

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/24 99/13/0094

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.09.2003

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §184;

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §4 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginhör, über die Beschwerde des E, Rechtsanwalt in W, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der A in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 7. April 1999, Zl. RV/178-15/05/98, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1994 bis 1996, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich seines Abspruches betreffend Einkommensteuer 1996 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer ist Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Annamaria A., welche im Streitzeitraum ein Taxiunternehmen mit bis zu 15 Fahrzeugen betrieben hat.

Anlässlich einer bei diesem Taxiunternehmen durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde neben Differenzen bei der kalkulatorischen Umsatzverprobung im Wesentlichen festgestellt, dass mehr Fahrer beschäftigt als Fahrzeuge betrieben worden seien, nicht alle für das Unternehmen tätigen Fahrer angemeldet gewesen seien, die Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt, unterschiedliche Angaben über den Abrechnungsmodus gemacht und Manipulationen an den Kilometerzählern vorgenommen worden seien. Unter Berücksichtigung dieser Feststellungen gelangte der Prüfer zur Ansicht, dass die Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1996 teilweise gemäß § 184 BAO zu schätzen seien. Bei seiner Schätzung ging der Prüfer von einer durchschnittlichen Leistung der Fahrzeuge von 70.000 km pro Jahr und einem durchschnittlichen Ertrag von S 10,72 pro km aus. Der durchschnittlichen Kilometerleistung legte er eine Ermittlung bei Fahrzeugen zu Grunde, bei welchen

die Kilometerstände von unabhängigen "Einrichtungen" (nämlich von Versicherungsunternehmen) aus Anlass von Unfällen festgestellt worden seien (Ergebnis dieser Ermittlung war eine durchschnittliche Leistung von 76.801 km pro Jahr), und dem Kilometerertrag (auf der Basis des Wiener Taxitarifes) die den Branchenmerkblättern der Finanzverwaltung entnommenen Zahlen.

In der Folge erließ das Finanzamt entsprechende Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1996.

In einer dagegen erhobenen Berufung wandte sich der Beschwerdeführer gegen das Ausmaß der Hinzuschätzung. Unbestritten blieb, dass mehr Fahrer beschäftigt als Fahrzeuge vorhanden gewesen seien. Sämtliche für das Unternehmen tätige Taxilenker seien angemeldet gewesen, "bis auf" in der Folge näher angeführte vier Ausnahmen, hinsichtlich welcher näher ausgeführt wurde, warum diese Fahrer nicht angemeldet gewesen seien. Alle Grundaufzeichnungen seien aufbewahrt worden, ein "Zettel", auf dem die Kilometeranzahl (laut Taxameter) aufgeschrieben und dann ins Tagesjournal eingetragen worden sei, könne nicht als Grundaufzeichnung angesehen werden. Es gebe auch keine unterschiedlichen Angaben über den Abrechnungsmodus. Die Ermittlung der Kilometerleistung pro Jahr sei unrichtig und auch die Schätzung des Kilometerertrages sei mit Mängeln behaftet.

In einer zur Berufung verfassten Stellungnahme des Prüfers trat dieser den Berufungsausführungen, soweit diese seine Feststellungen nicht ohnedies bestätigten (insbesondere bezüglich des Umstandes, dass nicht alle Fahrer angemeldet gewesen seien), detailliert entgegen.

