

GZ. RV/0970-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Werner Gossar, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### 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 Bw. betreibt im Standort Wien ein Taxiunternehmen.

Im Rahmen einer BP über den Zeitraum 1994 bis 1996 wurden formelle und materielle Mängel der Aufzeichnungen festgestellt und auf Basis der durchschn Treibstoffpreise und

-verbrauches die Jahreskilometerleistungen bzw. Kilometerertrag ermittelt und eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung gemäß § 184 BAO vorgenommen.

Die wesentlichen und das Berufungsverfahren betreffenden Feststellungen waren folgende:

1) Aufzeichnungsmängel

**Die Lösungsgrundaufzeichnungen (Abrechnungsbelege der Taxilenker mit dem Unternehmer) wurden nicht aufbewahrt.**

In den Aufzeichnungen wurden mehrere auswärtige Tankrechnungen jedoch keine entsprechenden Erlöse vorgefunden.

Gutachten nach § 57a KfzG und die dazugehörigen Belege wurden nicht aufbewahrt.

Weiters wurden Unregelmäßigkeiten bei den Tachometerständen (rückläufige Tacho und hohe Kilometerleistung) festgestellt.

Eine Treibstoffintervallverprobung für das Jahr 1994 ergab Kilometererträge von lediglich S 3,- bis 5,-.

Unter Berücksichtigung der Angaben des Bw. betreffend Tarif und Treibstoffverbrauch wurden Kalkulationsdifferenzen festgestellt.

2) Vermögensdeckungsrechnung

Im Jahre 1996 erfolgte trotz Umsatrückgang und ohne Eigenmittel der Kauf eines Mercedes TE250D i.H.v. S 399.835,-- durch Barscheck und Barzahlung. Im Rahmen der Vermögensdeckungsrechnung wurde als Mittelherkunft ein Privatdarlehen eines Schulfreundes aus Bulgarien angegeben, und zur Bestätigung ein Schriftstück mit Namen und Anschrift des Darlehengebers ohne Vereinbarungen hinsichtlich Zinsen und Rückzahlungsmodalitäten und dgl. vorgelegt. Die Abwicklung des Barschecks erfolgte über ein bankinternes Verrechnungskonto.

Das Darlehen wurde von der BP aus folgenden Gründen nicht anerkannt:

- mangelnde Fremdüblichkeit der Vereinbarungen (fehlenden Vereinbarungen) betreffend Zinsen, Rückzahlung und Besicherung
- Abwicklung über ein bankinternes Verrechnungskonto, d.h. es ist nicht ersichtlich aus welchem Bankgeschäft das Geld kam
- Anschaffung eines vierten Pkw trotz stetigem Umsatrückgang und fehlenden Eigenmitteln (Umsatz lt. Erklärung 1996 beträgt ca. S 500.000,-)

Im Prüfungszeitraum 1994 bis 1996 wurden insgesamt Vermögensunterdeckungen von S°52.000,-, S 10.000,- und S 494.000,-- ermittelt.

Aufgrund der angeführten Mängel schätzte die BP die Jahreskilometerleistungen für die Streitjahre 1994 bis 1996 auf Basis von durchschn ermittelten Treibstoffpreisen i.H.v. S 8,-, S°8,80 und S 9,10 sowie durchschn Treibstoffverbrauches im Ausmaß von 91.555 km, 79.182 km und 59.564 km, der durchschn Kilometerertrag wurde mit S 11,-- angesetzt.

Die Betriebseinnahmendifferenz lt. BP betrug für die Prüfungsjahre 1994 bis 1996 S°199.810,60, S 198.464,10 und S°213.627,80, und wurde in der Folge eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung von brutto S 200.000,-- jährlich vorgenommen.

Gegen die aufgrund der Feststellungen der BP ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide wurde form- und fristgerecht Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

Unter Anerkennung und Berücksichtigung des Darlehens ergäbe die Vermögensdeckungsrechnung eine positive Bilanz (wie nachfolgend dargestellt), die Lebenshaltungskosten von rund S 98.400,- jährlich seien daher gedeckt. Lediglich für das Jahr 1996 würde ein Betrag von rund S 97.000,-- fehlen, jedoch wären z.T. Ersparnisse aus den Vorjahren vorhanden gewesen.

