jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2001/10/17 98/13/0233

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.10.2001

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §184 Abs1;
BAO §184 Abs3;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. (FH) Mag iur. Schärf, über die Beschwerde des E K in W, vertreten durch Rechtsanwälte Siemer-Siegl-Füreder & Partner, Wien I, Dominikanerbastei 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II) vom 4. November 1998, GZ GA 15- 95/1371/09, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1990 bis 1992, Gewerbesteuer für 1990 und 1991 und Wiederaufnahme des Verfahrens für diese Jahre sowie Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer für 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird insoweit, als sie sich gegen den Ausspruch über Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1990 bis 1992 sowie Gewerbesteuer 1990 und 1991 richtet, als unbegründet abgewiesen. Im Übrigen wird der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Taxiunternehmer. Im Jahre 1995 wurde bei ihm eine abgabenbehördliche Prüfung hinsichtlich der Jahre 1990 bis 1992 vorgenommen.

Im Prüfungsbericht vom 10. April 1995 wurde insbesondere ausgeführt, in der dem Prüfer vorgelegten Belegsammlung befinde sich kein einziger Tankbeleg. In der Losungszusammenstellung vom Jänner 1992 würden 16 "Losungswiederholungen" aufscheinen. Es sei nicht wahrscheinlich, dass ein Taxiunternehmer an jedem Tag

Bruttoerlöse in Groschenbeträgen einnimmt. Der Beschwerdeführer führe für die W. Gen.m.b.H Krankentransporte durch. Die Erlöse für die Krankentransporte seien in den aufgezeichneten Tageslosungen nicht enthalten. Eine stichprobenweise Überprüfung der abgerechneten Krankentransporte habe höhere Einnahmen als die erklärten Monatserlöse ergeben. In den Monaten November 1990, Februar 1991, Juni 1991, Oktober 1991, Dezember 1991, Jänner 1992, April 1992, August 1992, Oktober 1992 und Dezember 1992 hätten die erklärten Erlöse zusammen S 268.813,20 ausgemacht, das sei um zusammen S 123.878,23 (oder 46 % der erklärten Einnahmen) weniger als die in diesen Monaten für Krankentransporte eingenommenen Beträge gewesen. Die bei Krankentransporten üblichen Trinkgelder seien nicht erklärt worden. Ein Eigenverbrauch für die Privatnutzung des Taxis sei nicht erklärt worden. Aufwendungen für Sekt, Cognac, Keramik-Brottöpfe, Weihnachtsglocken und Marzipan seien als Betriebsausgaben abgesetzt worden.

Der Prüfer rechnete den für die Streitjahre erklärten Einnahmen einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 46 % zu.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen, verfügte die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Streitjahre und erließ entsprechende Abgabenbescheide.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben. Der Beschwerdeführer brachte darin insbesondere vor, dass die Feststellung des Prüfers, die Losungsaufzeichnungen seien "errechnet" worden, unrichtig sei. Dem Prüfer seien lückenlose Einzelabrechnungen vorgelegt worden, die tageweise zusammengefasst worden seien. Daraus sei der jeweilige Monatsumsatz ermittelt worden. Bei den Abweichungen zwischen den Monatslosungsaufzeichnungen und den Auszahlungsbestätigungen des Auftraggebers (der Krankentransporte) habe es sich um reine Periodenverschiebungen gehandelt, die sich daraus ergeben hätten, dass der Leistungstag nicht mit dem späteren Auszahlungstag übereingestimmt hätte. Stelle man alle 36 Monate des Prüfungszeitraumes einander gegenüber, so sei die Differenz zwischen Auszahlungs- und Leistungsbelegen geringfügig, nämlich S 5.809,90 im gesamten Prüfungszeitraum.

Ein Eigenverbrauch für die Privatnutzung des Taxis, insbesondere für Urlaubsfahrten, sei nicht anzusetzen, weil der Beschwerdeführer seine Urlaube ausschließlich mit der Renovierung seines Genossenschaftshauses verbracht habe. Auch sonstige Privatfahrten seien nur in ganz untergeordnetem Ausmaß angefallen.

Die Aufwendungen für Spirituosen, Weihnachtsglocken, Marzipan usw seien für die Mitarbeiter der Station angefallen, für die der Beschwerdeführer die Krankentransporte ausgeführt habe.

Mit einem Vorhalt der belangten Behörde vom 19. August 1996 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, die Fahraufträge, die Aufstellungen der Tageseinnahmen und der Monatseinnahmen, die Rechnungsbelege der W. Gen.m.b.H jeweils für die Jahre 1990 bis 1992 vorzulegen. Weiters wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, die Empfänger der Zuwendungen bekanntzugeben, die Kassabücher, die Lieferscheine und Rechnungsbelege über den geltend gemachten Aufwand für Treibstoff, Öle und Fette, die Abrechnungsbelege über die Funkgebühren, das Leasing Funkgerät und die Vermittlungsgebühren betreffend die W. Gen.m.b.H und schließlich die Prüfberichte über die wiederkehrende Überprüfung des Kraftfahrzeugs vorzulegen.

In einer Eingabe vom 10. September 1996 wurde daraufhin ausgeführt, die vollständigen Namen und Anschriften der Empfänger der Zuwendungen seien dem Beschwerdeführer nicht bekannt. Es habe sich dabei um Mitarbeiter des Pflegedienstes der "Strahlenstation" des Krankenhauses Lainz gehandelt. Es sei üblich, diese Mitarbeiter mit Vornamen anzusprechen (zB "Schwester Maria"). Eine Aufforderung zur Bekanntgabe der Geschenkempfänger iSd § 162 ?AO sei unzulässig, weil der Bekanntgabe von vornherein tatsächliche Gründe entgegenstünden. Kassabücher seien nicht geführt worden. Lieferscheine und Rechnungen über den Treibstoffaufwand lägen nicht vor. Der Beschwerdeführer habe im Prüfungszeitraum stets bei der Tankstelle D. in Wien 16, S.-Gasse 68, getankt. Beim Tanken sei dabei die jeweilige Treibstoffmenge vom Tankwart in eine bei der Tankstelle aufliegende Liste eingetragen worden. Der Beschwerdeführer habe die Treibstoffmenge zu Kontrollzwecken jeweils in seinem Taschenkalender notiert und am Monatsende auf ein Summenblatt übertragen, das den jeweiligen Buchungsbeleg dargestellt habe. Die Bezahlung sei in unregelmäßigen Abständen erfolgt, und zwar immer dann, wenn der Tankstellenpächter Friedrich D. selbst an der Tankstelle anwesend gewesen sei. Eine Rechnung sei nicht ausgestellt worden; es sei lediglich auf der bei der Tankstelle verbliebenen Liste die Summe gezogen worden, woraus ersichtlich gewesen sei, dass der Treibstoff bezahlt worden ist. Die Prüfberichte nach § 57a Abs 4 KFG 1967 seien nicht aufbewahrt worden; der letzte Prüfbericht werde in der Anlage vorgelegt.

