

TE Vwgh Erkenntnis 2010/3/22 2007/15/0265

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.03.2010

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §184 Abs3;

1. BAO § 184 heute
2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des S in N, vertreten durch Dr. Hermann Heller, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Marokkanergasse 21/11, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 12. September 2007, Zl. RV/4322-W/02, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung des Beschwerdeführers gegen die den Feststellungen einer Betriebsprüfung Rechnung tragenden Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Streitjahre. Der Beschwerdeführer, ein Tierarzt, habe die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt. Die die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung habe zu folgenden Feststellungen geführt: Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung des Beschwerdeführers gegen die den Feststellungen einer Betriebsprüfung Rechnung tragenden Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Streitjahre. Der Beschwerdeführer, ein Tierarzt, habe die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1988 ermittelt. Die die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung habe zu folgenden Feststellungen geführt:

Tz. 16, 17 des Betriebsprüfungsberichtes:

Ausgangspunkt der gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG angeordneten Prüfung seien die Anzeigen der Tierärzte Dr. H., Mag. L., Mag. P. und Mag. S. sowie der Laienbesamer Z. und G. sowie weiterer Personen aus dem Umfeld des Beschwerdeführers gegen den Beschwerdeführer, verbunden mit einer Selbstanzeige der Tierärzte, gewesen. Auch die Tierärztin Dr. W. habe mit dem Beschwerdeführer in ähnlicher Form wie die Anzeiger zusammengearbeitet. Auf Grund der Hausdurchsuchungen sowie der Einvernahmen des Beschwerdeführers und der Laienbesamer habe hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen Folgendes ermittelt werden können:

Ausgangspunkt der gemäß Paragraph 99, Absatz 2, FinStrG angeordneten Prüfung seien die Anzeigen der Tierärzte Dr. H., Mag. L., Mag. P. und Mag. S. sowie der Laienbesamer Z. und G. sowie weiterer Personen aus dem Umfeld des Beschwerdeführers gegen den Beschwerdeführer, verbunden mit einer Selbstanzeige der Tierärzte, gewesen. Auch die Tierärztin Dr. W. habe mit dem Beschwerdeführer in ähnlicher Form wie die Anzeiger zusammengearbeitet. Auf Grund der Hausdurchsuchungen sowie der Einvernahmen des Beschwerdeführers und der Laienbesamer habe hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen Folgendes ermittelt werden können:

1. Die Tierärzte und Laienbesamer seien im Auftrag des Beschwerdeführers tätig geworden. Grundlage der Verrechnung zwischen den beteiligten Personen wären ab Mitte 1998 geführte und beim Beschwerdeführer aufbewahrte schriftliche Verdienstlisten mit den tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben der Tierärzte und Laienbesamer gewesen.
2. Der Beschwerdeführer habe für die Tierärzte mit deren Wissen Grundaufzeichnungen für abgabenrechtliche Zwecke geführt und Abgabenerklärungen erstellt. Als grobe Richtlinie sei zwischen den Tierärzten und dem Beschwerdeführer vereinbart gewesen, dass die Tierärzte monatlich einen Betrag zwischen S 25.000,-- und S 30.000,-- ausbezahlt erhalten sollten.
3. Die Eintragungen in diesen Grundaufzeichnungen hätten mit den Verdienstlisten und damit mit den tatsächlichen Einnahmen nicht übereingestimmt. Der Beschwerdeführer habe die in den jeweiligen Kassabüchern aufgezeichneten Einnahmen ebenso wie seine eigenen Einnahmen auf Grund seiner Erfahrungswerte geschätzt. Für die eigenen Umsätze habe der Beschwerdeführer keine Verdienstlisten geführt.
4. Die geschätzten Einnahmen der bisher steuerlich nicht erfassten und als geringfügig beschäftigt angemeldeten Laienbesamer habe der Beschwerdeführer grundsätzlich seinen Einnahmen hinzugerechnet.
5. Die einzelnen Ausgaben seien laut Beleg in der jeweiligen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des einzelnen Tierarztes erfasst und diesem zugeordnet worden.
6. Hinsichtlich Samen- und Medikamenteneinkäufen sei keine exakte Zuordnung vorgenommen worden, die Weiterverrechnung sei nur zum Zweck der Regulierung der zwischen den Beteiligten vereinbarten Betriebsergebnisse erfolgt.
7. Die Dienstverhältnisse mit (im Bericht einzeln angeführten) Personen und die dafür verbuchten Lohnzahlungen seien fingiert gewesen.
8. Der Beschwerdeführer habe den Tierärzten und Laienbesamern schriftliche Verhaltensmaßregeln für den Fall einer Befragung dieses Personenkreises durch die Finanzbehörde erteilt. Diese Anweisungen würden zum Teil vorliegen und sollten u.a. die Aufdeckung der steuerschonenden Vorgangsweise verhindern.
9. Die Verdienstlisten seien bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmt worden und umfassten die Monate ab Juli 1998 einschließlich des Jahres 1999.
10. Der Beschwerdeführer habe seine Umsätze 1999 um einen Betrag von ca. S 320.000,-- verkürzt.
11. Der Beschwerdeführer habe in den Jahren 1998 und 1999 "sonstige Einnahmen" (z.B. TBC-Untersuchungen, Euterbehandlungen) erzielt und diese Einnahmen nicht seinem übrigen Umsatz hinzugerechnet, sondern seinen Umsatz im Jahr 1998 um S 342.112,-- und im Jahr 1999 um S 515.235,-- gekürzt.
12. Der Beschwerdeführer habe nach seinen Angaben unmittelbar nach der Hausdurchsuchung alle

Buchhaltungsunterlagen bis 1998 sowie alle Aufzeichnungen seit Mitte 1992 mit Ausnahme einer händischen, die Tierärzte für die Jahre 1995 bis 1998 betreffenden Umsatzzusammenstellung, vernichtet. Diese Unterlagen seien auf dem Dachboden verwahrt gewesen und anlässlich der Hausdurchsuchung nicht aufgefunden worden.

Die Betriebsprüfung gelange daher zum Ergebnis, dass die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen im gesamten Prüfungszeitraum nicht gegeben sei und daher die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln seien.

Tz. 18 des Betriebsprüfungsberichtes:

Der Beschwerdeführer habe die abgabenrechtlichen Pflichten der Tierärzte, wie Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen, wahrgenommen. Einnahmenseitig habe der Beschwerdeführer diese Besteuerungsgrundlagen durch Schätzung den einzelnen Tierärzten und sich selbst zugeordnet. Auch ausgabenseitig sei die Verrechnung zwischen dem Beschwerdeführer und den einzelnen Tierärzten teilweise ohne realen Hintergrund vorgenommen worden und habe vor allem der Gewinnregulierung zwischen den Beteiligten gedient.

Die Betriebsprüfung habe unter Zugrundelegung der Angaben des Beschwerdeführers und der jeweiligen Tierärzte festgestellt, dass in den Abgabenerklärungen des Beschwerdeführers und den einzelnen Tierärzten fingierte Lohn- und Gehaltszahlungen an verschiedene Personen aufscheinen würden. Die Besteuerungsgrundlagen des Beschwerdeführers selbst seien zumindest einnahmenseitig teilweise durch Schätzung ermittelt worden und würden mit den tatsächlich erzielten Umsätzen nicht übereinstimmen.

Tz 19 des Betriebsprüfungsberichtes:

Hinsichtlich der Laienbesamer habe der Beschwerdeführer eine andere Vorgangsweise gewählt. Die Einnahmen, aus deren Tätigkeit seien dem Beschwerdeführer zugeflossen und, wenn auch nicht nachvollziehbar, in den erklärten Einnahmen des Beschwerdeführers enthalten, wobei jedoch auch hier keine Gewähr für eine vollständige Erfassung der Einnahmen bestehe.

Tz 20 des Betriebsprüfungsberichtes:

Die Betriebsprüfung sei im Hinblick auf die Vereinbarungen zwischen den einzelnen Tierärzten, die Arbeitsaufteilung und -einteilung, die Zurverfügungstellung von Medikamenten, Ordinationsmaterial und anderen erforderlichen Betriebsmittel sowie insbesondere die Verrechnung zwischen den Beteiligten zum Ergebnis gelangt, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Tierarztpraxis, nämlich um die des Beschwerdeführers gehandelt habe. Die Tierärzte seien im Rahmen eines Auftragsverhältnisses mit dem Beschwerdeführer tätig geworden und hätten für ihre Tätigkeit, gleichsam auf Provisionsbasis errechnete, Honorare, die sich aus einem Fixum und einem je nach Art der Tätigkeit bemessenen variablen Honoraranteil zusammensetzten, erhalten. Auch die Laienbesamer seien im Rahmen eines Auftragsverhältnisses tätig geworden.

Tz 21 des Betriebsprüfungsberichtes:

1. Umsatzermittlung:

Der Umsatzermittlung seien die beim Beschwerdeführer beschlagnahmten Verdienstlisten für die Tierärzte und Laienbesamer zu Grunde gelegt worden. Diese hätten unbestritten die tatsächlichen Geschäftsfälle für Juli 1998 bis Ende 1999 und die dabei erzielten Einnahmen enthalten. Die Umsätze für die Jahre 1995 bis 1998 seien unter Bedachtnahme auf die Zeiträume, in denen die Tierärzte und Laienbesamer für den Beschwerdeführer tätig gewesen seien, und unter Berücksichtigung einer angemessenen Erhöhung der Honorare im Zeitraum 1995 bis 1999 im Wege einer Hochrechnung durch inneren Betriebsvergleich ermittelt worden. Die Betriebsprüfung habe sich dabei grundsätzlich der Darstellung des Beschwerdeführers, die Umsätze der Laienbesamer wären ursprünglich in seinen Umsätzen enthalten gewesen, angeschlossen.

Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer selbst erzielten Umsätze hätten, abgesehen von den Abgabenerklärungen und den vom Beschwerdeführer einbekannten Umsatzverkürzungen in den Jahren 1998 und 1999 sowie der grundsätzlichen Aussage des Beschwerdeführers, die erklärten Einnahmen nach

Erfahrungswerten geschätzt zu haben, keine Anhaltspunkte bestanden. Die Betriebsprüfung habe daher den vom Beschwerdeführer selbst erzielten Umsatz in der Form ermittelt, dass sie die erklärten Umsätze um jene der Laienbesamer verminderte, in den Jahren 1998 und 1999 die einbekannten Umsatzverkürzungen hinzurechnete und schließlich für den gesamten Prüfungszeitraum zur Abgeltung der vorliegenden Unsicherheitsfaktoren und der Nichtordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen eine Umsatzzuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages vornahm.

2. Gewinnermittlung:

Die Betriebsprüfung habe den errechneten Erlösen sämtliche betrieblich veranlassten Ausgaben gegenübergestellt, insbesondere auch jene, die bisher in den jeweiligen Abgabenerklärungen der Tierärzte als Betriebsausgaben dargestellt worden seien, nicht jedoch fingierte Ausgaben, wie fingierte Medikamentenverrechnungen zwischen den Tierärzten und fingierte Lohnzahlungen. Zusätzlich seien die für die Tierärzte und die Laienbesamer errechneten, weitergegebenen Honorare sowie vom Beschwerdeführer für die Tierärzte geleistete Einkommensteuervorauszahlungen als Betriebsausgaben berücksichtigt worden.

Der Beschwerdeführer habe im Zuge der Schlussbesprechung zum Beweis dafür, dass der von der Betriebsprüfung ermittelte Gewinn zu hoch gegriffen sei, eine Kalkulation vorgelegt, mit der er einen Reingewinnfaktor für die gemeinsam mit den Tierärzten erbrachten Leistungen errechnet habe. Das in der Kalkulation enthaltene Zahlenmaterial sei aber empirisch ermittelt worden und größtenteils nicht anhand konkreten Zahlenmaterials nachvollziehbar gewesen. Außerdem umfasse diese Kalkulation nur den Teilbereich der Tätigkeit, die der Beschwerdeführer gemeinsam mit den Tierärzten ausgeübt habe, und lasse den Teilbereich der Laienbesamer und vor allem die vom Beschwerdeführer selbst erbrachten Leistungen unberücksichtigt. Auch weise diese Kalkulation gravierende inhaltliche Fehler auf, da Kammer- und Sozialversicherungsbeiträge gewinn- und nicht umsatzabhängige Größen seien, und auch die Kfz-Kosten grundsätzlich nicht umsatzabhängig seien. Letztlich enthalte die Kalkulation auch keine zahlenmäßigen Schlussfolgerungen und sei daher für die Gewinnermittlung unbrauchbar.

Tz 22 des Betriebsprüfungsberichtes:

1. Umsatzermittlung:

Dargestellt worden sei die Ermittlung der Umsätze der Tierärzte, mit Ausnahme des Beschwerdeführers, für die Jahre 1998 und 1999 an Hand der Verdienstlisten und sodann sei eine Berechnung für die Jahre 1995 bis 1997 vorgenommen worden. Für die Umsatzzuschätzung 1997 sei der monatliche Durchschnittsumsatz um 3 %, für 1996 um 6 % und für 1995 um 9 % vermindert worden, um der laufenden Anhebung der Honorare und Medikamentenpreise Rechnung zu tragen.

Umsätze der Laienbesamer:

Die Umsätze der Laienbesamer seien auf Grund der im Zuge einer Besprechung festgelegten Honoraranteile hochgerechnet worden. Dabei seien für diesen Personenkreis Anlaufzeiten, die nur geringfügige Beschäftigung des Z. vor Juli 1998 sowie der Umstand berücksichtigt worden, dass deren Umsätze ursprünglich in den Umsätzen des Beschwerdeführers enthalten gewesen wären.

Ermittlung der Umsätze des Beschwerdeführers:

Den bisher erklärten Umsätzen seien die einbekannten Umsatzverkürzungen hinzugerechnet und die Umsatzsteuergutschriften, die Verrechnung mit Tierärzten und die Umsätze der Laienbesamer abgezogen und eine griffweise Zuschätzung von 5 % vorgenommen worden.

Für die Ermittlung der Gesamtumsätze des Beschwerdeführers seien die Umsätze der Tierärzte und der Laienbesamer und die eigenen Umsätze des Beschwerdeführers zusammengezählt worden.

Der Beschwerdeführer habe versucht, den selbst erwirtschafteten Umsatz als rückläufig zu erklären. Er habe 1998 und 1999 nur mehr sporadisch gearbeitet, manchmal nur zwei Tage im Monat und nur Chefvisiten vorgenommen. 1996 sei ein intensiver Einsatz gewesen, 1997 sei er weniger gefahren und 1998 und 1999 fast nichts mehr. Diese nicht näher konkretisierte Behauptung des Beschwerdeführers sei nicht nachvollziehbar, weil er sämtliche Grundaufzeichnungen und Unterlagen vernichtet und für die Jahre 1998

und 1999 für sich selbst keine Verdienstlisten angefertigt habe. Diese Behauptungen ließen sich auch nicht mit den im Laufe des Prüfungsverfahrens hervorgekommenen Feststellungen, Umsatzverkürzungen 1999 in Höhe von S 320.000,-- und Fehlberechnung in Höhe von S 515.235,-- sowie einer Vertretung des Dr. H. in Einklang bringen. Dazu komme noch ein Anstieg des Medikamenteneinkaufs im Prüfungszeitraum. Diese Entwicklung führe im Zusammenhang mit den Aussagen einzelner Tierärzte, der Beschwerdeführer habe gegen Ende der Zusammenarbeit vermehrt Großvisiten mit hohem Medikamenteneinsatz und damit verbundenen hohen Medikamenteneinnahmen vorgenommen, zu dem Ergebnis, dass die Darstellung des Beschwerdeführers eine Schutzbehauptung sei.

Der Beschwerdeführer habe noch eingewendet, dass Dr. H. und Mag. S. den Monat Dezember 1999 mit ihm nicht abgerechnet hätten, weshalb die betreffenden Beträge mangels Zuflusses im Jahr 1999 nicht anzusetzen seien. Für diese Behauptung gebe es keine nachvollziehbaren Unterlagen oder sonstige Beweise. Auch enthielten die anlässlich der Beendigung der Zusammenarbeit mit den Tierärzten vom Beschwerdeführer selbst angefertigten Abrechnungen keinen Hinweis auf nicht abgerechnete Zeiträume im Jahr 1999.

Aufteilung des Umsatzes auf die einzelnen Steuersätze:

Die Betriebsprüfung habe den im Schätzungswege ermittelten Gesamtumsatz, soweit dieser die Umsätze aus dem Tätigwerden des Beschwerdeführers und der beschäftigten Tierärzte betreffe, im Verhältnis 60:40 für die Jahre 1995 bis 1998 und 55:45 im Jahr 1999 auf die Steuersätze 10 % und 20 % aufgeteilt. Als Aufteilungsschlüssel wäre die vom Beschwerdeführer in seinen Abgabenerklärungen und den Erklärungen der Tierärzte vorgenommene Aufteilung zur Verfügung gestanden. Der Beschwerdeführer habe wiederholt darauf hingewiesen, dass die Betriebsprüfung die Besamungsumsätze überhöht ermittelt habe und der 10 %ige Besamungsumsatz aus den Unterlagen der Rinderbesamungsstation der Landwirtschaftskammer errechnet werden könne, er habe diesen Einwand jedoch nicht mit Zahlenmaterial untermauert.

Bezüglich der Aufteilung der Umsätze der Laienbesamer habe der Beschwerdeführer vorgebracht, dass diese nur Besamungen vornehmen durften, weshalb auf diese Umsätze nur der Steuersatz von 10 % anzuwenden wäre. Aus den Verdienstlisten gehe jedoch hervor, dass die Laienbesamer Tätigkeiten, die dem Normalsteuersatz unterliegen, wie z.B. Blutabnahmen, Enthornungen, Stierlzwicken, Trächtigkeitsuntersuchungen, verrichtet hätten. Ferner habe der Beschwerdeführer die Laienbesamer für den Fall ihrer Befragung durch Prüfungsorgane handschriftlich zu der Aussage, nur Leistungen mit einem Mehrwertsteuersatz von 10 % ausgeführt zu haben, angewiesen. Auch seien in den Verdienstlisten Aufstellungen über regelmäßige Medikamententnahmen aus dem Bestand des Beschwerdeführers enthalten. Die Betriebsprüfung habe daher auch die Umsätze der Laienbesamer den jeweiligen Steuersätzen zugeordnet, und zwar nach dem aus den Verdienstlisten ersichtlichen Verhältnis von 70:30.

2. Ermittlung der Betriebsergebnisse:

Ausgehend von den errechneten Umsätzen habe die Betriebsprüfung unter Abzug von Betriebsausgaben die Betriebsergebnisse errechnet. Dabei seien bei den abzugsfähigen Betriebsausgaben folgende Änderungen vorgenommen worden:

- -Strichaufzählung
Ausscheiden eines Privatanteils von den Telefonkosten,
- -Strichaufzählung
Ausscheiden privat veranlasster Stromkosten sowie privat veranlasster Mietaufwendungen,
Verminderung der Kfz-Service-Kosten und
- -Strichaufzählung
Verminderung des Kfz-Leasing-Aufwandes,
- -Strichaufzählung
Vornahme von Korrekturen bei der AfA.

