



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Pölten, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1999 im Beisein der Schriftführerin nach der am 6. September 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung wird, soweit sie Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 1999 und Einkommensteuer für das Jahr 1995 betrifft, als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung wird, soweit sie Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 betrifft, teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblattblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### *Euro-Information*

Die mit der gegenständlichen Entscheidung festgesetzten Abgaben betragen in Euro:

Einkommensteuer 1996: 31.889,57

Einkommensteuer 1997: 36.223,27

Einkommensteuer 1998: 46.830,37

Einkommensteuer 1999: 42.248,35

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Tierarzt. Die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit ermittelte er gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Im Zuge einer beim Bw durchgeführten, Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1995 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden die nachfolgend dargelegten, in den angefochtenen Bescheiden entsprechend berücksichtigten Feststellungen getroffen:

### 1.1. Feststellungen der Betriebsprüfung (lt. BP-Bericht; Bl. 105 ff/Dauerbelege E-Akt):

#### Tz 16, 17 BP-Bericht (Rechtliche Grundlagen der Prüfung, Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Schätzungsbefugnis):

Ausgangspunkt der gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG angeordneten Prüfung seien Anzeigen der Tierärzte PH, TL, MP und CS gegen den Bw sowie die Laienbesamer JZ und LP und weitere Personen aus dem Umfeld des Bw vom 19. Juni 2000, verbunden mit einer Selbstanzeige der genannten Tierärzte, gewesen. In ähnlicher Form wie die Anzeiger habe u.a. auch EW mit dem Bw zusammengearbeitet.

Basierend auf den am 25. Juli 2000 in den Betriebsräumlichkeiten und Wohnungen des Bw sowie der Laienbesamer vorgenommenen Hausdurchsuchungen sowie den Einvernahmen des Bw (am 31. Juli 2007; Bl. 129 Arbeitsbogen) und der Laienbesamer (am 1. und 8. August 2000) habe die Betriebsprüfung in Bezug auf Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Schätzungsbefugnis Folgendes festgestellt:

- 1) Die Tierärzte und Laienbesamer seien im Auftrag des Bw tätig geworden. Grundlage für die Verrechnung zwischen den beteiligten Personen wären ab Mitte 1998 geführte und beim Bw aufbewahrte schriftliche Verdienstlisten mit den offensichtlich tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben der Tierärzte und Laienbesamer gewesen.
- 2) Der Bw habe für die Tierärzte mit deren Wissen Grundaufzeichnungen für abgabenrechtliche Zwecke geführt und Abgabenerklärungen erstellt. Als grobe Richtlinie sei zwischen den Tierärzten und dem Bw vereinbart gewesen, dass die Tierärzte monatlich einen Betrag zwischen 25.000,00 S und 30.000 S ausbezahlt erhalten sollten.
- 3) Die Eintragungen in diesen Grundaufzeichnungen hätten mit den Verdienstlisten und damit mit den tatsächlich erzielten Einnahmen nicht übereingestimmt. Der Bw habe die in den jeweiligen Kassabüchern aufgezeichneten Einnahmen ebenso wie seine eigenen Einnahmen auf Grund seiner Erfahrungswerte geschätzt. Für seine eigenen Umsätze habe der Bw keine Verdienstlisten geführt.

- 4) Die geschätzten Einnahmen der bisher steuerlich nicht erfassten und als geringfügig beschäftigt angemeldeten Laienbesamer habe der Bw grundsätzlich seinen Einnahmen hinzugerechnet.
- 5) Die einzelnen Ausgaben seien laut Beleg in der jeweiligen Einnahmen-Ausgaben Rechnung des einzelnen Tierarztes erfasst und diesen zugeordnet worden.
- 6) Hinsichtlich Samen- und Medikamenteneinkäufen sei keine exakte Zuordnung vorgenommen worden, die Weiterverrechnung sei nur zum Zweck der Regulierung der zwischen den Beteiligten vereinbarten Betriebsergebnisse erfolgt.
- 7) Die Dienstverhältnisse mit (im Bericht einzeln angeführten) Personen und die dafür verbuchten Lohnzahlungen seien fingiert gewesen.
- 8) Der Bw habe den Tierärzten und Laienbesamern schriftliche Verhaltensmaßregeln für den Fall einer Befragung dieses Personenkreises durch die Finanzbehörde erteilt. Diese Anweisungen würden zum Teil vorliegen und sollten u.a. die Aufdeckung der steuerschonenden Vorgangsweise verhindern.
- 9) Die Verdienstlisten seien bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmt worden und umfassten die Monate ab Juli 1998 sowie das gesamte Jahr 1999.
- 10) Der Bw habe seine Umsätze 1999 um einen Betrag von ca. 320.000,00 S verkürzt (Eingabe des Bw vom 8. November 2000).
- 11) Der Bw habe in den Jahren 1998 und 1999 "sonstige Einnahmen" (wie z.B. Tbc-Untersuchungen, Euterbehandlungen) erzielt und diese Einnahmen nicht seinem übrigen Umsatz hinzugerechnet, sondern seinen Umsatz (laut Eingabe vom 22. Dezember 2000) im Jahr 1998 um 342.112,00 S und im Jahr 1999, saldiert mit vom Bw entrichteten Labortaxen, um 515.235,00 S gekürzt.
- 12) Der Bw habe, laut seinen Angaben in der Eingabe vom 8. November 2000, unmittelbar nach der Hausdurchsuchung alle Buchhaltungsunterlagen bis 1998 sowie alle Aufzeichnungen seit Mitte 1992, mit Ausnahme einer händischen, die Tierärzte für die Jahre 1995 bis 1998 betreffenden Umsatzzusammenstellung, vernichtet. Diese Unterlagen wären auf dem Dachboden aufbewahrt gewesen und anlässlich der Hausdurchsuchung nicht aufgefunden worden. Als Ergebnis der Betriebsprüfung stehe jedenfalls fest, dass bei der Prüfung keine derartigen Grundaufzeichnungen für die Abgabenermittlung vorgelegen seien.