Nach einer entsprechenden Aufforderung legte der Beschwerdeführer mit einer Eingabe vom 2. Oktober 1996 die bereits dem Prüfer vorgelegten Buchhaltungsordner neuerlich vor. Weiters wurde in dieser Eingabe ausgeführt, der Beschwerdeführer habe bei den Krankentransporten überhaupt keine Trinkgelder erhalten. Es seien ausschließlich Krankenkassenfahrten an Stelle der "Rettung" durchgeführt worden, wobei es nicht üblich sei, Trinkgelder zu geben. Bei den Fahrgästen habe es sich überwiegend um schwer krebskranke und gebrechliche Personen gehandelt, die schon aus wirtschaftlichen Gründen keine Trinkgelder hätten geben können.

Friedrich D, ehemals Tankstellenpächter, gab bei einer Vernehmung am 3. Oktober 1996 an, der Beschwerdeführer habe das Taxigewerbe zuletzt nur mehr allein ausgeübt und Krankentransporte durchgeführt. Er habe immer selbst getankt, und zwar fünf bis acht Mal im Monat. Es seien Hilfsaufzeichnungen über die Treibstoffmengen geführt worden. Der Beschwerdeführer habe keine Monatsrechnung verlangt. Er habe keinen Beleg gebraucht. Er habe lediglich einen Sammeltankbeleg verlangt, den er meistens erst zwei Monate später bezahlt habe. Er habe angegeben, welche Tankmenge darin aufzuscheinen habe. Er habe die Treibstoffmenge für Privatfahrten sowie die Fahrten seines Sohnes ausgeschieden. In der Rechnung seien nur die Treibstoffmengen angeführt gewesen, die er beruflich gebraucht habe. Der Beschwerdeführer habe ihm erzählt, dass er in den letzten Jahren nur mehr Krankentransporte durchführe. Er habe die Krankentransporte derart organisiert, dass er keine Wartezeiten gehabt habe. Er sei den ganzen Tag ausgelastet gewesen. Er habe dem Zeugen erzählt, dass er bei einer Funktaxifirma tätig sei. Außerdem sei er als Lehrer für angehende Taxilenker tätig gewesen. Dabei sei er so ausgelastet gewesen, dass er die Krankentransporte zurückgestellt habe. In den Hilfsaufzeichnungen sei die Summe enthalten, die der Beschwerdeführer tatsächlich bezahlt habe. In den vom Zeugen ausgestellten Kassabelegen seien geringere Beträge angegeben, als tatsächlich bezahlt worden seien.

Am 7. Oktober 1996 sagte Alois H. von der Ford-Werkstätte S. aus, das Zählwerk des Tachometers sei beim Ford Sierra nur fünfstellig; dadurch sei es möglich, dass es bei den Hunderttausendersprüngen zu Fehlablesungen kommt.

Im Oktober 1996 wurden mehrere Patienten über die Abwicklung der Krankentransporte durch den Beschwerdeführer befragt. Bei einer Vernehmung am 2. Dezember 1996 gab die Taxilenkerin Doris S. als Auskunftsperson an, ihr sei der Beschwerdeführer aus ihrer Tätigkeit im Krankenhaus Lainz bekannt. Sie habe für ihn keine Transporte durchgeführt. Es sei ihr nicht bekannt, ob andere Personen für den Beschwerdeführer gefahren seien. Mehrere Bedienstete des Krankenhauses Lainz sagten am 14. November 1996 als Auskunftspersonen aus, dass sie den Beschwerdeführer als Taxilenker gekannt hätten. Der Kontakt zu den Patienten sei über Visitkarten hergestellt worden.

In einem Schreiben vom 2. Dezember 1996 wurde im Hinblick auf eine angekündigte Vernehmung des Beschwerdeführers die Einsichtnahme in sämtliche den Beschwerdeführer betreffenden Aktenstücke beantragt.

Bei der am 17. Dezember 1996 durchgeführten Vernehmung des Beschwerdeführers wurde von diesem über entsprechende Fragen ausgeführt, das Auto sei im September 1989 neu angeschafft worden. Zur Zeit der Betriebsprüfung habe der Kilometerstand 180.000 km betragen. Nunmehr betrage der Kilometerstand 240.000 km. Nach den Erfahrungswerten des Beschwerdeführer betrage die jährliche Fahrleistung 35.000 km. In den Jahren 1991 und 1992 sei der Beschwerdeführer auch als Vortragender bei der W. Gen.m.b.H. tätig gewesen. Zuerst habe er Abendkurse zu je vier Stunden, später Tageskurse mit acht Stunden abgehalten. Der Treibstoffverbrauch habe in der Stadt 13 bis 14 l/100 km, und bei Überlandfahrten 11 l/100 km betragen. Außer bei der Tankstelle D. sei nur in den seltensten Fällen getankt worden. Diese Tankstelle habe schon um 6 Uhr Früh , also vor Beginn der Krankentransporte, aufgesperrt. Die Zusammenstellungen der Tankungen seien von Schmieraufzeichnungen übertragen worden, die nicht mehr vorhanden seien.