In einer Stellungnahme des Beschwerdeführers zur Stellungnahme des Prüfers, in welcher unter anderem auf die geringe "bzw. negative" Ertragslage der Branche hingewiesen sowie angeregt wurde, die Betriebsergebnisse an Hand des Zeitraumes zu schätzen, innerhalb dessen das Taxiunternehmen "unter der Aufsicht" des Beschwerdeführers fortgeführt worden sei, führte der Beschwerdeführer aus, dass die "offenen Forderungen an nicht abgeführten Einnahmen der Taxilenker per 31.12.1996 von 293.543,63 S (siehe Eröffnungsbilanz zum 1.1.1997) in der Erlösschätzung 1996 in unserer Berufung noch zu berücksichtigen" seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde - abgesehen von geringfügigen Änderungen teils zu Gunsten, teils zu Lasten der Masse - die Berufung ab. Vom Prüfer seien bei drei Fahrzeugen rückläufige Kilometerstände festgestellt worden. Daraus habe der Prüfer den Schluss gezogen, dass an den Kilometerzählern Manipulationen vorgenommen worden seien. Die Schlussfolgerung des Prüfers, dass nicht ausgeschlossen werden könne, dass auch an anderen Fahrzeugen Manipulationen am Kilometerzähler vorgenommen worden seien, sei nicht denkunmöglich. Der Prüfer habe ausführlich begründet, warum eine Jahreskilometerleistung von 70.000 pro Fahrzeug gerechtfertigt sei. Die belangte Behörde schließe sich der Ansicht des Prüfers an, dass diese Kilometerleistung eher im unteren Bereich der denkmöglichen Kilometerleistungen anzusetzen sei. Folgende Umstände sprächen für die Richtigkeit dieser Annahme: Die vom Prüfer ermittelten Durchschnittskilometer hätten

76.801 km betragen. Es werde nicht bestritten, dass die Taxis zumindest teilweise doppelt besetzt gewesen seien, da mehr Fahrer als Taxis vorhanden gewesen seien. Das Unternehmen selbst halte Kilometerleistungen von 78.000 pro Jahr für denkbar, da in Zusatzvereinbarungen mit Fahrern von 1.500 wöchentlich gefahrenen Kilometern ausgegangen werde, was einer Jahreskilometerleistung von 78.000 entspreche. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 23. Mai 1990, 89/13/0280, eine Jahreskilometerleistung von 59.000 pro Fahrzeug "bestätigt". "Dieser Betrieb sei nur einschichtig geführt worden". Daraus könne ersehen werden, dass die in der Berufung angesetzten 56.000 km unrealistisch seien, da zumindest teilweise von einer doppelten Besetzung der Taxis auszugehen sei. Darüber hinaus sei nicht klar ersichtlich, ob es sich bei den 56.000 um tatsächlich gefahrene (inklusive der Leerkilometer) oder um Ertragskilometer (ohne Leerkilometer) handle. Der Ansatz eines derart niedrigen Kilometerertrages lasse einerseits darauf schließen, dass die Leerkilometer berücksichtigt seien, andererseits werde in der Gegenäußerung zur Stellungnahme von 56.000 Ertragskilometern ausgegangen, sodass sich 93.333 gefahrene Kilometer errechneten. Vor diesem Hintergrund könne die vorgenommene Schätzung durch den Prüfer keineswegs als zu hoch angesehen werden. Dem Einwand, dass Fahrzeuge an Reparatur- und Servicetagen nicht im Einsatz gewesen seien, sei durch den Umstand, dass anstatt 76.000 nur 70.000 km angesetzt wurden, ausreichend Rechnung getragen. Darüber hinaus sei diesem Umstand auch dadurch Rechnung getragen worden, dass vom Kilometerertrag ein Abschlag vorgenommen worden sei. Es müsse dem Prüfer beigeplichtet werden, dass es für die Ermittlung der Jahreskilometerleistung nicht auf einzelne Leistungstage ankomme. Es wäre dem Unternehmen freigestanden, durch Vorlage der Grundaufzeichnungen die Richtigkeit seiner Angaben darzutun. Auf Grund der besonderen Betriebssituation des