Die Betriebsprüfung gelange daher zusammenfassend zu dem Ergebnis, dass die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen im gesamten Prüfungszeitraum nicht gegeben sei, weshalb die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln seien. Der Bw habe die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach auch nicht in Frage gestellt.

Tz 18 BP Bericht (Feststellungen zu den Rechts- und Geschäftsbeziehungen zwischen dem Bw und den einzelnen Tierärzten):

Der Bw habe die abgabenrechtlichen Pflichten der Tierärzte, wie Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen, wahrgenommen. Einnahmenseitig habe der Bw diese Besteuerungsgrundlagen durch Schätzung den einzelnen Tierärzten und sich selbst zugeordnet. Auch ausgabenseitig sei die Verrechnung zwischen dem Bw und den einzelnen Tierärzten teilweise ohne realen Hintergrund vorgenommen worden und habe vor allem der Gewinnregulierung zwischen den Beteiligten gedient. Die Betriebsprüfung habe unter Zugrundelegung der Angaben des Bw sowie der jeweiligen Tierärzte festgestellt, dass in den Abgabenerklärungen des Bw und einzelner Tierärzte fingierte Lohn- und Gehaltszahlungen an verschiedene Personen aufscheinen würden. Die Besteuerungsgrundlagen des Bw selbst seien, den Angaben des Bw folgend, zumindest einnahmenseitig ebenfalls teilweise durch Schätzung ermittelt worden und würden mit den tatsächlich erzielten Umsätzen nicht übereinstimmen.

Tz 19 BP Bericht (Feststellungen zu den Rechts- und Geschäftsbeziehungen zwischen dem Bw und den Laienbesamern):

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

Tz 20 BP Bericht (Beurteilung der Geschäftsbeziehungen):

Die Betriebsprüfung sei im Hinblick auf die Vereinbarungen zwischen den einzelnen Tierärzten, die Arbeitsaufteilung und –einteilung, die Zurverfügungstellung von Medikamenten, Ordinationsmaterial und anderen erforderlichen Betriebsmitteln sowie insbesondere die Verrechnung zwischen den Beteiligten zum Ergebnis gelangt, dass es sich im vorliegenden Fall grundsätzlich um eine Tierarztpraxis, nämlich um die des Bw gehandelt habe. Die Tierärzte seien im Rahmen eines Auftragsverhältnisse mit dem Bw tätig geworden und hätten für ihre Tätigkeit, gleichsam auf Provisionsbasis errechnete, Honorare, die sich aus einem Fixum und einem je nach Art der Tätigkeit bemessenen variablen Honoraranteil zusammensetzten, erhalten. Mitentscheidend für die Beurteilung als Auftragsverhältnis seien die Vertretungsmöglichkeit der Tierärzte, keine Anwesenheitspflicht, freie Zeiteinteilung und Pflichtversicherung bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft gewesen. Auch hätten die einzelnen Tierärzte Unternehmerrisiko getragen. Die für ein Dienstverhältnis sprechenden Anhaltspunkte

wären in den Hintergrund getreten. Die Betriebsprüfung habe daher sämtliche erzielten Einnahmen dem Bw zugeordnet und sämtliche betrieblich veranlassten Ausgaben, so auch die an die Tierärzte bezahlten Honoraranteile, beim Bw abgezogen. Auch die Laienbesamer seien im Rahmen eines Auftragsverhältnisses tätig geworden.

