

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/11/22 2006/15/0036

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.11.2006

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §184 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Schilhan, über die Beschwerde des Karl B in W, vertreten durch die Jarolim Specht Rechtsanwälte GmbH in 1020 Wien, Obere Donaustraße 63, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 25. Juni 2004, GZ. RV/0931-W/02, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1997, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer dem Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb im Streitzeitraum neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit ein Taxiunternehmen.

Im Bericht über das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1992 bis 1997 ist festgehalten, dass die gemäß § 4 Abs. 1 EStG geführten Bücher materielle Mängel aufwiesen und daher als nicht ordnungsmäßig im Sinne des § 131 BAO anzusehen seien. In Tz 25 des Prüfungsberichtes vom 23. Februar 1999 finden sich dazu folgende Feststellungen:

"Kassafehlbeträge 1995 (Eintragung der Losungen in einer Monatssumme)

b) Manipulierte Kilometerstände:

km-Stand lt. Schadensbericht v. 21.11.1995

15.000

km- Stand lt. Fahrtenbuch

56.411

km-Stand lt. Gutachten v. 7.4.1997

54.454

km-Stand lt. Fahrtenbuch

74.310

km-Stand lt. Schätzungsgutachten (geschätzt)

250.000

km-Stand lt. Eingangsrechnung v. 30.8.1996

66.050

km-Stand lt. Eingangsrechnung v. 29.8.1997

65.100"

Auf Grund der festgestellten Buchführungsmängel sei die Anzahl der tatsächlich mit dem Taxi zurückgelegten Kilometer zu schätzen. Dabei gehe der Prüfer von einer jährlichen Kilometerleistung von 30.000 und einem durchschnittlichen Kilometerertrag von S 10,50 netto aus.

Nach Abzug zusätzlicher (in Höhe von 10% des Hinzurechnungsbetrages geschätzter) Treibstoffkosten und Verminderung der Betriebsausgaben um als Aushilfslöhne an nahe Angehörige bezeichnete Aufwendungen ermittelte der Prüfer für das Jahr 1992 einen Verlust aus dem Betrieb des Taxis in Höhe von rund

4.150 S, sowie für die Jahre 1993 bis 1997 jeweils Gewinne in Höhe von rund 99.760 S (1993), 121.650 S (1994), 97.870 S (1995), 89.530 S (1996) und 103.320 S (1997). Im umsatzsteuerlicher Hinsicht berücksichtigte der Prüfer zusätzlich Vorsteuern für den als Betriebskosten anerkannten Treibstoffmehraufwand.

Zu den nicht anerkannten Aushilfslöhnen wird in Tz 23 des Prüfungsberichtes ausgeführt, dass in den Jahren 1992 bis 1997 folgende Beträge vom Beschwerdeführer als Betriebsausgaben abgesetzt worden seien:

Aushilfen

Ehefrau

Sohn A.

Sohn B.

1992

3.000

4.440

4.260

1993

3.000

4.440

3.690

1994

3.500

5.180

4.760

1995

7.000

0

0

1996

7.000

0

0

1997

7.000

0

0

Die Aushilfslöhne an die Ehefrau und die beiden Söhne seien für Leistungen, wie Autoreinigung, Einlösung von Vouchers, Aushilfsfahrten und Wege zu Werkstätten geleistet worden. Über die erbrachten Leistungen gebe es keine Aufzeichnungen. Dienst- oder Werkverträge lägen gleichfalls nicht vor.

In rechtlicher Hinsicht verwies der Prüfer auf die in der Rechtsprechung herausgearbeiteten Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen und vertrat dazu die Ansicht, dass diese Kriterien im Beschwerdefall nicht erfüllt seien. Da eine über die eheliche Beistandspflicht hinausgehende Arbeitsleistung sowie eine klare und eindeutige Abgrenzung einer auf einem wirtschaftlichen Grund beruhenden Vereinbarung fehlten, seien die Aufwendungen zur Gänze nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren entsprechend geänderte Abgabenbescheide.

In seiner gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1992 bis 1997 erhobenen Berufung rügte der Beschwerdeführer, dass sich die Hochrechnung der Einnahmen großteils auf das am 7. April 1997 erstellte Versicherungsgutachten stütze, welches für den Zeitraum 4. September 1991 bis 7. April 1997 von einer Kilometerleistung von 250.000 km ausgehe, eine Befragung des Gutachters aber ergeben habe, dass der Gutachter der Ansicht gewesen sei, dass das Taxiunternehmen die Haupteinnahmequelle des Beschwerdeführers darstelle. Der Gutachter habe deshalb eine durchschnittliche Kilometerleistung von 100.000 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. Bei diesen Annahmen des Gutachters habe es sich um eine reine Schätzung gehandelt, die in keinem Zusammenhang mit der tatsächlich erbrachten Kilometerleistung stehe. Tatsache sei, dass der Beschwerdeführer einer nicht selbständigen Vollbeschäftigung nachgehe und das Taxigewerbe nur dem Nebenerwerb diene.

