

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri
in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Helmut Allesch,
Villacher Straße 209 Tür 4, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 15.02.2018
gegen die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Klagenfurt am Wörthersee (nunmehr
Finanzamt Österreich) vom 25. Jänner 2018 für die Jahre 2013 bis 2016, Steuernummer
BF1StNr1, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO (im Umfang der Einschränkung) Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind am Ende dieses
Erkenntnisses dargestellt und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach
Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1.) Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz Bf.) erzielte in den Streitjahren auch Einkünfte
aus nicht selbständiger Arbeit aus dem Betrieb einer Zahnarztpraxis.

2.) In der Beilage W1, auf welche in TZ 1 des Berichtes einer die Abgabenarten Umsatz- und Einkommensteuer umfassenden Außenprüfung für die Jahre 2013 bis 2016 vom 23.01.2018 verwiesen wird, ist u.a. festgehalten:

1. „Kopfwerk-Power Dent“

Im Betrieb wird zur Auftrags-, Leistungs- und Rechnungserstellung die Betriebssoftware „Kopfwerk-Power Dent“ verwendet. Im Zuge der Prüfung wurden folgende elektronischen Daten zur Verfügung gestellt:

1. Für Prüfungszeitraum 2013 bis 2015
 - 1.1. Leistungsdatei (PD_LeistExp.txt)
 - 1.2. Honorarnotendatei (PD_HonoExp.txt)
 - 1.3. Bezahldatei (PD_Journal.txt)
2. Für den Prüfungszeitraum 2016 und den Nachschauzeitraum 2017
 - 2.1. Leistungsdatei (PD_LeistExp.txt)
 - 2.2. Honorarnotendatei (PD_HonoExp.txt)
 - 2.3. Bezahldatei (PD_Journal.txt)
 - 2.4. Datenerfassungsprotokoll (1703DEP)
 - 2.5. Kassenjournal (1703_A_KJ)
 - 2.6. Registrierkassenjournal (RK239.RKDEP)

Eine Überprüfung der Vollständigkeit war anhand der vorgelegten Dateien aus folgenden angeführten Gründen nicht möglich:

Die Datensätze wurden aus dem Gesamtbestand herausgeschrieben, ohne dass die Kriterien bekanntgegeben wurden. Es stellt sich die Frage ob nicht Vorfilterungen vorgenommen wurden (z.B. nach Behandler/Ordination usw. – eine Stammdatenprotokollierung [welcher Behandler / Ordination wurde überhaupt angelegt] konnte nicht vorgelegt werden).

1.1. Leistungsdatei:

1. Bei der vorgelegten Leistungsdatei ist kein Vollständigkeitskriterium der einzelnen Datensätze vorhanden. Jede Leistungseintragung war vor der Abrechnung ohne Protokollierung veränderbar.
2. Sogar die Honorarnote war stornierbar, die Leistung daher wieder „offen“ und ohne Protokollierung veränderbar.

Beispiel: Patient 7954 (2013) Honorarnote wurde storniert, Leistung wurde storniert – jedoch Behandlungsbetrag wurde kassiert! – Schlussfolgerung; ohne Leistungseintragung wird Leistung erbracht und abgerechnet.

3. Eine Behandlung ohne Eintragung in die Leistungsdatei war möglich (Heilkostenplan wird einfach in eine Honorarnote bzw. Zahlung umgewandelt!)

1.2.Honorarnotendatei:

1. Die Honorarnoten wurden im Prüfungszeitraum 2013 bis 2015 nicht nummeriert.
2. Lt. Leistungsdatei (Bsp. Patienten Nr.: 4568) am 20.2.2014 2 x Röntgen = 11,60 und ImpKR um 1.600,00 eingetragen. Bei allen drei Positionen findet sich der Hinweis „H“ (Honorarnota).
Vorliegend ist jedoch nur eine Honorarnota in Höhe von 11,60.
Bezahlung: lt. Bezahlliste (vergleichbar mit einem „Rechnungsausgangsbuch“) 1.611,60 BAR (Journal Nr. 3573), daher keine offene Forderung mehr.
Erlösverkürzung in Höhe von 1.600,00, da quitierte Honorarnota Grundlage für die Buchung der Barerlöse
3. Honorarnoten werden nachträglich (verspätet) ausgestellt.

Beispiel Patient Nr. 8291:

gibt es mit dem angeführten Geburtsdatum nicht!