	Gewinn lt. Erkl.	Afa	IFB	Kreditrückzahl.
1996	-40.051	116.598	23.990	1.393
1997	88.690	104.487		96.406
1998	33.998	194.918	3.814	86.005

Die Verprobung des Treibstoffaufwandes würde auf den zwei wesentlichen Parametern "durchschn Treibstoffverbrauch und durchschn Km-Ertrag" beruhen. Bereits geringe Abweichungen eines Ansatzes würden jedoch ein anderes Bild ergeben, wie z.B. ein um einen Liter höher angenommener durchschn Treibstoffverbrauch. So weise z.B. die Benützung des Chrysler Voyager einen durchschn Treibstoffverbrauch von 14 bis 16 l und einen durchschn wesentlich höheren Literpreis als bei Diesel auf. Unter der Annahme eines durchschn höheren Treibstoffpreises und durchschn höheren Treibstoffverbrauches sowie eines geringfügig niedrigeren Kilometerertrages (die Tarife in Mödling seien niedriger, viele Flughafenfahrten) würden sich bereits Werte ergeben, die lt. Bw. mit der Buchhaltung im Einklang stünden.

Weiters hätte sich die günstige Gelegenheit eines zinsenlosen Darlehens ergeben, und wäre die Abwicklung über ein Bankinstitut dargelegt worden. Der Bw. hätte von einem im ehema-

ligen Ostblock wohnenden Schulfreund ein Darlehen erhalten, jedoch könne angesichts der besonderen Umstände neben dem Barscheck kein weiterer Zahlungsfluss angeführt werden.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

ad Vermögensdeckungsrechnung)

Die Ermittlung der Vermögensverhältnisse (nachstehend dargestellt) ergibt auch unter Berücksichtigung des behaupteten Darlehens eine Unterdeckung. Das Vorliegen von Ersparnissen wurde nicht nachgewiesen bzw. gibt es lt. Vorhalt vom 11.3.1999 keine privaten Sparbücher, Konten oder/und dgl..

	22.007	00.000	10.051
	104.010	104.407	116.500
	2.014		22.000
	17.717		200.035
<b>Abgegrenzte Einkünfte</b>	220.016	193.176	-299.298
	7.000	2.050	16.051
	20.500	16.051	5.120
	-3.702	12.093	-10.921
	221.210	150.000	84.000
	150.000	84.104	0
	-61222	-75.824	-84.882
	22.240		
	0		
	-33.240		
	77.004	40.000	
	40.000	0	
	-32.388	-40.606	
<b>Abgegr. Einkünfte inkl. Konten</b>	89.464	88.839	-395.101
	42.000		
	22.400	22.400	22.400
	66.000	66.000	66.000
<b>Deckung (gerundet)</b>	-51.900	-9.500	-493.500

ad Ermittlung des durchschn Treibstoffpreises)

Lt. Erklärung wurden folgende Km gefahren.

	1994	1995	1996	Gesamt
MD 700D (Euro-Super)	10.227	12.527	6.620	29.407
MD 222D (Diesel)	25.470	20.420	20.075	52.004
MD 212 C (Diesel)	15.810	15.540	20.721	124.100
MD CITYC (Diesel)			2.850	2.850
Summe 100% Km	92.535	77.616	49.283	219.434
Anteil der "Super"-Km in %	11,06%	16,15%	13,45%	13,39%

Im Jahre 1994 wurde weiters **auf Basis der Tankrechnungen** ein Literpreis von S 7,70 für Diesel und ein Literpreis von S 10,30 für Super errechnet. Der durchschn Treibstoffpreis 1994 lautet daher (wie folgend dargestellt) auf S 7,99 bzw. rund S 8,00. Für die Jahre 1995 und 1996 wurden lt. BP in der Folge Erfahrungswerte von S 8,80 und S 9,10 angesetzt.

Fahrzeug-Anteil	11,06%	6,10,20	6,11,14
Diesel-Anteil	22,04%	6,7,70	6,6,05
<b>= durchschn Preis 1994</b>			S 7,99

ad Ermittlung des durchschn Treibstoffverbrauches)

Lt. Besprechung vom 2.Februar 1999 wurde **vom Bw.** ein Treibstoffverbrauch für die verwendeten Fahrzeuge wie folgt **bekannt gegeben**.