Zudem werde in demselben Gutachten eine "Soll-Kilometerleistung" per April 1997 von 125.800 km ermittelt, was einer durchschnittlichen Monatsleistung von 1.850 km entspreche. Da der Beschwerdeführer 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. Die vom Prüfer angenommene Jahreskilometerleistung von 30.000 entspräche einer monatlichen Zeitbelastung von 150 Stunden, was eine Stundenanzahl darstelle, die neben einer Ganztagesbeschäftigung nicht aufgebracht werden könne.

Nach einem näher bezeichneten Fachgutachten könnten die "Besetzt Kilometer" mit rund 53,5 % der gesamten Kilometerleistung ermittelt werden. Wende man diesen Prozentsatz auf eine Monatskilometerleistung von 1.850 an,

errechneten sich eine Jahresleistung von 11.880 km und bei einem durchschnittlichen Kilometerertrag von 12 S Umsätze in Höhe von 142.560 S. Dieser Betrag entspräche im Wesentlichen den erklärten Umsatzzahlen.

Da die Höhe der Kfz-Betriebskosten im Prüfungszeitraum nicht beanstandet worden sei, müsse der erklärte Durchschnittswert von 43 % an variablen Kosten zudem bei einer allfälligen Schätzung des Betriebsergebnisses angesetzt und nicht nur zusätzliche Treibstoffkosten in Abzug gebracht werden.

Für die Jahre 1992 bis 1994 fehle es zudem an einer Schätzungsberechtigung, weil für diese Jahre keine materiellen Mängel festgestellt worden seien. Der Prüfer habe in die Belege dieser Jahre keine Einsicht genommen. Da die Buchhaltungsunterlagen die Ermittlung des Betriebsergebnisses ermöglichten, seien sie der Besteuerung zu Grunde zu legen.

Zur Frage der Abzugsfähigkeit von Aushilfslöhnen an Familienangehörige vertrat der Beschwerdeführer in seiner Berufung die Ansicht, dass in Ansehung der geleisteten Arbeiten (Reinigungsdienst, Besorgungsfahrten) auch bei Betriebsfremden keine Stundenaufzeichnungen betriebsüblich seien. Unterstelle man einen Stundenlohn von rund 100 S, so seien monatlich durchschnittlich 8 Stunden für Reinigungs- und Besorgungsleistungen in Anspruch genommen worden. Im Hinblick auf die konkrete Art der Tätigkeit erscheine das Entgelt nicht als zu gering.

In seiner Stellungnahme zur Berufung erwiderte der Prüfer, auf Grund der unter Tz 25 des Betriebsprüfungsberichtes angeführten Mängel könnten die vom Beschwerdeführer erklärten Erlöse über einen längeren Zeitraum nicht als glaubhaft angesehen werden. Die Behauptung des Beschwerdeführers, die Schätzung beruhe ausschließlich auf dem Versicherungsgutachten vom 7. April 1997, sei unrichtig. Der PKW Mercedes 300 D, mit dem als einzigem Fahrzeug Taxifahrten durchgeführt worden seien, sei erstmalig am 4. September 1991 zugelassen worden. Das Versicherungsgutachten gehe für den Zeitraum vom 4. September 1991 bis 7. April 1997, somit über einen Zeitraum von 5,5 Jahren, von einer Kilometerleistung von 250.000 aus, was einem Jahresschnitt von 45.000 km entspreche. Demgegenüber habe der Prüfer nur eine jährliche Kilometerleistung von 30.000 geschätzt. Anzumerken sei weiters, dass der Gutachter den Kilometerstand nicht bloß nach allgemeinen Erfahrungen angesetzt habe, sondern sich genau mit dem Zustand des Fahrzeuges auseinander gesetzt habe. Dem Prüfer sei mitgeteilt worden, dass man auf Grund des Gesamtzustandes des Fahrzeuges (zum Beispiel Überprüfung des Motors, Abnutzung des Fahrersitzes, des Lenkrades, des Bremspedals, etc.) den Kilometerstand ungefähr einschätzen könne.

Die Berufungsausführungen, der Gutachter habe in seinem Gutachten eine weitere Schätzung des Kilometerstandes mit 125.800 vorgenommen, beruhten offensichtlich auf einem Missverständnis. Wie der Eurotax-Liste zu entnehmen sei, werde die monatliche Kilometerleistung für Diesel-Pkw mit einem Hubraum von über 2501 cm<sup>3</sup> mit 1.850 km (Soll-Kilometerleistung für privat genutzte Fahrzeuge) angenommen. Bei höherer Fahrleistung 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) ein Abschlag von 20 % - vorgenommen. Vom Gutachter werde daher nicht - wie vom Beschwerdeführer offensichtlich angenommen - von einer Kilometerleistung von 125.800 ausgegangen, sondern diese in Relation zu der vom Gutachter geschätzten tatsächlich erbrachten Kilometerleistung von 250.000 km gesetzt, um auf diese Weise den Wiederbeschaffungswert zu ermitteln.