Adresse – (keine ZMR-Meldungen)

Leistung am 12.12.2014 erbracht und bar kassiert – Honorarnota erst am 15.01.2015 erstellt (mit händischem Vermerk vom 12.12.2014)

Beispiel Patient Nr. 8292:

gibt es mit dem angeführten Geburtsdatum und der angegebenen Adresse nicht! – auch in keiner der personenbezogenen Datenbanken, die der österreichischen Finanzverwaltung zur Verfügung stehen.

Leistung am 12.12.2014 erbracht und bar kassiert – Honorarnota erst am 15.01.2015 erstellt (mit händischem Vermerk vom 12.12.2014)

1.3.Vollständigkeit der Patientennummern:

Aus der vorgelegten Patientenkartei (Leistungsdatei) wurden die im Prüfungszeitraum 2013 bis 2015 angelegten Patientennummern extrahiert und auf die Vollständigkeit überprüft. Dabei wurde festgestellt, dass von den 435 Patientennummern 16 oder 3,7 % in der Leistungsdatei fehlen. Zusätzliches Problem ist, dass die Anlage der Stammdaten nicht mit Datum protokolliert wird. Weiters kann der Leistungszeitraum nacherfasst werden (siehe Patienten Nr. 8289 – 8293)

1.4. Heilkostenpläne:

Von der Bp. wurden auch die Daten der Heilkostenpläne angefordert. Diese wurden nicht vorgelegt. Vorzulegen sind auch die geführten Aufzeichnungen die mit einem Geschäftsfall zusammen hängen bzw. vorbereitende Vorgänge (z.B. nicht abgeschlossene oder zustande gekommene Geschäftsfälle – Preisabfragen, erstellte Angebote bzw. Planungen, Reservierungen und auch alle sonstigen Vorgänge im Geschäftsprozess, insoweit diese aus Gründen der Überprüfung der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle oder aus sonstigen für die Abgabenerhebung bedeutsamen Gründen aufzeichnungs- bzw. aufbewahrungspflichtig sind). Unter sonstigen aufzeichnungspflichtigen Vorgängen sind Vorgänge im Geschäftsprozess zu verstehen, die zwar nicht dazu geeignet sind, einen Geschäftsvorfall anzustoßen oder zu bewirken, aber aus oa. Gründen der Überprüfbarkeit der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtig sind. Dies sind insbesondere Vorgänge (Übungsbuchungen, Simulationen), die es in Aufzeichnungssystemen oder in damit verbundenen vorgelagerten Systemen ermöglichen, einzelne Geschäftsvorfälle nicht nachvollziehbar außerhalb der Lösungsermittlung zu erfassen bzw. als Simulation darzustellen.

Die Nichtvorlage dieser Daten ist deshalb so schwerwiegend, da festgestellt wurde, dass auf Basis der Heilkostenpläne, Leistungen erbracht und kassiert wurden, obwohl keine Eintragung in der Leistungsdatei vorhanden ist.

1. *Beispiel Patient 7451* mit Leistungen über € 1.410,-- und € 940,--
2. *Beispiel Patient 7367* mit Leistungen über € 1.316,--
3. *Beispiel Patient 47* mit Leistung über letztlich € 2.000,-- (hier zusätzlich auffällig, dass am 31.03.2013 eine Bank-Anzahlung von € 980,-- und am 05.02.2014 eine Restzahlung von € 1.020,-- geleistet wurde, obwohl die neue (alte über 1.280,-- erstellt am 16.09.2013 und dann wieder storniert) Honorarnote erst am 05.02.2014 erstellt wurde.

1.5. Nichterfasste Einnahme

Patienten Nr.: 4568 2014: in Bezahlliste und Leistungsdatei und Honorarnotendatei 1.611,60 ausgetragen, jedoch Honorarnote nur Euro 11,60 und auch nur dies als Erlös erklärt

2. Verprobung Implantate:

Auffälligkeit Implantatkronen (Implantat/Aufbau/Krone):

Die Preisanalyse ergab, dass alle Implantatkronen, die bar bezahlt wurden (2013 bis 2015 96 Stk. von 118 Stk ds. 81 % und 2016 110 Stk von 119 Stk ds. 92 %) mit € 800,-- verrechnet wurden, wohingegen alle, die mittels Überweisung bezahlt wurden, mit einem weitaus höheren Preis verrechnet wurden (bis € 1.900,--)

2.2.Auffälligkeiten Implantate:

Auch hier ergab die Preisanalyse, dass Implantate, die bar bezahlt wurden weitaus überwiegend mit € 400,-- verrechnet wurden (2013 bis 2015 101 Stk von 162 Stk ds. 62% und 2016 83 Stk von 116 Stk. ds. 72 %), wobei diejenigen, die mit Bank bezahlten € 800,-- zu bezahlen hatten! (

Zusätzlich wurden auch die Rechnungsadressen analysiert und dabei wurde festgestellt, dass ausschließlich die Honorarnoten mit den auffällig niedrigen Preisen, so erstellt wurden, dass sie für die Abgabenbehörde nicht überprüfbar waren. Dies deswegen, weil untypischerweise keine Versicherungsnummer des Patienten angeführt wurde und eine unrichtigen Adresse angegeben wurde (zum Teil sogar Fantasieadressen, Adressen die im österreichischen Straßenverzeichnis nicht vorhanden sind).

