jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1992/2/19 91/14/0216

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.02.1992

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
24/01 Strafgesetzbuch;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;
82/03 Ärzte Sonstiges Sanitätspersonal;

Norm

ÄrzteG 1984 §26;
AVG §45 Abs2;
AVG §7 Abs1;
BAO §115 Abs1;
BAO §119 Abs1;
BAO §131;
BAO §163;
BAO §167 Abs2;
BAO §184;
BAO §283 Abs3;
BAO §76 Abs1 litc;
EStG 1972 §2 Abs3 Z5;
EStG 1972 §20 Abs1 Z1;
EStG 1972 §27 Abs1 Z1;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;
EStG 1972 §7 Abs2;
EStG 1972 §8 Abs5;
StGB §116;
StGB §117;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kirchmayr, über die Beschwerde

des Dr. H in L, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberöstereich (Berufungssenat III) vom 9. September 1991, Zl. 6/7/128-BK/Ko-1991, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1979 bis 1981 (Wiederaufnahme und Neufestsetzung), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens als unbegründet abgewiesen.

Im übrigen wird der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.660,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Zahnarzt. Er ist als solcher zur Erfüllung betriebsärztlicher Aufgaben bei einem Großunternehmen angestellt und führt außerdem in dessen Bereich eine Ordination, in der er freiberuflich Werksangehörige, deren Familienangehörige und andere Patienten behandelt. Hinsichtlich dieser Tätigkeit hat er mit dem Unternehmer vereinbart, daß ihm gegen Miete die Ordination zur Verfügung steht und unentgeltlich eine Ordinationshilfe sowie ein Techniker beigestellt werden. Dieser wird vornehmlich in der Prothetik sowie zu Reparaturen herangezogen. Der Beschwerdeführer hingegen, der Vertragszahnarzt von Krankenkassen ist, hat sich verpflichtet, die Werksangehörigen, soweit nicht ohnedies die Regeln über den Ersatz durch den Krankenversicherungsträger zur Anwendung kommen, zum ärztlichen Mindesthonorartarif zu behandeln. Seit der zweiten Jahreshälfte 1981 betreibt der Beschwerdeführer für seine Privatpatienten außerdem eine Ordination in Räumen, die er von seiner Ehegattin gemietet hat. Er beschäftigt dort einen eigenen Techniker, um sich solcherart einen Großteil jener Arbeiten durchführen zu lassen, die er bis dahin an zahntechnische Labors in Auftrag gegeben hatte.

Über den Streitzeitraum fand Ende 1983, anfangs 1984 eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Auf Grund deren Ergebnisse gelangte das Finanzamt zur Überzeugung, daß infolge sachlicher Unrichtigkeit und formeller Mängel der Aufzeichnungen die erklärungsgemäß erfolgten Veranlagungen hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und durch Nichtberücksichtigung von Einkünften aus Kapitalvermögen unrichtig und die Voraussetzungen für eine Schätzung von Umsätzen und Gewinnen bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit gegeben seien. Eine größere Zahl von Aufwendungen wurde als nicht betrieblich veranlaßt angesehen. Das Finanzamt nahm daher die Abgabenfestsetzungsverfahren von Amts wegen wieder auf und setzte die Abgaben entsprechend dem Prüfungsbericht neu fest. Die als nicht betrieblich veranlaßt angesehenen Aufwendungen wurden aus der Gewinnermittlung ausgeschieden, die Betriebseinnahmen und Gewinne wurden anhand eines äußeren Betriebsvergleiches geschätzt. Außerdem wurden Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensermittlung zugrundegelegt, weil die Erträge aus Veranlagungen von Vermögen, das der Beschwerdeführer im Zuge des Verfahrens im Zusammenhang mit der vom Prüfer angestellten Vermögensrechnung offengelegt hatte, dem Beschwerdeführer und nicht seinen angeblich an den Einkünften fruchtgenußberechtigten Kindern zugerechnet wurden. Die Schätzung führte zu Umsatzerhöhungen, diese und die Ausscheidung von nichtbetrieblich veranlaßten Aufwendungen zu Gewinnerhöhungen und zur Kürzung von Vorsteuerabzügen.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung gegen die Wiederaufnahmen und die Steuerneufestsetzungen.

Der Verwaltungsgerichtshof ist bereits zweimal vom Beschwerdeführer mit Vorgängen im Rahmen der geschilderten Verwaltungsverfahren befaßt worden:

1. Maßnahmenbeschwerde gegen die Mitnahme von Honorardurchschriften durch die Prüfungsorgane unter Verletzung der ärztlichen Verschwiegenheitspflicht (Erkenntnis vom 16. September 1986, 85/14/0007, ÖStZB 1987, 255);

2. Bescheidbeschwerde gegen die Ablehnung eines Vertreters gemäß § 84 BAO (Erkenntnis vom 22. Mai 1990, 89/14/0296, ÖStZB 1991, 78).

Auf den Inhalt dieser Entscheidungen wird verwiesen. Hinsichtlich des zuletzt genannten Erkenntnisses wird angemerkt, daß entgegen dem in den Verwaltungsakten liegenden Bericht des Präsidenten der belangten Behörde an

den Bundesminister für Finanzen vom 17. Mai 1991 (Seite 10 in OZ 241, Band IV der Verwaltungsakten) der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung nicht von einem "ernstgemeinten" Dienstverhältnis zwischen Zahnarzt und einem bis dahin unbefugt als Wirtschaftstreuhänder aufgetretenen Pfuscher ausgegangen ist, sondern den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben hat, weil es die belangte Behörde unterlassen hatte, die Frage des Bestandes eines solchen Dienstverhältnisses in einem gesetzmäßigen Verfahren zu prüfen und entsprechende Feststellungen zu treffen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in der angeführten Entscheidung sogar ausdrücklich darauf hingewiesen, daß es nicht seine Aufgabe sei, die vor der belangten Behörde entscheidungswesentlichen Tatsachen zu ermitteln und festzustellen.

Mit dem nun vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde nach einem umfangreichen Ermittlungsverfahren und Durchführung einer mündlichen Verhandlung, an der sich der Beschwerdeführer, sein bereits erwähnter Vertreter (ein Freund des Beschwerdeführers) und der Steuerberater des Beschwerdeführers beteiligten, die Berufung hinsichtlich der Wiederaufnahme abgewiesen, ihr jedoch hinsichtlich Neufestsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer teilweise Folge gegeben und diese Abgaben mit wesentlich geringeren Beträgen als das Finanzamt, jedoch mit wesentlich höheren als in den ersten Veranlagungen festgesetzt. Die belangte Behörde folgte dem Finanzamt hinsichtlich der Schätzungsbefugnis, der Ausscheidung nicht betrieblich veranlaßter Aufwendungen, der Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen an den Beschwerdeführer, zu denen sich während des Berufungsverfahrens noch solche aus weiteren offengelegten Quellen gesellten, und der Nichtanerkennung einer vorzeitigen Abschreibung für eine Büroeinrichtung wegen Mangelhaftigkeit des Anlagenverzeichnisses. Die Schätzung gründete die belangte Behörde auf eine andere Methode als das Finanzamt, nämlich auf einen inneren Betriebsvergleich, dem in erster Linie die der Krankenkasse gegenüber verrechneten Honorare und die von dieser ermittelte Umsatzsteuer aus dem Gesamthonorar (Krankenkassenanteil und Patientenanteil) zugrundegelegt wurde, aus dem die belangte Behörde den Patientenanteil errechnete. Die Honorare von Privatpatienten wurden anhand von Lieferscheinen der technischen Zahnlabors und der Honorarnoten geschätzt. Für den Zeitraum der Beschäftigung eines eigenen Technikers in der Privatordination (zweites Halbjahr 1981), in dem die Aufträge an technische Zahnlabors zurückgegangen waren, wurden entsprechende, erzielbare zahntechnische Leistungen des eigenen Technikers der Schätzung zugeführt. Bei der Einkommensermittlung brachte die belangte Behörde für 1979 noch während des Berufungsverfahrens zutage getretene sonstige Einkünfte (Spekulationsgewinn aus Grundstücksveräußerung) zum Ansatz.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht auf Unterlassung der Wiederaufnahme des Verfahrens sowie auf ordnungsmäßige Abgabenfestsetzung auf Basis seiner Steuererklärungen verletzt. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

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:

III.3. BESCHEIDBEGRÜNDUNG

Der Vorwurf, dem angefochtenen Bescheid fehlten konkrete Ausführungen, welchen festgestellten Sachverhalt die belangte Behörde ihrer rechtlichen Beurteilung zugrunde gelegt habe, ist unrichtig. Ab Seite 141 des angefochtenen Bescheides ist jeweils unter Bezugnahme auf die vorangehende Schilderung des Verfahrensablaufes dargestellt, welche Tatsachen als erwiesen angenommen werden und aus welchen Gründen. Dem Beschwerdeführer kann daher nicht beigepflichtet werden, die Entscheidungsgründe des angefochtenen Bescheides erschöpften sich in einem Hinweis auf durchgeführte Erhebungen.