Mercedes 200D: ca. 10 Liter

Mercedes 250D: ca. 10 Liter

Chrysler 3,3: ca. 15-16 Liter

Auf Basis der (nachfolgend dargestellten) Kalkulation ergab sich daher ein durchschn Treibstoffverbrauch von rund 11 Liter, wobei das Argument des höheren Verbrauches hinsichtlich des Chrysler3,3 berücksichtigt wurde. Im Rahmen der BP wurde in erster Linie vom Treibstoffverbrauch im Stadtverkehr bzw./und Angaben des Bw. ausgegangen.

gefahrenen Km 1994 – 1996	Km	Verbrauch	%ueller Anteil	Literanteil
MD 700D (Euro-Super)	29.407	16,0 Liter	12,10%	2,11
MD 222D (Diesel)	52.004	10,0 Liter	24,15%	2,41
MD 212 C (Diesel)	124.100	10,0 Liter	61,15%	6,11
MD CITYC (Diesel)	2.850	10,0 Liter	1,20%	0,12
Gewog. Treibstoffverbrauch	219.434			10,79

ad Kilometerertrag)

Der **aktuelle** Taxitarif wurde wie nachfolgend dargestellt **bekannt gegeben**, der tatsächliche Tarif im Prüfungszeitraum 1994 bis 1996 wurde mangels Bekanntgabe mit S 24,- angenommen.

	Grundtaxe	Kilometer
Tarif 1 (ausreichend)	0,25	0,12
Tarif 2 (ausreichend)	0,25	0,22

Die Km-Erträge für die Jahre 1994 und 1995 wurden in der Folge mit S 11,-, für das Jahr 1996 mit S 12,- geschätzt. Lt. Ansicht der BP sind diese Werte keinesfalls zu hoch, sondern für 1994 und 1995 eher um S 1,- zu niedrig gegriffen.

Unabhängig vom Anteil der genannten Tarife an den Gesamtfahrten liegt der daraus resultierende Km-Ertrag daher lt. Ansicht der BP jedenfalls über den von der BP angesetzten Beträgen.

Die Stellungnahme der BP vom 26.7.1999 wurde dem Bw. in Wahrung des Parteiengehörs zur Gegenäußerung übermittelt und die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (nun Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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.

Aufgrund dieser Bestimmung ergibt sich, dass schon bloß formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Behörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem Abgabepflichtigen steht die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken. Im Falle der sachlichen Unrichtigkeit von Büchern ist es für die Schätzungsbefugnis ohne Bedeutung, ob die Bücher formell ordnungsgemäß geführt wurden.

Zu schätzen ist lt. st. Rspr. 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 st. Rspr. hat 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).

Nach st. Rspr. liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht, Beweisbeschaffungs- und Vorsorgepflicht der Partei dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht liegt auch in allen jenen Fällen vor, wo der Abgabenbehörde Ermittlungsmöglichkeiten nur im eingeschränkten Maße (wie Bankgeheimnisse, ungewöhnliche Verhältnisse) obliegen (Ritz, BAO, 2. Auflg., Tz 10 ff zu § 115).

Im vorliegenden Fall bekämpft der Bw. die Schätzungsberichtigung als auch das Schätzungsergebnis. Unter Anerkennung des Darlehens läge eine positive Vermögensdeckungsrechnung vor, für das Jahr 1996 wären Ersparnisse aus den Vorjahren vorhanden gewesen. Die Gelegenheit eines zinsenlosen Darlehens durch einen Schulkollegen im Ostblock hätte sich ergeben, jedoch angesichts der besonderen Umstände könnte neben dem Barscheck kein weiterer Zahlungsfluss angegeben werden.