Hinsichtlich der in der Berufung angeführten "Besetzkilometer" im Ausmaß von 53,5 % der Gesamtkilometerleistung bzw. der im Anschluss daran angeführten Berechnung sei anzumerken, dass bei dem vom Prüfer in Ansatz gebrachten Kilometerertrag die Leerkilometer bereits berücksichtigt worden seien.

Für die beantragte Anerkennung weiterer variabler Kosten seien seitens des Beschwerdeführers weder Reparaturrechnungen noch sonstige Aufwendungen belegmäßig nachgewiesen worden. Auch allfällige Aushilfslenker seien nicht namhaft gemacht worden.

Hinsichtlich der Ausdehnung des Prüfungszeitraumes 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 Fahrzeuges Umsatzverkürzungen vorgenommen worden seien. Es sei daher davon auszugehen, dass die Gesamtkilometerleistung des Taxifahrzeuges in den Jahren 1992 bis 1997 gleichmäßig erbracht worden sei.

Der Beschwerdeführer gab eine Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers ab, in der er im Wesentlichen seine bisherigen Einwendungen aufrecht erhielt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wies der Beschwerdeführer ergänzend auf eine Ermahnung des Dienstgebers hin, sich an die Arbeitszeitgesetze zu halten, was zu einer entsprechenden Reduzierung seiner Fahrtätigkeit Anlass gegeben habe. Ein Aushilfslenker sei nur bis 1985 beschäftigt gewesen, weil infolge höherer Schadensanfälligkeit beim Einsatz von Aushilfslenkern die Versicherungsprämien zu hoch geworden seien. Die Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 wiesen die zutreffenden, mit dem Fahrtenbuch übereinstimmenden Kilometerstände aus. Am Tachometer sei nicht manipuliert worden. Gehe man aber von höheren Fahrleistungen aus, müssten auch die erhöhte Abnutzung der Reifen und vermehrte Reparaturen berücksichtigt werden. Die der Ehefrau gezahlten Aushilfslöhne betrafen Fahrten zum Service und zum Einlösen der Taxi-Schecks. Die Söhne hätten das Fahrzeug gereinigt. Über diese Leistungen gebe es keinen Vertrag und keine Stundenaufzeichnungen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens wird im angefochtenen Bescheid sachverhaltsbezogen ausgeführt, laut Gutachten vom 7. April 1997 sei am Tachometer des Taxis ein Kilometerstand von 54.454 km abgelesen worden. Demgegenüber sei der Gutachter von einem tatsächlichen Kilometerstand von rund 250.000 km ausgegangen. Der Gutachter habe seine Schätzung mit dem Fahrzeugalter, dem Einsatz des Fahrzeuges als Taxi und dem Fahrzeugzustand begründet. Zu diesem Zeitpunkt habe das Fahrtenbuch des Beschwerdeführers einen Kilometerstand von 74.310 ausgewiesen. Vom Prüfer seien im Jahr 1995 weiters Kassafehlbeträge festgestellt worden, die der Beschwerdeführer weder aufgeklärt, noch in seiner Existenz bestritten habe. Allein daraus sei ersichtlich, dass die Erlösaufzeichnungen zumindest für dieses Jahr unvollständig sein müssen, weil es ansonsten zu keinen Kassafehlbeträgen hätte kommen können. Darüber hinaus wiesen die vom Prüfer aufgedeckten Ungereimtheiten hinsichtlich der in den einzelnen Belegen aufgezeigten Kilometerstände darauf hin, dass es am Tachometer des Fahrzeuges zu Manipulationen gekommen sein müsse. Die vom Beschwerdeführer diesbezüglich (in der mündlichen Verhandlung) abgegebene Erklärung, dass die Werkstätte bei Kilometerangaben sehr großzügig sei, entspreche nicht den allgemeinen Erfahrungen mit Kfz-Werkstätten, da es grundsätzlich üblich sei, zumindest den Lenker über den Kilometerstand zu befragen. Vom Kilometerstand sei ja oftmals auch die Notwendigkeit verschiedener Kontrollen abhängig, was auch den Grund dafür darstelle, dass diese Angabe in den Belegen anzuführen sei. Es erscheine daher nicht glaubwürdig, dass Arbeitnehmer einer Kfz-Werkstätte von sich aus ohne jeglichen Anhaltspunkt Phantasiezahlen in die Belege eintragen. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die in den Belegen aufscheinenden Kilometerstände entweder den Arbeitnehmern der Kfz-Werkstätte genannt oder von diesen am Tachometer abgelesen worden seien.