Alle Transporte seien mit der W Gen.m.b.H verrechnet worden. Andere Transporte seien nicht verrechnet worden. Neben den Krankentransporten habe der Beschwerdeführer vier bis fünf Mal andere Taxifahrten gemacht. Der Erlös sei verschwindend gering gewesen. Ob dies überhaupt im Prüfungszeitraum gewesen sei, wisse er nicht mehr.

Zum Telefonaufwand im Ausmaß von 75 % wurde vom Beschwerdeführer angegeben, es sei mit den einzelnen Patienten der Termin für die Fahrten telefonisch vereinbart worden. Oftmals habe ein solcher Termin abgeändert werden müssen, weil ein anderer Patient zu einer bestimmten Zeit in das Spital gebracht werden musste.

Dem Beschwerdeführer wurde vorgehalten, dass der Kilometerstand einige Male "rückläufig" gewesen sei. Nach Meinung des Beschwerdeführers sei dies auf ein Versehen der Werkstätte zurückzuführen gewesen.

Wenn der Beschwerdeführer Aufträge an andere Taxilenker weitergegeben habe, sei dies auf Namen und Rechnung des anderen Taxilenkers erfolgt.

Mit einem Schreiben vom 18. Dezember 1996 übermittelte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer Kopien der diversen Vernehmungsprotokolle, Unterlagen über Tankmengen und "Gegenüberstellung der Mengen (Beschwerdeführer) : Tankstelle D."

Daraufhin wurde in einer Eingabe vom 24. Februar 1997 zu einer von der belangten Behörde vorgenommenen "Kilometerverprobung" an Hand der Reparaturaufträge bzw Reparaturrechnungen ausgeführt, dass die Kilometerstände zum 11. Juni 1991 (120.544 km), 18. Dezember 1991 (128.304 km) und 30. Juni 1993 (198.444 km) unrichtig angegeben sein müssen. Hätte nämlich der Kilometerstand zum 11. Juni 1991 tatsächlich 120.544 km betragen, so wären seit dem 14. Jänner 1991 rund 60.000 km gefahren worden. Hätte der Kilometerstand zum 18. Dezember 1991

128.304 km betragen, so würde dies bedeuten, dass seit 28. Oktober 1991 23.000 km gefahren worden wären. Hätte der Kilometerstand zum 30. Juni 1993 198.444 km betragen, so würde dies bedeuten, dass während eines Zeitraumes von nur einem Monat (seit 26. Mai 1993) rund 26.000 km gefahren worden wären. Anders als bei allen anderen Reparaturaufträgen seien die Kilometerstandsangaben vom 11. Juni 1991 und 18. Dezember 1991 nicht in Maschinschrift, sondern handschriftlich angebracht worden, wobei in der Rechnung vom 18. Dezember 1991 Überschreibungen die Angabe nahezu unleserlich machten. Bei der Angabe "30. Juni 1993" müsse es sich um einen Irrtum der belangten Behörde handeln. Von diesem Tag gebe es keine Rechnung. Die von der Behörde erstellte Auflistung weise für den 30. Juni 1993 die Leistung "Geber-Fernthermometer auswechseln" aus; eine solche Leistung sei aber am 30. Juni 1995, also zwei Jahre später vorgenommen worden. An Hand der übrigen Kilometerstandsfeststellungen könne davon ausgegangen werden, dass der Kilometerstand zum 31. Dezember 1989 ca. 9.000 km, zum 31. Dezember 1990 ca. 56.000 km, zum 31. Dezember 1991 ca 115.000 km und zum 31. Dezember 1992 ca 153.000 km betragen habe.

Hinsichtlich der Aufwendungen für Treibstoff wurde ausgeführt, es sei zuzugestehen, dass die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers darüber nicht glaubhaft seien. Es sei daher diesbezüglich den unbedenklichen Aufzeichnungen der Tankstelle D. zu folgen. Aus dem von der Behörde festgestellten Umstand, dass der Beschwerdeführer an einzelnen Tagen zweimal bei dieser Tankstelle getankt habe, könne nicht der Schluss gezogen werden, dass der Tagesbedarf eine Tankfüllung überstiegen habe. Vielmehr sei an diesen Tagen einmal in der Früh vor Tätigkeitsbeginn und ein weiteres Mal am Abend nach Tätigkeitsende getankt worden. Dies sei daraus ersichtlich, dass solche "Zweifachtankungen" niemals an zwei aufeinanderfolgenden Tagen vorgekommen seien.

Zur durchschnittlichen Länge einer Fuhre wurde in der Eingabe vom 24. Februar 1997 ausgeführt, diese sei nicht mit 15 - 20 km anzunehmen, wie dies die belangte Behörde tue, sondern mit rund 30 km. Es sei dabei nämlich der Hin- und Rücktransport sowie die An- und Rückfahrt zum Sitz des Unternehmens einzubeziehen. Es sei davon auszugehen, dass durchschnittlich zwei Patienten gleichzeitig befördert worden seien.

Hinsichtlich der (nicht erklärten) Trinkgelder wurde ausgeführt, von den zwölf vernommenen Patienten hätten drei ausgesagt, dass sie einmalig am Schluss der Behandlung ein Trinkgeld gegeben hätten, und zwar von einem Patienten S 20,-- und von einem anderen Patienten S 200,-- bis 300,--. Unter Zugrundelegung des Umstandes, dass bei einem Patienten durchschnittlich 30 Behandlungen angefallen seien und dass ein Trinkgeld von durchschnittlich S 150,-- gegeben wurde, könne von Trinkgeldern für 1990 in Höhe von S 2.700,--, für 1991 von S 2.250,-- und für 1992 von S 1.050,-- ausgegangen werden.

Am 8. Juli 1997 wurde eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt, bei der - dem hierüber aufgenommenen Protokoll zufolge - dem Beschwerdeführer schriftliche Berechnungen der Behörde über zusätzlichen Treibstoffeinsatz, geschätzte Jahreskilometerleistungen und eine Zuschätzung an Hand der Kilometerstände übergeben wurden. Nach umfangreichen Erörterungen von Kilometerständen und Treibstoffverbrauch wurde die Verhandlung vertagt.