#### Tz 21 BP Bericht (Schätzungsmethode):

##### 1) Umsatzermittlung

Die Betriebsprüfung habe ihrer Umsatzermittlung im Wesentlichen die beim Bw beschlagnahmten Verdienstlisten für die Tierärzte und Laienbesamer zugrunde gelegt. Diese hätten unbestritten die tatsächlichen Geschäftsfälle (für Juli 1998 bis Ende 1999) und die dabei erzielten Einnahmen enthalten. Die Umsätze für die Jahre 1995 bis 1998 seien von der Betriebsprüfung unter Bedachtnahme auf die Zeiträume, in denen die Tierärzte und Laienbesamer für den Bw tätig waren, und unter Berücksichtigung einer angemessenen Erhöhung der Honorare im Zeitraum 1995 bis 1999 im Wege einer Hochrechnung durch inneren Betriebsvergleich ermittelt worden. Die Betriebsprüfung habe sich dabei grundsätzlich der Darstellung des Bw, die Umsätze der Laienbesamer wären ursprünglich in seinen Umsätzen enthalten gewesen, angeschlossen. Hinsichtlich der vom Bw selbst erzielten Umsätze hätten, abgesehen von den Abgabenerklärungen und den vom Bw einbekannten Umsatzverkürzungen in den Jahren 1998 und 1999 sowie der grundsätzlichen Aussage des Bw, die erklärten Einnahmen nach Erfahrungswerten geschätzt zu haben, keine Anhaltspunkte bestanden.

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

##### 2) Gewinnermittlung

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

Der Bw habe im Zuge der Schlussbesprechung zum Beweis, dass der von der Betriebsprüfung ermittelte Gewinn zu hoch gegriffen sei, eine Kalkulation vorgelegt, mit der er einen Reingewinnfaktor für die gemeinsam mit den Tierärzten erbrachten Leistungen errechnete (Bl. 160/Dauerbelege Einkommensteuerakt). Das in der Kalkulation enthaltene Zahlenmaterial sei aber empirisch ermittelt worden und größtenteils nicht anhand konkreten Zahlenmaterials nachvollziehbar gewesen. Außerdem umfasse diese Kalkulation nur den Teilbereich der Tätigkeit, die der Bw gemeinsam mit den Tierärzten ausgeübt habe, und lasse daher den Teilbereich der Laienbesamer und vor allem der vom Bw selbst erbrachten Leistungen unberücksichtigt. Auch weise die Kalkulation gravierende inhaltliche Fehler auf, da Kammer und Sozialversicherungsbeiträge gewinn- und nicht umsatzabhängige Größen seien, und auch die Kfz-Kosten grundsätzlich nicht umsatzabhängig seien. Letztlich enthalte die Kalkulation auch keine zahlenmäßigen Schlussfolgerungen und sei daher für die Gewinnermittlung unbrauchbar.

Tz 22 BP Bericht (Schätzung der Höhe nach):

1) Umsatzermittlung

Ermittlung der Umsätze der Tierärzte (der beim Umsatz jeweils angegebene Prozentsatz drückt die Höhe der Provision aus, welche die Tierärzte je nach erbrachter Leistung erhielten):

1998	H	S	L	P
Umsatz 60%	25.440,00	27.670,00	3.730,00	2.600,00
Umsatz 30%	43.850,00	112.960,00	25.980,00	9.310,00
Umsatz 15%	593.746,00	672.546,00	443.270,00	78.435,00
Besamungsaufpreise	11.960,00	12.790,00	15.170,00	1.980,00
Besamungstestabschläge	-3.660,00	-3.630,00	-3.120,00	-840,00
	671.336,00	822.336,00	485.030,00	91.485,00
Anzahl der Monate	7,00	6,00	4,00	1,00
durchschn. Monatsumsatz	95.905,14	137.056,00	121.257,50	91.485,00
hochger. Jahresumsatz	1.150.861,71	1.644.672,00	1.455.090,00	

1999	H	S	L	P	W
Umsatz 60%	27.580,00	61.200,00	6.660,00	36.550,00	840,00
Umsatz 30%	99.550,00	208.680,00	64.655,00	101.155,00	27.560,00
Umsatz 15%	1.030.959,00	1.147.994,00	1.086.995,00	959.305,00	520.886,00
Besamungsaufpreise	21.950,00	22.120,00	28.860,00	21.710,00	11.930,00
Besamungstestabschläge	-5.700,00	-4.650,00	-6.120,00	-5.990,00	-1.730,00
	1.174.339,00	1.435.344,00	1.181.050,00	1.112.730,00	559.486,00

	1995	1996	1997	1998	1999
L	363.772,50 (3 Monate)	1.455.090,00	1.455.090,00	1.455.090,00	1.181.050,00
Umr. Soll-Ist		-9.387,50	-9.387,50	18.775,00	
		-7.512,00	-7.512,00	-14.715,00	14.715,00
					15.024,00
					-50.628,00
	363.772,50	1.438.190,50	1.438.190,50	1.459.150,00	1.160.161,00