Da die Preise für die mit Barzahlung abgerechneten Implantate und Implantatkronen so gravierend von den Erfahrungen des täglichen Lebens, sowie dem inner- und außerbetrieblichen Vergleich abweichen, wurden von der Außenprüfung mehrere Patienten als Auskunftspersonen einvernommen. Von den fünf einvernommenen Patienten haben vier niederschriftlich ausgesagt, dass sie mehr als die lt. vorgelegten Aufzeichnungen erklärten Beträge bezahlt haben. Von der Bp. wurde ein Verkürzungsfaktor von 68,75 % (durchschnittlicher Preis pro bar bezahlter Implantatkronen € 1.350,00 zu erklärt € 800,00 – ergibt einen Verkürzungsfaktor von 68,75 %) festgestellt.

2.3.Dynamische Mengenrechnung:

Auf Basis der abgerufenen Mengen von Implantaten (Wareneingang im Betrieb) konnte unter Berücksichtigung der verrechneten Leistungen (elektronische Leistungsdatei) eine dynamische Mengenrechnung erstellt werden, die große Fehlmengen (nicht erklärte Erlöse) ergab.

Der Abgabepflichtige erklärte in seiner mündlichen Stellungnahme dazu, dass die Eintragungen der Implantate in der elektronischen Leistungsdatei (vorgelagerten Softwareprogramm Kopfwerk-Power-Dent) nicht mit dem Datum der tatsächlich erbrachten Leistung sondern erst mit dem Datum der

Fertigstellung der Gesamtleistung von ihm erfasst wurden. Es käme daher zu einer Verschiebung (Rückdatierung des tatsächlichen Leistungsdatums) von durchschnittlich zwei bis drei Monaten.

Er habe die Eintragungen in der elektronischen Leistungsdatei auf Basis von händisch geführten Listen vorgenommen. Diese Grundaufzeichnungen enthielten Informationen bezüglich des Patientennamens, des tatsächliche Leistungsdatums, der Anzahl und Art der gesetzten Implantate. Diese händisch geführten Leistungsaufzeichnungen wurden nicht aufbewahrt bzw. konnten nicht mehr vorgelegt werden. Diese vorstehend angeführten Leistungsaufzeichnungen stellen aber gem. § 131 BAO aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen dar.

Unter Berücksichtigung der vorgebrachten Argumente (zeitliche Verschiebung des Leistungszeitraumes, Lagerbestand, Garantiarbeiten usw.) wurde das Ergebnis der dynamischen Mengenrechnung soweit korrigiert, dass im Prüfungszeitraum 2013 bis 2015 nur mehr 19 Implantate als Fehlmenge errechnet wurden.

	2013	2014	2015
Wareneinkauf	73	102	239
Verbraucht	61	102	232
Fehlmenge	-12	0	-7

3. Mengenrechnung Kronen:

Aufgrund der Lieferscheine des Zahntechnikers konnte die Nämlichkeit der bezogenen Kronen nachvollzogen werden. Hierbei musste bei folgenden Patienten die folgenden Feststellungen getroffen werden:

(Patienten Nr.: 7910):

eingekauft wurden 3 Kronen – eine Verrechnung konnte nicht festgestellt werden, das Leistungsblatt für den Patienten konnte aufgrund der Anonymisierung auch nicht überprüft werden –

Diese Arbeit wurde erst am 31.03.2017 als bar bezahlt im Rechenwerk erfasst, obwohl die Arbeit im Jahre 2013 gemacht wurde!

(Patient Nr.: 4548):

für diese Patientin wurden 14 Kronen eingekauft und auch bezahlt. In der Leistungsdatei scheinen aber nur 6 Stellen auf, die auch verrechnet wurden. Eine Verrechnung und Dokumentation der Leistung für die restlichen 8 Stellen konnte nicht festgestellt werden.

(Patienten Nr.: 4680):

für diesen Patienten wurden 4 Kronen eingekauft und auch bezahlt. In der Leistungsdatei scheinen aber nur 3 Stellen auf, die auch verrechnet wurden. Eine Verrechnung und Dokumentation der Leistung für die restliche Stelle konnte nicht festgestellt werden.