In diesem Zusammenhang sei auch das Schätzungsgutachten vom 7. April 1997 zu sehen, in welchem ein Kilometerstand von rund 250.000 km ermittelt worden sei, obwohl der am Tachometer abgelesene Kilometerstand nur 54.454 km betragen habe. Der Gutachter habe darin festgehalten, dass der abgelesene Kilometerstand äußerst unwahrscheinlich erscheine, weshalb für die Fahrzeugbewertung wesentliche Mehrkilometer angenommen worden seien.

Im Hinblick auf das Gutachten des Sachverständigen und die vom Beschwerdeführer zu vertretenden Ungereimtheiten hinsichtlich der divergierenden Kilometerstände, nehme es die belangte Behörde als erwiesen an, dass weder die im Fahrtenbuch angeführten, noch die am Tachometer abgelesenen Kilometerstände die tatsächlich mit dem Taxi zurückgelegten Fahrtstrecken wiedergäben. Es sei daher offensichtlich, dass Manipulationen am Tachometer vorgenommen worden seien. Dies wiederum führe zur Schlussfolgerung, dass der Beschwerdeführer nicht nur die von ihm zurückgelegten Fahrtstrecken, sondern auch die dabei erzielten Erlöse verkürzt habe.

Bei einer vom Gutachter geschätzten Kilometerleistung von 250.000 sei nicht davon auszugehen, dass diese Manipulationen erst ab 1995 erfolgt seien. Wahrscheinlicher sei, dass auch in den Vorjahren erheblich größere Fahrtstrecken zurückgelegt worden seien, als vom Beschwerdeführer aufgezeichnet worden seien. Daraus folge, dass auch in den Jahren 1992 bis 1994 die vom Beschwerdeführer geführten Erlösaufzeichnungen nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmten und daher eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Schätzung der Abgaben gemäß § 184 BAO gegeben sei.

Zur Schätzungsmethode wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, diese beruhe auf der Annahme, dass mit dem Fahrzeug gleichmäßig pro Jahr rund 30.000 km im Taxieinsatz zurückgelegt worden seien. Diese Kilometerleistung beinhalte sämtliche durch den Taxibetrieb veranlassten Fahrten, somit unter anderem auch Leerfahrten. Im Rahmen eines inneren Betriebsvergleiches habe der Prüfer aus den vom Beschwerdeführer erklärten Erlösen und der Kilometerleistung laut Fahrtenbuch einen Erlös pro betrieblich gefahrenen Kilometer in Höhe von 10,50 S ermittelt.

Diese Art der Schätzung erscheine auch der belangten Behörde plausibel. Hinsichtlich der Gesamtkilometerleistung des Fahrzeuges sei auf das mehrfach genannte Gutachten zu verweisen, wonach seit der Erstzulassung von einer Kilometerleistung von rund 250.000 km auszugehen sei. Der Gutachter verweise diesbezüglich ausdrücklich auf den Fahrzeugzustand und auf den Umstand, dass am Tachometer lediglich ein Kilometerstand von 54.454 km abgelesen worden sei. Damit habe der Gutachter ausdrücklich klargestellt, dass der abgelesene Kilometerstand dem Zustand des von ihm begutachteten Fahrzeuges in keiner Weise entsprochen habe. Einem Kfz-Sachverständigen, der regelmäßig mit der Erstellung derartiger Gutachten betraut werde, könne eine dermaßen grobe Fehleinschätzung, wie sie ihm vom Beschwerdeführer vorgeworfen werde, nicht unterstellt werden. Würde man der Argumentation des Beschwerdeführers folgen, so hätte der Gutachter für ein Fahrzeug, mit dem bis zu diesem Zeitpunkt rund 74.000 km zurückgelegt worden seien, eine Kilometerleistung von 250.000 km geschätzt. Eine derartige Fehleinschätzung von mehr als 200 % könne einem arrivierten Kfz-Sachverständigen nicht unterstellt werden. In diesem Zusammenhang sei aber auch anzumerken, dass die Argumentation des Beschwerdeführers in der Berufung durchaus auch eine jährliche Kilometerleistung im Taxibetrieb von rund 22.200 km nicht ausschließe, wenn von der im Gutachten angeführten Soll-Kilometerleistung ausgegangen werde, wiewohl das Fahrtenbuch jährlich lediglich 13.000 bis 15.000 km an insgesamt zurückgelegten Fahrten ausweise. Damit gebe aber auch der Beschwerdeführer indirekt die Unzulänglichkeiten der Fahrtenbuchaufzeichnungen zu. Gehe man davon aus, dass der Beschwerdeführer von Montag bis Donnerstag durchschnittlich zwei bis drei Stunden pro Tag im Taxi zugebracht habe (laut seinen Angaben seien maximal drei Stunden möglich), verbleibe für das Wochenende nur eine notwendige Fahrzeit von maximal 17 Stunden. Dieser Zeiteinsatz an lediglich 45 Wochenenden erscheine durchaus realistisch, zumal bei dieser Betrachtung sämtliche Feiertage, an denen der Beschwerdeführer sicherlich auch mehr Zeit im Taxi habe verbringen können, außer Ansatz gelassen worden seien.