Abschläge	-32.739,53	-86.291,43	-43.145,72		
	331.032,98	1.351.899,07	1.395.044,79	1.459.150,00	1.160.161,00
S		822.336,00 (6 Monate)	1.644.672,00	1.644.672,00	1.435.344,00
Umr. Soll-Ist		-7.630,00	-7.630,00	15.260,00 -20.931,00	16.660,00 -26.405,00
		814.706,00	1.637.042,00	1.639.001,00	1.425.599,00
Abschläge		-48.882,36	-49.111,26		
		765.823,64	1.587.930,74	1.639.001,00	1.425.599,00
H		95.905,14 (1 Monat)	1.150.861,71	1.150.861,71	1.174.339,00
Umr. Soll-Ist		-5.550,00	-5.550,00	11.100,00 -15.456,00	15.456,00 9.140,00 -38.712,00
		90.355,14	1.145.311,71	1.146.505,71	1.160.223,00
Abschläge		-5.421,31	-34.359,35		
		84.933,83	1.110.952,36	1.146.505,71	1.160.223,00
P				182.970,00 (2 Monate)	1.112.730,00
Umr. Soll-Ist				-1.040,00 -5.670,00	1.040,00 5.670,00 -16.830,00
				176.260,00	1.102.610,00
W					559.486,00
Umr. Soll-Ist					5.905,00 -20.940,00
					544.451,00

Bei dieser Umsatzermittlung habe die Betriebsprüfung der laufenden Anhebung der Honorare und Medikamentenpreise durch einen Abschlag von jährlich 3 % für Zeiträume vor 1998 Rechnung getragen, d.h. der monatliche Durchschnittsumsatz sei für die Umsatzzuschätzung 1997 um 3 %, für 1996 um 6 % und für 1995 um 9 % vermindert worden.

Ermittlung der Umsätze der Laienbesamer:

Die Umsätze der Laienbesamer seien auf Grund der im Zuge einer Besprechung am 17. Oktober 2000 festgelegten Honoraranteile hochgerechnet worden. Dabei seien für diesen Personenkreis Anlaufzeiten, die nur geringfügige Beschäftigung des JZ vor Juli 1998 sowie der Umstand berücksichtigt worden, dass deren Umsätze ursprünglich in den Umsätzen des Bw enthalten gewesen wären. Der Gesamtbetrag des vom Bw selbst erwirtschafteten Umsatzes bleibe dadurch jedoch im Hinblick darauf, dass die vom Bw erklärten Umsätze um jene der Laienbesamer reduziert werden, unberührt.

Zusammengefasst ermittelte die Betriebsprüfung folgende Umsätze der Laienbesamer:

	1995	1996	1997	1998	1999
G			83.333,33	277.777,78	555.555,56
Z	130.384,76	173.846,35	173.846,35	260.769,52	534.297,51

Ermittlung der Umsätze des Bw:

	1995	1996	1997	1998	1999
bisher erklärter Umsatz	2.527.482,72	2.829.015,12	2.365.123,11	2.570.382,40	2.061.740,20
- USt-Gutschriften	-70.684,00	-77.561,90	-28.466,90	-42.442,00	
- Verrechnung mit Tierärzten		-580.878,20	-851.187,31	-938.576,40	
	2.456.798,72	2.170.575,02	1.485.468,90	1.589.364,00	2.061.740,20
+ Umsatzverkürzungen				342.112,00	835.235,00
	2.456.798,72	2.170.575,02	1.485.468,90	1.931.476,00	2.896.975,20
Umsätze der Laienbesamer	0,00	0,00	-83.333,33	-277.777,78	-555.555,56
	-130.384,76	-173.846,35	-173.846,35	-260.769,52	-534.297,51
	2.326.413,96	1.996.728,67	1.228.289,22	1.392.928,70	1.807.122,13
griffweise Zuschätzung 5%:	116.320,70	99.836,43	61.414,46	69.646,44	90.356,11
Umsatz Bw	2.442.734,66	2.096.565,10	1.289.703,68	1.462.575,14	1.897.478,24

Ermittlung der gesamten Umsätze des Bw:

	1995	1996	1997	1998	1999
L	331.033,00	1.351.899,00	1.395.045,00	1.459.150,00	1.160.161,00
S	0,00	765.824,00	1.587.931,00	1.639.001,00	1.425.599,00
H	0,00	84.934,00	1.110.952,00	1.146.506,00	1.160.223,00
P	0,00	0,00	0,00	176.260,00	1.102.610,00
W	0,00	0,00	0,00	0,00	544.451,00
Z	130.385,00	173.846,00	173.846,00	260.770,00	534.298,00
G	0,00	0,00	83.333,00	277.778,00	555.556,00
Bw	2.442.735,00	2.096.565,00	1.289.704,00	1.462.575,00	1.897.478,00
Gesamt	2.904.153,00	4.473.068,00	5.640.811,00	6.422.040,00	8.380.376,00