Unternehmens (Leasingfahrzeuge, teilweise doppelschichtiger Betrieb, mehrere Fahrzeuge im Einsatz usw.) erscheine ein äußerer Betriebsvergleich von vornherein problematisch. Ein solcher äußerer Betriebsvergleich sei nur für die Höhe des Kilometerertrages sinnvoll, nicht jedoch für die gefahrenen Kilometer. Es könne nicht nachvollzogen werden, wie der Beschwerdeführer durch einen äußeren Betriebsvergleich zu einem Verlust gelangen wolle. Einer derartigen Annahme widerspräche der Betriebszweck, der in der Gewinnerzielung liege. Es könne wohl nicht davon ausgegangen werden, dass die Unternehmerin ihren Betrieb ohne jegliche Gewinnabsicht geführt habe. Selbst wenn man berücksichtige, dass in letzter Zeit mehr Taxibetriebe als früher zugelassen worden seien, könne aus dieser Tatsache nicht abgeleitet werden, dass deshalb jeder Taxiunternehmer automatisch einen Verlust erziele. Dieser Annahme stehe die Tatsache entgegen, dass der Taxibetrieb von ursprünglich zwei Taxis nach und nach auf 15 Taxis im Prüfungszeitraum und später sogar auf 18 Taxis erweitert worden sei. Eine derartige Vorgangsweise wäre sicherlich nicht gewählt worden, hätten aus dem Taxigewerbe nur Verluste erzielt werden können. Dem vorgeschlagenen inneren Betriebsvergleich, basierend auf dem Zeitraum Jänner bis November 1997 (in welchem das Taxiunternehmen unter der Aufsicht des Beschwerdeführers geführt worden sei), hielt die belangte Behörde entgegen, dass der Umstand, dass die Geschäftsführung unter Aufsicht des Masseverwalters erfolgt sei, noch keine Garantie für die Richtigkeit einer Bilanz abgebe. Der Beschwerdeführer sei aufgefordert worden, die Grundaufzeichnungen (Abrechnungsbelege mit den Fahrern, Schmierzettel über Abrechnungen, etc.) vorzulegen. Dieser Aufforderung sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Der Bilanz 1997 komme somit keine Beweiskraft zu, da die Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen nicht überprüft werden könne.

Zu der (in der Stellungnahme des Beschwerdeführers zur Stellungnahme des Prüfers) begehrten Berücksichtigung der "offenen Forderungen an nicht abgeführten Einnahmen der Taxilenker per 31.12.1996" führte die belangte Behörde aus, dass für den begehrten Abzug dieser Forderungen bei der Gewinnermittlung 1996 die gesetzlichen Grundlagen fehlten. Unbestritten sei, dass das Unternehmen zum 1. Jänner 1997 von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 gewechselt und in die Eröffnungsbilanz eine "Schadenersatzforderung" eingestellt habe. Das Übergangsergebnis sei in jenem Kalenderjahr, in das der betreffende 1. Jänner falle (gegenständlich 1997), zu erfassen. Schon aus diesem Grund könne eine Berücksichtigung im Jahr 1996 nicht erfolgen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Die Beschwerde wendet sich gegen die geschätzte Jahreskilometerleistung pro Fahrzeug, den Umstand, dass die belangte Behörde die Schätzung nach der Methode eines äußeren Betriebsvergleiches auf den Kilometerertrag beschränkt hat, und weiters dagegen, dass die anlässlich des Überganges von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG erfassten offenen Forderungen gegenüber Taxilenkern in den geschätzten Einnahmen des Jahres 1996 erfasst worden seien.

Zu den geschätzten Jahreskilometerleistungen weist der Beschwerdeführer (teilweise in Wiederholung der Berufungsausführungen) darauf hin, dass bei einem Fahrzeug eine Spitzenleistung von rund 100.000 "von Kilometerständen berechnet" worden sei, "die nicht von unabhängigen Stellen festgestellt wurden". In diesem Zusammenhang genügt der Hinweis, dass bereits in der Stellungnahme des Prüfers zu den entsprechenden Berufungsausführungen darauf hingewiesen wurde, dass das (nach dem Kennzeichen näher bestimmte) Fahrzeug, an Hand dessen in der Berufung der Versuch unternommen wurde, die Ermittlung der durchschnittlichen Kilometerleistung durch den Prüfer zu widerlegen, für diesen Zweck denkbar ungeeignet gewesen sei, weil es sich dabei um ein Fahrzeug gehandelt habe, bei dem mit Sicherheit davon ausgegangen werden könne, dass Manipulationen am Kilometerzähler vorgenommen worden seien. Diesen Ausführungen ist der Beschwerdeführer weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde entgegen getreten. Soweit sich der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der geschätzten Jahreskilometerleistung pro Fahrzeug darauf beruft, dass "grundsätzlich nur Alleinfahrer beschäftigt waren", entfernt er sich von dem von der belangten Behörde als erwiesen angenommenen und vom Beschwerdeführer nicht in Abrede gestellten, ja (durch den Hinweis auf beschäftigte "Aushilfsfahrer") sogar ausdrücklich eingestandenen Sachverhalt, dass im Beschwerdefall mehr Fahrer beschäftigt waren, als Fahrzeuge zur Verfügung standen. Dass "Aushilfsfahrer" tatsächlich nur in zu vernachlässigendem Ausmaß tätig wurden, wurde vom Beschwerdeführer zwar behauptet, konnte von ihm aber nicht nachgewiesen werden.

