

TE Vwgh Erkenntnis 1993/8/5 93/14/0026

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 05.08.1993

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §45 Abs1;

AVG §45 Abs2;

AVG §46;

BAO §166;

BAO §167 Abs1;

BAO §167 Abs2;

BAO §183 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des Dr. H in L, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat III) vom 30. November 1992, Zl. 6/9/152-BK/Ko-1992, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1979 bis 1981, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zur Vorgeschichte des Beschwerdefalles wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Februar 1992, 91/14/0216, verwiesen. Mit diesem wurde der Sachbescheid im ersten Rechtsgang wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften in den Punkten Garconniere, Mietaufwand Ordination und Schätzung der Betriebseinnahmen (Ablehnung von Zeugenvernehmungen zur Behauptung des Verzichtes auf etwa 50 % der Privatanteile zu Kassenabrechnungen) aufgehoben.

Die belangte Partei hat das Verfahren im zweiten Rechtsgang ergänzt, der Beschwerdeführer hat in diesem Verfahren sein Vorbringen auch zu Punkten (Goldverbrauch, unentgeltliche Leistungen an Mitarbeiter und Bekannte, Sicherheitszuschlag) ergänzt, deren Erledigung im ersten Rechtsgang durch das erwähnte Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes unbeanstandet geblieben waren.

Mit dem nun angefochtenen Ersatzbescheid hat die belangte Behörde der Berufung gegen die Steuerfestsetzungen teilweise und zwar weitergehend als im ersten Rechtsgang stattgegeben. Sie folgte der Berufung hinsichtlich der Punkte Garconniere und Mietaufwand Ordination vollständig, ging davon aus, daß der Patientenanteil von den Prothetikarbeiten zu 50 vH vom Beschwerdeführer nicht vereinnahmt wurde (netto 1979:

S 68.000,-- 1980: S 70.000,-- 1981: S 92.000,--; hierauf entfallende Umsatzsteuer 1979: S 5.440,-- 1980: S 5.600,-- 1981: S 7.360,--), zog von den Kassenanteilen für Kieferregulierungen 1979 infolge Periodenverschiebung (Behandlungszeitraum 1975/76 bis 1978/79) S 220.000,-- (nach Abzug der Umsatzsteuer S 203.703,70) ab, nahm weiters an, daß brutto jährlich Preisnachlässe für Arbeiten an Mitarbeiter und Bekannte nicht nur wie im ersten Rechtsgang angenommen von S 10.000,-- sondern von S 30.000,-- (netto S 27.777,78) gewährt wurden und hielt die Schätzung des Goldverbrauchs, die Zuschätzung aus den Leistungen des eigenen Technikers (1981) und den Sicherheitszuschlag von 10 vH entsprechend ihrer Entscheidung im ersten Rechtsgang aufrecht.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht auf steuerliche Anerkennung von betrieblich veranlaßten Ausgaben (Goldeinkauf) und im Recht auf ordnungsgemäße, auf sachliche Richtigkeit des Ergebnisses abzielende Schätzung und auf Unterlassung der jeweils ungünstigsten Sachverhaltsannahme zu Lasten des Steuerpflichtigen verletzt. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb Bescheidaufhebung.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat (den Bezeichnungen der Beschwerde folgend) erwogen:

V. Goldeinkauf privat

Die Wiedergabe des Sachverhaltsvorbringens des Beschwerdeführers vor der Verwaltungsbehörde im zweiten Rechtsgang zeigt nicht auf, daß wesentliche Aussagen, die die Behörde als Grundlage für die Annahme herangezogen hat, es sei der Goldeinkauf nur zu einem geringen Ausmaß betrieblich veranlaßt gewesen, jeder Grundlage entbehren:

Hinsichtlich der Ergebnisse des Beweissicherungsverfahrens (Untersuchung der bei einer Patientin abgenommenen Brückenteile durch einen Sachverständigen auf Edelmetallgehalt) wurde vom Gerichtshof schon in seinem eingangs erwähnten Erkenntnis (Seite 22) ausgeführt, daß sich hiedurch nichts Wesentliches an den Überlegungen zur Schätzung des Goldverbrauches geändert hätte, weil der eine Fall nur einen zu vernachlässigenden Bruchteil in der Gesamtheit der für die Schätzung als maßgeblich herangezogenen Komponenten darstellte. Die Aussagen der Angestellten des Beschwerdeführers aus dem ersten Rechtsgang und einer weiteren Patientin mußten die belangte Behörde daher auch im Zusammenhang mit den Ergebnissen des Beweissicherungsverfahrens nicht zur Feststellung eines anderen Gesamtbildes und eines 500 Gramm jährlich übersteigenden Edelmetallverbrauchs veranlassen, der bereits der Schätzung im ersten Rechtsgang zugrunde gelegt wurde.

Die Behauptung des Beschwerdeführers, es komme immer wieder zu mehrdeutigen Aussagen von Zeugen an Hand eines stichwortartigen Fragenprogrammes, entbehrt einer nachprüfbarer, relevanten Konkretisierung und zeigt daher keinen wesentlichen Verfahrensmangel auf. Abgesehen davon war es dem Beschwerdeführer unbenommen, der Behörde bestimmte (andere) Fragestellungen vorzuschlagen. Daß dies vergeblich geschehen sei, behauptet der Beschwerdeführer nicht.

Der Vorwurf, die Behörde habe eine notwendige neuerliche Befragung von zwei Zeugen unterlassen und dem Beweisantrag in der Eingabe vom 28. August 1992, "daß der betrieblich veranlaßte Goldverbrauch erheblich über den von der belangten Behörde anerkannten Mengen im gegenständlichen Zeitraum" gelegen sei, zu Unrecht nicht stattgegeben, ist schon deshalb unberechtigt, weil in der ersten Beanstandung überhaupt kein Beweisthema genannt ist, hinsichtlich der zweiten Beanstandung aber das in der Eingabe genannte (zitierte) Beweisthema mangels ausreichender Konkretisierung untauglich war.

Im übrigen war zu bedenken:

Um sich einerseits nicht der Gefahr einer unzulässigen vorgreifenden Beweiswürdigung auszusetzen, andererseits dem verfahrensökonomisch bedingten Gebot der Zweckmäßigkeit unter Beschränkung des Beweisverfahrens auf

geeignete Beweismittel Rechnung zu tragen, darf die Behörde auf vom Beweisthema erfaßte Beweise nur dann verzichten, wenn diese von vornherein unzweifelhaft unerheblich sind, weil die Art des Beweismittels oder der Erkenntnisstand eine andere Beurteilung des Verfahrensgegenstandes mit Bestimmtheit ausschließen, oder wenn diese nach Art des Beweismittels der Beurteilung der erkennbaren und von vornherein unzweifelhaften Gegebenheiten zufolge mit Gewißheit zur weiteren Erkenntnis nichts beizutragen vermögen; wenn die Beweise für die Erhebung der Abgaben sohin nicht wesentlich sein können (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1992, 91/16/0129).

Dies trifft in der Regel auf Zeugenbeweise über Beobachtungen zu, die Jahre zurückliegen und ein Thema betreffen, das in einer Vielzahl von einzelnen Daten besteht, die für die Bemessung der Abgaben relevant sind, weil dergleichen nach der Lebenserfahrung nicht mit der für einen Beweis erforderlichen Genauigkeit im menschlichen Gedächtnis abrufbar erhalten zu bleiben pflegt. Diesem Umstand hat der Gesetzgeber in der Bundesabgabenordnung durch Anordnung zeitnaher Aufzeichnungspflichten und die Pflicht zur Aufbewahrung der Unterlagen Rechnung getragen. Die Berufung auf den Zeugenbeweis zu derartigen Beweisthemen bedarf daher zur Widerlegung der Unwesentlichkeit jeweils der ins einzelne gehenden, konkretisierten Glaubhaftmachung des Ausnahmefalles durch den Beweisführer aus eigenem Antrieb.