IV.A.1. UMGEHUNG DER ÄRZTLICHEN SCHWEIGEPFLICHT DURCH

ERFORDERNIS ERHÖHTER MIRWIRKUNGSPFLICHT

Vorerst ist darauf hinzuweisen, daß die belangte Behörde ihre Schätzungsbefugnis nicht aus einer erhöhten Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers, die dieser verletzt habe, abgeleitet hat, sondern aus formellen Mängeln der Aufzeichnungen und zutage getretenen inhaltlichen Bedenken gegen die Richtigkeit der aufgezeichneten Beträge.

Die Verletzung der Mitwirkungspflicht wurde von der belangten Behörde allerdings jeweils in ihre Beweiswürdigung

und in die Darlegung der Grenzen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht einbezogen. Dabei wurde von einer infolge des Ärztegeheimnisses erhöhten Mitwirkungspflicht ausgegangen, und dies zu Recht. In dem Ausmaß, in dem die Möglichkeiten amtswegiger Ermittlung der Behörde aus Gründen eingeschränkt sind, die der Sphäre des Abgabepflichtigen zugehören, steigt dessen Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren. Besonderheiten der Einkunftsquelle gehören zur Sphäre des Steuerpflichtigen. Eine derartige Besonderheit ist bei Ärzten deren gesetzliche Geheimhaltungspflicht im Interesse des Patienten. Da die Geheimhaltungspflicht nicht der Behinderung oder Erschwerung der Erhebung von Abgaben beim Arzt dient, ist es dessen Aufgabe, durch gesteigerte Mitwirkung im Verfahren, aber auch schon bei Führung seiner Aufzeichnungen und Gestaltung seiner Belege (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung Handbuch, S. 397), das Defizit amtswegiger Erhebungsmöglichkeiten der Behörde im Rahmen des Zumutbaren auszugleichen. Unzumutbarkeit derartiger Maßnahmen hat der Beschwerdeführer nicht behauptet.

Die belangte Behörde hat im jeweiligen Zusammenhang aufgezeigt, worin sie - unbeschadet in anderem Zusammenhang erfolgter Mitwirkung des Beschwerdeführers - die Verletzung der Mitwirkungspflicht erblickte, deren Berücksichtigung sie in die Würdigung der Beweise und die Darlegung der Grenzen ihrer amtswegigen Ermittlungstätigkeit einfließen ließ. Eines Nachweises des Zusammenhanges mit einem konkreten Fall, in dem sich der Beschwerdeführer auf die ärztliche Geheimhaltungspflicht berufen hätte, bedurfte es dabei nicht, erschwert und behindert doch die Berücksichtigung des Ärztegeheimnisses die amtswegigen Nachforschungen ganz allgemein, also auch ohne daß sich der steuerpflichtige Arzt auf Geheimhaltungspflichten beruft oder berufen müßte.

IV.A.2. SONDERSTELLUNG EINES WERKSARZTES

Die belangte Behörde hat auf diese Sonderstellung sehr wohl Rücksicht genommen. Sie hat nämlich ihre Feststellungen nicht mehr wie das Finanzamt auf einen äußeren Betriebsvergleich gestützt, sondern auf eine andere, von ihr im einzelnen dargelegte Methode der Schätzung, und den äußeren Betriebsvergleich nur mehr als Kontrollrechnung verwendet. Der angefochtene Bescheid stützt sich daher nicht auf diese. Der Aktenlage ist nicht zu entnehmen, daß die belangte Behörde "übliche Normgrößen" stets zum Nachteil des Beschwerdeführers ausgelegt habe. Der Beschwerdeführer unternimmt gar nicht den Versuch, diese Behauptung anhand der Aktenlage nachzuweisen. Der Vorwurf, die Behörde habe von vornherein gegen § 115 Abs. 1 und gegen § 184 Abs. 1 letzter Satz BAO verstoßen, wird nicht näher ausgeführt, sondern es wird nur pauschal auf mehrere aufgezählte "Sachverhaltspunkte" verwiesen. Auf den betreffenden Vorwurf kann daher in diesem Zusammenhang nicht weiter eingegangen werden.

IV.A.3. BEIZIEHUNG EINES ZAHNMEDIZINISCHEN SACHVERSTÄNDIGEN Entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers hat die

belangte Behörde ihre Schätzungsberechtigung und ihre Schätzung nicht aus Grundlagen abgeleitet, die willkürlich aus einer Zusammenstellung von Zeugenaussagen, einzelnen Honorarnoten und untypischen Detailerhebungen gewonnen wurden, sondern aus einer Gesamtschau, die sich aus vielen einzelnen Ermittlungsergebnissen durch Würdigung aller zutage getretenen Umstände ergab. Dies zeigt die ausführliche Begründung des angefochtenen Bescheides.

Der Behauptung des Beschwerdeführers, in die Feststellungen der belangten Behörde sei kein zahnmedizinisches Wissen eingeflossen, ist entgegenzuhalten, daß der Behörde die zahlreichen Vorhaltsbeantwortungen des Beschwerdeführers zu Gebote standen, in denen er sein zahnmedizinisches Wissen zur Verfügung stellen konnte. Dazu kommt, daß ein Mitglied des Berufungssenates Dentist und ein anderes Zahnarzt war, sodaß auch im Berufungssenat selbst entsprechendes Fachwissen vorhanden war.

Die belangte Behörde durfte daher, ohne hiedurch Rechte des Beschwerdeführers zu verletzen, dessen Antrag auf Beiziehung eines Sachverständigen "aus der Zahnklinik" ablehnen.

Die belangte Behörde war in Ermangelung vollständiger, verläßlicher Aufzeichnungen und Belege über den Materialeinsatz und die Erlöse zur Schätzung gezwungen. Daß die Beiziehung eines Sachverständigen aus der Zahnklinik im Zusammenhang mit der Schätzung zu einem anderen, für den Beschwerdeführer günstigeren Schätzungsergebnis hätte führen können, legt auch der Beschwerdeführer nicht überzeugend dar.

IV.A.4. DURCHGRIFF AUF DEN FREUND DES BESCHWERDEFÜHRERS

UND DAS VON DIESEM VERTRETENE HANDELSUNTERNEHMEN

Der Freund des Beschwerdeführers ist im Verwaltungsverfahren für diesen aufgetreten, er hat die Eingaben verfaßt, die vom Rechtsvertreter des Beschwerdeführers unterfertigt wurden. Der Freund war auch der Vertreter jenes Unternehmens, hinsichtlich dessen Warenlieferungen (Gold) an den Beschwerdeführer die belangte Behörde den betrieblichen Zusammenhang mit der freiberuflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers auf Grund eingehender Beweiswürdigung als nicht erwiesen annahm.