In einer weiteren Eingabe des Beschwerdeführers vom 15. September 1997 wurde ausgeführt, schon bei der von belangten Behörde vorgenommenen Stichprobe betrage die durchschnittliche Länge einer "Wienfuhre" 12,8 km. Darüberhinaus sei zu berücksichtigen, dass von den 85 zur Stichprobe herangezogenen Fuhren 63,5 % auf Fuhren vom 13. oder 23. Bezirk entfielen. Auch die anderen Fuhren hätten ganz überwiegend Fuhren aus den Bezirken 10 und 12 betroffen. Tatsächlich habe nur wesentlich weniger als die Hälfte der Fuhren den 13. und 23. Bezirk betroffen.

Mit einer Eingabe vom 1. Dezember 1997 wurde insbesondere ein Gutachten des Univ. Prof. Dr. D. über die durchschnittliche Länge einer "Wienfuhre" mit einer Sicherheitswahrscheinlichkeit von 95 % unter Zugrundelegung einer "geschichteten" Zufallsauswahl von 25 Tagen aus dem Prüfungszeitraum vorgelegt. Danach sei die durchschnittliche Länge einer "Wienfuhre" mit 13,4 km anzusetzen. Die mit Krankentransporten zurückgelegten Strecken seien demnach für 1990 mit 43.155 km, für 1991 mit 54.760 km und für 1992 mit

31.974 km anzusetzen. Gegenüber den Feststellungen auf Grund der einzelnen Kilometerstände würden sich damit für 1990 eine Differenz von 3.845 km, für 1991 eine solche von 4.240 km und für 1992 eine solche von 6.026 km ergeben. Nach Abzug von jährlichen Privatfahrten im Ausmaß von 3.000 km und unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass der Beschwerdeführer 1991 und 1992 an den Kurstagen je 25,6 km zurückgelegt habe (zusammen für 1991 281 km und für 1992 3.026 km), würde keine nennenswerte Differenz verbleiben. Eine Schätzungsberechtigung sei daher nicht gegeben.

Zur Verprobung des Treibstoffverbrauchs wurde ausgeführt, der Treibstoffeinsatz könne für jedes Intervall zwischen 60 Liter (Fassungsvermögen des Tanks 60 l) unter und 60 Liter über dem Treibstoffeinkauf liegen. Um eine plausible Verprobung durchführen zu können, müsse also aus dem jeweiligen Treibstoffeinkauf der mögliche minimale und der mögliche maximale Treibstoffeinsatz ermittelt werden. Aus diesem minimal bzw maximal möglichen Treibstoffverbrauch sei unter Bezugnahme auf die im jeweiligen Intervall gefahrenen Kilometer der jeweils minimal bzw maximal mögliche Treibstoffverbrauch je 100 km im betrachteten Intervall zu errechnen. Liege der durchschnittliche Treibstoffverbrauch, der von der Reparaturwerkstätte mit 8,7 l/100km angegeben worden sei, innerhalb des solcherart sich ergebenden Intervalls, so liege eine Widersprüchlichkeit zwischen Treibstoffverbrauch und der Kilometerleistung laut Tachometerstand nicht vor. Unter Außerachtlassung der Kilometerstände zum 11. Juni 1991 und 18. Dezember 1991 liege in sieben von zwölf betrachteten Perioden der durchschnittliche Treibstoffverbrauch bei 8,7 l/100 km. In einem Fall liege der minimal mögliche Treibstoffverbrauch um 8 % über dem durchschnittlichen Treibstoffverbrauch. Bei vier Intervallen liege der maximal mögliche Treibstoffverbrauch um 2, 6, 8 und 9 % unter dem durchschnittlichen Treibstoffverbrauch von 8,7 l/100 km. Diese Abweichungen seien so gering, dass die Verlässlichkeit der Angaben des Beschwerdeführers nicht in Zweifel gezogen werden könne. Es sei damit bewiesen, dass keine Manipulationen am Tachometerstand vorgenommen worden seien.

Hätte der Beschwerdeführer die Tachometerstände manipuliert, so hätte er die von der belangten Behörde angenommenen "Zusatztankungen (Tanken bei anderen Tankstellen, wie sie für Einzelfälle unstrittig seien) genau auf die Tachometermanipulationen abstimmen müssen, was aber nicht möglich gewesen sei. Für die Annahme erheblicher "Zusatztankungen" bei anderen Tankstellen fehle jede Grundlage.

In einem die Berufung neuerlich ergänzenden Schriftsatz vom 19. Mai 1998 wurde davon ausgegangen, dass die durchschnittliche Länge einer "Wienfuhre" 13,4 km betragen habe. Die (im Schriftsatz vom 1. Dezember 1997 nur für einzelne Intervalle vorgenommene) Verprobung von Kilometerleistung und Treibstoffverbrauch sei nunmehr für den gesamten Streitzeitraum lückenlos vorgenommen worden. Dadurch ergebe sich für eine Fahrleistung für 1990 von

46.361 km, für 1991 von 59.304 km und für 1992 von 33.154 km. Zwischen den Kilometerleistungen laut Verprobung aus den "Einzelfahrtabrechnungen" und den Kilometerleistungen nach der Tachometerstandsentwicklung ergebe sich für 1990 und 1991 nur ein geringfügiger Unterschied. Der Unterschied von 5.000 km für 1992 sei dadurch zu erklären, dass nicht nur die Hin- und Rückfahrten zum Kursort an den eigentlichen Kurstagen, sondern auch für Kursvorbereitungstätigkeiten zu berücksichtigen seien. Nach den Honorarabrechnungen seien Vorbereitungsleistungen im Ausmaß von 420 Stunden erbracht worden. Bei einer vierstündigen Dauer der Vorbereitung am Kursort entspreche dies 105 Hin- und Rückfahrten zu 25,6 km, zusammen 2.688 km, sodass eine Differenz zur Kilometerleistung laut Tachometerstandsentwicklung von nur

2.150 km oder 5,5 % verbleibe. Die aus den Einzelaufzeichnungen ableitbare Kilometerstandsentwicklung stimme einerseits mit dem Treibstoffverbrauch und andererseits mit der Kilometerstandsentwicklung laut Tachometer so exakt überein, dass keinesfalls kalkulatorische Abweichungen von mehr als 10 % auftreten würden.