Darüber hinaus sei auch nicht gesichert, dass ausschließlich der Beschwerdeführer Taxifahrten durchgeführt habe. Wenn der Prüfer von der geschätzten Kilometerleistung des Gutachters ohnedies einen Abschlag von 30 % für die im Rahmen der Schätzung auftretenden Unsicherheiten und die privat veranlassten Fahrten vorgenommen habe, sei der Vorwurf des Beschwerdeführers, die betrieblich zurückgelegte Kilometerleistung im Rahmen einer extensiven Schätzung ermittelt zu haben, nicht zu teilen.

Zu dem vom Prüfer angenommenen Ertrag von 10,50 S netto pro betrieblich gefahrenen Kilometer wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die vom Beschwerdeführer für sechs Jahre erklärte Kilometerleistung von 78.570 km und erklärten Erlösen von 837.387,51 S ergebe einen Nettoertrag von 10,66 S pro km. Dabei sei zu berücksichtigen, dass in der angegebenen Kilometerleistung auch Privatfahrten enthalten seien. Demgegenüber habe der Prüfer lediglich einen durchschnittlichen Kilometerertrag von 10,50 S angenommen. Eine Überprüfung des Ergebnisses dieses inneren Betriebsvergleiches an Hand der in diesem Zeitraum geltenden Taxitarife sei insofern problematisch, als es einerseits keinerlei betriebliche Unterlagen darüber gebe, von welchem Prozentsatz an Leerkilometern auszugehen sei, und andererseits, den vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen nicht zu entnehmen sei, welche Fahrtstrecke die einzelnen Taxifahrten umfassten. Darüber hinaus gebe es auch keine Aufzeichnungen über gesondert bezahlte Zusatzleistungen, wie z.B. Gepäcktransport, Funkzuschlag oder verrechnete Wartezeiten. Es sei daher nicht möglich, an Hand des Taxitarifs einen einigermaßen aussagekräftigen Kilometerertrag zu ermitteln. Wie im angefochtenen Bescheid im Einzelnen dargestellt, betrage die Bandbreite des reinen Kilometerertrages ohne Leerkilometer zwischen 17,09 S und 24,91 S. Damit sei jedenfalls klargestellt, dass bei einem Ansatz eines Kilometerertrages von lediglich 10,50 S keinesfalls eine weitere Berücksichtigung von Leerfahrten erfolgen könne.

Zum Antrag des Beschwerdeführers, zusätzliche variable Kosten von rund 25 % des hinzugeschätzten Umsatzes zu berücksichtigen, wird im angefochtenen Bescheid u.a. ausgeführt, der Beschwerdeführer sei jeglichen Nachweis dafür schuldig geblieben, dass weitere, bisher nicht berücksichtigte Betriebsausgaben angefallen seien. Da der Beschwerdeführer trotz mehrmaliger Aufforderung nicht bereit gewesen sei, 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, sei davon auszugehen, dass die bisher geltend gemachten Betriebsausgaben in Verbindung mit den zusätzlich geschätzten Betriebsausgaben durchaus die mit dem Betrieb des Fahrzeuges im Zusammenhang stehenden Kosten abdeckten, zumal die Schätzung der weiteren Treibstoffkosten sehr großzügig erfolgt sei und das Maß der bisher

geltend gemachten bei weitem überstiegen habe. Aufwendungen für die Beschäftigung von Ersatzlenkern seien nicht zu berücksichtigen, weil der Beschwerdeführer der Aufforderung zur Empfängernennung gemäß § 162 BAO nicht nachgekommen sei und auch nicht behauptet habe, dass ihm eine solche Nennung unmöglich sei.

Zusammenfassend könne daher davon ausgegangen werden, dass die vom Prüfer durchgeführte Schätzung durchaus geeignet sei, ein zutreffendes Bild von der Situation im Taxibetrieb des Beschwerdeführers zu geben. Erst die Schätzung des Prüfers habe ein angemessenes Betriebsergebnis zutage treten lassen, während der Beschwerdeführer selbst über 10 Jahre hinaus ausschließlich Verluste aus dieser Tätigkeit erklärt habe. Warum jemand seine Freizeit in einem Taxi zubringe, wenn dabei keinerlei Gewinne, sondern durchwegs Verluste von mehr als 100.000 S pro Jahr zu verzeichnen seien, habe der Beschwerdeführer auch in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht nachvollziehbar darlegen können. Es erscheine weder glaubwürdig, dass jemand in der Hoffnung, nach seiner Pensionierung mit dem Unternehmen Gewinne erzielen zu können, zunächst einen Verlust von über 1 Million S in Kauf nehme, noch passe der Ankauf eines besonders repräsentativen und damit teuren Fahrzeuges zu einer solchen Situation.

