jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1992/1/14 91/14/0178

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 14.01.1992

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §119 Abs1;
EStG 1972 §20 Abs1 Z2;
EStG 1972 §22;
EStG 1972 §30;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs3;
EStG 1972 §4 Abs4;

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 der Dr. E in S, vertreten durch Dr. U, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 27. Juni 1991, Zl. B 232-3/90, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Mit dem nach einer abgabenbehördlichen Prüfung im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid anerkannte die belangte Behörde Aufwendungen für die Anschaffung von Zahngold durch die beschwerdeführende Zahnärztin nur insoweit als Betriebsausgaben, als sie auf die Beschaffung eines Fünfjahresvorrates entfielen, und ließ auch den Vorsteuerabzug nur in diesem Umfang zu. Weitgehend dem Urteil des BFH vom 12. Juli 1990, IV R 137-138/89, folgend führte sie im wesentlichen aus:

Bei der Beschaffung von Umlaufvermögen handle es sich um einen betrieblichen Vorgang und nicht um ein der Privatsphäre zuzurechnendes Ereignis; die Entrichtung des Kaufpreises führe zu einer in die Überschußrechnung

aufzunehmenden Betriebsausgabe. Es sei grundsätzlich Sache des Steuerpflichtigen, über Zeitpunkt und Umfang der Vorratsbeschaffung zu bestimmen. Angehörige von freien Berufen könnten Betriebsvermögen allerdings nur entsprechend den Erfordernissen ihres Berufes bilden. In diesem Zusammenhang sei wiederholt entschieden worden, daß die Eingehung von Geldgeschäften zur dauerhaften oder spekulativen Vermögensanlage der Ausübung des freien Berufes wesensfremd sei und nicht zur Begründung von Betriebsvermögen führe. Derartiges Vermögen gehe nicht in den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1972 ein; damit verbundene Ausgaben bildeten keine Ausgaben im Sinne von § 4 Abs. 3 EStG 1972. Hieraus lasse sich aber nicht folgern, daß die Vorratsbeschaffung von Zahngold nur bis zu einer bestimmten Höchstgrenze als betrieblich veranlaßt, im übrigen aber als Spekulationsgeschäft angesehen werden müsse. Der Wert eines jeden Zahngoldvorrates hänge von der Entwicklung des Goldpreises und des Preises der dem Gold beigegebenen Seltenmetalle ab; die Wertänderungen würden vom Zahnarzt dadurch realisiert, daß er die verbrauchte Zahngoldmenge dem Patienten zum jeweiligen Marktpreis in Rechnung stelle. Insoweit enthalte jede Bevorratung mit Zahngold ein spekulatives Element, das jedoch mit der zahnärztlichen Berufsausübung verbunden sei und auf die Höhe der freiberuflichen Einkünfte durchwegs keinen wesentlichen Einfluß habe. Darum könne es einem Zahnarzt auch nicht verwehrt werden, eine vermeintlich günstige Marktsituation auszunutzen und im Wege der unterstützenden Praxisvorsorge auch umfangreiche Vorratskäufe zu tätigen.

Dieser Betrachtung seien allerdings Grenzen gesetzt. Ergebe sich, daß der Zahnarzt während eines überschaubaren Zeitraumes den angeschafften Goldvorrat mengenmäßig nicht verbrauchen könnte oder tatsächlich nicht verbraucht habe, sondern zur Realisierung von Wertsteigerungen oder zur Begrenzung von Wertverlusten Teile des Zahngoldvorrates an den Lieferanten zurückverkauft habe, oder auch der beschaffte Vorrat während der voraussichtlich begrenzten Dauer der freiberuflichen Tätigkeit nicht mehr verbraucht werden könne, sondern anläßlich ihrer Beendigung veräußert werden müsse, könne daraus geschlossen werden, daß für die Beschaffung zumindest eines Teiles des Goldvorrates allein spekulative Überlegungen, nicht aber Praxisbedürfnisse ursächlich gewesen seien. Die Beschaffungsausgaben stellten dann insoweit keine Betriebsausgaben dar. Da die Dauer der Praxisausübung ungewiß sei, werde man hiefür grundsätzlich nur von einem überschaubaren Zeitraum ausgehen können.