Nach der am 15. Oktober 1998 durchgeführten (fortgesetzten) mündlichen Verhandlung wurde der angefochtene Bescheid erlassen, mit dem die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde und die Abgabenbescheide abgeändert wurden. Nach der auf den Seiten 2 - 117 des angefochtenen Bescheides erfolgten wörtlichen Wiedergabe der

einzelnen Schriftsätze wurde hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens unter anderem ausgeführt, die vom Beschwerdeführer in einer Eingabe vom 7. April 1995 erhobenen Einwendungen (gemeint: gegen die Feststellungen über die unvollständige Erfassung von Erlösen aus den Krankentransporten) seien ohne Verschulden des Prüfers unberücksichtigt geblieben. Außerdem wurde von der belangten Behörde die Auffassung vertreten, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei schon dadurch gerechtfertigt gewesen, dass kein einziger Tankbeleg vorgelegt worden sei. Außerdem hätten die nach § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen einschließlich der zu hohen Telefonaufwendungen ebenfalls ausreichende Wiederaufnahmegründe dargestellt, da die Beträge in den einzelnen Jahren im Verhältnis zu den erklärten Überschüssen nicht bloß geringfügig gewesen seien.

Zur Schätzungsberechtigung wurde von der belangten Behörde ausgeführt, die Aufzeichnungen und die Belegsammlung des Beschwerdeführers seien mangelhaft gewesen. Darüber hinaus habe der Beschwerdeführer keine Aufzeichnungen über Bareinnahmen, und zwar die vereinnahmten Trinkgelder und die zum Teil bar vereinnahmten Selbstbehalte der Patienten, geführt. Nach den (von der Behörde angestellten) Kalkulationen habe der Beschwerdeführer Kilometerleistungen erbracht, die in den erklärten Erlösen keine Deckung fänden. Es werde davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer entsprechende Taxierlöse erzielt habe. Da die Krankenfahrten nicht über Funk vermittelt worden seien, andererseits die vom Beschwerdeführer getätigten Aufwendungen für die Taxifunkvermittlung unverständlich wären, sei anzunehmen, dass der Beschwerdeführer entsprechende Taxifahrten unternommen habe. Es sei ihm am Nachmittag und abends hiezu ausreichend Zeit zur Verfügung gestanden, weil die ambulante Behandlung von Patienten üblicherweise um 12 Uhr oder 14 Uhr abgeschlossen gewesen sei.

Die belangte Behörde schätzte den erklärten Erlösen aus dem Titel von Taxifahrten S 287.318 für 1990, S 324.545,-- für 1991 und S 279.681,-- für 1992 hinzu. Dabei ging die Behörde von Kilometerleistungen in Höhe von 60.000 für 1990, 83.000 für 1991 und 55.000 für 1992 aus. Davon wurden Privatfahrten (1990 und 1991 je 3.000 km und 1992 2.500 km), die Krankentransporte "Überland" laut Belegen, die Krankentransporte Wien (unter der Annahme, dass die Fahrtstrecke hiefür 5 km betragen habe) und die Fahrten zur W. Gen.m.b.H. abgezogen. Ein zusätzlicher Treibstoffaufwand wurde von der Behörde berücksichtigt.

Im Hinblick auf den Umstand, dass der Beschwerdeführer keine Aufzeichnungen über die erhaltenen Trinkgelder geführt hatte, wurde ein "Sicherheitszuschlag" von S 10.000 für 1990 und von je S 20.000,-- für die Jahre 1991 und 1992 zugerechnet.

Hinsichtlich der Schätzung der Erlöse aus Taxifahrten ging die belangte Behörde von den in den Reparaturrechnungen ausgewiesenen Kilometerständen aus. Es könnten beim Ablesen des Kilometerstandes zwar Fehler unterlaufen; diese seien aber selten und vom Beschwerdeführer verursacht gewesen, weil dieser die Kilometerstände angegeben habe.

Der Beschwerdeführer habe für den Streitzeitraum keine einzige Rechnung über Treibstoffe vorgelegt. Bei Kleinstbeträgen wie für Autowäsche seien demgegenüber sehr wohl die Rechnungen verlangt worden. Die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers über den Treibstoffverbrauch seien in einem Zug geschrieben worden. Der Beschwerdeführer gestehe selbst zu, dass sie auf Grund von - nicht mehr vorhandenen - Grundaufzeichnungen erstellt worden seien. Der Beschwerdeführer habe zuerst behauptet, seine Aufzeichnungen und jene der Tankstelle D. stimmten überein; später habe er behauptet, die festgestellten Differenzen (zB im Jänner 1991 laut Aufzeichnungen Tankstelle D. 606 l, laut den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers 702 l) seien auf zusätzliches Tanken bei anderen Tankstellen zurückzuführen gewesen. Zuletzt seien zusätzliche "Tankungen" bei anderen Tankstellen in Abrede gestellt worden. Nach den Aufzeichnungen der Tankstelle D. seien an 21 Tagen Treibstoffmengen über 60 l - dem Fassungsvermögen des Kraftfahrzeuges - getankt worden. Wie in den weiteren Berechnungen nachgewiesen worden sei, habe der Beschwerdeführer in beträchtlichem Ausmaß auch bei anderen Tankstellen getankt. Wie aus einer der gezogenen Stichproben (siehe weitere Berechnungen der FLD) hervorgehe, habe der Beschwerdeführer allein mit Krankentransporten durchaus regelmäßig Tageskilometerleistungen von mehr als 300 km, ja bis zu 400 km erbracht. Allein mit den Krankentransporten habe der Beschwerdeführer Jahresstrecken von mehr als 73.000 km erreicht. Dabei sei noch nicht berücksichtigt, dass der Beschwerdeführer zusätzliche Taxifahrten durchgeführt habe.