Der Beschwerdeführer behauptet nicht, der belangten Behörde dargelegt zu haben, aus welchem Grund die Aussagen der angebotenen Zeugen, die wohl nur punktuelle Einzelbetrachtungen gemacht haben konnten, nach zehn bis zwölf Jahren aus ihrer Erinnerung verlässliche Angaben über den Gesamtgoldverbrauch in der Ordination des Beschwerdeführers erwarten ließen. Eine solche Darlegung hätte der Beschwerdeführer aber nach Lage des Falles auf Grund der aus der Lebenserfahrung gegen die Tauglichkeit des Beweisanbotes sprechenden Umstände machen müssen. Die belangte Behörde verweist im übrigen zutreffend darauf, daß der Beschwerdeführer bisher auch nicht aufgezeigt hat, nicht in der Lage zu sein, ohne Verletzung seiner ärztlichen Verschwiegenheitspflicht wenigstens durch Vorlage von Ausschnitten aus seinen Aufzeichnungen einen urkundlichen Nachweis für den Goldverbrauch zu erbringen. Ein Zeugenbeweis in Verbindung mit diesen Aufzeichnungen als Gedächtnisstütze hätte allenfalls ein taugliches Beweisanbot bilden können. Dies gemacht zu haben, behauptet der Beschwerdeführer aber nicht.

Die Ablehnung wiederholter Vernehmung von Zeugen und der neuen Zeugenbeweisanbote als untauglich war daher nicht rechtswidrig.

Die belangte Behörde durfte daher ihre Schätzung des betrieblich veranlaßten Goldverbrauchs unter Hinweis auf die Ausführungen im Bescheid des ersten Rechtsganges begründen, die vom Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis nicht beanstandet worden sind.

VI. Zuschätzung zum Erlös

1.

Patientenanteile für Vertragsleistungen mit geteilter Kostentragung

2.

Arbeiten für Mitarbeiter und Bekannte

Das gemäß den Ausführungen im Vorerkenntnis ergänzte Verfahren hat durch die Zeugenaussagen der Angestellten des Beschwerdeführers zu Tage gefördert, daß Patienten bei Reparaturen im Garantiezeitraum und fallweise auch andere Patienten den auf sie entfallenden Anteil nicht bezahlen mußten und dies in der Patientenkartei dadurch zum Ausdruck kam, daß der Vermerk "bezahlt" auf der Karte NICHT angebracht wurde.

Die belangte Behörde verweist zu Recht darauf, daß es dem Beschwerdeführer im Hinblick auf dieses Merkmal leicht gewesen wäre, einen geschlossenen Nachweis der nicht kassierten Patientenanteile zu erbringen. Der Beschwerdeführer hat diese Möglichkeit nicht ergriffen. Der belangten Behörde kann auch hier nicht entgegengetreten werden, wenn sie es aus den bereits oben (V. Goldeinkauf privat) dargelegten und hier gleichermaßen geltenden Gründen für aussichtslos hielt, nach einem Zeitraum von zehn bis zwölf Jahren allein durch Zeugenbeweis eine genauere Quantifizierung der nicht kassierten Patientenanteile zu ermitteln.

Nichts anderes gilt für die Einschätzung der Höhe der unentgeltlich an Mitarbeiter und Bekannte erbrachten Leistungen.

In beiden Fällen stellt die Ablehnung beantragter Zeugenbeweise aus den bereits dargelegten Gründen keine unzulässige Vorwegnahme der Beweiswürdigung dar, weil es sich nach den Umständen des Falles um untaugliches Beweisanbot zur Ermittlung der genaueren Höhe von Beträgen handelte.