.....

6. Conclusio

Aufgrund der fehlenden bzw. nicht vorgelegten Dokumentation hat der Abgabepflichtige nicht nur gegen das Berufsrecht verstoßen, sondern ist seiner erhöhten Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht nicht nachgekommen. Es wäre seine Aufgabe gewesen, bei Führung seiner Aufzeichnungen und Gestaltung seiner Belege das Defizit amtswegiger Erhebungsmöglichkeiten im Rahmen des Zumutbaren auszugleichen.

Dessen ungeachtet folgte die Außenprüfung im Rahmen der freien Beweiswürdigung den Argumenten des Abgabepflichtigen um die Fehlmengen der Implantaten (siehe dynamische Mengenrechnung) zu relativieren.

Hinsichtlich der Preisdifferenz (Barerlöse nur 50 % des „Erlagschein-Erlöses“), sieht die Außenprüfung den Umstand einer vorsätzlich vorgenommenen Preisverkürzung im nachfolgend dargestellten Umfang gegeben.

Abgesehen davon kann aufgrund der oa. formellen und materiellen Mängel von der Ordnungsmäßigkeit der vorliegenden Aufzeichnungen gem. § 131 BAO nicht mehr gesprochen werden, sodass die Rechtsvermutung des § 163 BAO nicht mehr gilt und die Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde gem. § 184 BAO gegeben ist.

6.1. Umsatzerhöhungen lt. Bp. (Hinzuschätzung)

Aufgrund der befragten Patienten wurde ein Verkürzungsfaktor von 68,75 %, wie folgend dargestellt, festgestellt.

Patient 1	bezahlt	1.350,00	erklärt	800,00
Patient 2	bezahlt	1.200,00	erklärt	800,00
Patient 3	bezahlt	1.500,00	erklärt	800,00
Gesamt	bezahlt	4.050,00	erklärt	2.400,00
Differenz		1.650,00	das sind	68,75 %

6.2. Ermittlung der Umsatzhinzurechnung lt. Bp.:

Die bisher erklärten Einnahmen Implantatkronen mit € 800,00 (ImpKR) und Implantate mit € 400,00 (imp) werden um den Verkürzungsfaktor 68,75 %, wie folgt, erhöht

	2013	2014	2015	2016
Erklärte Einnahmen (ImpKR)	19.200,00	28.800,00	28.800,00	69.600,00
Erklärte Einnahmen (imp)	3.200,00	10.800,00	26.400,00	33.000,00
Gesamte Einnahmen (ImpKR u. imp)	22.400,00	29.600,00	55.200,00	102.600,00
Verkürzungsfaktor	68,75 %	68,75 %	68,75 %	68,75 %
Umsatzerhöhung.	15.400,00	27.225,00	37.950,00	70.537,50
Umsatzerhöhungen lt. Bp. gerundet	15.000,00	27.000,00	38.000,00	70.000,00

Umsatzsteuer**[000] Steuerbarer Umsatz**

<u>Zeitraum</u>	<u>2013</u> Euro	<u>2014</u> Euro	<u>2015</u> Euro
Vor Bp	223.510,17	262.658,85	354.430,18
Tz. 1 Umsatzerhöhungen lt. Bp.	15.000,00	27.000,00	38.000,00
Nach Bp.	238.510,17	289.658,85	392.430,18

<u>Zeitraum</u>	<u>2016</u> Euro
Vor Bp	375.022,97
Tz. 1 Umsatzerhöhungen lt. Bp.	70.000,00
Nach Bp.	445.022,97

[020] Übrige unechte Befreiungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2013</u> Euro	<u>2014</u> Euro	<u>2015</u> Euro
Vor Bp	223.510,17	254.796,45	345.552,66
Tz. 1 Umsatzerhöhungen lt. Bp.	15.000,00	27.000,00	38.000,00
Nach Bp.	238.510,17	281.796,45	383.552,66

<u>Zeitraum</u>	<u>2016</u> Euro
Vor Bp	366.644,61
Tz. 1 Umsatzerhöhungen lt. Bp.	70.000,00
Nach Bp.	436.644,61

3.) Mit **Bescheiden vom 25.01.2018** nahm das Finanzamt unter Verweis auf die zu TZ 1 getroffenen Feststellungen die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2015 gem. § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und erließ für die Jahre 2013 bis 2016 neue Sachbescheide.