Stellungnahme des Beschwerdeführers während des Prüfungsverfahrens:

In der Stellungnahme vom 8. November 2000 habe der Beschwerdeführer vorgebracht, dass sich seine Schätzungen nur auf die Aufteilung der Umsätze unter den einzelnen Tierärzten bezogen hätten. Die wahre

Höhe der Umsätze habe er selbstverständlich auf losen Blättern aufgezeichnet, weil er ansonsten die Provisionen nicht hätte errechnen können. Unmittelbar nach Beendigung der Hausdurchsuchung habe er sämtliche Buchhaltungsunterlagen bis 1998 sowie alle Aufzeichnungen seit Mitte 1992 vernichtet. Die vernichteten Aufzeichnungen hätten teilweise Visiten, also Kundennamen und manchmal auch die Tätigkeiten, die Arbeitstage der Tierärzte und das abgelieferte Geld, ferner auch die von jedem Tierarzt angefertigten formlosen Zettel, auf denen diese die Visiten und den Umsatz aufgeschrieben sowie manchmal auch gleich die Provisionen errechnet hätten, enthalten. Unter den Aufzeichnungen hätten sich auch die vom Beschwerdeführer monatlich errechneten Umsätze, getrennt in 10- und 20-%ige, befunden. Seit Mitte 1998 seien dann die Verdienstlisten geführt worden.

Seine eigenen Umsätze habe er in Form zweier Handkassen, eine zu 10 % und eine zu 20 %, festgestellt und in unregelmäßigen Abständen gezählt und notiert. Die gesamten Kassabücher hätten tageweise aus fingierten Zahlungen bestanden. Alle zwei oder drei Monate wären die fingierten Kassabücher mit den tatsächlichen Umsätzen laut Aufzeichnungen verglichen und die Differenz in den nächsten Monaten eingearbeitet worden.

An der Umsatzzuschätzung durch Hochrechnung aus den vorhandenen Verdienstlisten habe der Beschwerdeführer bemängelt, dass keine Gewichtung vorgenommen und für die Tierärzte Mag. L., Mag. S. und Dr. H. keine Anlaufzeiten berücksichtigt worden seien. Diese hätten zu Beginn ihrer Tätigkeit mangels notwendiger Routine weniger verdient. Auch sei das Geschäft fast kontinuierlich angestiegen. Ausnahmen hätten Dr. H., der viele Landwirte eines verstorbenen Kollegen habe übernehmen können, und Mag. P. wegen eines gerade begonnenen Vertretungsgeschäftes gebildet. Den Schätzungen der Umsätze der Tierärzte für die Jahre 1995 und 1998 seien die zu den umsatzstärksten Monaten zählenden Herbstmonate des Jahres 1998, in denen zudem verhältnismäßig viel Arbeit infolge von Weidegrippe angefallen sei, zu Grunde gelegt worden. In den letzten Monaten des Jahres 1998 habe auch die Vertretung des Dr. Ho. begonnen. Es sei nicht berücksichtigt worden, dass der Beschwerdeführer im Jahr 1998 und 1999 hauptsächlich mit "Managementaufgaben" befasst gewesen sei und daher nur mehr sporadisch in der Praxis gearbeitet habe. Da die beauftragten Tierärzte die Regelbesteuerung beantragt hätten, sei der Beschwerdeführer hinsichtlich der Honorarnoten zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die eigenen Umsatzsteuererklärungen des Beschwerdeführers enthielten die Umsätze der Besamungstechniker, seine eigenen Umsätze sowie Teile der Umsätze der Tierärzte.

Während der Vernichtung der Aufzeichnungen sei dem Beschwerdeführer eine zweiseitige Liste mit der Aufstellung der genauen Umsätze der Tierärzte seit dem Jahr 1995 sowie der bezahlten Provisionen bis einschließlich 1998 samt vier Kopien in die Hände gefallen. Mit der Liste habe er seiner Erinnerung nach Anfang 1997 begonnen. Die Liste habe er nicht vernichtet, um noch etwas in der Hand zu haben.

In der Stellungnahme vom 22. Dezember 2000 habe der Beschwerdeführer die Nichtberücksichtigung von Anlaufzeiten bemängelt. Die "frisch von der Hochschule kommenden" Tierärzte hätten erst ein Vertrauensverhältnis zu den Landwirten aufbauen müssen. Eine weitere Ursache für die falsche Hochrechnung des Finanzamtes sei die Missachtung des variierenden Verhältnisses von Fixum zu Provision. Außerdem habe er von Mag. S. und Dr. H. nur bis 30. November 1999 Geld erhalten. Mag. S. habe zwar S 70.000,- überwiesen, dabei habe es sich jedoch um die Begleichung privater Schulden gehandelt. Bezüglich Schätzung der Einnahmen habe der Beschwerdeführer ausgeführt, die Einnahmen im Kassabuch bis zum Erhalt sämtlicher Unterlagen von den Tierärzten habe er zunächst geschätzt, die geschätzten Einnahmen ins Kassabuch eingetragen und nach Einlangen der richtigen Umsatzzahlen die Differenz in das Kassabuch eingebaut. Letztlich hätten die erklärten Jahresumsätze mit den tatsächlichen Umsätzen übereingestimmt. Dieser Stellungnahme habe der Beschwerdeführer 17 Tabellen angeschlossen.

Im Schreiben vom 8. Februar 2001 habe der Beschwerdeführer zu den Urlaubs- und Arbeitstagen der Tierärzte Angaben gemacht. Er führe keine Unterlagen darüber, seine Berechnungen würden sich aber mit den Tagebucheintragungen seiner Ehefrau decken.

Mit der Stellungnahme vom 15. März 2001 habe der Beschwerdeführer Kopien von Seiten aus dem Tagebuch seiner Ehefrau übermittelt.

Zu den Einwendungen des Beschwerdeführers habe die Betriebsprüfung folgende Stellungnahme abgegeben: Zu der mit der Stellungnahme vom 8. November 2000 übermittelten Liste mit den Umsätzen und Provisionen

werde der Verdacht geäußert, dass diese erst nachträglich, nachdem die Betriebsprüfung in der Besprechung vom 17. Oktober 2000 eine erste grobe Berechnung der Schätzung vorgelegt habe, erstellt worden sei. Abgesehen davon sei wegen Vernichtung der Grundaufzeichnungen eine Überprüfung dieser Zusammenstellung nicht möglich. Die vom Beschwerdeführer vorgenommene Umsatzzusammenstellung könne daher nicht als Grundlage für die gebotene Schätzung herangezogen werden.

Die vorgelegten Kopien der Tagebuchseiten der Ehefrau des Beschwerdeführers würden zwar in mehreren Fällen Hinweise auf einzelne Tierärzte enthalten, jedoch kaum Anhaltspunkte hinsichtlich der Arbeitszeit bieten. Unter der Überschrift "Urlaub" scheine eine "Stricherlliste" für ein nicht näher bezeichnetes Jahr auf. Eine weitere "Stricherlliste" weise unter der Bezeichnung Urlaub 1998 für Mag. L. 29 Tage, für Mag. S. 18 Tage und für Dr. H. 22 Tage sowie für Mag. P. 3 Tage Urlaub aus.

Der nicht quantifizierte Einwand des Beschwerdeführers, die Herbstmonate 1998 würden, weil sie zu den umsatzstärksten Monaten zählten, den monatlichen Durchschnitt zu Ungunsten des Beschwerdeführers verfälschen, könne bei einem Vergleich mit den Herbstmonaten 1999 nicht nachvollzogen werden. Für die Vorjahre habe der Beschwerdeführer infolge Vernichtung der Unterlagen jegliche Vergleichsmöglichkeit genommen. Bezüglich der vom Beschwerdeführer verlangten Berücksichtigung von Anlaufzeiten, also geringere Umsätze bei Beginn der Tätigkeit wegen noch nicht vollständiger Auslastung der Tierärzte, sei der Beschwerdeführer bereits darauf hingewiesen worden, dass die aus den Verdienstlisten ersichtliche Umsatzentwicklung bei Mag. L. und Mag. P. keinen Anhaltspunkt für Anlaufzeiten biete. Eine Beurteilung der Umsatzentwicklung des Mag. S. sei wegen Vernichtung der Unterlagen nicht möglich gewesen. Hinsichtlich Dr. H. habe der Beschwerdeführer eine geringere Auslastung zu Beginn selbst ausgeschlossen, weil dieser viele Landwirte eines verstorbenen Kollegen übernommen habe. Zu berücksichtigen sei ferner, dass alle Tierärzte zu Beginn ihrer Zusammenarbeit mit dem Beschwerdeführer grundsätzlich einen bestehenden und florierenden Rayon übernommen hätten und der Einsatz der Tierärzte vom Beschwerdeführer in jeder Hinsicht bestens organisiert gewesen sei. Es bestehe daher keine Veranlassung, bei Berechnung des durchschnittlichen Monatsumsatzes umsatzschwächere Anlaufzeiten zu berücksichtigen.

