblichen Gesamtkilometerleistung multipliziert, um auf diese Weise die in den einzelnen Jahren erzielten Erlöse zu schätzen.

Diese Annahmen sowie die darauf aufbauende Schätzung der erzielten Betreibseinnahmen erscheinen aus folgenden Gründen durchaus plausibel und am geeignetsten, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen:

Hinsichtlich der Gesamtkilometerleistung des Fahrzeuges ist auf das bereits oben zitierte Sachverständigengutachten zu verweisen, welches zum 7. April 1997 von einer Gesamtkilometerleistung seit Erstzulassung von rund 250.000 km ausgeht. Der Gutachter verweist diesbezüglich ausdrücklich darauf, dass er auf Grund des Fahrzeugzustandes zu dieser Schätzung gelangt, obwohl er am Tachometer lediglich einen Kilometerstand von 54.454 km abgelesen hat. Er stellt damit ausdrücklich klar, dass der abgelesene Kilometerstand dem Zustand des von ihm zu begutachtenden Fahrzeuges in keiner Weise entspricht. Er ist sich bei seiner Schätzung daher durchaus bewusst, dass diese erheblich von den Angaben des Fahrzeughalters abweicht. Wie immer er auch das Ergebnis seiner Schätzung gegenüber dem Bw. begründet haben mag, so steht jedenfalls fest, dass er sich der Diskrepanz seiner Schätzung zu den Angaben des Fahrzeughalters durchaus bewusst war.

Die diesbezüglichen Einwendungen des Bw. erscheinen daher insofern wenig stichhaltig, als auf Grund der Ausführungen im Gutachten keinesfalls davon ausgegangen werden kann, dass diese Schätzung lediglich auf nicht näher nachzuvollziehenden Hypothesen beruht. Einem Kfz-Sachverständigen, der regelmäßig mit der Erstellung derartiger Gutachten betraut wird, kann eine dermaßen grobe Fehleinschätzung, wie sie ihm vom Bw. vorgeworfen wird, nicht unterstellt werden. Würde man der Argumentation des Bw. folgen, so hätte der Gutachter für

ein Fahrzeug, mit dem bis zu diesem Zeitpunkt rund 74.000 km zurückgelegt wurden, eine Kilometerleistung von 250.000 km geschätzt. Seine Fehleinschätzung betrüge daher mehr als 200%. Von einer derartigen Fehlleistung eines arrivierten Kfz-Sachverständigen kann wohl kaum ausgegangen werden.

In diesem Zusammenhang ist aber auch anzumerken, dass die Argumentation des Bw. in seiner Berufung durchaus auch eine jährliche Kilometerleistung im Taxibetrieb von rund 22.200 km nicht ausschließt, wenn er von der im Gutachten angeführten Sollkilometerleistung ausgeht. Abgesehen davon, dass es sich dabei eindeutig ausschließlich um eine für die Bewertung (bzw. Ermittlung des prozentuellen Abschlags) heranzuziehende Vergleichsgröße handelt, ist der Bw. offensichtlich durchaus bereit zuzugeben, dass die betrieblich zurückgelegte jährliche Kilometerleistung bei rund 22.200 km liegt, obwohl sein Fahrtenbuch jährlich lediglich 13.000 bis 15.000 km an insgesamt zurückgelegten Fahrten ausweist. Damit gibt er aber indirekt selbst die Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen in seinem Fahrtenbuch zu.

Soweit der Bw. in diesem Zusammenhang darauf pocht, dass der für 22.200 km mit 74 Stunden ermittelte notwendige monatliche Zeiteinsatz (entspricht einem jährlichen Zeiteinsatz von 888 Stunden) durchaus realistisch sei, während der für 30.000 km zu ermittelnde jährliche Zeiteinsatz von 1.000 bis 1.500 Stunden keinesfalls zu erbringen gewesen sei, wird auf folgende Berechnungen verwiesen:

Ein jährlicher Zeiteinsatz von 1.000 bis 1.500 Stunden entspricht unter der Annahme, dass der Bw. 45 Wochen im Jahr mit dem Taxi unterwegs war, einem wöchentlichen Zeiteinsatz von rund 22 bis 33 Stunden. Geht man - wie der Bw. bei seiner Berechnung des monatlichen Zeiteinsatzes von 74 Stunden – von einer Durchschnittsgeschwindigkeit von 25 km/h aus, so ergibt sich daraus ein jährlicher Zeiteinsatz von 1.200 Stunden. Unter der angeführten Annahme von 45 Wochen Taxieinsatz im Jahr ergibt sich ein wöchentlicher Zeiteinsatz von nicht ganz 27 Stunden. Der vom Bw. als realistisch bezeichnete Zeiteinsatz von 74 Stunden im Monat (= 888 Stunden im Jahr) macht unter den gleichen Prämissen einen wöchentlichen Zeiteinsatz von nicht ganz 20 Stunden erforderlich. Die Differenz beträgt daher maximal 7 Stunden in der Woche.