Wie aus den weiteren Berechnungen der FLD ersichtlich sei, seien auch die für Krankentransporte angefallenen Kilometerleistungen mit dem Treibstoffeinsatz laut den Aufzeichnungen der Tankstelle D. bzw des Beschwerdeführers verglichen worden. In allen Fällen seien die Kilometerleistungen anhand des Treibstoffeinsatzes wesentlich höher gewesen als jene, die sich aus den Krankentransporten ergeben hätten.

Das vom Beschwerdeführer vorgelegte Gutachten sei schon methodisch falsch. Die Tage, an denen keine Wien-Fuhren angefallen seien, hätten in einer Berechnung, die sich auf die Fuhren in Wien bezieht, nicht aufzuscheinen. Hinzu komme, dass sich die Behauptung, für Überlandfuhren dürfe nur die Strecke vom letzten Taxistandplatz vor der Stadtgrenze verrechnet werden, als unrichtig erwiesen habe.

Zur Ermittlung der jährlichen Fahrtstrecken sei von den in der F.-Werkstätte S. festgestellten Kilometerständen ausgegangen worden. Auf Grund der Diskrepanzen zwischen den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers und jenen der Tankstelle D. sowie "in Ansehung des Umstandes des Nichtkorrelierens der Treibstoffverbräuche zu den Abrechnungen des Bw. innerhalb der 15 in die Stichprobe der Behörde einbezogenen Tage (Kilometerdifferenzen bis zu 1578 %)" sei eine Hinzuschätzung gerechtfertigt. In freier Beweiswürdigung würden die Kilometerleistungen (1990 60.000, 1991 83.000, 1992 55.000) für angemessen gehalten.

Hinsichtlich der Länge der Fahrtstrecke pro Patienten und Transport könnten die Argumente des Beschwerdeführers nicht überzeugen; die belangte Behörde ging diesbezüglich von einer Fahrtstrecke von 5 km aus. Im Hinblick auf die Einwendungen im Schriftsatz vom 15. September 1997 sei von der belangten Behörde eine nochmalige Vermessung der Fahrtrouten vorgenommen wurden. Bei einer durchschnittlichen Länge eines reinen Einzeltransports im Ausmaß von 7,7 km sei im Hinblick auf die nachgewiesenen Mehrfachtransporte die Annahme einer durchschnittlichen Fahrtstrecke von 5 km schlüssig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Wiederaufnahmsbescheide

Als neue Tatsachen iS des § 303 Abs 4 BAO hat die belangte Behörde zunächst den Umstand angesehen, dass kein einziger Tankbeleg vorgelegen war. Weiters stützten die Abgabenbehörden die Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Feststellungen hinsichtlich des Telefonaufwandes sowie der Repräsentationsaufwendungen. Der Beschwerdeführer gesteht zwar zu, dass es sich bei diesen Umständen um neue Tatsachen handelte, meint aber, dass diese Umstände nur geringfügige steuerliche Auswirkungen nach sich gezogen hätten. Mit diesen Einwendungen ist der Beschwerdeführer nicht im Recht:

Der Umstand, dass der Beschwerdeführer die Verpflichtungen über die Aufbewahrung von Rechnungen sowie demzufolge über die Aufzeichnung der betrieblich veranlassten Aufwendungen nicht erfüllt hat, hat weitreichende abgabenrechtliche Konsequenzen zur Folge. So ist dadurch die Ermittlung der einen bedeutenden Teil der Betriebsausgaben darstellenden Treibstoffaufwendungen im Wege einer (Teil-)Schätzung - wie noch näher zu begründen sein wird - erforderlich; hinsichtlich der Umsatzsteuer führte dieser Umstand zur Versagung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge. Im Hinblick auf die grundsätzliche Bedeutung dieser Feststellungen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der streitgegenständlichen Abgaben überhaupt kann von bloß geringfügigen Auswirkungen keine Rede sein. Überdies kommt in diesem Zusammenhang eine Saldierung von Umsatzsteuer und Einkommensteuer nicht in Betracht (vgl das hg Erkenntnis vom 10. Mai 1994, Zl 94/14/0024). Im Verein mit den Feststellungen über das Fehlen einer betrieblichen Veranlassung diverser steuerlich abgesetzter Aufwendungen kann damit die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens nicht als eine unrichtige Ermessensübung angesehen werden.

Es erübrigte sich damit, auf die weitreichenden Ausführungen des Beschwerdeführers, ob es eine neue Tatsache war, dass der Prüfer auf Grund ihm allenfalls unzureichend zur Verfügung gestellter Unterlagen der Meinung sein konnte, dass die Erlöse aus den Krankentransporten nicht vollständig erfasst worden seien, näher einzugehen.

2. Abgabenbescheide

Für die nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO gebotene Begründung eines Abgabenbescheides hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen die Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass eine solche Begründung erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. März 1998, Zl 97/13/0021).

Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen und der Bekundungen von Prüfungsorganen gemeint. Ebensowenig ist damit die Wiedergabe des Inhaltes von Aussagen, Urkunden oder gegebenenfalls Sachverständigengutachten gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen. Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung schließlich hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet. Da die Anwendung der Gesetze in der Subsumtion von Sachverhalten unter gesetzliche Tatbestände besteht, wird sich die Behörde auf die Feststellung nur desjenigen Sachverhaltes beschränken können, der dazu ausreicht, die Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestandes zu beurteilen (vgl das hg Erkenntnis vom 28. Mai 1997, Zl 94/13/0200).

Diesen Erfordernissen entspricht der angefochtene Bescheid in keiner Weise. Auf den Seiten 2 - 117 des angefochtenen Bescheides werden im Wesentlichen die auf den Beschwerdefall Bezug habenden Schriftsätze der Behörde und des Beschwerdeführers sowie die aufgenommenen Protokolle wörtlich wiedergegeben. Eine zusammenfassende Darstellung des von der belangten Behörde als erwiesen angenommenen Sachverhaltes ist dem angefochtenen Bescheid aber nicht zu entnehmen. Auch im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides ist nicht dargestellt, auf Grund welchen Sachverhaltes die belangte Behörde zu den von ihr angestellten abgabenrechtlichen Folgerungen gekommen ist. Ein bloßer Hinweis auf die "freie Beweiswürdigung" reicht für eine nachvollziehbare Darstellung der Grundlagen der Besteuerung nicht aus.