4.) Die vom Bf. verfasste **Beschwerde vom 15.02.2018** richtet sich gegen die vorgenommenen Umsatz- bzw. Einnahmenerhöhungen mit dem Vorbringen, es habe keine nicht erfassten Einnahmen gegeben bzw. seien alle Widersprüche aufgeklärt worden, weshalb die Aufhebung der Bescheide begehrt werde. Insbesondere „kenne“ sich der Prüfer mit der verwendeten Software nicht aus.

Er, der Bf., habe „bewiesen“, dass keine Implantate nicht fakturiert worden seien, denn von den ursprünglich in Rede stehenden 142 fehlenden Implantaten fehlten im Endeffekt laut Außenprüfung lediglich 19 Implantate. Von diesen habe er drei Implantate für seine Schwester und zwei für seine Ehefrau verwendet. Beim verbleibenden Rest handle es sich um Lagerbestand, welcher vom Prüfer nicht berücksichtigt worden sei.

Von den fünf befragten Patienten/Innen hätten zwei nicht verwertbare Aussagen getätigt, eine

von den verbleibenden Patientinnen hätte eine beglaubigte Richtigstellung vorgenommen und wäre zu hinterfragen, warum die beiden verbleibenden Patientinnen widersprüchliche Angaben bezüglich des von ihnen bezahlten Betrages im Vergleich zu den in seiner Buchhaltung erfassten Rechnungsunterlagen gemacht hätten.

Im Übrigen lasse er sich bezüglich der Preisgestaltung bzw. bezüglich des Zeitpunktes der Rechnungslegung diverser zahnärztlicher Privatleistungen (wie z.B. Implantate, Kronen, usw.) als Freiberufler vom Finanzamt oder von einem Prüfer bzw. vom Staate Österreich keine Vorschriften machen.

Es obliege seiner unternehmerischen Betriebsführung, wieviel er für eine Krone verlange und wenn er diese herschenke, sei dies allein seine Angelegenheit.

Wie der Einnahmenrechnung der Jahre 2013 bis 2016 entnommen werden könne, sei eine markante Einnahmensteigerung eingetreten. In Zeiten wie diesen, sei eine günstige Preisgestaltung ein Zeichen der sozialen Kompetenz des Bf. gegenüber treuen Patienten.

5.) Im Rahmen des am 25.08.2021 abgeführten Erörterungstermins verwies der Teamleiter des Prüfungsorgans auf die Feststellungen im Bericht der Außenprüfung und insbesondere darauf, dass auf Basis der vorgelegten Unterlagen eine Vollständigkeitsprüfung **n i c h t** machbar gewesen ist. Auf Basis der von der Außenprüfung festgestellten Mängel ist klar nachvollziehbar, dass eine Veränderung der Daten ohne entsprechende Protokollierung möglich war. Nachweislich habe festgestellt werden können, dass Einnahmen nicht erfasst wurden. Zudem wurden vom Bf. persönlich geführte (Hilfs-)Aufzeichnungen nicht vorgelegt, insbesondere jene betreffend die gesetzten Implantate.

Aufgrund der festgestellten Mängel der Grundaufzeichnungen bzw. infolge von Nichtvorlage von Grundaufzeichnungen hat eine Schätzungsverpflichtung bestanden.

Die gewählte Schätzungsmethode orientierte sich am Ergebnis von getätigten Patientenbefragungen sowie an den unter Punkt 2. des Berichtes dargestellten Auffälligkeiten.

Hierbei handelt es sich um die Tatsache, dass bis inklusive das Jahr 2015 eine Nummerierung der Honorarnoten unterblieb, Lücken in der Erfassung der Patientennummern festgestellt wurden und insbesondere darum, dass Heilkostenpläne und - wie schon erwähnt – persönliche (Hilfs-)Aufzeichnungen nicht vorgelegt wurden.

Nach entgegner Ausführung des steuerlichen Vertreters seien nach Angaben des Bf. Patientennummern falsch angelegt worden, Heilkostenpläne hätten nicht vorgelegt werden können, da die Festplatte defekt gewesen sei und seien feststelltermaßen nur Einnahmen iHv EUR 1.600,00 nicht erklärt worden.

Darauf replizierte der Teamleiter, dass eine Überprüfung der Daten infolge standesrechtlicher Bestimmungen äußerst schwierig vorzunehmen sei. Fakt ist jedoch, dass im Fall

nichtnummerierter Honorarnoten als Hilfsaufzeichnung die Honorarnotendatei herangezogen werden könne. Bei Überprüfung dieser Datei habe sich ergeben, dass eine Honorarnote gedruckt wurde, diese aber nicht im Rechenwerk erfasst war.

Eine Behandlung bestand aus 2x Röntgen und dem Setzen eines Implantates. Ausgewiesen ist lediglich eine Honorarnote iHv EUR 11,60, woraus folgt, dass zwei Honorarnoten gedruckt worden sein mussten, wovon eine nicht im Rechenwerk erfasst war.