Geht man davon aus, dass der Bw. von Montag bis Donnerstag durchschnittlich 2 bis 3 (= durchschnittlich 2,5) Stunden pro Tag im Taxi zugebracht hat (laut seinen Angaben maximal 3 Stunden möglich), so bleibt für das Wochenende nur mehr eine notwendige Fahrzeit von maximal 17 Stunden ($27 - 10 = 17$). Dieser Zeiteinsatz an lediglich

45 Wochenenden erscheint durchaus realistisch, zumal bei dieser Betrachtung sämtliche Feiertage, an denen der Bw. sicherlich auch mehr Zeit im Taxi verbringen konnte, außer Ansatz gelassen wurden.

Darüber hinaus sollte aber nicht übersehen werden, dass gar nicht gesichert ist, dass tatsächlich ausschließlich der Bw. Taxifahrten durchgeführt hat, womit die auf die Zeitrechnung aufbauende Argumentation – die wie oben dargelegt den vom Bw. gehegten Intentionen keinesfalls gerecht werden kann, da man daraus keinesfalls zu dem Schluss kommen muss, dass dieser Zeiteinsatz dem Bw. nicht möglich gewesen wäre – schon aus diesem Grund die Schätzung des Bp. nicht erschüttern kann. Hat diese doch ein von einem zur Objektivität verpflichteten Sachverständigen erstelltes Gutachten zur Grundlage.

Wenn der Bp. von dieser Kilometerleistung ohnehin einen Abschlag von 30% für die im Rahmen jeder Schätzung auftretenden Unsicherheiten und die privat veranlassten Fahrten vornimmt, so kann ihm wohl nicht vorgeworfen werden, die betrieblich zurückgelegte Kilometerleistung im Rahmen einer extensiven Schätzung ermittelt zu haben.

Hinsichtlich des vom Bp. angenommenen Kilometerertrages von 10,50 S netto pro betrieblich gefahrenem Kilometer ist auf folgende vorliegende Daten des Taxibetriebes des Bw. Bezug zu nehmen:

Die vom Bw. vorgelegten Kopien der jährlich zu erstellenden Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 (deren Kilometerstand auch mit jenem im Fahrtenbuch übereinstimmt) weisen folgende Kilometerstände aus, während in den einzelnen Jahren folgende Erlöse erklärt wurden:

Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 vom	Kilometerstand	Umsatzsteuererklärung für das Jahr	mit 10% USt zu versteuernde Erlöse
1.9.1992	12.962 km	1992	131.829,99 S
14.9.1993	27.349 km	1993	137.052,72 S
9/1994	41.473 km	1994	140.535,24 S
21.9.1995	52.934 km	1995	141.360,93 S
30.8.1996	66.050 km	1996	141.180,46 S
29.8.1997	78.570 km	1997	145.428,17 S

Kilometerleistung von 6 Jahren lt. Bw.	78.570 km	Gesamterlös von 6 Jahren lt. Bw.	837.387,51 S
--	-----------	----------------------------------	--------------

Ein Vergleich der erklärten Kilometerleistung innerhalb von sechs Jahren und des erklärten Gesamterlöses an 10%igen Umsätzen innerhalb von sechs Jahren führt zu folgendem Ergebnis:

$$837.387,51 \text{ S} : 78.570 \text{ km} = 10,66 \text{ S/km netto}$$

Ohne Berücksichtigung von Privatfahrten, die in der angegebenen Kilometerleistung enthalten sind, ergibt sich ein durchschnittlicher Kilometerertrag von 10,66 S, womit der vom Bp. ermittelte durchschnittliche Kilometerertrag von 10,50 S bei dieser Berechnung bereits überschritten wird.