Die belangte Behörde hat dem Beschwerdeführer nicht "rechtliche Verfehlungen" dieses Freundes oder des von ihm vertretenen Unternehmens angelastet, sondern dessen ungewöhnliche Handlungen, soweit sie mit dem Verfahrensgegenstand im Zusammenhang standen oder stehen konnten, in ihre Würdigung der Beweise gemäß § 167 Abs. 2 BAO einbezogen. Da der Freund als Vertreter des Beschwerdeführers dessen Vorbringen zumindest mitgestaltet hatte, ist eine solche Rücksichtnahme auf das Verhalten dieses Vertreters keine im Rahmen der Beweiswürdigung unschlüssige Überlegung. Dies gilt auch für den Hinweis auf "seine Methoden zur Räumung von Miethäusern", die sogar aus dem Fernsehen bekannt seien. Der Zusammenhang dieses Hinweises mit dem Verfahrensgegenstand wurde von der belangten Behörde darin erblickt, daß sich der Beschwerdeführer des erwähnten Freundes auch zur Beteiligung an einer Gebäudeanschaffung bedient und ihm zu diesem Zweck angeblich auch Gold zur Sicherstellung des Wechselkredites einer Bank zur Verfügung gestellt hatte; außerdem wollte die belangte Behörde mit dieser Bemerkung auf die Möglichkeit hinweisen, daß der erwähnte Vertreter des Beschwerdeführers allenfalls mit ähnlichen Methoden Zeugen im gegenständlichen Verwaltungsverfahren beeinflußt haben könnte. Da Goldeinkäufe des Beschwerdeführers bei dem von seinem Freund vertretenen Unternehmen auch im Verfahren vor der belangten Behörde eine wesentliche Rolle spielten, zumal die Glaubwürdigkeit ihres Zusammenhanges mit der in Frage stehenden Einkunftsquelle des Beschwerdeführers zu beurteilen war, ist der "Durchgriff" auf den erwähnten Freund und Vertreter des Beschwerdeführers keineswegs "nur ... Ausdruck einer unsachgemäßen Beweiswürdigung". Die Anwendung des Ausdruckes "dunkle Geschäfte" im gegebenen Zusammenhang ist lediglich Folge der Pflicht der Behörde, ihre Beweiswürdigung auch zu begründen. Der Ausdruck scheint dem Verwaltungsgerichtshof im Hinblick auf die dürftigen Belege zu Goldgeschäften - so war z.B. weder die im Fachhandel übliche Bezeichnung festgehalten noch bei der angeblich von mehreren Ärzten gemeinsam als Sicherheit der Bank überlassenen Goldmenge der auf den jeweiligen Hinterleger entfallende Anteil - auch nicht fehl am Platz.

Es ist unrichtig, daß die belangte Behörde von vornherein von dem für den Abgabepflichtigen ungünstigsten Sachverhalt ausgegangen bzw. im Rahmen des Beurteilungsspielraumes an der oberen Grenze geblieben sei. Die ausführliche Beweiswürdigung der belangten Behörde ist das Ergebnis einer gewissenhaften Abwägung aller im Verfahren zutage getretenen Umstände. Schon die nicht unbeträchtliche Teilstattgebung der Berufung in der Abgabenfestsetzungssache zeigt, daß die belangte Behörde weder von vornherein vom ungünstigsten Sachverhalt ausgegangen noch an der oberen Grenze des Beurteilungsspielraumes geblieben ist.

IV.A.5. BEFANGENHEIT DES BERICHTERSTATTERS DER BELANGTEN

BEHÖRDE

Fehler im Verfahren des Finanzamtes sind nicht geeignet, eine Befangenheit des Berichterstatters des Berufungssenates aufzuzeigen, weil dieser überhaupt erst im Berufungsstadium mit der Sache befaßt wurde. Die Akteneinsicht wurde dem Beschwerdeführer (seinem Vertreter) nur einmal, und zwar an einem Tag verweigert, dies aus organisatorischen Gründen und zu einer Zeit, zu der der Berichterstatter gar nicht im Haus war. Schon aus diesem Grund läßt sich aus dem erwähnten Vorfall eine Befangenheit des Berichterstatters nicht ableiten.

Von einer Verteidigung gesetzwidriger Handlungen von Prüfungsorganen durch den Berichterstatter kann nach Inhalt der Akten keine Rede sein.

Der Berichterstatter hat wegen der in die Öffentlichkeit getragenen Angriffe des Beschwerdeführers gegen ihn lediglich den Präsidenten der Finanzlandesdirektion um Abhilfe gebeten, selbst aber weder Anzeige gegen den Beschwerdeführer erstattet, noch ein Ehrenbeleidigungsverfahren angestrengt. Sollte in seinem Schreiben an den Präsidenten der Finanzlandesdirektion eine Ermächtigung zur Verfolgung des Beschwerdeführers wegen Beleidigung zu erblicken sein, würde auch dies eine Befangenheit nicht begründen, der Berichterstatter hat auf die Anschuldigungen und Vorwürfe durch den Beschwerdeführer gegen ihn, die durchwegs mit den Amtshandlungen des Berichterstatters im gegenständlichen Verwaltungsverfahren im Zusammenhang standen, stets korrekt reagiert. Eine Ermächtigung zur amtswegigen Verfolgung einer Beleidigung durch üble Nachrede im Zusammenhang mit der

Erfüllung der Aufgaben des Beamten begründet auch nicht den Anschein einer Voreingenommenheit oder unsachlichen Einstellung gegenüber der Partei, die den Beamten beleidigt hat. Wäre man anderer Meinung, hätte es jede Partei in der Hand, durch entsprechend massive Beleidigung des zuständigen Organwalters ihr unliebsame Beamte aus dem Verfahren auszuschalten. Das Unterbleiben einer Ermächtigung zur Strafverfolgung durch den Beamten würde von einem nicht unbeträchtlichen Teil der Personen, die Kenntnis von der Beleidigung erlangt haben, als Schwäche oder sogar als Eingeständnis der Vorwürfe verstanden, weshalb es als dem Beamten unzumutbar anzusehen ist.

Auch die Tatsache, daß das Verfahren mittlerweile - ohne Rückziehung der Ermächtigung durch den Berichterstatter - von der Anklagebehörde eingestellt wurde, stützt nicht die Behauptung, daß die Ermächtigung zur Strafverfolgung willkürlich oder deshalb erfolgt sei, um dem Beschwerdeführer bewußt zu schaden.

Da Befangenheit nicht vorlag, ist auf die Frage nicht einzugehen, ob und wie sich eine solche Befangenheit auf den angefochtenen Bescheid ausgewirkt haben könnte.

IV.B.1. WIEDERAUFNAHME DES VERFAHRENS

Die Behauptung des Beschwerdeführers, es lägen neue Tatsachen oder neue Beweise nicht vor, ist unrichtig. Die festgestellten Aufzeichnungsmängel waren dem Finanzamt anläßlich der Veranlagung ebensowenig bekannt wie die gegen die Richtigkeit der Aufzeichnungen und die gegen die betriebliche Veranlassung zahlreicher Aufwendungen sprechenden Umstände. All dies ist erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung zutage getreten. Die Kenntnis dieser Umstände allein und in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Dies trifft jedenfalls für alle Änderungen zu, die mit der Beschwerde nicht bekämpft werden (z.B. AfA Wandverbau in Graz, Bügelmaschine), aber auch auf solche, die laut den folgenden Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes nicht als rechtswidrig erkannt werden. Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme lagen demnach vor. Dies wurde im angefochtenen Bescheid ausreichend und zutreffend begründet.

Dem Bescheid über die Wiederaufnahme der Verfahren haftet daher Rechtswidrigkeit nicht an.

IV.B.2. MÄNGEL DER AUFZEICHNUNGEN UND ORDNUNGSMÄSSIGKEIT

DER AUFZEICHNUNGEN

Im angefochtenen Bescheid ist ausführlich und richtig dargestellt, welche Aufzeichnungsmängel vorliegen, die zur Schätzung berechtigten (Seite 142 bis 150 des angefochtenen Bescheides).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dies ist der Fall, wenn keine Aufzeichnungen oder sonstigen Unterlagen vorliegen, die eine Ermittlung oder Berechnung erlauben oder, wenn die geführten Bücher oder Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden, sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (§ 184 Abs. 3 BAO).

Entscheidend ist daher, ob Aufzeichnungen oder sonstige Unterlagen vorliegen, die eine Ermittlung oder Berechnung erlauben. Die Gründe für ihr Fehlen sind unmaßgeblich.

Für die Schätzungsbefugnis ist es auch belanglos, daß im Streitzeitraum noch keine Belegerteilungspflicht gemäß § 132a BAO bestand.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des§ 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlaß gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Die belangte Behörde hat zutreffend darauf verwiesen, daß sich § 131 BAO das Gebot entnehmen läßt, die Aufzeichnungen so zu führen, daß ein nachträglicher Austausch oder eine sonstige Veränderung erkennbar ist. So bestimmt § 131 Abs. 1 Z. 4 BAO, daß Aufzeichnungen, die auf losen Blättern geführt werden, in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden sollen. Entscheidend ist außerdem, daß die Führung der Aufzeichnungen und Belege so zu erfolgen hat, daß ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit darin zurechtfinden und sichere Kenntnis der einzelnen Eintragungen und der ihnen zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle

und eine vollständige und klare Übersicht über die Vermögenslage gewinnen kann (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung Handbuch, Seite 310). Für die Messung von Aufzeichnungen an diesen Anforderungen ist es nicht entscheidend, ob sie auf Grund gesetzlicher Pflicht oder ohne solche geführt werden.