Zur vom steuerlichen Vertreter angezogenen betragsmäßigen Hinzuschätzung äußerten sich die Vertreter des Finanzamtes dahingehend, dass eine Pauschallösung in Form eines Hinzuschätzungsbetrages von 10% der erklärten Umsätze für alle Streitjahre als akzeptabel angesehen werde:

Auf dieser Basis ergeben sich folgende Beträge: für 2013: EUR 22.000,00, für 2014: EUR 25.000,00, für 2015: EUR 34.000,00 und für 2016: EUR 36.000,00.

6.) Mit Schreiben vom 07.09.2021 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass sich der Bf. aufgrund der (formellen) Mängel bei den Grundaufzeichnungen mit einer Umsatz- bzw. Einnahmenerhöhung im Sinne der o.a. Beträge einverstanden erklärt und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung diesfalls zurückgenommen wird.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

a) Im zahnärztlichen Betrieb des Bf. wurde zur Auftrags-, Leistungs- und Rechnungserstellung die Dentalsoftware „Kopfwerk- Power Dent“ verwendet.

Das Prüfungsorgan erhielt für die Jahre 2013 bis 2015 an elektronischen Daten die Leistungsdatei, die Honorarnotendatei sowie die Bezahldatei und für das Prüfungsjahr 2016 zusätzlich das Datenerfassungsprotokoll, Kassenjournal und Registrierkassenjournal.

b) Die unter Punkt I.2.) detailliert dargestellten, seitens der Außenprüfung in Bezug auf die vorgelegten – elektronischen – Daten erfolgten Ausführungen zu TZ 1 1. bis 3. werden verfahrensgegenständlich als Feststellungen getroffen.

Insbesondere wird festgestellt,

- dass auf Basis dieser Feststellungen eine Überprüfung der Vollständigkeit der vorgelegten Daten nicht vorgenommen werden konnte;
- dass in der Leistungsdatei vor Abrechnung jede Leistungseintragung ohne Protokollierung veränderbar war;
- dass die in der Leistungsdatei mit „H“ ausgewiesene Honorarnote stornierbar und damit die Leistung wieder „offen“ bzw. ohne Protokollierung veränderbar war (vgl. angeführtes Beispiel Patient 7954);
- dass in den Jahren 2013 bis 2015 die Nummerierung der Honorarnoten gänzlich fehlte;
- dass teilweise eine spätere Ausstellung von Honorarnoten erfolgte;
- dass in den elektronischen Dateien des Bf. namentlich Personen aufscheinen, die unter den angegebenen Adressen bzw. Sozialversicherungsnummern in den dem Finanzamt zur Verfügung stehenden Abfragedateien nicht auffindbar waren (vgl. unter Punkt 1.2. Honorarnotendatei Punkt 3.);
- dass Lücken in der Erfassung der Patientennummern mit gleichzeitiger Nichtprotokollierung bei der Anlage der Stammdaten (siehe Punkt 1.3. Vollständigkeit der Patientennummern) bestanden;
- dass der Bf. dem Ersuchen um Vorlage der Heilkostenpläne nicht entsprach;
- dass diese Heilkostenpläne Grundaufzeichnungen darstellen, weil auf deren Basis Leistungen erbracht und kassiert wurden, obwohl keine Eintragung in der Leistungsdatei vorgenommen wurde (vgl. Details unter Punkt 1.4. Heilkostenpläne);
- dass Auffälligkeiten bei Implantatkronen und Implantaten dergestalt festgestellt wurden,
 - dass für Implantatkronen (Implantat, Aufbau, Krone) bei Barzahlung rund EUR 800,00 zu bezahlen war, währenddessen bei Banküberweisungen ein wesentlich höherer Preis anzuweisen war (bis zu EUR 1.900,00),
 - dass Implantate, die bar bezahlt wurden, mit rund EUR 400,00 verrechnet wurden, während demgegenüber bei Überweisungen EUR 800,00 zur Anweisung gelangten;
 - dass eine dynamische Mengenrechnung größere Fehlmengen an Implantaten ergab (laut Unterlagen im Arbeitsbogen der Außenprüfung: 2013: - 33, 2014: - 20, 2015: - 86 und 2016: -7).

Die angeführten Fehlmengen korrigierte der Prüfer insofern, als er dem Einwand des Bf. im Rahmen der Schlussbesprechung Rechnung trug, dass es zu einer Verschiebung, nämlich Rückdatierung der tatsächlichen Leistungsdatums von durchschnittlich zwei bis drei Monaten käme. Die Eintragung in die Leistungsdatei habe der Bf. auf Basis händisch geführter Listen vorgenommen, welche Patientennamen, Leistungsdatum, Art und Anzahl der gesetzten Implantate enthielten.