Zu den Zahlungen an Familienangehörige wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, der Beschwerdeführer habe die Zahlungen an die Familienmitglieder mit ihrer Mitarbeit im Taxiunternehmen begründet. Die Angehörigen hätten das Fahrzeug gereinigt, Taxi-Schecks für den Beschwerdeführer eingelöst, sowie Aushilfsfahrten und Wege zu Werkstätten für ihn durchgeführt. Über das Ausmaß und den Umfang sowie die Entlohnung dieser Arbeiten seien keinerlei vertragliche Vereinbarungen getroffen worden. Auch gebe es keinerlei Aufzeichnungen über den Zeitpunkt der Durchführung dieser Arbeiten, deren Ausmaß, den Zeitpunkt der Entlohnung und die Ermittlung der Höhe des jeweiligen Honorars. Der Beschwerdeführer habe die Höhe der Zahlungen offensichtlich nach seinem Gutdünken festgelegt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könnten vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müsse diesen Anforderungen genügen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof weiters im Erkenntnis vom 1. Juli 2003, 98/13/0184, ausgeführt habe, stehe 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. Würden Familienmitglieder bei einem Vorhaben im Betrieb des Angehörigen mithelfen, geschehe dies im Regelfall nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließe sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringe - wie der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis ausgeführt habe - eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen, wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcherart zugewendete "Gegenleistung" stelle beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben müsse.

Dass gegenständlich vom beschriebenen Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichend, schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen im Sinne der zuvor genannten Anforderungen vorgelegen wären, sei vom Beschwerdeführer im gesamten Rechtsmittelverfahren nicht behauptet worden. Allein die Darstellung des Beschwerdeführers hinsichtlich der Ermittlung der Höhe der ausbezahlten Beträge in seiner Berufung lasse erkennen, dass die Zahlungen offensichtlich ohne konkrete Berechnung nach seinem Gutdünken geleistet worden seien. Nach der Gestaltung und Abwicklung der Leistungsbeziehungen handle es sich bei dem Tätigwerden der Familienangehörigen des Beschwerdeführers um eine familienhafte Mitarbeit, weshalb den diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen die steuerliche Anerkennung versagt werden müsse.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

#### 1. Schätzung:

Der Beschwerdeführer rügt, dass eine Schätzungsberechtigung nicht bestanden habe. Die Argumente der belangten Behörde (angebliche Manipulationen des Tachometerstandes, Verkürzung der Erlöse und der zurückgelegten Fahrtstrecken) beruhten auf reinen Annahmen, Unterstellungen und Spekulationen und seien nicht geeignet, die

fehlende rechtliche Grundlage für die Schätzung zu ersetzen. Zur Frage der sachlichen Unrichtigkeit der Belege und Aufzeichnungen sowie zum Umstand, ob diese Unterlagen formelle Mängel aufwiesen, die geeignet seien, deren sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, habe die belangte Behörde keine Aussage getroffen. Solches wäre auch nicht möglich gewesen, weil die Abgabenbehörden gar keine Einsicht in die vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen (zumindest für die Jahre 1992 bis 1994) genommen hätten. Die belangte Behörde habe ihre Entscheidung auf ein versicherungsinternes, zu einem völlig anderen Zweck erstelltes Privatgutachten gestützt und vorhandene öffentliche Urkunden (Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967) völlig unbeachtet gelassen, obwohl die Rechtsordnung öffentlichen Urkunden gemäß § 292 Abs. 1 ZPO höhere Beweiskraft zubillige. Die in den jährlichen KFG-Gutachten ausgewiesenen Kilometerstände stimmten mit den im Fahrtenbuch ausgewiesenen Ständen überein. Dem Gutachten des Kfz-Sachverständigen vom 7. April 1997 sei naturgemäß eine andere Zielsetzung zu Grunde gelegen. Insbesondere habe die auftraggebende Versicherungsgesellschaft im gegebenen Kontext ein Interesse an einem höheren Kilometerstand und damit einen geringeren Wiederbeschaffungswert des Fahrzeuges gehabt. Dem Beschwerdeführer sei die Existenz dieses Gutachtens erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt geworden, weil es sich dabei um ein rein internes Gutachten der auftraggebenden Versicherungsgesellschaft gehandelt habe. Der Beschwerdeführer habe solcherart auch keine Möglichkeit gehabt, die teilweise falschen Prämissen, von denen das Gutachten ausgehe, richtig zu stellen.

Nach § 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.

Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 2 BAO 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.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 leg. cit. 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.