Den geschilderten Anforderungen wurden die Aufzeichnungen und die Belegsammlung des Beschwerdeführers nicht gerecht. Die Bareinnahmen wurden nämlich in der Weise aufgezeichnet, daß ein kleiner Zettel mit einer Zahl und einem Datum beschrieben wurde. Diese als Tageslosung bezeichneten Beträge ergaben durch Addition mittels Rechenmaschine die für einen Monat eingetragenen Bareinnahmen. Ein Zusammenhang zwischen Bareinnahmen und quittierten Honorarnoten wurde nicht hergestellt. Die einzelnen Tageslosungszettel stellen daher Aufzeichnungen dar, die auf losen Blättern geführt wurden, ohne daß sie in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten worden wären. Sie konnten daher bis zum Monatsende nach Belieben ausgetauscht werden. Die quittierten Honorarnoten stellten Belege zu den Tageslosungszetteln dar. Auch ein sachverständiger Dritter konnte jedoch innerhalb angemessener Zeit keinen Bezug zwischen Beleg und Aufzeichnung herstellen und sich daher in den Aufzeichnungen nicht zurechtfinden und damit keine sichere Kenntnis der einzelnen Eintragungen und der ihnen zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle gewinnen.

Der Umstand, daß der Beschwerdeführer nur für einen Teil der Leistungen Honorarnoten ausstellte, ändert an dem aufgezeigten Mangel der Aufzeichnungen und der Belegsammlung ebensowenig wie die Tatsache, daß Quittungen von Honorarnoten häufig kein Datum trugen. Letzteres zeigt nur die Unzulänglichkeit der Belegsammlung, ersteres schließt nicht aus, daß bei Herstellung des gebotenen Zusammenhanges zu den Aufzeichnungen feststellbar gewesen wäre, ob wenigstens die Einnahmen aus allen Honorarnoten pro Tag aufgezeichnet wurden und in welchem Verhältnis die belegten zu den unbelegten Einnahmen stehen.

Die Aufzeichnungen hatten daher nicht die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und durften deshalb der Erhebung der Abgaben nicht zugrunde gelegt werden.

Von der belangten Behörde wurde daher zu Recht die Meinung vertreten, daß die Aufzeichnungen für die Ermittlung oder Berechnung der Grundlagen für die Abgabenerhebung untauglich sind und sie zur Schätzung befugt und verpflichtet ist. Eine Führung gebundener Kassabücher wird in der Beschwerde erstmals erwähnt, weshalb der Verwaltungsgerichtshof hierauf gemäß § 41 VwGG keine Rücksicht zu nehmen hat.

Die belangte Behörde hat aber auch zutreffend dargelegt (Seite 180/181 des angefochtenen Bescheides), daß gewichtige Bedenken gegen die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen vorlagen, die ebenfalls zur Schätzung verpflichteten.

Ob der Beschwerdeführer zu wenig Personal für Administrationszwecke hatte, ist für die Frage der Schätzungsbefugnis und Schätzungspflicht der Behörde ohne Bedeutung.

Der Beschwerdeführer rügt, daß die belangte Behörde die angebotenen Beweise für das Nichtvorliegen von "Hilfsaufzeichnungen" nicht durchgeführt habe (Seite 22/23 der Beschwerde). Dabei übersieht er, daß die belangte Behörde das Fehlen von Hilfsaufzeichnungen nicht zur wesentlichen Begründung ihrer Schätzungsbefugnis gemacht hat.

Die angebotenen Beweise waren aber auch schon ihrer Art nach ungeeignet, die Bedenken gegen die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen zu widerlegen. Weder die Assistentinnen des Beschwerdeführers noch ein "Sachverständiger aus einer Zahnklinik" wären nämlich in der Lage, betriebswirtschaftliche Daten über Gewinne und Umsätze vergleichbarer Betriebe zu bezeugen. Eine Statistik der Finanzlandesdirektion über die Umsätze der Zahnbehandler für die Zeit vor 1986 existiert nicht (vgl. Seite 22 der Gegenschrift).

Es erübrigt sich daher auf die Frage der Verspätung des Beweisantrages infolge Verschleppungsabsicht einzugehen.

IV.B.3. GEWINNERMITTLUNG GEMÄSS § 4 ABS. 3 Auswirkungen der betreffenden Ausführungen in der Begründung des angefochtenen Bescheides auf das Entscheidungsergebnis sind nicht erkennbar. Es erübrigt sich daher eine Auseinandersetzung mit dem betreffenden Beschwerdevorbringen.

IV.B.4. GARCONNIERE

Der Beschwerdeführer hat die Zugehörigkeit der Garconniere, die neben der Privatordination liegt, zum Betriebsvermögen seines Unternehmens im Laufe des Verfahrens vor allem damit begründet, daß sie im Hinblick auf

Bestimmungen des Arbeitnehmerschutzes benötigt und verwendet werde. Außerdem diene sie dem Aufenthalt kollabierender Patienten sowie der Aufbewahrung von in der Ordination benötigter Wäsche.

Im angefochtenen Bescheid wird das Fehlen der Zugehörigkeit der Garconniere zum Betriebsvermögen mangels Nachweises fast ausschließlicher Benützung für betriebliche Zwecke schlüssig mit Feststellungen aus dem Bauplan, sowie mit der Tatsache der Einrichtung als Wohnung und damit begründet, daß der Zahntechniker nicht gleichzeitig mit dem Ordinationsbetrieb Dienst zu versehen habe, weshalb es ihm möglich gewesen wäre, die für die Patienten vorgesehenen Sanitärräume der Ordination zu verwenden.

Dem Beschwerdeführer ist darin beizupflichten, daß die belangte Behörde in diesem Punkt den Sachverhalt nicht vollständig ermittelt hat.

Baupläne liefern keinen Nachweis für die tatsächliche Bauausführung, und zwar auch dann nicht, wenn sie einer Parifizierung zugrunde gelegt wurden. Aus ihnen lassen sich ebensowenig wie aus der Tatsache der Ausstattung der Garconniere als Wohnung die betriebliche Notwendigkeit und die fast ausschließliche betriebliche Verwendung widerlegen. Auch der Umstand, daß der Beschwerdeführer in der im selben Haus gelegenen Privatwohnung ein Kinderzimmer zu wenig hat, ist als solcher Nachweis unzureichend. Die Arbeitszeiten des Technikers ändern wohl nichts an arbeitnehmerschutzrechtlichen Bestimmungen, sollten diese von den Sanitärräumen für Patienten getrennte Sanitärräume für das Personal fordern. Solche sind aber in der Ordination nicht vorhanden. Gleiches gilt für weiteren Raumbedarf auf Grund von Bestimmungen des Arbeitnehmerschutzes.

Die belangte Behörde wäre daher verpflichtet gewesen, auf Grund der Ergebnisse eines gesetzmäßigen Ermittlungsverfahrens Feststellungen darüber zu treffen, ob die Garconniere aus Gründen des Arbeitnehmerschutzes und aus den weiteren vom Beschwerdeführer angeführten Gründen zum Betrieb der Ordination benötigt und auch verwendet wurde und diese Umstände eine noch ins Gewicht fallende private Nutzung ausschließen.

Dem angefochtenen Bescheid haftet insofern daher eine beide strittigen Steuerarten und die Streitjahre 1980, 1981 betreffende Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften an.

IV.B.5. MIETAUFWAND ORDINATION

Die belangte Behörde hat den Mietaufwand für 1980 mit der Begründung nicht anerkannt, die Ordination sei erst in der zweiten Jahreshälfte 1981 in Betrieb genommen worden. Eine so frühe Anmietung, nämlich ab 1. Mai 1980, halte einem Fremdvergleich nicht stand. Sie anerkannte daher nur den Aufwand ab Beginn des Jahres 1981. Zur Behauptung des Beschwerdeführers, Betonierarbeiten hätten einen früheren Baubeginn in der Wohnung notwendig gemacht, meinte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid, daß moderne Baustoffe solche Arbeiten auch in den Wintermonaten zuließen und die Arbeiten im Inneren des Gebäudes vorgenommen worden seien. Der Beschwerdeführer habe die Räume von seiner Ehegattin in benützbarem Zustand gemietet. Dieser Zustand sei aber erst mit der Benützungsbewilligung im September 1981 vorgelegen.