Eine Überprüfung des Ergebnisses dieses inneren Betriebsvergleiches anhand der in diesem Zeitraum geltenden Taxitarife ist insofern problematisch, als es einerseits keinerlei betriebliche Unterlagen darüber gibt, von welchem Prozentsatz an Leerkilometern auszugehen ist, andererseits den vom Bw. geführten Aufzeichnungen auch nicht zu entnehmen ist, welche Fahrtstrecke die einzelnen Taxifahrten umfassten. Darüber hinaus gibt es auch keine Aufzeichnungen über extra bezahlte Zusatzleistungen, wie z. Bsp. Gepäcktransport, Funkzuschlag oder verrechnete Wartezeiten. Da sämtliche dieser angeführten Faktoren jedoch einen Einfluss auf den zu berechnenden Kilometerertrag haben – so ist der Kilometerertrag umso höher, je kürzer die zurückgelegte Distanz und je kürzer die nicht verrechenbare Leerfahrt bis zum nächsten Taxistandplatz ist – gesicherte Werte dazu jedoch nicht vorliegen (auch die vom Bw. zitierte Diplomarbeit weist darauf hin, dass die Einzelwerte einer enormen Streuung unterliegen), und auch der Bw. im gesamten Berufungsverfahren dazu keine zweckdienlichen Aussagen macht, sondern die ins Spiel gebrachten Zahlen einerseits permanent ändert, andererseits auch keine konstruktive Kritik an den vom Bp. ermittelten Wert übt, ist es nicht möglich anhand des Taxitarifs einen einigermaßen aussagekräftigen Kilometerertrag zu ermitteln.

Die Schwankungsbreite kann anhand des ab 15.9.1995 geltenden Taxitarifs für eine Fahrtstrecke von 5 km folgendermaßen dargestellt werden:

	bei Tag	bei Nacht oder an Sonn- und Feiertagen
--	---------	--

	inkl. Gepäck und Funk	ohne Gepäck und Funk	inkl. Gepäck und Funk	ohne Gepäck und Funk
Grundtaxe	26,00 S	26,00 S	27,00 S	27,00 S
Streckentaxe	58,00 S	58,00 S	68,00 S	68,00 S
Wartezeit	10,00 S	10,00 S	10,00 S	10,00 S
Gepäck	16,00 S		16,00 S	
Funkzuschlag	16,00 S		16,00 S	
Fahrpreis	126,00 S	94,00 S	137,00 S	105,00 S
Fahrpreis/km brutto	25,20 S	18,80 S	27,40 S	21,00 S
Fahrpreis/km netto	22,91 S	17,09 S	24,91 S	19,09 S
Kilometerertrag bei 46,48% Leerkilometeranteil	12,26 S	9,15 S	13,33 S	10,22 S

Anhand dieses Beispiele ist ersichtlich, dass sich der reine Kilometerertrag ohne Leerkilometer zwischen 17,09 S und 24,91 S bewegt. Damit wird jedenfalls klar, dass bei einem Ansatz eines Kilometerertrages von 10,50 S keinesfalls eine weitere Berücksichtigung von Leerfahrten erfolgen kann. Die Schwankungsbreite der Kilometererträge unter Berücksichtigung des vom Bw. angegebenen Leerkilometeranteils (der jedoch als außergewöhnlich hoch bezeichnet werden muss) lässt erkennen, dass der vom Bp. ermittelte Wert durchaus einem gewichteten Durchschnittswert entspricht. Im Hinblick auf den oben dargestellten inneren Betriebsvergleich kann daher der vom Bp. in Ansatz gebrachte Kilometerertrag als durchaus realistisch für den Betrieb des Bw. angesehen werden.

bb) Schätzung der Betriebsausgaben:

Vom Bp. wurden für den Treibstoffverbrauch der von ihm in Ansatz gebrachten Mehrkilometer griffweise 10% der Erlöshinzuschätzungen als weitere Betriebsausgaben anerkannt. Diesbezüglich wird vom Bw. eingewandt, dass bei einer erhöhten Kilometerleistung weitere variable Kosten (wegen vermehrter Reparaturen und erhöhter Abnutzung) im Ausmaß von insgesamt

rund 25% zu berücksichtigen seien, da dies dem bisher erklärten Ausmaß an variablen Kosten entspreche.