Der Bw habe versucht, den selbst erwirtschafteten Umsatz als rückläufig zu erklären. So habe er 1998 und 1999 nur mehr sporadisch gearbeitet, manchmal nur 2 Tage im Monat, und nur Chefvisiten vorgenommen, 1996 sei ein intensiver Einsatz gewesen, 1997 sei er Einiges weniger gefahren, 1998 fast nichts mehr, 1999 etwa im Umfang wie 1998. Diese nicht näher konkretisierte Behauptung des Bw sei nicht nachvollziehbar, da er ja sämtliche Grundaufzeichnungen und Unterlagen vernichtet und für die Jahre 1998 und 1999 für sich selbst keine Verdienstlisten angefertigt habe. Auf der anderen Seite ließen sich diese Behauptungen auch nicht mit den im Laufe des Prüfungsverfahrens hervorgekommenen Feststellungen (Umsatzverkürzung 1999 in Höhe von 320.000,00 S und Fehlberechnung in Höhe von 515.235,00 S) sowie einer außer Streit stehenden Vertretung des DrH in Einklang bringen. Dazu komme noch ein Anstieg des Medikamenteneinkaufs im Prüfungszeitraum: 1995: 274.668,35 S, 1996: 452.342,64 S, 1997: 568.250,24 S, 1998: 692.419,03 S und 1999: 1.305.792,46 S. Diese Entwicklung führe im Zusammenhalt mit den Aussagen einzelner Tierärzte, der Bw habe gegen Ende der Zusammenarbeit vermehrt Großvisiten mit hohem Medikamenteneinsatz und damit verbundenen hohen Medikamenteneinnahmen



vorgenommen, zu dem Ergebnis, dass die Darstellung des Bw, zuletzt kaum mehr im Einsatz gewesen zu sein, ein Schutzbehauptung sei.

Im Hinblick auf den insbesondere wegen der festgestellten gravierenden Mängel bestehenden Unsicherheitsfaktor bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen sei ein 5 %-iger Sicherheitszuschlag hinsichtlich des für den Bw errechneten Umsatzes verhängt worden.

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

Aufteilung des Umsatzes auf die einzelnen Steuersätze:

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

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

## 2) Ermittlung der Betriebsergebnisse

Ausgehend von den errechneten Umsätzen ermittelte die Betriebsprüfung unter Abzug von Betriebsausgaben folgende Betriebsergebnisse:

1995	1996	1997	1998	1999
574.085,48	1.164.559,55	1.306.273,43	1.612.545,88	1.444.495,94

Dabei nahm die Betriebsprüfung folgende Änderungen bei den abzugsfähigen Betriebsausgaben vor:

- Ausscheiden eines Privatanteils von den Telefonkosten:

	1995	1996	1997	1998	1999
bisher	65.955,80	125.545,42	186.676,36	215.703,16	223.400,36
- verr. v. Bw			-5.770,80		
-Fehlbuchung				-24.870,00	
-Privatanteil	-5.000,00	-12.500,00	-17.000,00	-21.000,00	-25.000,00
	60.955,80	113.045,42	163.905,56	169.833,16	198.400,36

- Ausscheiden privat veranlasster Stromkosten in Höhe von 3.792,33 (1997) und 592,00 S (1998) sowie privat veranlasster Mietaufwendungen in Höhe von 15.000,00 S (1997) und 11.750,00 S (1998).

- Verminderung der Kfz Service-Kosten um 72.241,80 S.

- Verminderung des Kfz-Leasing Aufwands:

	1996
Bisher	604.638,00
Diff. betr. PL 75 lt. VorBP	-56.383,00
Diff.Aufgriffsrecht lt. VorBP	-12.500,00
Privatanteil lt. VorBP	-35.000,00
verr. Spesen des Bw	-180.330,00
	320.425,00

- Außerdem nahm die Betriebsprüfung Korrekturen bei der AfA vor.

### 1.2. Stellungnahmen des Bw während des Prüfungsverfahrens:

Der Bw hat im Verlaufe des Prüfungsverfahrens mehrere Stellungnahmen zu den Feststellungen der Betriebsprüfung bzw. den wesentlichen Elementen der geplanten Schätzungsmethode abgegeben.

In der am 8. November 2000 überreichten Stellungnahme (Bl. 706 Arbeitsbogen) brachte der Bw u.a. vor, dass sich seine Schätzungen nur auf die Aufteilung der Umsätze unter den einzelnen Tierärzten bezogen hätten. Die wahre Höhe der Umsätze habe er selbstverständlich - auf losen Blättern - aufgezeichnet, weil er ansonsten die Provisionen nicht hätte errechnen können. Unmittelbar nach Beendigung der Hausdurchsuchung Ende Juli 2000 habe er sämtliche Buchhaltungsunterlagen bis 1998 sowie alle Aufzeichnungen seit Mitte 1992 vernichtet. Die vernichteten Aufzeichnungen hätten teilweise Visiten, also Kundennamen und manchmal auch die Tätigkeiten, die Arbeitstage der Kollegen und das abgelieferte Geld, ferner

auch die von jedem Tierarzt angefertigten (vor Juli 1998 formlosen) Zettel, auf denen diese die Visiten und den Umsatz aufgeschrieben sowie manchmal auch gleich die Provisionen errechnet hätten, enthalten. Unter den Aufzeichnungen hätten sich auch die vom Bw monatlich errechneten Umsätze, getrennt in zehn- und zwanzigprozentige, befunden. Seit Mitte 1998 seien dann die Verdienstlisten geführt worden.