Die im angefochtenen Bescheid getroffenen Feststellungen reichen zur Beurteilung des Mietaufwandes für 1980 unter dem Gesichtspunkt des § 4 Abs. 4 EStG 1972 bzw. des § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 nicht aus. Welcher Zeitraum vom Mieter benötigt wurde, um die Ordinationstätigkeit in der zweiten Jahreshälfte 1981 aufnehmen zu können, kann auf Grund notorischer Tatsachen (moderne Baustoffe, Innenarbeiten) allein nicht beurteilt werden. Dies schon deshalb nicht, weil auch die Koordination mit allen übrigen Arbeiten in zeitlicher und organisatorischer Hinsicht mitberücksichtigt werden muß. Es bedarf daher diesbezüglich der Feststellung der abgelaufenen Ereignisse im einzelnen.

Der Hinweis auf die Vermietung in benützbarem Zustand besagt über die Rechte und Pflichten der Vertragsparteien so lange nichts, als nicht festgestellt ist, was nach der übereinstimmenden Absicht der Vertragschließenden mit diesem Ausdruck im vorliegenden Fall gemeint war. Um einen Fremdvergleich anstellen zu können, müßte auch der Wert der beiderseitigen Leistungen gegeneinander abgewogen werden.

Der bisher festgestellte Sachverhalt erlaubt daher keine Beantwortung der Frage, ob der Mietaufwand 1980 zur Gänze oder zum Teil bereits betrieblich veranlaßt war oder nicht.

Die in der Gegenschrift angestellten Überlegungen zum Mißbrauchstatbestand (Aufteilung des Wohnungseigentums am Haus zwischen den Ehegatten unter steuerlichen Gesichtspunkten) sind nicht geeignet, den angefochtenen Bescheid in diesem Punkt zu stützen, weil hierüber bisher kein gesetzmäßiges Verfahren vor der Verwaltungsbehörde

durchgeführt worden ist. Gleiches gilt für das in der Gegenschrift nachgetragene Argument, die Ordination sei von vornherein zwischen den Ehegatten beim Bau des Hauses als solche geplant worden, weshalb eine Vermietung der Ordination noch vor Fertigstellung des Bauvorhabens (Betonierarbeiten) "den Grundsätzen der Fremdüblichkeit" widerspreche.

Der angefochtene Bescheid ist daher in diesem Punkt hinsichtlich beider Steuerarten und hinsichtlich des Jahres 1980 rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

IV.B.6. ABSCHREIBUNG FÜR ABNUTZUNG - BÜROEINRICHTUNG

Das Anlagenverzeichnis wurde von der belangten Behörde nicht anerkannt, weil selbständige Wirtschaftsgüter, nämlich Bilder und Teppich, nicht von der als Gesamtsache anzusehenden Büroeinrichtung getrennt ausgewiesen worden seien. Nur letztere stelle nämlich als Gesamtsache ein einheitliches Wirtschaftsgut dar, zu dem jedoch die Bilder und der Teppich nicht gehörten, weil diese jeweils selbständige Wirtschaftsgüter darstellten. Es stünde daher weder die AfA gemäß § 7 EStG 1972 noch die vorzeitige Abschreibung gemäß § 8 EStG 1972 zu. Hinsichtlich letzterer ging die belangte Behörde davon aus, daß der Aufforderung des Prüfers zur Vorlage des Verzeichnisses nicht (fristgerecht) entsprochen worden sei, weshalb die Vorlage der "detaillierten" Rechnung in der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde nicht mehr zu beachten gewesen sei.

Der belangten Behörde ist darin beizupflichten, daß sowohl die Bilder als auch der Teppich nicht Bestandteil der Gesamtsache Büroeinrichtung sind und daher im Anlagenverzeichnis jeweils eigene Positionen neben der Büroeinrichtung einnehmen müßten. Diesen Anforderungen entsprach das Anlagenverzeichnis nicht: Es wies keine gesonderten Positionen für die Gesamtsache "Büroeinrichtung" sowie Bilder und Teppich aus. Das Anlagenverzeichnis muß bereits bei der Anschaffung des betreffenden Wirtschaftsgutes beim Einnahmen-Ausgabenrechner angelegt werden, die voraussichtliche Nutzungsdauer, der Betrag der jährlichen Absetzung für Abnutzung und der noch absetzbare Betrag müssen allerdings erst im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung im Anlagenverzeichnis eingetragen sein. Das Fehlen des dem Gesetz entsprechenden Anlagenverzeichnisses führt zum Verlust der Abschreibung für Abnutzung als Betriebsausgabe (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch, 2. Auflage, Tz 33 zu § 7). Die Vorlage der aufgegliederten Rechnung in der Berufungsverhandlung konnte daher an dieser Rechtsfolge nichts mehr ändern.

Was die vorzeitige Abschreibung anlangt, ist dem Beschwerdeführer zwar darin beizupflichten, daß entgegen der Ansicht der belangten Behörde keine dem § 8 Abs. 5 letzter Satz EStG 1972 entsprechende Aufforderung zur Vorlage des Anlagenverzeichnisses unter Setzung der im Gesetz vorgesehenen Frist ergangen ist. Der Gegenschrift kann nämlich nicht gefolgt werden, zumindest die Feststellung im Schlußbesprechungsprogramm bzw. im Betriebsprüfungsbericht müsse als Nachfristsetzung gewertet werden. In beiden ist nämlich von einer Fristsetzung zur Vorlage des Verzeichnisses keine Rede.

Dies kann jedoch der Beschwerde im erwähnten Punkt nicht zum Erfolg verhelfen. Die Nachfristsetzung hat nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Gesetzes lediglich zur Vorlage des Verzeichnisses zu erfolgen, nicht aber zu seiner Anfertigung oder Berichtigung. Die Anforderungen an die Anlegung und Führung des Verzeichnisses unterscheiden sich nämlich nicht von denen des § 7 Abs. 2 EStG 1972. Die vorzeitige Abschreibung gebührt aber auch lediglich NEBEN der Abschreibung für Abnutzung. Im vorliegenden Fall lag jedoch ein Anlagenverzeichnis vor, sodaß ein Auftrag zur Vorlage unter Nachfristsetzung gar nicht in Betracht kam. Das bereits vorliegende Verzeichnis entsprach nur nicht den inhaltlichen Anforderungen des Gesetzes. Zur Neuanfertigung oder zur Korrektur des Inhaltes des bereits vorliegenden Verzeichnisses ist aber ein Auftrag unter Fristsetzung im Gesetz nicht vorgesehen.

Die Beschwerde ist in diesem Punkt daher nicht berechtigt. IV.B.7. ZINSEN FÜR BAUSPARVORRATSVERTRAG

Dem Beschwerdeführer ist beizupflichten, daß die Statuten der Bausparkasse allein nicht den Ausschlag für die Beurteilung der betrieblichen Veranlassung der Zinsen geben können (vgl. zur betrieblichen Verwendung eines BSK-Kredites das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 1988, 87/14/0180, ÖStZB 1989, 132). Auf Grund der Gepflogenheiten von Bausparkassen, die Darlehensvaluta nur nach Maßgabe des Baufortschrittes zuzuzählen, spricht jedoch der erste Anschein dafür, daß das Darlehen nicht für die Betriebseinrichtung der Ordination, sondern für die Errichtung des Gebäudes verwendet wurde, dessen Ordinationsräume nicht im Eigentum des Beschwerdeführers, sondern seiner Ehegattin stehen. Der belangten Behörde ist daher insofern zuzustimmen, als sie davon ausging, daß es am Beschwerdeführer gelegen war, nachzuweisen, daß die von der Bausparkasse stammenden Beträge nicht für den

Hausbau, sondern für die Anschaffung von Anlagevermögen seiner Ordination verwendet wurde. Die Vorlage des Anlagenverzeichnisses stellte entgegen der Meinung des Beschwerdeführers einen solchen Nachweis nicht dar. Er hätte lediglich durch Offenlegung des Geldflusses erfolgen können, aus dem man entnehmen hätte können, daß die von der Bausparkasse zugezählten Mittel nicht

zur Bezahlung von Rechnungen für die Gebäudeerrichtung, sondern

zur Bezahlung von Rechnungen für die Lieferung von Anlagevermögen der Ordination oder etwa zur Abdeckung einer anderen Betriebsschuld verwendet wurden. Ein solcher Beweis wäre auch nur durch den Beschwerdeführer zu erbringen gewesen, da nur ihm die hiezu erforderlichen Informationen zu Gebote standen. Ein derartiger Nachweis oder auch nur eine Glaubhaftmachung ist nicht erfolgt. Der Beschwerdeführer hatte im Gegenteil vorübergehend sogar im Vorhaltverfahren vor der belangten Behörde die Zugehörigkeit zum Privatvermögen durch den Antrag auf Berücksichtigung als Sonderausgaben anerkannt. Die belangte Behörde traf daher auch keine Pflicht zu weiteren amtswegigen Nachforschungen in diesem Punkt.