Bei diesen handelt es sich um aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen, welche jedoch nicht vorgelegt wurden.

2. Beweiswürdigung

Die festgestellten formellen und materiellen Mängel gründen auf den im Bericht der Außenprüfung zu TZ 1 1.) bis 3.9 festgehaltenen Feststellungen des Prüfers, welche durch die im Arbeitsbogen einliegenden Unterlagen dokumentiert werden.

Insbesondere blieb unbestritten, dass die erstellten Honorarnoten (bis 2015) nicht nummeriert waren und dass weder Heilkostenpläne noch weitere aufbewahrungspflichtige Grundaufzeichnungen trotz Ersuchen vorgelegt wurden.

Das Vorliegen der festgestellten Mängel wurde größtenteils sowohl im Zuge des Erörterungstermins als auch im Schreiben vom 07.09.2021 zugestanden, in welchem sich der Bf. mit der Höhe des vom Finanzamt angeregten Hinzuschätzungsbetrages einverstanden erklärte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe im eingeschränktem Umfang)

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Laut § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

In Entsprechung des § 184 Abs. 3 BAO ist unter anderem dann zu schätzen, "wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Nach § 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 zu Grunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (VwGH 16.05.2002, 98/13/0195, 0196).

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO sollen, soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden.

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 5 BAO sollen die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Der entscheidende Inhalt dieser Vorschrift liegt in der Anordnung der Sicherstellung der Überprüfbarkeit der Belegmäßigkeit der Eintragungen, also im Gebot der Vorsorgedurch entsprechende Einrichtungen, dass der Weg von der Eintragung bis zum Beleg und der Weg vom Beleg zur Buchung jederzeit verfolgt werden kann. Der Belegsicherung müssen, von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück die Geschäftsvorfälle feststellen zu können.

§ 131 Abs. 1 Z 5 BAO erfordert zudem ein Belegwesen, das einem fachkundigen, sachverständigen Dritten jederzeit, ohne weitere Nachforschungen, einen zuverlässigen Überblick über die Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Geschäftsfälle bietet (VwGH 28.5.2002, 98/14/0097; VwGH 7.8.2001, 96/14/0118).

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss.

Dass das Belegwesen des Bf. den angeführten Anforderungen nicht entspricht, ergibt sich aus den getroffenen Feststellungen und weist das Belegwesen des Bf. - wie oben dargelegt - die festgestellten Mängel auf.

Aus den dargelegten Gründen ist für den Prüfungszeitraum die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach gegeben.

Die Höhe der Hinzuschätzungsbeträge orientierte sich vorerst an den ermittelten Fehlmengen und wurden diese aufgrund der Vorbringen des Bf. (auch im Rahmen der Schlussbesprechung) – wie im Bericht dargelegt – im Zuge der Außenprüfung korrigiert.

Der Bf. hat, vertreten durch seinen steuerlichen Vertreter, der Höhe der im Zuge des Erörterungstermins auf Basis der vorgenommenen Erörterung von den Vertretern des Finanzamtes genannten Hinzuschätzungsbeträge mit Schreiben vom 07.09.2021 zugestimmt.

Mit den betragsmäßig vom Bf. akzeptierten Hinzuschätzungsbeträgen erscheint dem Ziel einer Schätzung, nämlich den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, entsprochen.

4.) Die Besteuerungsgrundlagen ermitteln sich wie folgt:

Die Einkommensteuer für 2013 wird

festgesetzt mit	40.375,00 €
Bisher war vorgeschrieben	36.875,00 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von	3.500,00 €
---	------------

Dieser Betrag ist am 0001-01-01 fällig. Den Betrag, der auf Ihr Abgabenkonto zu entrichten ist, entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmitteilung.

Das Einkommen im Jahr 2013 beträgt	100.979,95 €
--	--------------

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	102.491,95 €
--	--------------

Gesamtbetrag der Einkünfte	102.491,95 €
---	---------------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
---------------------------------------	----------

Außergewöhnliche Belastungen:

Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern	-1.320,00 €
--	-------------

Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind gem. § 106a Abs 2 EStG 1988	-132,00 €
--	-----------

Einkommen	100.979,95 €
------------------------	---------------------

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (100.979,95 - 60.000,00) x 0,5 + 20.235,00	40.724,98 €
---	-------------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	40.724,98 €
---	--------------------

Unterhaltsabsetzbetrag	-350,40 €
------------------------------	-----------

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	40.374,58 €
--	--------------------

Einkommensteuer	40.374,58 €
------------------------------	--------------------

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,42 €
--	--------

Festgesetzte Einkommensteuer	40.375,00 €
---	--------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	40.375,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet).....	-36.875,00 €

Abgabennachforderung	3.500,00 €
-----------------------------------	-------------------

Die Einkommensteuer für 2014 wird

festgesetzt mit	41.475,00 €
Bisher war vorgeschrieben	42.475,00 €

Die Fälligkeit des festgesetzten Betrages ändert sich nicht.