Das Verlangen des Beschwerdeführers, die Umsätze unterschiedlich zu gewichten, weil die Umsätze der Jahre 1998 und 1999 im Vergleich zu den Jahren 1995 bis 1997 überproportional gestiegen seien, sei ebenfalls nicht quantifiziert worden. Aufschlussreich seien jedoch die Ausführungen des Beschwerdeführers in der Eingabe vom 22. Dezember 2000, wo er darauf hingewiesen habe, dass sich in den ersten Jahren der Zusammenarbeit speziell Mag. L., Mag. S. und Dr. H. sehr darüber beklagt hätten, dass sie gar so viele Arbeitstage hätten und dass sie 1998 und verstärkt 1999 Protest gegen die für sie einschneidende, weil zu einem Absinken des Verdienstes führende Verringerung der Arbeitstage eingelegt hätten. Dieses Vorbringen weise hier auf einen verhältnismäßig stärkeren Einsatz der Tierärzte und damit auch höheren Umsatz vor 1998 hin. Der Beschwerdeführer könne sich nicht beschwert erachten, wenn die Betriebsprüfung mangels anderer Unterlagen nur die unbestrittenen Umsätze des Zeitraumes Mitte 1998 bis Ende 1999 zur Ermittlung eines monatlichen Durchschnittsumsatzes herangezogen und sodann im Wege eines inneren Betriebsvergleiches ihrer Schätzung für die Umsätze des Zeitraumes 1995 bis 1997 zu Grunde gelegt habe. Die Behauptung des Beschwerdeführers, die Summe der von den Tierärzten und von ihm selbst erzielten Umsätze sei als Gesamtgröße zu betrachten, von der ausgehend der Beschwerdeführer je nach Bedarf Umsätze zwischen ihm und den Tierärzten verschoben habe, der erklärte Gesamtumsatz stimme jedenfalls mit den tatsächlich erwirtschafteten Umsätzen überein, sei nicht nachvollziehbar. Der Beschwerdeführer habe im Prüfungsverfahren mehrmals darauf hingewiesen, mit Umsatzgrößen zwischen ihm und den Tierärzten häufig willkürlich jongliert zu haben. Auch habe der Beschwerdeführer in den Zeiträumen, in denen eine derartige Argumentation auf ihre Plausibilität überprüft werden könnte (1998 und 1999) erhebliche Umsatzverkürzungen eingestanden und insbesondere für sich selbst keine Verdienstlisten geführt. Außerdem hätte die Argumentation des Beschwerdeführers zur Folge, dass er 1998 und 1999 einen Minusumsatz erzielt hätte. Die Betriebsprüfung sei daher bei der Ermittlung des vom Beschwerdeführer selbst erwirtschafteten Umsatzes nicht davon ausgegangen, dass dieser in seinen eigenen Abgabenerklärungen zu Unrecht höhere Umsätze als die erwirtschafteten angegeben habe, weshalb die vom Beschwerdeführer jeweils erklärten Umsätze als Ausgangspunkt für die Umsatzberechnung herangezogen worden seien.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, sämtliche Einnahmen aus dem Betrieb der Tierarztpraxis seien dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Aus den beschlagnahmten Verdienstlisten für den Zeitraum Juli 1998 bis Dezember 1999 ergeben sich die Einnahmen der Tierärzte und der Laienbesamer. Für die Einnahmen des Beschwerdeführers in diesem Zeitraum lägen keine Aufzeichnungen vor.

Bei seiner Einvernahme als Verdächtiger habe der Beschwerdeführer angegeben, die täglichen Einnahmen aller Kollegen seien geschätzt und im Kassabuch eingetragen worden, das heiße, die Eintragungen im Kassabuch stimmten nicht mit den Verdienstlisten überein. Seine eigenen Einnahmen habe er ebenfalls aus Erfahrungswerten geschätzt, die geschätzten Einnahmen der Laienbesamer habe er seinen Einnahmen hinzugerechnet. Der in der Folge erhobene Einwand, die Schätzung habe sich auf die Zuordnung der Umsätze beschränkt, sei nur als Versuch, die Tragweite dieser Aussage abzuschwächen, zu verstehen. Im Schreiben vom 8. November 2000 habe der Beschwerdeführer erklärt, zur Feststellung seiner eigenen Umsätze den Inhalt von Handkassen in unregelmäßigen Abständen gezählt und notiert zu haben. Die gesamten Kassabücher hätten tageweise aus fingierten Zahlen bestanden.

Aus diesem Vorbringen ergebe sich, dass der Beschwerdeführer der in § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO normierten Verpflichtung, Bareinnahmen täglich in geeigneter Weise festzuhalten, nicht entsprochen habe, sowie dass er die Einnahmen nicht in richtiger Höhe aufgezeichnet und in den Abgabenerklärungen ausgewiesen habe. Eine Verkürzung der Umsätze des Jahres 1998 um S 342.112,-- sowie jener des Jahres 1999 um S 320.000,-- und S 515.235,-- habe er ausdrücklich zugestanden. Mit der Unterlassung der vollständigen Erfassung der Einnahmen habe der Beschwerdeführer seine Aufzeichnungen mit materieller Mangelhaftigkeit belastet.

Dieser Mangel führe unzweifelhaft zur Verpflichtung, die Besteuerungsgrundlagen durch entsprechende Schätzungen zu ermitteln. Schließlich habe der Beschwerdeführer einbekannt, alle Buchhaltungsunterlagen bis 1998 vernichtet zu haben. Vernichtete Grundaufzeichnungen seien immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen und verpflichteten die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung. Aus diesem Vorbringen ergebe sich, dass der Beschwerdeführer der in Paragraph 131, Absatz eins, Ziffer 2, BAO normierten Verpflichtung, Bareinnahmen täglich in geeigneter Weise festzuhalten, nicht entsprochen habe, sowie dass er die Einnahmen nicht in richtiger Höhe aufgezeichnet und in den Abgabenerklärungen ausgewiesen habe. Eine Verkürzung der Umsätze des Jahres 1998 um S 342.112,-- sowie jener des Jahres 1999 um S 320.000,-- und S 515.235,-- habe er ausdrücklich zugestanden. Mit der Unterlassung der vollständigen Erfassung der Einnahmen habe der Beschwerdeführer seine Aufzeichnungen mit materieller Mangelhaftigkeit belastet. Dieser Mangel führe unzweifelhaft zur Verpflichtung, die Besteuerungsgrundlagen durch entsprechende Schätzungen zu ermitteln. Schließlich habe der Beschwerdeführer einbekannt, alle Buchhaltungsunterlagen bis 1998 vernichtet zu haben. Vernichtete Grundaufzeichnungen seien immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen und verpflichteten die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung.

Die vom Beschwerdeführer mit Eingabe vom 8. November 2000 vorgelegten, wiederholt als Grundaufzeichnungen bezeichneten, Zusammenstellungen von den Tierärzten erzielter Umsätze und Provisionen der Streitjahre vermöchten diese Aufzeichnungsmängel nicht zu beseitigen. Diese Zusammenstellungen wiesen die Gesamtsummen pro Jahr und Tierarzt aus, deren Entstehung und Richtigkeit mangels Aufbewahrung von den Vorschriften des § 131 BAO entsprechenden Aufzeichnungen nicht nachvollzogen werden könne. Diese Zusammenstellungen erlaubten eine zuverlässige Ermittlung der Umsätze und Gewinne nicht und seien daher auch nicht geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden. Auch die bei der Rinderbesamungsstation aufliegenden Besamungsscheine bildeten keinen Ersatz für vom Beschwerdeführer zu führende Grundaufzeichnungen. Wenn der Beschwerdeführer einwende, das Finanzamt habe es unterlassen, die 10 %igen Umsätze durch Einsichtnahme in die Besamungsscheine zu ermitteln, übersehe er, dass eine Pflicht der Abgabenbehörde zur Rekonstruktion von nicht oder nur unzureichend vorgelegter Aufzeichnungen, die der Abgabenschlichtige zu führen und vorzulegen verpflichtet gewesen sei, in keiner gesetzlichen Vorschrift verankert sei. Die vom Beschwerdeführer mit Eingabe vom 8. November 2000 vorgelegten, wiederholt als Grundaufzeichnungen bezeichneten, Zusammenstellungen von den Tierärzten erzielter Umsätze und Provisionen der Streitjahre vermöchten diese Aufzeichnungsmängel nicht zu beseitigen. Diese Zusammenstellungen wiesen die Gesamtsummen pro Jahr und Tierarzt aus, deren Entstehung und Richtigkeit mangels Aufbewahrung von den Vorschriften des Paragraph 131, BAO

entsprechenden Aufzeichnungen nicht nachvollzogen werden könne. Diese Zusammenstellungen erlaubten eine zuverlässige Ermittlung der Umsätze und Gewinne nicht und seien daher auch nicht geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden. Auch die bei der Rinderbesamungsstation aufliegenden Besamungsscheine bildeten keinen Ersatz für vom Beschwerdeführer zu führende Grundaufzeichnungen. Wenn der Beschwerdeführer einwende, das Finanzamt habe es unterlassen, die 10 %igen Umsätze durch Einsichtnahme in die Besamungsscheine zu ermitteln, übersehe er, dass eine Pflicht der Abgabenbehörde zur Rekonstruktion von nicht oder nur unzureichend vorgelegter Aufzeichnungen, die der Abgabenschuldige zu führen und vorzulegen verpflichtet gewesen sei, in keiner gesetzlichen Vorschrift verankert sei.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass hinsichtlich der Streitjahre nur für den Zeitraum Juli 1998 bis Dezember 1999 über die von den vom Beschwerdeführer beschäftigten Tierärzten und Laienbesamern erzielten Einnahmen Aufzeichnungen existierten. Ansonsten habe der Beschwerdeführer Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen gehabt habe, nicht vorgelegt. Damit bestünden aber für den gesamten Berufszeitraum hinreichende Gründe, die zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigten und verpflichteten.