Die Ausscheidung der Zinsen aus den Betriebsausgaben der Jahre 1979 und 1980 war daher nicht rechtswidrig.

IV.B.8. GOLDEINKAUF PRIVAT

Zur Frage, ob und in welchem Ausmaß Aufwendungen eines Zahnarztes für Vorratseinkäufe von Zahngold bei einem Einnahmen-Ausgabenrechner als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof erst unlängst in einer Entscheidung Stellung genommen (vgl. das Erkenntnis vom 14. Jänner 1992, 91/14/0178). Auf diese Entscheidung wird hingewiesen.

Die Beantwortung dieser Frage ist jedoch im vorliegenden Fall nicht streitentscheidend. Den Aufwendungen für Goldeinkäufe wurde von der belangten Behörde in dem aus dem angefochtenen Bescheid ersichtlichen Ausmaß nämlich die Anerkennung als Betriebsausgaben nicht deshalb versagt, weil die Vorratshaltung zu groß gewesen wäre, sondern deshalb, weil die belangte Behörde auf Grund der in ihrer Beweiswürdigung ausführlich dargelegten Umstände dem Beschwerdeführer nicht glaubte, daß er die Einkäufe bei seinem Freund überhaupt aus betrieblicher Veranlassung vorgenommen hatte.

In diesem Punkt ist daher allein die Beweiswürdigung der belangten Behörde ausschlaggebend. Diese hat hiezu gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens dargelegt, warum sie dem Beschwerdeführer die betriebliche Veranlassung der Goldeinkäufe im erwähnten Ausmaß nicht glaubte (vgl. Seite 162 bis 176 des angefochtenen Bescheides). Die Beweiswürdigung der Behörde unterliegt aber nur der eingeschränkten Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes, und zwar lediglich dahingehend, ob sie schlüssig ist. Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung liegt nicht vor. Sie liegt auch nicht darin, daß die belangte Behörde einerseits den gesamten Goldeinkauf des Streitzeitraumes als "privat" eingekauft eingestuft, andererseits einen Verbrauch von 500 Gramm pro Jahr als betrieblich veranlaßt anerkannt hätte. Die zitierten Darlegungen zur Beweiswürdigung zeigen die Unrichtigkeit dieses Beschwerdevorwurfes.

Die belangte Behörde verwechselt keineswegs die Begriffe Goldeinkauf und Goldverbrauch. Sie erblickt lediglich darin, daß ein den hohen Goldeinkäufen auch nur halbwegs angemessener Goldverbrauch nicht feststellbar gewesen sei, eines der Indizien gegen die betriebliche Veranlassung der über den geschätzten Goldverbrauch hinausgehenden Goldeinkäufe. Daß die belangte Behörde auf Grund ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung in der Schätzung keinen Teilbetrag für angemessene Vorratshaltung als betrieblich veranlaßt in Anschlag brachte, stellt im Hinblick auf ihre Beweiswürdigung keine Unschlüssigkeit derselben dar. Sie ging nämlich davon aus, daß der Beschwerdeführer die Goldeinkäufe, soweit nicht tatsächlicher Verbrauch angenommen werden konnte, aus privaten Motiven, nämlich spekulativer Verkäufe vorgenommen habe. Daß diese Annahme der belangten Behörde durch solche Beweisergebnisse widerlegt gewesen sei, denen die belangte Behörde bei sonstiger Unschlüssigkeit ihrer Beweiswürdigung Glauben hätte schenken müssen, legt der Beschwerdeführer nicht überzeugend dar.

Die Beschwerdeausführungen selbst zeigen, daß der Goldverbrauch nicht exakt rekonstruierbar war. Er konnte folglich nur geschätzt werden. Die Grundlagen hiefür hat die belangte Behörde in einem umfangreichen Verfahren ermittelt, sie hat den Beschwerdeführer an diesem durch zahlreiche Vorhalte beteiligt und sich auch durch Einholung sachverständiger Auskünfte, etwa durch Vernehmung des Inhabers eines zahntechnischen Labors, vergewissert. In der Vernehmung von Patienten des Beschwerdeführers, die darüber befragt wurden, ob sie wissen, daß bei den ihnen

vom Beschwerdeführer gefertigten Arbeiten Gold verwendet wurde, ist auch in der Fragestellung kein Verfahrensfehler zu erblicken. Die belangte Behörde durfte davon ausgehen, daß der Patient sich in der Regel erkundigt hat, welches Material bei ihm verwendet werden sollte, weil dies für ihn nicht nur von hygienischem, sondern im Hinblick auf die Höhe des zu erwartenden Honorars des Zahnarztes auch von wirtschaftlichem Interesse sein kann.

Dem Umstand, daß sich in einem vom Beschwerdeführer noch vor der Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde angestrengten zivilgerichtlichen Beweissicherungsverfahren schließlich nach der Berufungsverhandlung herausgestellt hatte, daß entgegen der Zeugenaussage der betreffenden Patientin doch Gold verwendet worden war, hätte die belangte Behörde keine entscheidende Bedeutung beimessen können, weil sich hiedurch nichts Wesentliches an den Überlegungen zur Schätzung des Goldverbrauches änderte. Der eine Fall stellte nämlich nur einen zu vernachlässigenden Bruchteil in der Gesamtheit der für die Schätzung als maßgeblich herangezogenen Komponenten dar.

Den in der mündlichen Verhandlung beantragten inneren Betriebsvergleich bis 1988 durfte die belangte Behörde schon deshalb ablehnen, weil der Beschwerdeführer zur Begründung dieses Antrages nichts dargelegt hatte, aus dem hätte entnommen werden können, daß für die Ermittlung des Goldverbrauchs bis 1988 bessere Unterlagen zur Verfügung stünden, als für die Jahre 1974 bis 1981, für die sich die belangte Behörde um Ermittlung des Goldverbrauches bemüht hatte.

In seiner Beanstandung der von der belangten Behörde pro Krone bzw. pro sonst verarbeitetem Zahn der Schätzung zugrundegelegten Goldmenge übersieht der Beschwerdeführer, daß sich die belangte Behörde - wie bereits erwähnt - sehr wohl auf sachverständige Auskünfte stützte, und sie auch das Vorbringen des Beschwerdeführers im Vorhaltverfahren berücksichtigte. Sie argumentierte daher nicht bloß mit der Verletzung der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers. Abgesehen davon war für die Schätzung auch nicht nur die Goldmenge pro Krone bzw. sonst verarbeitetem Zahn entscheidend, sondern vor allem auch die Frage, bei welcher Art von Arbeiten der Beschwerdeführer überhaupt Gold verwendete und in welchen Fällen. Diesbezüglich hat die belangte Behörde ebenfalls eine ausführliche und hinsichtlich der Schlüssigkeit ihrer Begründung nicht zu beanstandende Beweiswürdigung vorgenommen. In Ermangelung ausreichender Aufzeichnungen oder sonstiger Anhaltspunkte muß die Schätzung, die die belangte Behörde vorgenommen hat, als griffweise Schätzung angesehen werden, die im Hinblick auf das Gesamtbild der Beweissituation zulässig war.

Wieviel Gold in der Ordination des Beschwerdeführers am 17. Jänner 1984 vorhanden war, war für die Frage betrieblicher Veranlassung der Anschaffung von Gold nicht entscheidend. Es war daher auf die Frage, ob dem angefochtenen Bescheid in diesem Punkt eine Aktenwidrigkeit anzulasten ist (vgl. Seite 40 der Beschwerde unten), mangels Wesentlichkeit nicht einzugehen.