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass die Grundlagen der Besteuerung im Beschwerdefall zu schätzen sind. Nach § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder errechnen kann. Nach Abs 2 dieser Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zu schätzen ist nach Abs 3 des § 184 BAO ferner dann, 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.

Zutreffend verweist der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang darauf, dass die Berechtigung zur Schätzung im Hinblick auf den Gebrauch des Wortes "soweit" im § 184 Abs 1 BAO nur soweit reicht, als die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht anders erfolgen kann. Dabei ist davon auszugehen, dass der Vorgang der Schätzung - wie gerade der Beschwerdefall deutlich zeigt - vielfachen Gefahren der Fehlerhaftigkeit ausgesetzt ist. Um diesen Gefahren zu begegnen, ist im Gesetz im Sinne eines Subsidiaritätsprinzips die Einschränkung der Schätzung auf das Notwendige angeordnet (vgl Stoll, BAO-Kommentar, 1906).

Nach den vom Beschwerdeführer unwidersprochenen Feststellungen wurden von ihm die Bareinnahmen wie insbesondere fallweise vereinnahmte Trinkgelder sowie die in Einzelfällen bar eingenommenen Selbstbehalte der Patienten nicht aufgezeichnet. Zutreffend hat die belangte Behörde somit eine Schätzung dieser Bareinnahmen in den Streitjahren als "Sicherheitszuschlag" vorgenommen.

Weiters wurde von den Abgabenbehörden auf Grund der vorgenommenen Erhebungen festgestellt, dass die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers über den Treibstoffaufwand formelle und materielle Mängel aufwiesen.

Einerseits wurden die vom Beschwerdeführer hierüber geführten Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt; andererseits ergaben sich auch durch den Vergleich mit den Aufzeichnungen des Tankstellenunternehmers, bei dem der Beschwerdeführer regelmäßig seinen Treibstoffbedarf gedeckt hatte, dass die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers über den Treibstoffverbrauch sachlich unrichtig waren. Dieser Umstand berechtigte die belangte Behörde für sich allein (aber nur) zur Schätzung des Treibstoffaufwandes, nicht aber zu einer Globalschätzung des Betriebsergebnisses.

Das Unternehmen des Beschwerdeführers war in den Streitjahren - seinem Vorbringen zufolge - dadurch gekennzeichnet, dass er allein Transporte von Patienten durchführte, wobei die Abrechnungen über eine Genossenschaft von Taxiunternehmern erfolgte. Die Erlöse aus dieser Tätigkeit konnten daher von den Abgabenbehörden lückenlos aus den Büchern der Genossenschaft ermittelt werden, wobei von den Abgabenbehörden keine wesentlichen sachlichen Unrichtigkeiten der diesbezüglichen Aufzeichnungen des Beschwerdeführers festgestellt wurden. Die belangte Behörde hat auch keine tragfähig begründete Sachverhaltsfeststellung dahingehend getroffen, dass der Beschwerdeführer über die Krankentransporte hinaus andere Taxifahrten unternommen hat, aus denen er entsprechende Erlöse erzielt hatte.

Die belangte Behörde stützte sich bei ihrer Folgerung, der Beschwerdeführer habe neben den Krankentransporten auch andere Taxifahrten unternommen, wesentlich darauf, dass dieser einen Funkvertrag abgeschlossen hatte. Dazu hatte der Beschwerdeführer bei seiner Vernehmung am 17. Dezember 1996 angegeben, er zahle eine kleine Grundgebühr für den Taxifunk und einen zusätzlichen Betrag für jede Vermittlung, wie dies aus den Abrechnungen ersichtlich sei. Im Schriftsatz vom 24. Februar 1997 wurde dazu ausgeführt, aus den Funkabrechnungen ergebe sich, dass nur ganz vereinzelt "Funkfahrtvermittlungen" erfolgt seien, die sich aber wiederum nur auf Krankentransporte bezogen hätten. Mit diesem Vorbringen hat sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht auseinandergesetzt; ohne eine solche Auseinandersetzung war es ihr aber verwehrt, aus der bloßen Tatsache, dass der Beschwerdeführer einen Funkvertrag abgeschlossen hatte, auf die Erzielung von Erlösen aus nicht in Krankentransporten bestehenden Fahrten zu schließen.

Auch aus den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten ergibt sich nicht, dass der Beschwerdeführer außerhalb der Abrechnungen der Genossenschaft - von den oben bezeichneten geringfügigen Bareinnahmen, die zur Zurechnung eines Sicherheitszuschlages geführt haben, abgesehen - Erlöse aus der Tätigkeit als Taxifahrer erzielt hat. Im Hinblick auf die lückenlose Erfassbarkeit der im Wege der Genossenschaft verrechneten Erlöse bestand somit keine Notwendigkeit zu einer Globalschätzung der vom Beschwerdeführer erzielten Erlöse. Diesem Ergebnis steht auch nicht die von der belangten Behörde vorgenommene Kalkulation entgegen.

Die von der belangten Behörde angestellten Berechnungen gehen von mehreren, wenig homogenen Grundlagen aus. Keine dieser Grundlagen, die für die Berechnungen der Behörde herangezogen wurde, erscheint feststehend. Vielmehr mussten auch diese Ausgangspositionen - Fahrleistung im Streitzeitraum überhaupt, Kilometerleistung je Krankenhausfahrt (die ganz wesentliche Unterschiede hinsichtlich Länge und erzielbarer Geschwindigkeit aufwiesen), Treibstoffverbrauch zu den verschiedenen Jahreszeiten, Treibstoffaufwand und dgl - erst wieder durch eine Schätzung ermittelt werden. So schätzte die belangte Behörde die mit dem in Rede stehenden Kraftfahrzeug in den drei Streitjahren zurückgelegte Fahrtstrecke mit zusammen 198.000 km (60.000 km für 1990, 83.000 km für 1991 und 55.000 km für 1992). Grundlage für die - schätzungsweise - Ermittlung der Fahrtstrecke waren die auf den einzelnen Reparaturrechnungen ausgewiesenen Kilometerstände, wobei die belangte Behörde auch Rechnungen aus der Zeit nach dem Jahr 1992, nämlich zuletzt eine Rechnung vom 10. September 1993 berücksichtigte. Dabei wurde von der belangten Behörde aus dem Umstand, dass an mehreren Tagen Kilometerstände aufschienen, die niedriger waren als in den zuletzt datierten Rechnungen ("rückläufige Kilometerstände"), gefolgert, der Beschwerdeführer habe den Stand am Kilometerzähler zurückgedreht.