Die Betriebsprüfung sei davon ausgegangen, dass die vom Beschwerdeführer in den für die geprüften Jahre eingereichten Steuererklärungen ausgewiesenen Einnahmen nur solche aus dem eigenen Tätigwerden des Beschwerdeführers sowie die aus dem Tätigwerden der Laienbesamer betroffen hätten. Aufzeichnungen über diese Einnahmen gebe es nicht. Wie sich die in den Umsatzsteuererklärungen des Beschwerdeführers ausgewiesenen Umsätze zusammensetzten, könne nicht nachvollzogen werden. Dass die Einnahmen der Tierärzte nicht in den vom Beschwerdeführer erklärten Umsätze enthalten seien, ergebe sich auch daraus, dass die Tierärzte steuerlich erfasst gewesen seien. Die Behauptung des Beschwerdeführers, seine eigenen Umsätze hätten auch Teile der von den Tierärzten erzielten Einnahmen enthalten, müsse daran scheitern, dass die seit Juli 1998 geführten Verdienstlisten sich auf die Aufzeichnungen der von den Tierärzten und Laienbesamern erzielten Einnahmen beschränkt hätten. Die vom Beschwerdeführer in seiner Eingabe vom 20. Dezember 2000 behaupteten, von ihm errechneten Einnahmendifferenzen bei den Tierärzten könnten entgegen seinem Ansinnen nicht von seinen Umsätzen abgezogen werden. Auch das vom Beschwerdeführer nicht näher konkretisierte Umsatzverhältnis Medikamente/Samen biete keine Grundlage für eine solche Vorgangsweise. Abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer nach seinen Angaben keine exakte Zuordnung hinsichtlich der Samen- und Medikamenteneinkäufe vorgenommen habe, bestehe die Tätigkeit eines Tierarztes nicht bloß darin, Medikamente zu verkaufen, weshalb in den 20 %igen Umsätzen auch die Entgelte für alle übrigen Tätigkeiten eines Tierarztes enthalten seien. Eine Erklärung dafür, warum auch diese übrigen Tätigkeiten in einem direkten Verhältnis zum Medikamenteneinsatz stehen müssten, sei der Beschwerdeführer schuldig geblieben. Der von der Prüferin errechnete Anteil des festgestellten Medikamenteneinkaufes an den im Schätzungswege ermittelten 20 %igen Umsätzen sei von 1995 bis 1998 von 29 % auf 33 % gestiegen. Dieser Wert spreche nicht gegen die Schlüssigkeit der Schätzung. Der vom Beschwerdeführer genannte Anstieg vom 25,58 % auf 35,29 % lasse sich hingegen auf Grund der vorgefundenen Unterlagen nicht nachvollziehen.

Es könne nicht als unschlüssig erkannt werden, dass die Betriebsprüfung bei Durchführung der Schätzung zwischen den vom Beschwerdeführer aus eigenem Tätigwerden erzielten Einnahmen und den aus dem Tätigwerden der Tierärzte und Laienbesamern erzielten Einnahmen differenziert und für beide Bereiche unterschiedliche Schätzungsmethoden angewendet habe. Für die ersteren Einnahmen seien nämlich überhaupt keine Aufzeichnungen vorhanden gewesen, während für letztere ab einem bestimmten Zeitpunkt die Ergebnisse in Verdienstlisten festgehalten worden seien.

Die Betriebsprüfung habe bei der Schätzung der vom Beschwerdeführer aus eigenem Tätigwerden erzielten Umsätze an die in dessen Steuererklärungen ausgewiesenen Umsatzbeträge angeknüpft und diese nach Vornahme von Korrekturen und Ausscheiden der für die Laienbesamer errechneten Umsätze durch griffweise Zuschätzung um 5 % erhöht. Durch die Zuschätzung sei der bestehenden Unsicherheit über die vollständige Erfassung der Einnahmen Rechnung getragen worden. Der Beschwerdeführer habe über den gesamten Prüfungszeitraum keine Aufzeichnungen über die durch eigenes Tätigwerden erzielten Einnahmen vorgelegt und bei seinen eigenen Umsätzen eine Verkürzung für das Jahr 1999 erklärt. Dazu komme aber, dass im Verlaufe der Betriebsprüfung die zugestandenen Umsatzverkürzungen im Jahr 1999 nicht nur S 320.000,--

sondern S 835.235,-- betragen haben und der Beschwerdeführer auch für das Jahr 1998 eine Verkürzung von S 342.112,-- einbekannt habe. Angesichts dieser gravierenden Umstände könne die Zuschätzung im Ausmaß von 5 % der erklärten Einnahmen nicht als zu hoch gegriffen angesehen werden. Der Einwand des Beschwerdeführers, die von ihm erwirtschafteten Umsätze wären in den Jahren 1998 und 1999 rückläufig gewesen, zeige keine Unschlüssigkeit der Zuschätzung auf, weil die Betriebsprüfung an die vom Beschwerdeführer selbst erklärten Umsätze angeknüpft und für alle von der Prüfung betroffenen Jahre eine lineare Zuschätzung von 5 % vorgenommen habe. Überdies sei dieser Einwand des Beschwerdeführers allgemein gehalten und entbehre einer nachvollziehbaren Darstellung. Die Betriebsprüfung habe nämlich in diesem Zeitraum auf die Vertretungstätigkeit für Dr. Ho. und den bis zum Jahr 1999 gestiegenen Medikamenteneinkauf verwiesen. Einen Nachweis dafür, dass von den Tierärzten erzielte Medikamentenerlöse nicht in den Verdienstlisten aufgeschienen wären, habe der Beschwerdeführer nicht erbracht. Es sei auch nicht glaubwürdig, dass der Beschwerdeführer ein solches Verhalten, das nach seinen Angaben dazu geführt haben solle, dass ihn das immer größer werdende Missverhältnis zwischen Medikamentenverbrauch und -erlös finanziell aufgefressen habe, hingenommen hätte. Seine Behauptung, in den Jahren 1998 und 1999 hauptsächlich mit Managementaufgaben befasst gewesen zu sein, stehe im Widerspruch zu seinem Vorbringen im Schreiben vom 23. Juni 2002, wonach von Herbst 1998 bis Jänner 2000 80 % seiner Arbeit darin bestanden habe, den Kollegen Dr. Ho. zu vertreten.

Die von der Betriebsprüfung hinsichtlich der von den Tierärzten im Zeitraum 1995 bis Mitte 1998 erzielten Einnahmen gewählte Schätzungsmethode eines inneren Betriebsvergleiches könne nicht als rechtswidrig erkannt werden. Die Betriebsprüfung habe nämlich auf die Aufzeichnungen zurückgreifen können, die unstrittig die tatsächliche Höhe der betreffenden Einnahmen im folgenden Zeitraum wiedergegeben haben. Der Einwand des Beschwerdeführers, der für die Schätzung herangezogene Zeitraum Juli bis Dezember 1998 zähle zu den umsatzstärksten Monaten, sei allgemein gehalten und unbelegt. Die vorhandenen Aufzeichnungen für das Jahr 1999 bestätigten im Übrigen diese Auffassung des Beschwerdeführers nicht. Der weitere Einwand des Beschwerdeführers, 80 % seiner Tätigkeit von Herbst 1998 bis Jänner 2000 und fast 100 % der Arbeit des Tierarztes Dr. W. ab März 1999 hätten darin bestanden, den Tierarzt Dr. Ho. zu vertreten, und die Schätzung für 1995 bis 1998 berücksichtige auch die mit diesen Kunden getätigten Umsätze, obwohl er diese Kunden bis Sommer 1998 nicht gehabt habe, gehe fehl. Die Betriebsprüfung habe in den inneren Betriebsvergleich nur die von den Tierärzten Dr. H., Mag. S., Mag. L. und Mag. P. von Juli bis Dezember 1998 erzielten Umsätze einbezogen, keinesfalls die vom Beschwerdeführer und Dr. W. getätigten Umsätze. Das Vorbringen des Beschwerdeführers bleibe aber auch in diesem Punkt allgemein gehalten, konkrete Ziffern zu den in Vertretung des Dr. Ho. ausgeführten Umsätze würden nicht genannt.

Der Beschwerdeführer habe sein Begehren, für die Tätigkeiten der Tierärzte Mag. L., Mag. S. und Dr. H. Anlaufzeiten zu berücksichtigen, nicht näher konkretisiert. Angesichts seiner Erklärung, die Einnahmen dieser Tierärzte geschätzt zu haben, sei dieses Begehren auch nicht nachvollziehbar. Überdies habe der Beschwerdeführer Dr. H. wegen der Übernahme vieler Landwirte eines verstorbenen Kollegen als Ausnahme bezeichnet. Für die Tätigkeit der Tierärztin Mag. L., deren Tätigkeit im Jahr 1995 begonnen habe, sei dieser Einwand nicht verständlich, weil der Beschwerdeführer in der von ihm erstellten Liste für das Jahr 1995 deren Einnahmen mit S 346.692,-- angibt, somit höher als der von der Betriebsprüfung geschätzte Betrag. Die Möglichkeit für den Tätigkeitsbeginn des Tierarztes Mag. S. im Jahr 1996 allenfalls umsatzschwächere Anlaufzeiten festzustellen, habe der Beschwerdeführer durch die Vernichtung der Aufzeichnungen vereitelt. Auf Grund der Angaben des Beschwerdeführers sei auch sein Einwand, die Tierärzte Mag. L. und Mag. S. wären "frisch von der Hochschule gekommen", nicht stichhältig. Der Beschwerdeführer habe nämlich angegeben, dass Mag. L. bevor sie auf Provisionsbasis gearbeitet habe, eine Schnupperlehre bzw. ein Akademikertraining beim Beschwerdeführer absolviert habe. Zur Einstellung des Mag. S. habe der Beschwerdeführer angegeben, dass der Betriebsumfang "mehr geworden" sei. Aus diesen Umständen sei es nicht glaubwürdig, dass in den Anfangsmonaten der neu eintretenden Tierärzte ein Umsatzrückgang eingetreten wäre. Dass der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang den Tätigkeitsbeginn des Tierarztes Mag. P. im November/Dezember 1998 als Beispiel nenne, sei mit seinem Vorbringen, dieser habe wegen eines gerade begonnenen Vertretungsgeschäftes eine Ausnahme gebildet, nicht in Einklang zu bringen. Die vom Beschwerdeführer mit seiner Stellungnahme vom 22. Dezember 2000 vorgelegten Berechnungen