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

An der Umsatzzuschätzung durch Hochrechnung aus den vorhandenen Verdienstlisten bemängelte der Bw, dass keine Gewichtung vorgenommen und für die Tierärzte L, S und H keine Anlaufzeiten berücksichtigt worden seien. Diese hätten zu Beginn ihrer Tätigkeit mangels notwendiger Routine weniger verdient. Auch sei das Geschäft fast kontinuierlich angestiegen. Ausnahmen hätten H, der viele Landwirte eines verstorbenen Kollegen habe übernehmen können, und P wegen eines gerade begonnenen Vertretungsgeschäfts gebildet. Ferner seien den Schätzungen der Umsätze dieser Tierärzte für die Jahre 1995 bis 1998 die zu den umsatzstärksten Monaten zählenden Herbstmonate des Jahres 1998, in denen zudem verhältnismäßig viel Arbeit infolge von Weidegrippe angefallen sei, zu Grunde gelegt worden. In den letzten Monaten des Jahres 1998 habe auch die Vertretung des Kollegen O begonnen. Es sei nicht berücksichtigt worden, dass der Bw in den Jahren 1998 und 1999 hauptsächlich mit „Managementaufgaben“ befasst gewesen sei und daher nur mehr sporadisch, manchmal nur 2 Tage im Monat in der Praxis gearbeitet, vereinzelt nur mehr „Chefvisiten“ vorgenommen habe.

Da die beauftragten Tierärzte die Regelbesteuerung beantragt hätten, sei der Bw hinsichtlich der Honorarnoten zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die eigenen Umsatzsteuererklärungen des Bw enthielten die Umsätze der Besamungstechniker, seine eigenen Umsätze sowie Teile der Umsätze der beauftragten Tierärzte. Diese Umsätze seien beim Bw etwa in dem Maße überhöht dargestellt worden, in welchem sie bei den Tierärzten verringert worden seien. Während der Vernichtung der Aufzeichnungen sei dem Bw eine zweiseitige Liste (Bl. 717 Arbeitsbogen) mit der Aufstellung der genauen Umsätze der Tierärzte seit dem Jahr 1995 sowie der bezahlten Provisionen bis einschließlich 1998 samt der vier Kopien in die Hände gefallen. Mit der Liste habe er seiner Erinnerung nach Anfang 1997 begonnen. Die Liste habe er nicht vernichtet, um noch etwas in der Hand zu haben.

Die Liste hat folgenden Inhalt:

ausbezahlte Provision	1995	1996	1997	1998
L	107.520	311.281	317.252	319.167
S		158.342	351.095	383.972
H		19.845	308.055	311.827
P				49.156
Umsätze	1995	1996	1997	1998
L				
10 %	215.920	627.430	678.250	755.580
20 %	130.772	412.568	444.670	496.012
S				
10 %		258.600	670.280	810.520
20 %		180.224	454.942	548.275
H				
10 %		37.290	584.020	650.160
20 %		24.833	388.744	434.058
P				
10 %				91.440
20 %				60.247

In der am 22. Dezember 2000 eingereichten Stellungnahme (Bl. 880 Arbeitsbogen) bringt der Bw in Bezug auf die bemängelte Nichtberücksichtigung von Anlaufzeiten vor, dass es in jedem Beruf solche gebe. Die frisch von der Hochschule kommenden Tierärzte hätten erst ein Vertrauensverhältnis zu den Landwirten aufbauen müssen. Dies würden auch die nach dem Zahlenwerk geringfügigen Provisionssteigerungen zeigen. Eine weitere Ursache für die falsche Hochrechnung des Finanzamtes sei die Missachtung des variierenden Verhältnisses Fixum zu Provision. Dadurch entstehe ein völlig anderes Zahlenwerk, da vor allem multiplikativ ermittelte Ergebnisse stärker von Schwankungen des Rohdatenmaterials betroffen seien, als additiv ermittelte.

Weiters wies der Bw darauf hin, von S und H Geld nur bis 30. November 1999 erhalten zu haben. S habe zwar 70.000,00 S auf das Konto des Bw überwiesen, dabei habe es sich jedoch um eine Begleichung privater Schulden gehandelt.

Bezüglich Schätzung der Einnahmen führt der Bw aus, die Einnahmen im Kassabuch, bis zum Erhalt sämtlicher Unterlagen von den Tierärzten, zunächst geschätzt, die geschätzten Einnahmen ins Kassabuch eingetragen und nach Einlangen der richtigen Umsatzzahlen die Differenz in das Kassabuch eingebaut zu haben. Sehr wohl hätten die Eintragungen im Kassabuch nicht mit den Verdienstlisten übereingestimmt. Die gesamten Berechnungen wären in den Unterlagen enthalten gewesen, die der Bw nach der Hausdurchsuchung vernichtet habe. Die Einnahmen wären daher zwar vorläufig geschätzt worden, letztlich hätten jedoch die erklärten Jahresumsätze mit den tatsächlichen Umsätzen übereingestimmt.