Nach dem Ergebnis der Sachverhaltsfeststellungen ist es tatsächlich zu erheblichen Unrichtigkeiten bei der auf den einzelnen Reparaturrechnungen erfolgten Angabe der Kilometerstände - deren Angabe zwar üblich, aber für die Werkstätte nicht weiter von maßgeblicher Bedeutung ist - gekommen. So ist auf dem in den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten befindlichen Original der Reparaturrechnung vom 18. Dezember 1991 der Kilometerstand mehrfach mit Kugelschreiber in einer Weise überschrieben, dass diesem Schriftstück keinerlei Aussagewert beigemessen werden kann. Mit den in diesem Zusammenhang vorgebrachten Einwendungen des Beschwerdeführers hat sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht auseinandergesetzt. Dem (in der

Eingabe vom 24. Februar 1997 enthaltenen) gravierenden Einwand, es gebe in der Belegsammlung gar keine Rechnung zum 30. Juni 1993 (KM-Stand 198.444), sondern es scheine eine solche mit der angegebenen Leistungsbezeichnung erst zum 30. Juni 1995 auf, hat die belangte Behörde nichts entgegengesetzt. Auch mit den übrigen Einwendungen in der Eingabe vom 24. Februar 1997, wonach bei Zutreffen der Auffassung von einer Manipulation am Kilometerzähler mit der Erfahrung des Lebens nicht in Einklang stehende Fahrtleistungen in kurzen Zeiträumen getätigt worden sein müssten, hat sich die belangte Behörde nicht auseinandergesetzt. Sie hat sich vielmehr im angefochtenen Bescheid auf die Aussage beschränkt, allfällige Ablesefehler seien vom Beschwerdeführer verursacht gewesen. Die belangte Behörde hat dabei im angefochtenen Bescheid nicht dargestellt, auf Grund welchen Sachverhalts sie zur Annahme von "Manipulationen" hätte gelangen können. Ja, sie hat nicht einmal eine eindeutige Folgerung für das Vorliegen solcher "Manipulationen" gezogen. Auf S. 121 des Bescheides findet sich dazu lediglich die Aussage, die "Rückläufigkeit" der Kilometerstände lasse "die Annahme, es könnten Manipulationen vorgenommen worden sein, möglich erscheinen".

Es wurde im angefochtenen Bescheid auch nicht dargestellt, aus welchen festgestellten Sachverhalten die Behörde geschlossen hat, dass der Beschwerdeführer eine Fahrtstrecke von 198.000 km zurückgelegt hat. Im Hinblick darauf, dass nach den Reparaturrechnungen des im September 1989 angeschafften Fahrzeuges zum 21. Februar 1990 ein KM-Stand von 14.201 km und in den letzten Monaten des Jahres 1992 von 140.700 km (1. September 1992) über 145.020 km (22. Oktober 1992), 152.858 km (29. Dezember 1992) bis 153.000 km (18. Jänner 1993) ausgewiesen war, erscheint die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung der Fahrtstrecke für die drei Streitjahre im Ausmaß von insgesamt 198.000 km nicht ausreichend begründet. Die von der Behörde bei der Schätzung der Kilometerleistung getroffenen Folgerungen wurden demzufolge nicht in einem mängelfreien Verfahren getroffen und stehen mit den Erfahrungen des Lebens nicht in Einklang.

Waren aber die Annahmen der belangten Behörde über die vom Beschwerdeführer betrieblich zurückgelegten Fahrtstrecken nicht berechtigt, so sind auch ihre Überlegungen hinsichtlich Treibstoffeinsatz einschließlich der Frage, ob der Beschwerdeführer außer bei der Tankstelle D. in nennenswertem Umfang auch bei anderen Tankstellen getankt hat, Tagesleistungen, durchschnittliche Länge einer "Taxifuhre" und dgl mehr für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nicht mehr tragfähig. Es erübrigte sich daher, auf die ebenfalls im Wege einer vereinfachenden Schätzung erfolgten Ermittlung dieser Parameter sowie die dagegen vom Beschwerdeführer erhobenen Einwendungen näher einzugehen. Da nach dem Gesagten die Ermittlung der jährlichen Fahrtstrecken als Ausgangspositionen für die Besteuerungsgrundlagen der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof nicht standhalten können, konnte eine sachliche Unrichtigkeit der vom Beschwerdeführer erklärten Erlöse -

wie ausgeführt abgesehen von kleinen Barbeträgen - nicht als erwiesen angesehen werden. Die Abgabenbehörde war daher insoweit zu einer Schätzung im Sinne des § 184 Abs 1 BAO nicht berechtigt und hat damit die Rechtslage verkannt.

Aus den angeführten Gründen war die Beschwerde somit insoweit, als sie sich gegen den Ausspruch hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1990 bis 1992 und betreffend Gewerbesteuer 1990 und 1991 richtet, gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Da im Falle, dass ein Bescheid sowohl mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit als auch mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet ist, dem Aufhebungsgrund der inhaltlichen Rechtswidrigkeit der Vorzug zu geben ist, war der angefochtene Bescheid im Übrigen gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 17. Oktober 2001

Schlagworte

Begründung Begründungsmangel Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und Überprüfungsrahmen des VwGH Allgemein Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1998130233.X00

Im RIS seit

05.03.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at