In diesem Zusammenhang ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Soweit es sich um bezahlte Ersatzlenker handelt wurde der Bw. vom Bp. mehrmals aufgefordert, die Empfänger jener Beträge, deren Anerkennung er als weitere Betriebsausgaben beantrage, bekannt zu geben. Dies wurde vom Bw. mit dem Hinweis, es sei von ihm kein Ersatzfahrer beschäftigt worden, abgelehnt. Der Aufforderung, die durch die höhere Kilometerleistung angeblich entstandenen weiteren Betriebsausgaben durch Vorlage von Reparaturrechnungen oder sonstiger Belege nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, wurde ohne Angabe von Gründen nicht entsprochen. Dass und aus welchen Gründen dem Bw. die Bekanntgabe der Zahlungsempfänger bzw. die Vorlage von Belegen unmöglich sei, wurde im gesamten Verfahren niemals eingewandt.

Dieser Sachverhalt ist den einzelnen im Rechtsmittelverfahren erstellten Schriftsätzen zu entnehmen, wobei die Aufforderung durch den Bp. sowohl seiner Stellungnahme im Rechtsmittelverfahren als auch der Niederschrift über die mündliche Verhandlung zu entnehmen ist. Die Weigerung des Bw., die Namen von Ersatzlenkern zu nennen sowie weitere Belege vorzulegen, ergibt sich sowohl ausdrücklich aus seiner diesbezüglichen Aussage in der mündlichen Berufungsverhandlung, als auch konkludent aus dem Umstand, dass weitere Belege nicht vorgelegt wurden.

In rechtlicher Hinsicht führt dies zu folgender Konsequenz:

Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde gemäß § 162 Abs. 1 BAO verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat. Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden.

"Offenbar unerfüllbar" sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf jedoch nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl. VwGH vom 31.1.2001, 98/13/0156, 21.12.1999, 94/14/0040 und 97/14/0162).

Da – wie bereits oben dargestellt – der Bw. der Aufforderung zur Empfängernennung gemäß § 162 BAO nicht nachgekommen ist, die Unmöglichkeit einer solchen Nennung auch niemals eingewandt wurde, ist von einer Anerkennung weiterer Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Beschäftigung von Ersatzlenkern Abstand zu nehmen. Eine schätzungsweise Ermittlung solcher weiterer nicht nachgewiesener Betriebsausgaben kommt nämlich bei der Anwendung des § 162 BAO nicht in Betracht.

Soweit der Bw. einwendet, von den Erlöszuschätzungen sei mindestens ein 25%iger Anteil an weiteren Betriebsausgaben in Abzug zu bringen, bleibt er hiefür jeglichen Nachweis schuldig. Abgesehen davon, dass dieser Prozentsatz in den einzelnen Schriftsätzen jeweils variiert wurde, ist auch das Argument, die bisher geltend gemachten Betriebsausgaben seien vom Bp. nicht kritisiert worden, insofern unzutreffend, als der Bp. damit lediglich die absolute Höhe der geltend gemachten Betriebsausgaben akzeptierte. Damit wurde aber keine Aussage über das Verhältnis der Erlöse zu den variablen Betriebskosten getroffen. Da der Bw. trotz mehrmaliger Aufforderung nicht bereit war, die Höhe der beantragten weiteren Betriebsausgaben näher zu erläutern und den sich aus der höheren Kilometerleistung ergebenden angeblich bisher nicht berücksichtigten Bedarf an weiteren Reparaturen, Instandsetzungen oder Ankäufen von Reifen offen zu legen, ist es nicht möglich, dahin gehende Feststellungen zu treffen, welcher Prozentsatz an variablen Kosten in den einzelnen Jahren tatsächlich als adäquat anzusehen ist. Im Hinblick darauf, dass vom Bw. konkrete Einwendungen gegen die Höhe der Schätzung der weiteren Betriebsausgaben nicht vorgebracht wurden, und auch nicht dargelegt wurde, welche konkret angefallenen weiteren Kosten durch die Schätzung nicht abgedeckt wurden, ist davon auszugehen, dass die bisher geltend gemachten Betriebsausgaben in Verbindung mit den zusätzlich geschätzten durchaus die mit dem Betrieb des Fahrzeuges in Zusammenhang stehenden Kosten abdecken, zumal die Schätzung der weiteren Treibstoffkosten sehr großzügig erfolgte und das Maß der bisher geltend gemachten bei Weitem übersteigt.