Die belangte Behörde hat ihre Schätzungsberechtigung vor allem auf den Umstand gestützt, dass der Beschwerdeführer ein Fahrtenbuch geführt habe, das am Tag der Begutachtung durch einen Kfz-Sachverständigen am 7. April 1997 einen höheren Kilometerstand ausgewiesen habe, als laut Gutachten am Tachometer abzulesen gewesen sei, und dass der Sachverständige seinem Gutachten zur Wertermittlung des Fahrzeuges wesentliche "Mehrkilometer" zu Grunde gelegt habe, weil ihm der abgelesene Kilometerstand als äußerst unwahrscheinlich erschienen sei.

Dass dem Sachverständigen beim Ablesen des Kilometerstandes ein Fehler unterlaufen wäre, hat der Beschwerdeführer im gesamten Verwaltungsverfahren nicht behauptet. Ebenso wenig trat er der Feststellung des Prüfers entgegen, dass das Fahrtenbuch für den Tag der Begutachtung einen wesentlich höheren Kilometerstand auswies. Diese vom Beschwerdeführer weder bestrittene noch aufgeklärte Divergenz der Kilometerstände laut Fahrtenbuch und laut Tachometer erlaubte den Schluss, dass Manipulationen am Tachometer stattgefunden haben, sodass keine Rede davon sein kann, dass es sich bei der diesbezüglichen Feststellung der belangten Behörde um eine bloße Spekulation handle. Dazu kommt, dass im Betriebsprüfungsbericht auch für den 21. November 1995 ein Auseinanderklaffen der Kilometerstände aufgezeigt wird, welches vom Beschwerdeführer gleichfalls nicht aufgeklärt werden konnte. Vor diesem Hintergrund kann es dahingestellt bleiben, ob Ungereimtheiten in Rechnungen von Kfz-Werkstätten (es handelt sich dabei offenbar um die im Prüfungsbericht als "Eingangsrechnungen vom 30.8.1996 und vom 29.8.1997" bezeichneten Belege) auch auf - in der Beschwerde als möglich bezeichnete - menschliche Unzulänglichkeiten zurückgeführt werden könnten.

Die belangte Behörde hat weiters die Feststellung getroffen, dass die Manipulation des Kilometerzählers dazu gedient habe, die tatsächlich mit dem Taxi erzielten Betriebseinnahmen zu verkürzen.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die Beweiswürdigung der belangten Behörde ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof insofern zugänglich,



als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 9. Februar 2005, 2002/13/0015, mit weiteren Nachweisen).

Dass Manipulationen am Kilometerzähler von Fahrzeugen, die als Taxi verwendet werden, oftmals erfolgen, um geringere Erlöse zu erklären, als tatsächlich erzielt worden sind, ist eine Annahme der belangten Behörde, die weder den Denkgesetzen noch der forensischen Erfahrung widerspricht (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 9. Februar 2005, 2002/13/0015, sowie das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2003, 99/13/0094).

Im Beschwerdefall ist allerdings nicht ohne Weiteres einsichtig, warum im Fahrtenbuch eine höhere Kilometeranzahl verzeichnet wurde, als nach dem (manipulierten) Tachometerstand Kilometer mit dem Fahrzeug zurückgelegt worden sein sollen. So weist das Fahrzeug laut Schadensbericht vom 21. November 1995 einen Kilometerstand von 15.000 auf, während der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt (bzw. in den Vorjahren) offenbar bereits ein Mehrfaches an gefahrenen Kilometern erklärt hatte. Dazu kommt, dass die belangte Behörde auch keine Feststellungen getroffen hat, welche Funktion dem Fahrtenbuch im Rahmen der vom Beschwerdeführer gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 eingerichteten Buchführung überhaupt zugekommen ist und sie ihre Schätzungsberechtigung (abgesehen von den ausdrücklich nur für das Jahr 1995 festgestellten Kassafehlbeträgen) allein auf den Umstand manipulierter Kilometerstände gestützt hat. Zudem hat die belangte Behörde in die vom Beschwerdeführer geführten Bücher der Jahre 1992 bis 1994 keine Einsicht genommen und deren sachliche Unrichtigkeit der Ansicht des Prüfers folgend ausschließlich auf den Umstand gestützt, dass die vom Sachverständigen geschätzte Kilometeranzahl nur verteilt auf die Jahre seit der Anschaffung des Fahrzeuges hätten erzielt werden können. Vor diesem Hintergrund kam dem Sachverständigengutachten vom 7. April 1997 jedenfalls zentrale Bedeutung im behördlichen Schätzungsvorgang zu.