sprächen nicht gegen die Schlüssigkeit der von der Betriebsprüfung durchgeführten Schätzung. Die von der Betriebsprüfung gewählte Methode des inneren Betriebsvergleiches sei schon deswegen die tauglichere, weil sie sich auf eine weitgehend gesicherte Ausgangsposition stützen könne. Die vom Beschwerdeführer vorgelegte Kalkulation beruhe dagegen auf Zahlen, die wegen der Vernichtung der Grundaufzeichnungen nicht nachvollziehbar seien. Der Beschwerdeführer gehe bei seiner Kalkulation von einem Fixum und von drei Provisionssparten aus. Es lägen jedoch keinerlei Aufzeichnungen oder Belege für die Provisionen und das behauptete Fixum vor. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe das Fixum "ziemlich genau" nach der Zahl der monatlichen Arbeitstage errechnet, sei an Hand der von ihm vorgelegten Zahlen nicht nachvollziehbar. Er habe etwa für Mag. L. das Fixum der Jahre 1998 und 1999 bei der gleichen Anzahl von Arbeitstagen einmal mit S 10.000,-- und einmal mit S 9.625,-- und im Jahr 1995 bei einer größeren Anzahl von Arbeitstagen mit S 8.078,13 angegeben. Gleiches gelte für Mag. S., für den das Fixum im Jahr 1999 bei 22 Tagen S 11.000,--, im Jahr 1998 bei einer größeren Anzahl von Arbeitstagen (22,5) hingegen bloß S 10.783,33 betragen habe. Hinsichtlich Dr. H. sei das Fixum im Jahr 1999 bei 20 Arbeitstagen mit S 10.000,--, im Jahr 1998 bei 20,5 Arbeitstagen mit S 9.964,29 angegeben worden. Dazu komme, dass aus der Verdienstliste für das Jahr 1999 beispielsweise für Mag. S. ein durchschnittliches Fixum von S 9.435,42 und nicht wie vom Beschwerdeführer angegeben von S 11.000,-- errechnet werden könne. Die Kalkulation des Beschwerdeführers sei auch insofern nicht stimmig, als zwar für die Jahre 1995 bis 1998 die ausgewiesenen reinen Provisionsanteile (Tabelle 7) mit dem jeweiligen Faktor (Tabelle 8) auf den monatlichen Umsatz hochgerechnet werden, für das Jahr 1999 fehle hingegen eine solche Vorgangsweise. Die vom Beschwerdeführer als Fixum genannten Beträge seien in keiner Weise überprüfbar. Die vorgelegten Tagebuchaufzeichnungen seiner Ehefrau mit in "Stricherlform" gehaltener Eintragung einer Anzahl von Urlaubstagen in Kalenderblätter stelle keinen Nachweis für die Arbeitszeit der beschäftigten Tierärzte dar. Durch die Befragung der Tierärzte Dr. H. und Mag. L. seien diese Angaben nicht bestätigt worden. Diese Tagebucheintragen böten jedenfalls keinen Anhaltspunkt für die Höhe der Zahlungen an Fixum und Provisionen in den einzelnen Jahren. Es sei daher davon auszugehen, dass die auf bloßen Behauptungen des Beschwerdeführers beruhenden, beliebig gestaltbaren Zahlen keinen verlässlichen Anhaltspunkt für eine Kalkulation der Umsätze der Jahre 1995 und 1998 böten. Es bestehe daher kein Anlass, die Schätzungsmethode der Betriebsprüfung durch eine kalkulatorische Schätzung zu ersetzen.

Zu der vom Beschwerdeführer vermissten Befragung sämtlicher Tierärzte über die Richtigkeit der in seiner Kalkulation enthaltenen Provisionen sei darauf hinzuweisen, dass die Abgabenbehörde keine Verpflichtung zur Rekonstruktion nicht oder nur unzureichend geführter Aufzeichnungen treffe. Die Betriebsprüfung habe die Tierärzte Mag. L. und Dr. H. dazu vernommen, der Tierarzt Mag. P. sei erst zu einem Zeitpunkt beschäftigt worden, als bereits die Verdienstlisten geführt worden seien. Die Erhebungen bei den Tierärzten hätten kein Ergebnis gebracht, welches eine zuverlässige Umsatzermittlung erlauben würde.

Dem Begehren des Beschwerdeführers, die Umsatzentwicklung der Jahre 1997 bis 1999 im Vergleich zum Jahr 2000 darzustellen, sei zu entgegnen, dass die Tierärzte Mag. L., Mag. S., Mag. P. und Dr. H. die Zusammenarbeit mit dem Beschwerdeführer Anfang 2000 beendet hätten. Im Jahr 2000 seien daher keine vergleichbaren Verhältnisse vorhanden gewesen.

Die im Schätzungswege ermittelten Umsätze seien auf zu 10 % und zu 20 % steuerpflichtige Umsätze aufzuteilen gewesen. Aufzeichnungen, aus denen eine solche Aufteilung nachvollziehbar wäre, seien nicht geführt worden. Auch den ab Juli 1998 für die Tierärzte geführten Verdienstlisten lasse sich eine Zusammensetzung der Einnahmen nach Steuersätzen nicht entnehmen. Diese Aufteilung sei daher ebenfalls durch Schätzung vorzunehmen gewesen. Die Betriebsprüfung habe sich mangels anderer Anhaltspunkte von dem aus den Umsatzsteuererklärungen des Beschwerdeführers und der Tierärzte ersichtlichen Verhältnis leiten lassen und eine Aufteilung auf 10 %ige und 20 %ige Umsätze diesem Verhältnis folgend mit 60:40 für die Jahre 1995 bis 1998 und im Verhältnis 55:45 für das Jahr 1999 vorgenommen. Dass hierbei ein Fehler unterlaufen wäre, werde nicht behauptet. Der Beschwerdeführer könne auch ein anderes Aufteilungsverhältnis nicht plausibel machen. Der vom Beschwerdeführer unternommene Versuch, die von der Betriebsprüfung vorgenommene Aufteilung im Wege einer Kalkulation zu widerlegen, müsse schon deswegen scheitern, weil keine verlässlichen Grundlagen zur Vornahme einer solchen bestehen. Die vom Beschwerdeführer errechnete Verhältniszahl sei daher nicht geeignet, die Unrichtigkeit der von der

Betriebsprüfung vorgenommenen Aufteilung darzutun. Auf Grund des wiederholten Einwandes des Beschwerdeführers, die zu 10 % steuerpflichtigen Umsätze könnten an Hand der bei der Rinderbesamungsstation aufliegenden Unterlagen ermittelt werden, habe die Betriebsprüfung Erhebungen dort geführt. Diese hätten ergeben, dass in den angefochtenen Bescheiden den zu 10 % steuerpflichtigen Umsätzen ein zu hoher Anteil und den 20 %igen Umsätzen ein zu geringer Anteil des im Schätzungswege ermittelten Umsatzes zugewiesen worden sei. Insgesamt bestehe kein Anlass, von der von der Betriebsprüfung getroffenen Aufteilung der im Schätzungswege ermittelten Umsätze abzugehen.

Das Begehren des Beschwerdeführers, einen Vorsteuerabzug aus den an die Tierärzte bezahlten Provisionen zu berücksichtigen, müsse daran scheitern, dass hinsichtlich dieser Provisionen keine den Vorschriften des § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnungen vorhanden seien. Die Einwände des Beschwerdeführers gegen die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen seien daher unbegründet. Das Begehren des Beschwerdeführers, einen Vorsteuerabzug aus den an die Tierärzte bezahlten Provisionen zu berücksichtigen, müsse daran scheitern, dass hinsichtlich dieser Provisionen keine den Vorschriften des Paragraph 11, UStG 1994 entsprechende Rechnungen vorhanden seien. Die Einwände des Beschwerdeführers gegen die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen seien daher unbegründet.

Streit bestehe auch darüber, ob die in den Verdienstlisten für Dezember 1999 für Dr. H. und Mag. S. ausgewiesenen Einnahmen in Höhe von S 100.685,-- und S 130.990,-- den Einnahmen des Beschwerdeführers zuzurechnen seien. Der Beschwerdeführer habe behauptet, dass die genannten Tierärzte nach Beendigung der Zusammenarbeit weder die Einnahmen für Dezember 1999 übergeben noch weitere Zahlungen, wie beispielsweise für zurückbehaltene Medikamente und Instrumente, geleistet hätten. Die genannten Tierärzte hätten dies jedoch bestritten.