Der Stellungnahme sind 17 Tabellen (Bl. 889-901 Arbeitsbogen) angeschlossen. Tabelle 1 zeige die Provisionen, wie sie auf der mit der Stellungnahme vom 8. November 2000 überreichten Liste vorzufinden seien. Tabelle 2 weise die durchschnittlichen monatlichen Provisionen aus. Tabelle 3 zeige die gesamten Umsätze laut Verdienstlisten, aufgeschlüsselt

auf 15 %, 30 % und 60 % Tätigkeiten. Aus Tabelle 4 seien die durchschnittlichen monatlichen Umsätze je Umsatzkategorie ersichtlich. Tabelle 5 errechne den Anteil an der durchschnittlichen Umsatzkategorie im Verhältnis zum durchschnittlichen Gesamtumsatz. Tabelle 6 errechne den Anteil der durchschnittlichen Provision in Bezug zu ihrer Umsatzkategorie zur durchschnittlichen Gesamtprovision (Anmerkung: lt. Verdienstliste für 1998). In Tabelle 7 würden die durchschnittliche Provision aus Tabelle 2 auf Fixum und Provision und die eigentliche Provision wiederum auf die Provisionen der einzelnen Umsatzkategorien aufgeteilt (die Tabelle weist für die einzelnen Tierärzte die Anzahl der Arbeitstage pro Monat aus). Tabelle 8 ermittle die Umsätze, die auf die jeweiligen Provisionssparten entfielen. In Tabelle 9 würden die tatsächlichen Provisionen den vom Finanzamt geschätzten Provisionen gegenübergestellt. Aus Tabelle 10 seien die tatsächlichen Umsätze laut Liste des Bw bzw. Verdienstliste für 1999, aufgeschlüsselt in 10 % ige und 20 % ige Umsätze, zu ersehen. Tabelle 11 enthalte die erklärten Umsätze der einzelnen Kollegen, den erklärten Jahresumsatz und die Berichtigung des eigenen Umsatzes des Bw. Tabellen 12 und 13 würden die nicht täglichen Einnahmen aufschlüsseln. In Tabelle 14 werde der für den Bw übrig bleibende Umsatz ermittelt. Tabelle 15 widme sich der Ermittlung des Betriebsergebnisses; dessen Höhe liege in einem realistischen Bereich.

In Tabelle 16 habe der Bw unter Zuhilfenahme der geschätzten Umsatzziffern des Finanzamtes die durchschnittlichen Provisionen der Tierärzte L, S und H stichprobenweise errechnet. Diese würden sich schön bedanken, wenn ihnen derartige Provisionen unterstellt würden. Einen noch eindrucksvolleren Beweis erbringe Tabelle 17, welche die kalkulierten Umsätze den tatsächlichen Umsätzen laut Liste gegenüberstelle. Diese würden sich nahezu decken. Die Kalkulation beweise daher die Glaubwürdigkeit der Angaben auf der Liste. Als Möglichkeit, die Angaben auf den Listen weiter zu erhärten, verweist der Bw auf eine Überprüfung des Medikamenten/Samen – Umsatzverhältnisses. Die Unterlagen würden sich allerdings größtenteils beim Finanzamt befinden. Es seien Unterlagen beschlagnahmt worden, die Hinweise auf Art und Beschaffenheit der Medikamente geben würden, um einen saisonalen Verlauf der Geschäftstätigkeit und Schwankungen in den betreffenden Jahren festzustellen. Die Betriebsprüfung unterstelle dem Bw für die Jahre 1995 bis 1999 ein Betriebsergebnis von rund 5,5 Mio S, erklärt habe der Bw in diesem Zeitraum allerdings höchstens 1,5 Mio S. Diese Differenz sei so gewaltig, dass die Betriebsprüfung um eine Überprüfung der Vermögensdeckung nicht umhin kommen werde.

Im Schreiben vom 8. Feber 2001 (Bl. 953 Arbeitsbogen) gab der Bw zu den Urlaubs- und Arbeitstagen der beauftragten Tierärzte an, zwar über keine Unterlagen über die Arbeitstage und die freien Tage mehr zu verfügen, seine Berechnungen würden sich aber mit den Tagebucheinträgen seiner Frau decken.

Mit der Stellungnahme vom 15. März 2001 (Bl. 990 Arbeitsbogen) übermittle der Bw Kopien von Seiten aus dem Tagebuch seiner Frau (Bl. 995-1011 Arbeitsbogen). Zu einer Aufforderung des Finanzamtes, zwecks Einsichtnahme in Unterlagen einen Termin zu vereinbaren, brachte der Bw vor, die ca. 20 Aktenordner an Unterlagen sicher nicht an einem Termin im März nachvollziehen zu können, zumal er nebenberuflich noch seine tierärztliche Praxis betreue.