Die belangte Behörde ist den Einwendungen des Beschwerdeführers, der Sachverständige habe den Kilometerstand des Fahrzeuges zum Zwecke der Wertermittlung des Taxis lediglich grob geschätzt und sei dabei davon ausgegangen, dass das Fahrzeug hauptberuflich als Taxi verwendet worden sei, lediglich damit entgegen getreten, dass im Gutachten auch auf den Fahrzeugzustand abgestellt werde. Eine Rückfrage des Prüfers habe dies bestätigt. Nun trifft es zwar zu, dass in dem in den Verwaltungsakten einliegenden Gutachten die Schätzung der mit dem Fahrzeug zurückgelegten "Mehrkilometer" nicht nur mit dem Alter des Fahrzeuges und seinem Einsatz als Taxi begründet wird, sondern sich darin auch ein Hinweis auf den Fahrzeugzustand findet. Auf welchen konkreten Befund sich diese Beurteilung stützt, kann dem Gutachten, in dem lediglich vermerkt ist, dass Lackzustand und Allgemeinzustand des Fahrzeuges "mittel" seien, allerdings nicht entnommen werden. Das Gutachten entbehrt in diesem Punkt der Schlüssigkeit. Auch die Stellungnahme des Prüfers zu dem diesbezüglichen Berufungseinwand, ihm sei "mitgeteilt" worden, dass "man auf Grund des Gesamtzustandes des Fahrzeuges (zum Beispiel Überprüfung des Motors, Abnutzung des Fahrersitzes, des Lenkrades, des Bremspedals, etc.) den Kilometerstand ungefähr einschätzen" könne, vermag dieses Manko ebenso wenig zu schließen wie der Hinweis der belangten Behörde, beim Gutachter handle es sich um einen arrivierten Kfz-Sachverständigen. Die belangte Behörde hat es unterlassen, eine diesbezügliche Ergänzung des Gutachtens einzuholen oder den Gutachter zu den Einwendungen des Beschwerdeführers, die geschätzte Kilometeranzahl gründe sich vorwiegend auf allgemeine Erfahrungswerte für Taxis, die hauptberuflich verwendet würden, zu befragen. Auch mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers, die in den jährlichen KFG-Gutachten ausgewiesenen Kilometerstände würden mit den im Fahrtenbuch ausgewiesenen Kilometerständen übereinstimmen, hat sich die belangte Behörde nicht auseinander gesetzt. Mit welcher Genauigkeit im Allgemeinen oder im speziellen Fall des Beschwerdeführers aus dem Fahrzeugzustand auf die Anzahl der damit zurückgelegten Kilometer geschlossen werden kann, blieb unerörtert. Solcherart kann aber auch nicht gesagt werden, dass mit dem schon vom Prüfer vorgenommenen Abschlag dem Einwand des Beschwerdeführers, der Sachverständige habe sein Gutachten vorwiegend auf allgemeine, für den konkreten Fall nicht zutreffende Erfahrungswerte gestützt, ausreichend Rechnung getragen worden sei.

Für das Jahr 1995 hat die belangte Behörde die sachliche Unrichtigkeit der Bücher auch mit dem Auftreten von Kassafehlbeträgen begründet. Dieser Feststellung ist der Beschwerdeführer nicht entgegen getreten. Unaufgeklärt gebliebene Kassafehlbeträge stellen eine sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO dar und begründen die Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörden (vgl. Stoll, BAO, S 1928).

Die oben aufgezeigte Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erfasst allerdings auch das Jahr 1995 insoweit, als die belangte Behörde ihre Schätzung in diesem Jahr ebenfalls entscheidend auf das Gutachten vom 7. April 1997 gestützt und keinerlei Feststellungen zum Ausmaß der festgestellten Kassafehlbeträge getroffen hat.

## 2. Aushilfslöhne:

Zu diesem Punkt wirft der Beschwerdeführer der belangten Behörde vor, sie hätte den an Familienangehörige für Botendienste und sonstige Dienste geleisteten Zahlungen nicht die Anerkennung als Betriebsausgaben versagen dürfen, ohne "weitergehende Erhebungen" anzustellen. Die belangte Behörde habe es unterlassen, die Familienangehörigen "hiezuh" zu befragen.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine weitere Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid eingehend begründet, warum im vorliegenden Fall von einer bloß familienhaften Mitarbeit der Familienangehörigen auszugehen sei. Diesen Ausführungen ist weder eine Verkenkung der Rechtslage noch eine Unschlüssigkeit im Tatsachenbereich zu entnehmen. Welche zusätzlichen Erkenntnisse durch eine (vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht beantragte) Vernehmung der Familienangehörigen zu gewinnen gewesen wären, legt die Beschwerde nicht dar.

Aus den unter Punkt 1 aufgezeigten Gründen war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung, BGBl. II Nr. 333/2003. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil der pauschalierte Schriftsatzaufwand nach der genannten Verordnung 991,20 EUR beträgt und die Umsatzsteuer darin bereits enthalten ist.

Wien, am 22. November 2006

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2006150036.X00

### **Im RIS seit**

23.03.2007

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)