Der Beschwerdeführer beanstandet zu Recht die Ausführungen der belangten Behörde über Auskünfte der Gebietskrankenkasse über die Jahre 1985 und später als irrelevant. Die betreffenden Darlegungen machen den angefochtenen Bescheid jedoch nicht rechtswidrig. Da der Beschwerdeführer behauptet hatte, erst nach dem Streitzeitraum zum regelmäßigen Inkasso der Patientenanteile dadurch veranlaßt worden zu sein, als ihm das Großunternehmen Unterstützungsleistungen für die Ordination entzog, versuchte die belangte Behörde weitwendig zu begründen, daß es Angelegenheit des Beschwerdeführers gewesen wäre, an Hand seiner Aufzeichnungen nachzuweisen, ab wann ihn diese Belastungen getroffen hätten. Abgesehen davon, daß der Beschwerdeführer einen solchen Nachweis, den er an Hand seiner Aufzeichnungen über Lohnzahlungen und die Bezahlung von Lohnnebenkosten an Hand seiner Unterlagen hätte erbringen können, sodaß es eines Zeugenbeweises wie des von ihm angebotenen Direktors des Großunternehmens gar nicht bedurft hätte, ließe sich auch durch den Nachweis des erwähnten Motivs kein Beweis dafür erbringen, in welcher Höhe der Beschwerdeführer in den Streitjahren das Inkasso von Patientenanteilen unterlassen und somit auf diese Forderungen verzichtet hat.

Die Schätzung nicht kassierter Patientenanteile wird im angefochtenen Bescheid (Seite 36 unten und Seite 37) dargelegt. Der Beschwerdeführer bringt nichts Sachdienliches vor, was er dieser Schätzung entgegengehalten hätte, wäre sie ihm zur Stellungnahme vorgehalten worden. Die Rüge der Verletzung des Parteiengehörs zeigt daher keinen wesentlichen Verfahrensmangel auf.

Seine Behauptung, auf Grund des Beweises, daß der Beschwerdeführer Patientenanteile, die er gegenüber der Gebietskrankenkasse ausgewiesen habe, tatsächlich nicht kassiert habe, sei die gesamte Berechnungsmethode "im Kern nicht mehr nachvollziehbar", ist unrichtig. Der Abzug nicht kassierter Patientenanteile muß auch nicht am "Anfang" einsetzen. Er hat lediglich die Aufgabe, die geschätzten Einnahmen in dem Ausmaß zu reduzieren, als es mit größter Wahrscheinlichkeit der Unterlassung des Inkassos von Patientenanteilen entspricht, um solcherart zu der der Wirklichkeit am nächsten kommenden Summe der Einnahmen zu gelangen. Wenn die belangte Behörde den nicht kassierten Patientenanteil griffweise mit 50 vH der Prothetikarbeiten geschätzt hat, begegnet dies in Anbetracht der vorliegenden Ermittlungsergebnisse keinen Bedenken.

Die Behauptung des Beschwerdeführers, infolge des Abzuges von den Einnahmen (nicht kassierte Patientenanteile) müßte sich der Dentalwareneinsatz verringern, entbehrt einer nachvollziehbaren Begründung.

3. Leistungen des eigenen Technikers

Die Zuschätzung 1981 für Leistungen des eigenen Technikers hat die belangte Behörde auch im angefochtenen Bescheid wieder ausführlich begründet (Seite 40 bis 43). Zur Behauptung des Beschwerdeführers, dieser Techniker hätte überwiegend oder ausschließlich Reparaturarbeiten durchgeführt, wurden bereits im ersten Rechtsgang Zeugen vernommen. Der Techniker hatte selbst in seiner Aussage die Darstellung des Beschwerdeführers nicht bestätigt (vgl. S. 112 des Bescheides der belangten Behörde im ersten Rechtsgang). Die belangte Behörde hat die ausschließliche oder überwiegende Beschäftigung mit Reparaturarbeiten nicht geglaubt, einsteils deshalb, weil sich die angebliche große Reparaturanfälligkeit bei Verarbeitung des Materials "Wiron" schon früher hätte zeigen müssen, weil schon seit vielen Jahren Lieferungen unter Verwendung dieses Materials von dem betreffenden Labor erfolgt seien, andererseits, weil im zweiten Halbjahr 1981 die Lieferungen durch dieses Labor um 54 % zurückgegangen waren. Daraus zog die belangt Behörde den Schluß, daß die entsprechenden Arbeiten nun durch den eigenen Techniker hergestellt worden seien. Den Beweisanträgen des Beschwerdeführers im zweiten Rechtsgang war nicht zu entnehmen, daß durch die Vernehmung der wiederholt bzw. neu angebotenen Zeugen eine der Quantität der Arbeiten nach genauere Klärung der Leistungen des eigenen Technikers möglich sein werde. Die Beschwerde weist aus den bereits oben (V. Goldeinkauf privat) dargelegten und hier gleichermaßen geltenden Gründen daher auch in diesem Zusammenhang keinen wesentlichen Verfahrensmangel durch Unterlassung weiterer Zeugenvernehmungen nach.