Der Beschwerdeführer habe den Modus der Abrechnung mit Dr. H. und Mag. S. derart beschrieben, dass er von diesen die Unterlagen zur Erstellung einer Verdienstliste für einen bestimmten Monat erhalten habe, dann habe er zunächst abgerechnet und die kopierte Verdienstliste in das Fach des betreffenden Tierarztes gelegt, der ihm dann bei einem der nächsten Besuche das Geld übergeben habe. Aus dem Umstand, dass die Dezember-Einnahmen Dr. H. und Mag. S. in der Verdienstliste enthalten seien, sei zu schließen, dass sie dem Beschwerdeführer die diesen Monat betreffenden Unterlagen ausgefolgt hätten. Der Beschwerdeführer habe den Gewinn aus seinem Betrieb durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Es komme sohin auf den Zufluss bzw. Abfluss der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben an. Gemäß § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. b UStG 1994 entstehe die Steuerschuld in den Fällen der vom Beschwerdeführer vorgenommenen Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden seien. Der Beschwerdeführer habe den Modus der Abrechnung mit Dr. H. und Mag. S. derart beschrieben, dass er von diesen die Unterlagen zur Erstellung einer Verdienstliste für einen bestimmten Monat erhalten habe, dann habe er zunächst abgerechnet und die kopierte Verdienstliste in das Fach des betreffenden Tierarztes gelegt, der ihm dann bei einem der nächsten Besuche das Geld übergeben habe. Aus dem Umstand, dass die Dezember-Einnahmen Dr. H. und Mag. S. in der Verdienstliste enthalten seien, sei zu schließen, dass sie dem Beschwerdeführer die diesen Monat betreffenden Unterlagen ausgefolgt hätten. Der Beschwerdeführer habe den Gewinn aus seinem Betrieb durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß Paragraph 4, Absatz 3, EStG ermittelt. Es komme sohin auf den Zufluss bzw. Abfluss der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben an. Gemäß Paragraph 19, Absatz 2, Ziffer eins, Litera b, UStG 1994 entstehe die Steuerschuld in den Fällen der vom Beschwerdeführer vorgenommenen Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden seien.

Sämtliche Honorare, die die Tierärzte bei ihren Visiten kassiert hätten, seien daher solche des Beschwerdeführers. Die von Dr. H. und Mag. S. bei den im Dezember 1999 durchgeführten Visiten kassierten, vom Beschwerdeführer in den Verdienstlisten entsprechend erfassten Beträge seien daher dem Beschwerdeführer im Dezember 1999 gleichzeitig mit der Vereinnahmung durch die Tierärzte zugeflossen. Die dabei erzielten Umsätze seien dem Beschwerdeführer als Inhaber der Tierarztpraxis zuzurechnen. Eine allfällige rechtswidrige Zueignung oder Verweigerung der Herausgabe der kassierten Beträge durch die Tierärzte könne in umsatzsteuerlicher Hinsicht an der Zurechnung an den Beschwerdeführer nichts ändern. In ertragsteuerlicher Hinsicht gelte, dass der widerrechtliche Entzug von Geld zu einer Betriebsausgabe führe.

Die Betriebsausgaben müssten aber jedenfalls nachgewiesen, oder wenn dies nicht möglich erscheine, zumindest glaubhaft gemacht werden. Von einem solchen Nachweis oder einer solchen Glaubhaftmachung könne aber nicht die Rede sein. Es sei nicht ersichtlich, dass der Beschwerdeführer auf eine Auszahlung widerrechtlich vorenthaltener Abrechnungsbeträge gedrängt hätte. Dass der Beschwerdeführer eine Geltendmachung bestehender Forderungen etwa gegen Mag. S. in Höhe von S 125.500,-- für ein Kfz, S 30.000,-- für Instrumente und S 70.000,-- für Medikamente sowie S 130.990,-- aus der Dezemberabrechnung unterlassen hätte, widerspreche der Lebenserfahrung und könne auch nicht damit erklärt werden, dass eine klagsweise Durchsetzung die wahren Verrechnungsmodi ans Licht gebracht hätte. Die von Dr. H. bei seiner Befragung vorgelegte, vom Beschwerdeführer anlässlich der Beendigung der Zusammenarbeit erstellte Abrechnung nenne neben Instrumenten, Medikamenten und Auto zwar den für Jänner 2000 ausstehenden Betrag, nicht aber einen für Dezember 1999 geschuldeten Betrag. Es sei nicht einsichtig, aus welchem anderen Grund als dem, dass der Abrechnungsbetrag aus der Verdienstliste für Dezember 1999 von Dr. H. bereits bezahlt gewesen sei, der Beschwerdeführer diesen Betrag nicht in die Abrechnung einbezogen habe.

Die weiteren Erhebungen hätten ergeben, dass Mag. S. und Dr. H. für Beträge, die sie dem Beschwerdeführer aus Anlass der Beendigung der Zusammenarbeit geschuldet hätten, im Jahr 2000 Zahlungen geleistet hätten. Die Darstellung des Beschwerdeführers, er habe von diesen Personen nach Beendigung der Zusammenarbeit keinerlei Zahlungen und so auch nicht die in den Verdienstlisten für Dezember 1999 abgerechneten Beträge erhalten, sei daher unglaublich. Es sei daher nicht möglich, die für Dezember 1999 abgerechneten Beträge als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Die Gewinnermittlung habe die Betriebsprüfung in der Weise vorgenommen, dass sie den im Schätzungswege errechneten Erlösen die betrieblich veranlassten Ausgaben gegenübergestellt habe, insbesondere auch jene, die bisher in den Abgabenerklärungen der Tierärzte als deren Betriebsausgaben dargestellt worden seien. Dass diese Ausgaben unrichtig ermittelt worden wären, werde nicht behauptet. Der Beschwerdeführer wende sich gegen die Gewinnermittlung mit der Behauptung, er habe in die bei den einzelnen Tierärzten befindlichen Rechnungen nicht Einsicht nehmen können. Dem sei zu entgegnen, dass die Betriebsprüfung den Beschwerdeführer mehrfach zu einer Einsichtnahme aufgefordert habe. Dass die Einsichtnahme in umfangreiche Unterlagen zeitaufwändig sei, habe der Beschwerdeführer zu vertreten, zumal es seine Sache gewesen wäre, von vornherein durch eine Führung ordnungsgemäßer Aufzeichnungen bzw. eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Zuordnung der Betriebsausgaben für eine zweifelsfreie Ermittlung der Betriebsergebnisse zu sorgen. Dass die Betriebsprüfung den Aufwand auf sich genommen habe, aus einer Vielzahl von Belegen ein Betriebsergebnis zu errechnen und dabei zu Gunsten des Beschwerdeführers auch die abziehbaren Betriebsausgaben aus diesen Belegen zusammengestellt habe, könne ihr nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Streit bestehe über die Abzugsfähigkeit der einzelnen

Ausgaben wie folgt:

Fingierte Lohnzahlungen:

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung seien Lohnzahlungen als Betriebsausgaben abgesetzt worden, obwohl von den betreffenden Personen keine Leistungen erbracht worden seien. Diese Zahlungen seien nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Der Beschwerdeführer habe vorgetragen, es seien zumindest die Lohnnebenkosten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die betreffenden Personen hätten Leistungen für das Unternehmen erbracht, zumeist Telefondienste, Wäsche, Reinigung. Wenn auch die Lohnzahlungen nicht immer in dieser Form stattgefunden hätten, so habe er doch die Lohnnebenkosten getragen. Mit diesem Vorbringen zeige der Beschwerdeführer nicht auf, dass die Betriebsprüfung die abgesetzten Lohnzahlungen zu Unrecht als fingiert behandelt habe. Damit fehle aber auch der "Entrichtung der Lohnnebenkosten" die betriebliche Veranlassung.

Telefonaufwand, Kfz-Servicekosten, AfA:

Die Betriebsprüfung habe die Kürzung des Telefonaufwandes von S 24.870,-- deswegen vorgenommen, weil eine Rechnung vom 15. Oktober 1998 über S 2.763,50 mit S 27.633,50 als Aufwand verbucht worden sei. Die Kürzung der Kfz-Servicekosten habe die Betriebsprüfung damit begründet, dass der in Rede stehende Betrag eine Rechnung aus dem Jahr 1996 betreffe, die bereits in diesem Jahr als Ausgabe geltend gemacht worden

sei und daher im Jahr 1998 nicht noch einmal abgezogen werden könne. Bei Ermittlung der AfA habe die Betriebsprüfung den vom Beschwerdeführer angesetzten Betrag einer "negativen" AfA zu dessen Gunsten von S 195.195,-- auf S 175.751,-- korrigiert.

Diesen Ausführungen habe der Beschwerdeführer nichts mehr entgegengesetzt.

Verminderung des Kfz-Leasingaufwandes 1996:

Eine beim Beschwerdeführer in den Jahren 1997 und 1998 durchgeführte, Umsatz- und Einkommensteuer 1995 und 1996 betreffende abgabenbehördliche Prüfung habe zur Feststellung geführt, dass der Leasingaufwand für ein geleastes Kfz ab 1996 nur nach Maßgabe einer Nutzungsdauer von 8 Jahren abgesetzt werden könne, für einen weiteren Leasingwagen ein Aufgriffsrecht zu aktivieren und von den Kfz-Betriebskosten ein Privatanteil auszuscheiden sei.

Der Beschwerdeführer könne mit dem Einwand, Motivation für die Nichtbekämpfung dieser Feststellung sei es gewesen, dem Prüfer einen Erfolg zu gönnen, keine Fehlerhaftigkeit dieser Feststellung dartun.

Die weitere Verminderung des Kfz-Leasingaufwandes 1996 sei deshalb vorgenommen worden, weil der Beschwerdeführer diesen Aufwand an die Tierärzte Mag. L. und Mag. S. verrechnet habe. Da die Betriebsprüfung in gleicher Höhe die sonstigen Erträge des Beschwerdeführers gekürzt habe, ergebe sich aus dieser Verminderung des Kfz-Leasingaufwandes keine für den Beschwerdeführer nachteilige Auswirkung.

Privatanteil von den Telefonkosten:

Die Betriebsprüfung habe den durch den Beschwerdeführer in den geprüften Jahren verursachten Telefonaufwand um einen Privatanteil von jeweils S 5.000,-- gekürzt. Dieser Privatanteil könne angesichts jährlicher Kosten von S 65.955,80 bis S 97.047,47 keinesfalls als überhöht bezeichnet werden.