Bei dem nicht in Abrede gestellten Sachverhalt manipulierter Kilometerstände an den Fahrzeugen und nicht angemeldeter Fahrer zeigt der Beschwerdeführer eine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende Rechtswidrigkeit der Schätzung einer Kilometerleistung von 70.000 pro Jahr und Fahrzeug nicht auf (vgl. zur durchschnittlichen

Jahreskilometerleistung von Taxifahrzeugen neben dem bereits im angefochtenen Bescheid zitierten hg. Erkenntnis vom 23. Mai 1990, 89/13/0280, das hg. Erkenntnis vom 27. März 2002, 98/13/0162).

Zur Frage der Schätzung nach der Methode des äußeren Betriebsvergleiches, eingeschränkt auf den Kilometerertrag, zeigt der Beschwerdeführer unter Berücksichtigung der im angefochtenen Bescheid aufgezeigten Besonderheiten des gegenständlichen Taxiunternehmens eine Rechtswidrigkeit nicht auf. Zutreffend weist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf hin, dass der Abgabenbehörde im Fall einer gegebenen Schätzungsberechtigung - diese steht im Beschwerdefall nicht in Streit - die Wahl der Schätzungsmethode frei steht. Dabei ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1995, 95/13/0016).

Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides wird aber insofern aufgezeigt, als der Beschwerdeführer rügt, dass die belangte Behörde die in der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1997 ausgewiesenen (im Jahr 1996 entstandenen) Forderungen gegenüber Taxilenkern bei den "geschätzten" Einnahmen des Jahres 1996 nicht berücksichtigt hat. Wenngleich es zutrifft, dass das Ergebnis eines Wechsels der Gewinnermittlungsart in dem Jahr zu erfassen ist, in welchem der Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG erfolgt (gegenständlich im Jahr 1997), ändert dies nichts daran, dass bei der vom Prüfer unter anderem für das Jahr 1996 angewandten Schätzungsmethode Einnahmen berücksichtigt sind, welche - die Richtigkeit von nicht abgeführten Einnahmen durch Taxilenker vorausgesetzt - dem im Jahr 1996 den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelnden steuerpflichtigen Unternehmen (noch) nicht zugeflossen sind und daher - ertragssteuerlich - (noch) nicht zu erfassen waren. Da der Beschwerdeführer diesbezüglich von "Erlösen" spricht, ist der Vollständigkeit halber allerdings darauf hinzuweisen, dass umsatzsteuerlich eine entsprechende Verringerung der Umsätze jedenfalls nicht geboten ist, weil die entsprechenden Lieferungen und sonstigen Leistungen durch das Unternehmen zweifellos erbracht wurden und daher auch zu versteuern waren (vgl. in diesem Zusammenhang das hg. Erkenntnis vom 12. November 1980, 1300/80, wonach die Vereinnahmung durch einen Bevollmächtigten oder Arbeitnehmer der Vereinnahmung durch das Unternehmen gleichzuhalten ist).

Da die belangte Behörde aus den oben angeführten Gründen die Rechtslage verkannt hat, war der angefochtene Bescheid hinsichtlich Einkommensteuer 1996 gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil neben der Gebühr gemäß § 24 Abs. 3 VwGG eine weitere Stempelgebühr nicht zu entrichten ist.

Wien, am 24. September 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1999130094.X00

**Im RIS seit**

28.10.2003

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

© 2026 JUSLINE

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

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