Im gegenständlichen Fall sei unbestritten, daß die Beschwerdeführerin bei der derzeitigen Betriebsstruktur mit dem angeschafften Goldvorrat ihren Zahngoldbedarf für 19 Jahre decke. Es sei betriebswirtschaftlich durchaus verständlich, daß die Beschwerdeführerin angesichts der Talfahrt des Goldpreises, die am Beginn des Jahres 1983 begonnen und im Jahr 1985 ihr Ende gefunden habe, sich einen größeren Goldvorrat angelegt habe, zumal in den Folgejahren der Goldpreis diesen Tiefpunkt nie mehr erreicht habe. Der grundsätzlichen Dispositionsfreiheit in unternehmerischen Entscheidungen seien aber insoweit Schranken gesetzt, als ertragsteuerlich nur Vorratsbeschaffungen für einen überschaubaren Zeitraum als betrieblich veranlaßt anzusehen und die damit verbundenen Aufwendungen als Betriebsausgaben zu qualifizieren seien. Davon könne aber bei einer derart langfristigen Disposition, nämlich über 19 Jahre, keinesfalls ausgegangen werden. Hinzu komme, daß mit Rücksicht auf die schwankenden Preisverhältnisse bei Gold diese Gestion auch betriebswirtschaftlich in Frage zu stellen bzw. zu riskant sei. Im vorliegenden Fall erscheine ein Zeitraum von fünf Jahren als überschaubar, d.h. daß nur die darauf entfallenden Aufwendungen als Betriebsausgaben absetzbar seien. Ausgehend vom Nettogesamtaufwand für die gegenständliche Goldmenge in Höhe von S 2,142.857,-- ergäben sich somit absetzbare Betriebsausgaben in Höhe von netto S 563.910,--, die bereits in den Jahren vor dem Streitjahr zur Gänze gewinnwirksam gewesen seien, da die Beschwerdeführerin Anzahlungen in Höhe von S 1,500.000,-- geleistet und als Betriebsausgaben abgesetzt habe. Da der Nettobetrag in Höhe von S 642.857,-- am 31. Dezember 1985 bezahlt und als Betriebsausgabe abgesetzt worden sei, sei der Gewinn des Streitjahres um diesen Betrag zu erhöhen gewesen.

Die vom Lieferanten in der Faktura vom 31. Dezember 1985 offen ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von S 428.571,42 sei nur insoweit als Vorsteuer abziehbar, als sie auf das Entgelt für die Lieferung des Fünfjahresvorrates entfalle. Denn nur diesfalls liege eine Lieferung für das Unternehmen der Beschwerdeführerin vor. Da das Entgelt für die Lieferung des Fünfjahresvorrates S 563.910,-- betrage, ergebe sich eine abziehbare Vorsteuer in Höhe von S 112.782,--.

Durch diesen Bescheid erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihren Rechten auf Geltendmachung des gesamten betriebsnotwendigen Goldankaufes als Betriebsausgaben, auf Vorsteuerabzug und auf ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren verletzt. Sie beantragt, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, in eventu wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die belangte Behörde beantragt in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1972 Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 19. September 1990, 89/13/0112) steht es der Abgabenbehörde nicht zu, Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes zu prüfen, um nach dem Ergebnis dieser Prüfung die Betriebsausgabeneigenschaft eines bestimmten Aufwandes zu beurteilen. Die Unangemessenheit und Unüblichkeit kann jedoch ein Indiz dafür sein, daß die Aufwendungen nicht betrieblich, sondern privat veranlaßt sind (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 4 Tz 242).

Den von der belangten Behörde wiedergegebenen allgemeinen Ausführungen des BFH zur Beschaffung von Zahngoldvorräten durch Zahnärzte pflichtet der Verwaltungsgerichtshof bei. Entsprechende Aufwendungen werden zwar typischerweise betrieblich veranlaßt sein. Dies heißt aber nicht, daß jeglicher Goldkauf eines Zahnarztes zur Anerkennung des Kaufpreises als Betriebsausgabe führen muß; vielmehr könnte es sich im Einzelfall auch um eine - allenfalls spekulative - private Vermögensanlage handeln.

Im Beschwerdefall ist die Beschaffung eines Goldvorrates zur Deckung des Zahngoldbedarfes für 19 Jahre zweifellos ungewöhnlich. Hieran kann auch eine im Kaufzeitpunkt günstig erscheinende Preissituation nichts ändern, da über einen derart langen Zeitraum die Entwicklung des Goldpreises, aber auch der eigenen wirtschaftlichen Lage nicht absehbar ist. Jedenfalls dann, wenn ein außergewöhnlicher oder in seiner Entstehung und seinem Verlauf nicht üblicher und nicht zu vermutender Sachverhalt zu beurteilen ist, trifft den Abgabepflichtigen ungeachtet des Amtswegigkeitsgrundsatzes aber eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Es liegt dann vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung außergewöhnlicher Sachverhalte beizuschaffen (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, Seite 269 f, sowie das hg. Erkenntis vom 5. November 1991, 91/14/0049, betreffend einen in der Nähe der Beschwerdeführerin situiert gewesenen Goldhändler, der nach der Annahme der damals belangten Behörde unter anderem Zahngold von einem mit Zahnärzten in Verbindung stehenden Gewährsmann erworben hatte).