Dem angefochtenen Bescheid haftet daher im Punkte Goldeinkäufe keine vom Verwaltungsgerichtshof wahrnehmbare Rechtswidrigkeit an.

IV.B.9. ACONTOZAHLUNG FÜR GOLDTERMINGESCHÄFT

Hiezu ist auf die Ausführungen im vorherigen Punkt hinzuweisen, die gleicherweise unter Berücksichtigung der Beweiswürdigung der belangten Behörde (Seite 177 bis 179 des angefochtenen Bescheides) gelten.

Ohne jede Bedeutung ist, ob in fachlicher Hinsicht der Begriff "Zahngold" für Edelmetallegierungen verwendet wird. Nach der Beweiswürdigung der belangten Behörde kommt es nämlich unter anderem darauf an, daß es unter dieser Bezeichnung keine "börsenhängige" Ware gibt, auf die nach dem vorliegenden Schreiben bei der Verrechnung abgestellt werden sollte. Die Richtigkeit dieser Feststellung wird durch das Beschwerdevorbringen nicht widerlegt.

Es erübrigt sich somit eine Auseinandersetzung mit der von der belangten Behörde in der Gegenschrift (erstmals) angeschnittenen Frage, ob mehrjährige Goldoptionen Anlagevermögen darstellen und als Betriebsausgabe anzuerkennende Aufwendungen daher mit Rücksicht auf das Fehlen laufender Wertminderung erst mit der Ausübung des Optionsrechtes entstehen, sofern die dafür erhaltenen Waren betrieblich verwendet werden.

Die Acontozahlungen für Goldtermingeschäfte wurden daher ebenfalls zu Recht nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

IV.B.10. SCHÄTZUNG DER BETRIEBSEINNAHMEN

Die Behauptung des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe mit dem angefochtenen Bescheid die

Zuschätzung bei den Betriebseinnahmen auf Grund eines einheitlichen Rohgewinnfaktors angeblicher Vergleichsbetriebe vorgenommen, ist - wie bereits oben ausgeführt - unrichtig. Die belangte Behörde ist ausdrücklich und begründet von dieser noch vom abgabenbehördlichen Prüfer angewendeten Methode abgegangen. Sie wählte eine völlig andere Methode, nämlich die Gegenüberstellung der erklärten Honorareinnahmen für außertarifliche Leistungen zu den hiefür errechneten Einnahmen. Die durchschnittlichen Gesamtfaktoren wurden lediglich zu Vergleichszwecken errechnet und stellen deshalb keine den angefochtenen Bescheid tragenden Begründungselemente dar. Es erübrigt sich daher ein Eingehen auf die Einwendungen des Beschwerdeführers gegen die Faktorberechnung.

Der Vorwurf, die belangte Behörde habe falsche Tarife angewendet (IV.B.10.d), zeigt aus den in der Gegenschrift hiezu angeführten Gründen (Seite 43/44 der Gegenschrift) keine Rechtswidrigkeit auf, die zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen kann.

Der Vorwurf, die belangte Behörde habe nicht berücksichtigt, daß die Kassenabrechnungen nicht periodenkonform erfolgten (IV.B.10.e), ist unzutreffend. Die belangte Behörde hat nämlich unter diesem Gesichtspunkt eine Neuberechnung des Patientenanteils vorgenommen, die geänderten Beträge dem Beschwerdeführer vorgehalten und die sonstigen privaten Honorare entsprechend geändert. Weitere Bedeutung kommt den Abrechnungsperioden bei der von der belangten Behörde eingewendeten Schätzungsmethode nicht zu (vgl. hiezu die Ausführungen Seite 45 der Gegenschrift), weil sie von den tatsächlichen Abrechnungen gegenüber der Krankenkasse ausgegangen ist.

Der Rüge, die belangte Behörde hätte den Zeugenbeweisantrag für die Tatsachenbehauptung nicht ablehnen dürfen, daß der Beschwerdeführer im Hinblick auf seine Abhängigkeit von dem eingangs erwähnten Großunternehmen vom Inkasso des Privatanteiles abgesehen habe, kommt hingegen Berechtigung zu. Die belangte Behörde hat das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe etwa 50 Prozent der Privatanteile nicht verlangt, als Schutzbehauptung gewertet und gewichtige Gründe angeführt, die gegen die Glaubwürdigkeit dieses Vorbringens sprechen. Sie hat allerdings die Vernehmung der vom Beschwerdeführer für seine Behauptung angebotenen Zeugen, nämlich seiner Assistentinnen, mit folgender Begründung abgelehnt:

"Der Berufungswerber führt in der mündlichen Verhandlung selbst aus, die Abrechnungen seien zumindest teilweise von der Ehegattin ohne Kenntnis der tatsächlichen Eingänge der Patientenanteile erstellt worden. Ist dies aber der Fall, so erübrigt sich auch eine Einvernahme, weil sie diesfalls auch über das Inkasso (oder Nichtinkasso) der Patientenanteile nichts aussagen könnte (VwGH vom 24.6.1986, 83/14/0174, 0190 bis 0192, und vom 4.9.1986, 86/16/0080). Dies gilt auch für die beiden Assistentinnen, weil sie wiederum über die von ihnen nicht erstellten Krankenkassenabrechnungen nicht informiert sein können. Ob tatsächlich in jedem (möglichen) Fall ein Patientenanteil in der Abrechnung ausgewiesen wurde, kann mangels Vorliegens der Detailabrechnungen nicht festgestellt werden. Der Berufungswerber hat dies lediglich behauptet, es wäre aber an ihm gelegen, durch Vorlage sämtlicher Detailabrechnungen, den Ausweis sämtlicher möglicher Patientenanteile nachzuweisen. Nur wenn dieser Beweis erbracht worden wäre, könnte auch eine Befragung von Beschäftigten allenfalls zu einem Ergebnis führen. Andernfalls wäre es noch denkbar, daß eben in jenen ausnahmsweisen Nichtinkassofällen auch der Ausweis einer Abrechnung unterblieben wäre."

Diese Begründung überzeugt nicht. Daß die Abrechnungen durch die Ehegattin zumindest teilweise ohne Kenntnis der tatsächlichen Eingänge der Patientenanteile erstellt wurden, schließt nicht aus, daß der Ehegattin des Beschwerdeführers bekannt war, daß in allen oder in einem Teil der Fälle Patientenanteile weder kassiert noch eingetrieben werden. Auch wenn die beiden Assistentinnen über die von ihnen nicht erstellten Krankenkassenabrechnungen nicht informiert sein können, folgt daraus noch nicht, daß sie zur erwähnten Frage keine Informationen besäßen oder Beobachtungen gemacht hätten. Da die belangte Behörde ihre Entscheidung auf eine Schätzung stützt, kommt es auch nicht auf Einzelnachweise nach Vorlage sämtlicher Detailabrechnungen an. Sollte sich nämlich auf Grund der Vernehmungen herausstellen, daß der Beschwerdeführer tatsächlich entweder bei einem bestimmten Patientenkreis - er nannte dabei die im Unternehmen einflußreichen Personen u.a. auch aus dem Kreis der Betriebsräte - oder bei einem bestimmten Prozentsatz von Patienten die nach den Krankenkassenabrechnungen auf sie entfallenden Privatanteile nicht kassierte und nicht einbrachte, müßte dies zweifellos in der Schätzung Niederschlag finden. Es ist daher unrichtig, daß nur bei Vorlage sämtlicher Detailabrechnungen ein für die Schätzung maßgeblicher Beweis erbracht werden könnte. Die von der belangten Behörde in obigem Zitat angeführten Entscheidungen belegen die Gesetzmäßigkeit der Ablehnung des Beweisantrages daher nicht. Folglich hat die belangte

Behörde die Aussichtslosigkeit des angebotenen Beweises nicht schlüssig begründet. Die Ablehnung des Beweisanbotes stellt sich solcherart als eine unzulässige Vorwegnahme der Beweiswürdigung dar; sie verstößt gegen § 183 Abs. 3 BAO. Der Verfahrensmangel ist wesentlich, weil die belangte Behörde bei Durchführung der beantragten Beweise zu einem anderen, für den Beschwerdeführer günstigeren Bescheid hätte kommen können. Der Verfahrensmangel betrifft beide Steuerarten und den gesamten Streitzeitraum.