Das Einkommen im Jahr 2014 beträgt	103.179,81 €
---	--------------

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	102.765,83 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.925,98 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	104.691,81 €
---	---------------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
---------------------------------------	----------

Außergewöhnliche Belastungen:

Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern	-1.320,00 €
--	-------------

Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind gem. § 106a Abs 2 EStG 1988	-132,00 €
---	-----------

Einkommen	103.179,81 €
------------------------	---------------------

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

$(103.179,81 - 60.000,00) \times 0,5 + 20.235,00$	41.824,91 €
---	-------------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	41.824,91 €
---	--------------------

Unterhaltsabsetzbetrag	-350,40 €
------------------------------	-----------

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	41.474,51 €
--	--------------------

Einkommensteuer	41.474,51 €
------------------------------	--------------------

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,49 €
--	--------

Festgesetzte Einkommensteuer	41.475,00 €
---	--------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	41.475,00 €
------------------------------------	-------------

Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet).....	-42.475,00 €
---	--------------

Abgabengutschrift	1.000,00 €
--------------------------------	-------------------

Die Einkommensteuer für 2015 wird

festgesetzt mit	69.157,00 €
Bisher war vorgeschrieben	71.157,00 €
Die Fälligkeit des festgesetzten Betrages ändert sich nicht.	
Das Einkommen im Jahr 2015 beträgt	158.544,27 €
Berechnung der Einkommensteuer :	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	156.993,05 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	3.063,22 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	160.056,27 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:	
Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern	-1.320,00 €
Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind gem. § 106a Abs 2 EStG 1988	-132,00 €
Einkommen	158.544,27 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (158.544,27 - 60.000,00) x 0,5 + 20.235,00	69.507,14 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	69.507,14 €
Unterhaltsabsetzbetrag	-350,40 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	69.156,74 €
Einkommensteuer	69.156,74 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,26 €
Festgesetzte Einkommensteuer	69.157,00 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	69.157,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	-71.157,00 €
Abgabengutschrift	2.000,00 €

Die Einkommensteuer für 2016 wird

festgesetzt mit	82.175,00 €
Bisher war vorgeschrieben	99.175,00 €

Die Fälligkeit des festgesetzten Betrages ändert sich nicht.

Das Einkommen im Jahr 2016 beträgt	189.290,85 €
---	--------------

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	187.345,76 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	3.625,09 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	190.970,85 €
---	---------------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
---------------------------------------	----------

Außergewöhnliche Belastungen:

Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern	-1.320,00 €
--	-------------

Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind gem. § 106a Abs 2 EStG 1988	-300,00 €
---	-----------

Einkommen	189.290,85 €
------------------------	---------------------

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

0 % für die ersten 11.000,00	0,00 €
25 % für die weiteren 7.000,00	1.750,00 €
35 % für die weiteren 13.000,00	4.550,00 €
42 % für die weiteren 29.000,00	12.180,00 €
48 % für die weiteren 30.000,00	14.400,00 €

50 % für die restlichen 99.290,85	49.645,43 €
---	-------------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	82.525,43 €
---	--------------------

Unterhaltsabsetzbetrag	-350,40 €
------------------------------	-----------

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	82.175,03 €
--	--------------------

Einkommensteuer	82.175,03 €
------------------------------	--------------------

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,03 €
--	---------

Festgesetzte Einkommensteuer	82.175,00 €
---	--------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	82.175,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet).....	-99.175,00 €

Abgabengutschrift	17.000,00 €
--------------------------------	--------------------

Es wird darauf hingewiesen, dass aus EDV-technischen Gründen auf den Berechnungsseiten teilweise leserlich „Entwurf“ steht.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Beschwerdeverfahren formelle und materielle Mängel als Ergebnis des Beweisverfahrens festgestellt wurden und die Höhe des Hinzuschätzungsbetrages zwischen beiden Parteien akkordiert wurde, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist insbesondere zur Frage der Schätzungsbefugnis bzw. –verpflichtung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben, von welcher nicht abgewichen wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. September 2021