Bereits geringe Abweichungen hinsichtlich der Verprobung des Treibstoffaufwandes würden ein anderes Bild ergeben.

ad Zulässigkeit der Schätzung)

Zur Schätzungsberichtigung ist auszuführen, dass lt. st. Rspr. des VwGH durch die Vernichtung der Abrechnungsbelege die Schätzung dem Grunde nach zurecht begründet wird. Zu den Büchern und Aufzeichnungen gehören die "Abrechnungsbelege der Taxilenker mit dem Unternehmer", die den Taxameterstand bei Übernahme und Rückgabe des Kfz durch den Lenker ausweisen (E vom 23.5.1990, 89/13/0280 und 89/13/0281).

Eine Überprüfung der Losungsbücher konnte somit im vorliegenden Fall mangels Aufbewahrung der Grundaufzeichnungen nicht vorgenommen werden. Der Bw. hat diesen der Schätzung zugrundeliegenden Mangel auch nicht bestritten.

ad Schätzungsergebnis)

Zur Behauptung des Bw., unter Anerkennung des Darlehens ergäbe sich eine positive Bilanz der Vermögensdeckungsrechnung, ist auszuführen, dass dieser Einwand im Hinblick auf die Vermögensdeckungsrechnung im Rahmen des Berufungsverfahrens weder als nachgewiesen noch als glaubhaft gemacht beurteilt werden kann. Da die vorgelegte Bestätigung weder Zinsvereinbarungen, Rückzahlungsmodalitäten und Besicherungsvereinbarungen regelt und auch die Abwicklung über ein bankinternes Verrechnungskonto erfolgte, ist das Vorliegen eines Privatdarlehens als nicht nachgewiesene Behauptung und daher nicht glaubhaft zu beurteilen.

Zum Einwand betreffend Verprobung des Treibstoffaufwandes ist auszuführen, dass die Schätzung auf Basis des von der BP ermittelten durchschn Treibstoffpreises für das Jahr 1994, des geschätzten Km-Ertrages lt. Stellungnahme der BP vom 26.7.1999 und Tz 18 des Prüfungsberichtes nicht als unrichtig beurteilt werden kann. Der durchschn Treibstoffverbrauch wurde auf Basis des aktuellen Taxitarifes geschätzt. Auch wurde der Einwendungen des Bw. hinsichtlich Treibstoffmehrverbrauch betreffend Chrysler Voyager im Rahmen der Kalkulation Rechnung getragen. Zur Einwendungen betreffend geringfügig niedrigeren Km-Ertrag auf Grund "vieler Flughafenfahrten" und "niedriger Tarife in Mödling" ist auszuführen, dass der Km-Ertrag mangels Angaben des Bw. lediglich im Wege der Schätzung ermittelt werden konnte und letztlich von der BP auch als geringfügig zu niedrig gegriffen bezeichnet wird. D.h. lt. BP ist der Km-Ertrag als keinesfalls zu hoch, sondern eher zu niedrig anzusehen und können die Einwendungen in Anbetracht gravierender Buchführungsmängel wie offensichtlichen Unregelmäßigkeiten bei den Tachometerständen, Nichtaufbewahrung von Losungsgrundaufzeichnungen und Gutachten gem. § 57a KfzG nicht überzeugen. Die Tatsache der

Aufzeichnungsmängel und Manipulationen bei den Tachometerständen wurden auch nicht bestritten.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes ist somit die Schätzung zu Umsatz und Gewinn auf Basis der Nichtführung der nötigen Aufzeichnungen dem Grunde und der Höhe nach berechnigt. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gründet sich auf von der BP durchschn ermittelten Zahlenwerten auf Basis der Angaben des Bw., dem aktuellen Taxitarif sowie auf Basis der Belege (Tankrechnungen) des Bw. als auch unter Berücksichtigung der vorgenommenen Vermögensdeckungsrechnung. Die Ermittlung der Höhe der Besteuerungsgrundlagen erfolgte somit im Rahmen jenes Spielraumes, der mit einer Schätzung verbunden ist. Die Nichtaufbewahrung der Grundaufzeichnungen lassen darüber hinaus lt. a.o. st. Rspr. des VwGH auch auf höhere Jahresfahrleistungen pro Taxi schließen, und sind die Einwendungen des Bw. daher nicht geeignet, das Schätzungsergebnis glaubhaft zu bestreiten. Die Schätzung wird somit auch der Höhe nach als begründet beurteilt, mit dem Ziel der Wahrheit möglichst nahe zu kommen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 23. Mai 2003