Daß der Beschwerdeführer nun vor dem Verwaltungsgerichtshof behauptet, kein einziger Patient habe irgendeine Aufzahlung leisten müssen, dies insbesondere in der Zeit, in der der Techniker vom Werk beigestellt wurde, ändert an der Wesentlichkeit des Verfahrensmangels auch dann nichts, wenn es richtig sein sollte, daß schon jetzt die Unrichtigkeit dieser weitergehenden Behauptung durch die Aktenlage belegt sein sollte (vgl. Seite 41 der Gegenschrift). Dieses allenfalls unrichtige Beschwerdevorbringen könnte nämlich nur in einer erst in der Zukunft, nach Vernehmung der Zeugen durchzuführenden Beweiswürdigung von der zu dieser allein berufenen Verwaltungsbehörde berücksichtigt werden.

Daß den betreffenden Beweisanträgen Verschleppungsabsicht entgegengestanden wäre, hat die belangte Behörde in diesem Fall nicht als Ablehnungsgrund gebraucht. Mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen kann der Verwaltungsgerichtshof daher auch nicht davon ausgehen, daß die belangte Behörde diese Beweisanträge gemäß § 183 Abs. 3 BAO wegen Verschleppungsabsicht hätte abweisen dürfen.

IV.B.11. GESCHÄFTSREISEN

Selbst wenn es, wie der Beschwerdeführer behauptet, aktenkundig sein sollte, daß er Ende 1979 einen größeren Vorratsbestand von Fertigprothesen erworben hat, ließe sich daraus der für die Betriebsausgabeneigenschaft der Aufwendungen der Reise vom 1. November bis 8. November 1979 wesentliche Sachverhalt nicht entnehmen, vor allem nicht das jeweilige Tagesprogramm. Die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche Veranlassung der Reise wurde vom Beschwerdeführer, wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat, nicht dargetan, trotzdem er hiezu aufgefordert worden war. Auch dem Vorbringen, aus dem Paß des Beschwerdeführers ginge eindeutig hervor, daß er zur angeführten Zeit in Amerika gewesen sei, er habe ausreichend offengelegt, daß er zu Gesprächen mit dem Hersteller von Fertigprothesen dort gewesen sei und mehrere Gespräche mit einem namentlich genannten Herrn in New York geführt habe, wofür er den bereits oben erwähnten Freund und Vertreter als Zeugen anbot, ergibt sich kein für die Betriebsausgabeneigenschaft der Reiseaufwendungen hinlängliches Beweisthema. Dem betreffenden Vorbringen ist nämlich ebenfalls nicht zu entnehmen, welchen Zeitaufwand im Vergleich zur gesamten Reisedauer von einer Woche die betrieblich veranlaßten Gespräche benötigten und welchem Zweck die restliche Aufenthaltsdauer diente. Im Hinblick auf die Untauglichkeit des Beweisthemas durfte die belangte Behörde das Beweisanbot ablehnen.

Es war daher auch nicht rechtswidrig, daß die belangte Behörde den Aufwendungen für die Reise die Anerkennung als Betriebsausgaben versagte.

IV.B.12. TELEFONKOSTEN

Die belangte Behörde hat den von ihr geschätzten Privatanteil an Telefonkosten ausreichend und zutreffend begründet (Seite 199/200 des angefochtenen Bescheides). Der geschätzte Privatanteil ist gemessen an einem Haushalt in der Größe jenes des Beschwerdeführers nicht unangemessen hoch. Daran kann auch das Beschwerdevorbringen über berufliche Auslandsgespräche nichts ändern. Da sich mangels entsprechender Meßeinrichtungen nicht feststellen läßt, wie groß der Anteil für Ferngespräche war, geht die Behauptung des Beschwerdeführers, es sei in der Schätzung des Privatanteiles ein großer Anteil von Ferngesprächen enthalten, ins Leere. Daß Feststellungen über das Ausmaß von Ferngesprächen möglich gewesen wären, begründet der Beschwerdeführer nicht. Die griffweise Schätzung durch die belangte Behörde begegnet daher keinen relevanten Bedenken.

IV.B.13. EINKÜNFTE AUS KAPITALVERMÖGEN

Der Beschwerdeführer hat vor den Verwaltungsbehörden behauptet, daß die Veranlagung des Kapitals über seinen Auftrag durch seine Frau erfolgt sei und er an den Veranlagungen, die in der Selbstanzeige seiner Kinder genannt seien, diesen das Fruchtgenußrecht an den Einkünften eingeräumt habe, damit hieraus diverse Unterhaltskosten der Kinder gedeckt würden. Hinsichtlich der Spareinlagen stellte die belangte Behörde fest, daß diese aus dem Realisat von Wertpapieren stammten, die vom Beschwerdeführer steuerbegünstigt angeschafft worden waren. Die belangte

Behörde rechnete die Erträge dem Beschwerdeführer zu, weil dieser durch seine Ehegattin über die erwähnten Mittel verfügte und solcherart über eigene Mittel wirtschaftlich disponierte. Die Einräumung eines Fruchtgenußrechtes an den Einkünften ohne Übertragung der Einkunftsquelle sei lediglich Einkommensverwendung.

Der Beschwerdeführer hält dem entgegen, die belangte Behörde hätte feststellen müssen, daß die behaupteten Einkünfte beim Beschwerdeführer nicht vorliegen, weil die Vermögensbeträge von seiner Ehegattin behoben und auf Sparbücher veranlagt worden seien; der Beschwerdeführer habe nicht einmal gewußt, in welcher Form das Geld angelegt worden sei. Die Effektenkonten bzw. die Sparbücher seien für die Kinder abgeschlossen worden, die auch die Zinsen lukriert hätten.

Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren nie behauptet, daß er die aus seinem Vermögen stammenden Beträge an die Ehegattin oder an die Kinder verschenkt hätte. Daß ihm seine Ehegattin die Beträge entzogen hätte, wurde von ihm ebenfalls nicht behauptet. Die Veranlagung kann daher nur von der Ehegattin im Auftrag des Beschwerdeführers erfolgt sein, mag diesem auch nur ein stillschweigendes Gewährenlassen zugrunde liegen. Die Zurechnung der Einkunftsquelle ist daher zutreffend an den Beschwerdeführer erfolgt. Für diese ist es belanglos, ob der Beschwerdeführer überhaupt davon gewußt hat, auf welche Weise und wo seine Ehegattin, der er die Macht über SEINE Mittel eingeräumt hatte, für Veranlagung sorgte. Das sogenannte "Fruchtgenußrecht" der Kinder an den Einkünften wurde von der belangten Behörde zutreffend als Einkommensverwendung des Beschwerdeführers erkannt, weil die Einkunftsquelle Kapitalvermögen nach Darstellung des Beschwerdeführers den Kindern nicht dergestalt übertragen wurde, daß diese über Art und Weise der Veranlagung hätten disponieren, etwa sogar auf die Erzielung eines Ertrages hätten (auch zu Lasten des Beschwerdeführers) verzichten können, und der Beschwerdeführer somit auf die geschilderte Weise bei Anwendung der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise lediglich seiner Unterhaltspflicht gegenüber den Kindern durch Verwendung von Erträgnissen seines Vermögens nachgekommen ist.

Daß "die Effektenkonten bzw. die Sparbücher ... für die Kinder ... abgeschlossen" wurden, ist, wenn darunter verstanden

werden soll, daß hiemit das Recht am Vermögensstamm aus einem bisher nicht genannten Rechtsgrund auf die Kinder übertragen wurde, ein völlig neues Vorbringen, das erstmals in der Beschwerde gemacht wurde, und auf das einzugehen dem Verwaltungsgerichtshof daher gemäß § 41 VwGG verwehrt wäre.

Dem angefochtenen Bescheid haftet daher in diesem Punkt keine Rechtswidrigkeit an.

IV.B.14. ABZUGSFÄHIGE VORSTEUERN

IV.B.15. ZUSCHÄTZUNG BETRIEBSEINNAHMEN

Die Ausführungen beziehen sich unter umsatzsteuerrechtlichen Gesichtspunkten auf denselben Gegenstand wie die Ausführungen zu IV.B.4., 5., 8. und zu IV.B.2. und 10. Es genügt daher ebenfalls ein H

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at