4. Sicherheitszuschlag von 10 %

Schließlich beanstandet der Beschwerdeführer noch im Zusammenhang mit dem Sicherheitszuschlag von 10 %, daß die belangte Behörde dem Antrag auf Durchführung von Erhebungen beim Magistrat Linz, der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft sowie beim Landesschulrat für Oberösterreich nicht nachgekommen sei. Er unterläßt jedoch

Behauptungen dazu, welche entscheidungswesentlichen Ermittlungsergebnisse aus der Durchführung solcher Erhebungen zu erwarten gewesen wären. Schon deshalb ist auch hier eine Wesentlichkeit des behaupteten Verfahrensmangels nicht ersichtlich.

Zu der bereits im Verwaltungsverfahren vorgetragenen Einwendung gegen den Sicherheitszuschlag (zu seiner Funktion vgl. S. 121 des Bescheides der belangten Behörde im ersten Rechtsgang), es wäre unschlüssig, aus vorliegenden Honorarnoten auf Leistungen zu schließen, die von sogenannten Selbstzahlern in Anspruch genommen worden seien, weil diese die Honorarnoten für die Geltendmachung der Vergütung ihrer Krankenkasse benötigten, hat die belangte Behörde bereits im angefochtenen Bescheid ausführlich Stellung genommen (Seite 43 f). Diese Begründung wird in der Beschwerde nicht entkräftet.

Es war nicht Aufgabe der belangten Behörde, durch Nachforschungen bei Sozialversicherungsträgern und Dienststellen Honorare des Beschwerdeführers für Zeiträume zu ermitteln, die zehn bis zwölf Jahre zurückliegen und die der Beschwerdeführer der Abgabenbehörde offenzulegen gehabt hätte. Selbst wenn noch Auskünfte zu erzielen gewesen wären, konnte mit einer Vollständigkeit der Ermittlungsergebnisse nicht gerechnet werden. Auch deshalb war der Sicherheitszuschlag am Platz. Die Behauptung, der Sicherheitszuschlag sei überhöht, äußerstenfalls wären 5 % zulässig gewesen, wird vom Beschwerdeführer nicht nachvollziehbar begründet.

Die belangte Behörde hat im übrigen ihre Schätzung im angefochtenen Bescheid auch an den Beträgen kontrolliert, die für die Lebenshaltung gedient haben. Die Schätzung steht mit diesen Berechnungen im Einklang. In der Beschwerde wird diesem Begründungselement nicht entgegengetreten.

Der Beschwerdevorwurf, die belangte Behörde habe jeweils die für den Steuerpflichtigen ungünstigste Sachverhaltsannahme zugrunde gelegt, ist unberechtigt.

Der Beschwerdeführer wird daher durch den angefochtenen Bescheid im Rahmen des Beschwerdepunktes in seinen Rechten nicht verletzt.

Die Beschwerde war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBI. Nr. 104/1991.

Schlagworte

Beweismittel Zeugen Beweismittel Zeugenbeweis Beweiswürdigung antizipative vorweggenommene

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1993140026.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at