cc) Zusammenfassend kann daher davon ausgegangen werden, dass die vom Bp. durchgeführte Schätzung durchaus geeignet ist, ein zutreffendes Bild von der Situation im Taxibetrieb

des Bw. zu geben. Ergänzend ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass erst die Schätzung des Bp. ein angemessenes Betriebsergebnis zutage treten lässt, während der Bw. selbst über zehn Jahre hinaus ausschließlich Verluste aus dieser Tätigkeit erklärt. Warum aber jemand den Großteil seiner Freizeit in einem Taxi zubringt, wenn dabei keinerlei Gewinne sondern durchwegs Verluste von mehr als 100.000,00 S pro Jahr zu verzeichnen sind, konnte der Bw. auch in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht nachvollziehbar darlegen. Es erscheint weder glaubwürdig, dass jemand in der Hoffnung, später in der Pension Gewinne zu erzielen, zunächst einen Verlust von über 1.000.000,00 S in Kauf nimmt, noch passt zu einer solchen Situation der Ankauf eines besonders repräsentativen und damit teuren Fahrzeugs.

2.) Betreffend Zahlungen an Familienangehörige:

Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw. brachte in den einzelnen Jahren Zahlungen an Mitglieder seiner Familie in folgender Höhe als Betriebsausgaben in Abzug:

Jahr	Ehefrau	Sohn A	Sohn B	insgesamt:
1992	3.000,00	4.440,00	4.260,00	11.700,00
1993	3.000,00	4.440,00	3.690,00	11.130,00
1994	3.500,00	5.180,00	4.760,00	13.440,00
1995	7.000,00	0,00	0,00	7.000,00
1996	7.000,00	0,00	0,00	7.000,00
1997	7.000,00	0,00	0,00	7.000,00

Diese Zahlungen wurden an die Familienmitglieder für ihre Mitarbeit im Taxiunternehmen geleistet, da sie das Fahrzeug reinigten, Taxischecks für den Bw. einlösten, sowie Aushilfsfahrten und Wege zu Werkstätten für ihn durchführten.

Über das Ausmaß und den Umfang sowie die Entlohnung dieser Arbeiten wurden keinerlei vertragliche Vereinbarungen getroffen. Auch wurden keinerlei Aufzeichnungen über den Zeitpunkt der Durchführung dieser Arbeiten, deren Ausmaß, den Zeitpunkt der Entlohnung und die Ermittlung der Höhe des jeweiligen Honorars geführt. Offensichtlich wurde die Höhe des jeweiligen Honorars vom Bw. nach seinem Gutdünken festgelegt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung, den diesbezüglichen Aussagen des Bw. und der Überlegung, dass es im Hinblick auf das Fehlen von vertraglichen Vereinbarungen offensichtlich im Belieben des Bw. lag, ob und in welcher Höhe er Arbeiten seiner Familienmitglieder honorierte.

Dieser Sachverhalt war in rechtlicher Hinsicht folgendermaßen zu würdigen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen. Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits. Helfen Familienmitglieder bei einem Vorhaben im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermitt-

lung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. VwGH v 1.7.2003, 98/13/0184 und die darin zitierte Judikatur des VwGH).

Dass vom beschriebenen Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende, schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen im Sinne der zuvor genannten Anforderungen vorgelegen wären, wurde vom Bw. im gesamten Rechtsmittelverfahren gar nicht behauptet. Allein die Darstellung des Bw. hinsichtlich der Ermittlung der Höhe der ausbezahlten Beträge in seiner Berufung lässt erkennen, dass die Zahlungen offensichtlich ohne konkrete Berechnung nach seinem Gutdünken geleistet wurden. Dabei ist auch nicht auszuschließen, dass diese Zahlungen dem gerade bestehenden Bargeldbedarf des jeweiligen Familienmitgliedes entsprachen und quasi eine Aufbesserung des Taschengeldes bzw. des Haushaltsgeldes darstellten.

Auf Grund der dargestellten Gestaltung und Abwicklung der Leistungsbeziehungen handelt es sich daher bei dem Tätigwerden der Familienangehörigen des Bw. eindeutig um familienhafte Mitarbeit, weshalb den diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen die steuerliche Anerkennung versagt werden muss.

3.) Betreffend Abschreibung der Taxikonzession:

Da der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung von seinem diesen Punkt betreffenden Berufungsbegehren Abstand genommen hat, erübrigen sich weitere Ausführungen hiezu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 24 Berechnungsblätter

Wien, 25. Juni 2004