Diesen Anforderungen hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht genügt; vielmehr hat sie nach den unwiderlegten Prüfungsfeststellungen nicht einmal aufklären können, was mit dem im September 1982 vorhandenen Goldbestand von 3,5 kg geschehen ist, von dem nach den Berechnungen des Prüfers bei Ausübung der gegenständlichen "Goldoption" über die Lieferung von ca. 9 kg noch ein Restbestand von ca. 1,91 kg vorhanden sein mußte. Nach den Angaben der Beschwerdeführerin sind die Buchhaltungsunterlagen irrtümlich verheizt worden; Verrechnungsunterlagen über den Goldverbrauch existierten nicht. Wenn die belangte Behörde unter diesen Umständen nur die Beschaffung eines - weiteren - Vorrates zur Deckung des Bedarfes von fünf Jahren als betrieblich veranlaßt anerkannt hat, so ist hierin eine Rechtswidigkeit nicht zu erblicken.

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde vor, sie wäre der Entscheidung des BFH zwar in der Begründung, aber nicht im Ergebnis gefolgt. Hiezu ist auf die Unterschiedlichkeit der Sachverhalte zu verweisen. In dem vom BFH beurteilten Fall hatte ein Zahnarzt bei Berücksichtigung seines laufenden Verbrauches einen Goldvorrat für sechs bis sieben Jahre angelegt, den er in der Folge für Zwecke seiner Praxis tatsächlich verbrauchte. Es bestand daher kein Zweifel an der Verwendung des Goldvorrates für betriebliche Zwecke. Der BFH wies darauf hin, daß das Finanzamt auch im Rahmen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG Aufschluß über den Verbleib des Goldvorrates verlangen und bei unzureichender Aufklärung von einer gewinnerhöhenden Entnahme des zuvor als Betriebsvermögen anerkannten Goldvorrates ausgehen könne. Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin - wie erwähnt - schon den Verbrauch eines früher angeschafften Goldvorrates für betriebliche Zwecke nicht dartun können. Die betriebliche Veranlassung der Ausübung der gegenständlichen "Goldoption" durfte der belangten Behörde daher von vornherein (jedenfalls im von ihr angenommenen Ausmaß) zweifelhaft erscheinen.

Soweit die Beschwerdeführerin behauptet, in der Rechnung vom 31. Dezember 1985 seien Goldmengen fakturiert worden, welche in den Jahren 1983 bis 1985 geliefert und verbraucht worden seien, handelt es sich um eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung. Nach den Ergebnissen des Verwaltungsverfahrens wurden 1983 und 1984 lediglich Anzahlungen im Zusammenhang mit der Einräumung einer Option geleistet, welche erst im Streitjahr 1985 ausgeübt wurde. Auf frühere, der Niederschrift vom 22. Dezember 1988 zufolge zu diesem Zeitpunkt schon überholte Pläne, den Umsatz (und den Goldverbrauch) durch Einsatz des Ehegatten der Beschwerdeführerin zu erhöhen, kann es hiebei nicht ankommen.

Wenn es die Beschwerdeführerin für "skurril" hält, daß die Anzahlungen von S 1,5 Mio in den Vorjahren als Betriebsausgaben anerkannt wurden, während die belangte Behörde die darauf entfallende Mehrwertsteuer nicht anerkennen wolle, ist zu bemerken, daß die Behörde (wie sie in ihrer Gegenschrift ausführt) ertragsteuerlich keine Möglichkeit gesehen hat, hinsichtlich der Jahre 1983 und 1984 im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens zu einer Betriebsausgabenkürzung zu gelangen, während umsatzsteuerrechtlich infolge Geltendmachung der Vorsteuer im Streitjahr eine Kürzung möglich war.

Schließlich rügt die Beschwerdeführerin, es liege keine überprüfbare Verbrauchsberechnung vor. Damit kann sie einen im Sinne des § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG relevanten Verfahrensmangel schon deshalb nicht aufzeigen, weil sie nicht behauptet, der in der Niederschrift vom 22. Dezember 1988 festgehaltene Jahresverbrauch von ca. 470 g Zahngold wäre unrichtig. Vielmehr hat sie in Berufung und Beschwerde selbst im Zusammenhang mit dem Kauf von ca. 9 kg Zahngold auf einen Vorratszeitraum von 19 Jahren Bezug genommen. Im übrigen ist auf ihre schon oben erwähnte Mitwirkungspflicht zu verweisen.

Die vorliegende Beschwerde erweist sich somit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1991140178.X00

Im RIS seit

14.01.1992

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at