Die Betriebsprüfung habe auch Kürzungen hinsichtlich des durch die beschäftigten Tierärzte verursachten Telefonaufwandes vorgenommen. Der Ersatz der Telefonkosten sei aber durch das Beschäftigungsverhältnis veranlasst und stelle ein weiteres Entgelt dar, das allenfalls bei den einzelnen Tierärzten zu steuerpflichtigen Einnahmen führe.

Strom-, Mietkosten:

Die strittigen Kosten betreffen eine Wohnung, die Dr. H. für seine Wohnzwecke benutzt habe. Wie bei der Vergütung der Telefonkosten der Tierärzte sei auch hier davon auszugehen, dass die Übernahme der Wohnkosten durch das Beschäftigungsverhältnis und damit betrieblich veranlasst gewesen sei. Die strittigen Beträge seien daher als Betriebsausgaben anzuerkennen gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

Unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes macht der Beschwerdeführer geltend, die Grundlagen der Abgabenerhebung wären zu ermitteln gewesen, die durchgeführte Schätzung sei daher materiell rechtswidrig. Er habe in Form der Tagebuchaufzeichnungen seiner Ehefrau Unterlagen bereit gestellt, die im Zusammenhang mit den objektiven Tatsachen der Aufzeichnungen der Besamungsstation und des Umsatzes der Medikamente eine Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung ermöglicht hätten.

Der Beschwerdeführer übersieht, dass für jene Einnahmen, die er im Streitzeitraum durch eigenes Tätigwerden erzielt hat, keine Aufzeichnungen vorliegen. Für die Einnahmen der Tierärzte und Laienbesamer liegen nur Aufzeichnungen von Juli 1998 bis Ende 1999 vor. Die Aufzeichnungen hinsichtlich der übrigen Zeiträume hat der Beschwerdeführer vernichtet. Wenn die belangte Behörde bereits auf Grund dieser Umstände von einer Berechtigung zur Schätzung ausgegangen ist, ist das nicht rechtswidrig. Die belangte Behörde hat auch zutreffend darauf hingewiesen, dass es nicht Aufgabe der Behörde ist, auf Grund einzelner Aufzeichnungen eine Rekonstruktion der Einnahmen und Ausgaben des Beschwerdeführers vorzunehmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. Juni 1992, 88/14/0080). Der Beschwerdeführer übersieht, dass für jene Einnahmen, die er im Streitzeitraum durch eigenes Tätigwerden erzielt hat, keine Aufzeichnungen vorliegen. Für die Einnahmen der Tierärzte und Laienbesamer liegen nur Aufzeichnungen von Juli 1998 bis Ende 1999 vor. Die Aufzeichnungen hinsichtlich der übrigen Zeiträume hat der Beschwerdeführer vernichtet. Wenn die belangte Behörde bereits auf Grund dieser Umstände von einer Berechtigung zur Schätzung ausgegangen ist, ist das nicht rechtswidrig. Die belangte Behörde hat auch zutreffend darauf hingewiesen, dass es nicht

Aufgabe der Behörde ist, auf Grund einzelner Aufzeichnungen eine Rekonstruktion der Einnahmen und Ausgaben des Beschwerdeführers vorzunehmen vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 2. Juni 1992, 88/14/0080).

Soweit der Beschwerdeführer der Behörde vorwirft, von dem ihr eingeräumten Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht zu haben, ist er darauf hinzuweisen, dass die Vornahme der Schätzung nicht im Ermessen der Behörde steht, sondern die Behörde bei Vorliegen der Voraussetzungen diese zwingend vorzunehmen hat.

Unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften führt der Beschwerdeführer aus, die belangte Behörde sei ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen. Sie habe sich insbesondere mit den von ihm vorgetragenen Argumenten nicht im Einzelnen auseinander gesetzt und die von ihm angebotenen Beweise nicht aufgenommen.

Mit diesem allgemein gehaltenen, unsubstanzierten Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine zur Aufhebung des Bescheides führende Mängel des Verfahrens auf. Die belangte Behörde hat eingehend begründet, warum hinsichtlich der Einnahmen durch die Tierärzte und die Laienbesamer vom inneren Betriebsvergleich und hinsichtlich der vom Beschwerdeführer selbst erwirtschafteten Einnahmen von den Angaben in seinen Steuererklärungen zuzüglich einer griffweisen Zuschätzung von 5 % auszugehen ist. Die Grundlagen für diese Vorgangsweise und deren Ergebnis sind im angefochtenen Bescheid umfassend und nachvollziehbar dargestellt worden. Die belangte Behörde hat sich mit den Einwendungen des Beschwerdeführers eingehend auseinander gesetzt. Sie hat ausführlich und nachvollziehbar begründet, warum diesen keine Berechtigung zukommt. Die Beschwerde macht nicht einsichtig, dass mit den gewählten Schätzungsmethoden das Ziel jeder Schätzung, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, nicht zu erreichen sei (vgl. zur Wahl der Schätzungsmethode etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. Oktober 2006, 2004/15/0065, und vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0158). Mit diesem allgemein gehaltenen, unsubstanzierten Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine zur Aufhebung des Bescheides führende Mängel des Verfahrens auf. Die belangte Behörde hat eingehend begründet, warum hinsichtlich der Einnahmen durch die Tierärzte und die Laienbesamer vom inneren Betriebsvergleich und hinsichtlich der vom Beschwerdeführer selbst erwirtschafteten Einnahmen von den Angaben in seinen Steuererklärungen zuzüglich einer griffweisen Zuschätzung von 5 % auszugehen ist. Die Grundlagen für diese Vorgangsweise und deren Ergebnis sind im angefochtenen Bescheid umfassend und nachvollziehbar dargestellt worden. Die belangte Behörde hat sich mit den Einwendungen des Beschwerdeführers eingehend auseinander gesetzt. Sie hat ausführlich und nachvollziehbar begründet, warum diesen keine Berechtigung zukommt. Die Beschwerde macht nicht einsichtig, dass mit den gewählten Schätzungsmethoden das Ziel jeder Schätzung, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, nicht zu erreichen sei vergleiche , zur Wahl der Schätzungsmethode etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. Oktober 2006, 2004/15/0065, und vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0158).

Die belangte Behörde hat auch ausreichend und nachvollziehbar dargetan, warum sie die vom Beschwerdeführer vorgetragene Schätzung durch Kalkulation nicht übernommen hat. Sie hat wie bereits die Betriebsprüfer daraufhin gewiesen, dass die vorgelegte Kalkulation von geschätzten, mangels Aufzeichnungen nicht objektivierbaren und nachvollziehbaren Zahlen und Annahmen (Fixum und drei Provisionsarten) ausgeht. Die bereits von den Betriebsprüfern aufgezeigten Ungereimtheiten und Widersprüche in dieser Kalkulation sind vom Beschwerdeführer weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde aufgeklärt oder entkräftet worden. Den Beschwerdeausführungen kann auch nicht entnommen werden, dass die vom Beschwerdeführer angestrebte Schätzungsart dem Sachverhalt angemessener wäre und zu einem der Wirklichkeit näher kommenden Ergebnis führe.

Die belangte Behörde hat sich entgegen den Beteuerungen in der Beschwerde mit den Tagebuchaufzeichnungen der Ehefrau des Beschwerdeführers auseinander gesetzt und diese für die Verfahrenszwecke zutreffend als ungeeignet eingestuft. Die vorhandenen Aufzeichnungen der Besamungsstation wurden berücksichtigt und sind in die Schätzung der Behörde eingeflossen. Welche konkreten Tatumstände die belangte Behörde nicht berücksichtigt hätte, wird in der Beschwerde nicht dargetan. Die allgemein gehaltenen und sich auf der Behauptungsebene befindlichen Ausführungen zeigen

keine Unschlüssigkeit der behördlichen Feststellungen (vgl. zur Kontrolle der Beweiswürdigung der belangten Behörde durch den Verwaltungsgerichtshof Ritz, BAO3, § 167 Tz 10) auf. Mit der Rüge, die belangte Behörde habe nicht ausreichend begründet, warum sie von der beantragten - an anderer Stelle spricht die Beschwerde von der "angeregten" - Einvernahme der "übrigen Tierärzte" abgesehen habe, zeigt der Beschwerdeführer schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil er keinen Antrag auf Einvernahme bestimmter Personen als Zeugen zu einem konkreten Beweisthema gestellt hat. Die belangte Behörde hat sich entgegen den Beteuerungen in der Beschwerde mit den Tagebuchaufzeichnungen der Ehefrau des Beschwerdeführers auseinander gesetzt und diese für die Verfahrenszwecke zutreffend als ungeeignet eingestuft. Die vorhandenen Aufzeichnungen der Besamungsstation wurden berücksichtigt und sind in die Schätzung der Behörde eingeflossen. Welche konkreten Tatumstände die belangte Behörde nicht berücksichtigt hätte, wird in der Beschwerde nicht dargetan. Die allgemein gehaltenen und sich auf der Behauptungsebene befindlichen Ausführungen zeigen keine Unschlüssigkeit der behördlichen Feststellungen vergleiche , zur Kontrolle der Beweiswürdigung der belangten Behörde durch den Verwaltungsgerichtshof Ritz, BAO3, Paragraph 167, Tz 10) auf. Mit der Rüge, die belangte Behörde habe nicht ausreichend begründet, warum sie von der beantragten - an anderer Stelle spricht die Beschwerde von der "angeregten" - Einvernahme der "übrigen Tierärzte" abgesehen habe, zeigt der Beschwerdeführer schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil er keinen Antrag auf Einvernahme bestimmter Personen als Zeugen zu einem konkreten Beweisthema gestellt hat.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG i. römisch fünf.m. der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 22. März 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2007150265.X00

Im RIS seit

29.04.2010

Zuletzt aktualisiert am

02.09.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at