### 1.3. Stellungnahme zu den Einwendungen des Bw im Betriebsprüfungsbericht:

Bezüglich der am 8. November 2000 überreichten Liste mit den Umsätzen und Provisionen der Tierärzte wird im Betriebsprüfungsbericht aus näheren Gründen der Verdacht geäußert, dass die Kopie erst nachträglich, nachdem die Betriebsprüfung in der Besprechung vom 17. Oktober 2000 eine erste grobe Berechnung der Schätzung vorgelegt habe, erstellt worden sei. Davon abgesehen sei wegen Vernichtung der Grundaufzeichnungen eine inhaltliche und nachvollziehbare Überprüfung der Umsatzzusammenstellung nicht möglich. Die Umsatzzusammenstellung könne daher nicht als Grundlage für die gebotene Schätzung herangezogen werden.

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

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

Das Verlangen des Bw, die Umsätze unterschiedlich zu gewichten, da die Umsätze der Jahre 1998 und 1999 im Vergleich zu den Jahren 1995 bis 1997 überproportional gestiegen seien, sei ebenfalls nicht quantifiziert. Aufzeichnungen für den Zeitraum 1995 bis Mitte 1998 würden wegen der Vernichtung der Unterlagen nicht vorliegen. Aufschlussreich seien jedoch die Ausführungen des Bw in der Eingabe vom 22. Dezember 2000, wo er darauf hingewiesen habe, dass sich in den ersten Jahren der Zusammenarbeit speziell die Tierärzte L, S und H sehr darüber beklagt hätten, dass sie gar so viele Arbeitstage hätten, und dass sie 1998 und verstärkt 1999 Protest gegen die für sie einschneidende, weil zu einem Absinken des Verdienstes führende Verringerung der Arbeitstage eingelegt hätten. Dieses Vorbringen weise eher auf eine verhältnismäßig stärkeren Einsatz der Tierärzte und damit auch höhere Umsätze vor 1998 hin.

Der Bw könne sich daher nicht beschwert erachten, wenn die Betriebsprüfung mangels anderer Unterlagen nur die unbestrittenen Umsätze des Zeitraums Mitte 1998 bis Ende 1998 zu Ermittlung eines monatlichen Durchschnittsumsatzes herangezogen und sodann im Wege eines inneren Betriebsvergleiches ihrer Schätzung für die Umsätze des Zeitraumes 1995 bis 1997 zu Grunde lege. Dabei habe die Betriebsprüfung auch berücksichtigt, dass die Verhältnisse des zweiten Halbjahres 1998 auch aus Gründen der zeitlichen Nähe für den Schätzungszeitraum 1995 bis Mitte 1998 aussagekräftiger seien.

Die Behauptung des Bw, die Summe der von den Tierärzten und vom Bw erzielten Umsätze sei als Gesamtgröße zu betrachten, von der ausgehend der Bw je nach Bedarf Umsätze zwischen ihm und den Tierärzten verschoben habe, der erklärte Gesamtumsatz stimme jedenfalls mit den tatsächlich erwirtschafteten Umsätzen überein, sei nicht nachvollziehbar.

Weiters habe der Bw im Prüfungsverfahren mehrmals darauf hingewiesen, mit Umsatzgrößen zwischen ihm und den Tierärzten häufig willkürlich jongliert zu haben. Auch habe der Bw in den Zeiträumen, in denen eine derartige Argumentation auf ihre Plausibilität überprüft werden könnte (1998 und 1999), erhebliche Umsatzverkürzungen eingestanden und insbesondere für sich selbst keine Verdienstlisten geführt. Außerdem hätte die Anwendung der Argumentation des Bw zur Folge, dass er 1998 und 1999 einen Minusumsatz erzielt haben müsste. Auch ein Analogieschluss zur Vorgangsweise bei den Laienbesamern sei nicht zulässig, da diese lange Zeit steuerlich als solche nicht erfasst gewesen seien, sie glaubhaft erklärt hätten, sämtliche Einnahmen an den Bw abgeliefert zu haben und zwischen dem Bw und ihnen ein Dienstverhältnis fingiert gewesen sei. Die Betriebsprüfung sei daher bei der Ermittlung des vom Bw selbst erwirtschafteten Umsatzes nicht davon ausgegangen, dass dieser in seinen eigenen Abgabenerklärungen zu Unrecht höhere Umsätze als die erwirtschafteten angegeben habe, weshalb sie die vom Bw jeweils erklärten Umsätze als Ausgangspunkt für ihre Umsatzberechnungen herangezogen habe.

1.4. Das Finanzamt erließ am 22. Mai 2001 diesen Feststellungen Rechnungen tragende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1999.

## 2. Berufung (Bl. 32/1999 Einkommensteuerakt):

In der am 22. Juni 2001 erhobenen Berufung führt der Bw unter Bezugnahme auf einzelne Textziffern des Betriebsprüfungsberichts Folgendes aus:

Unter Tz. 17 werde der Eindruck erweckt, dass der Bw alle Einnahmen geschätzt habe. Die Schätzungen hätten sich jedoch auf die Zuordnung der Umsätze, ebenso wie der Ausgaben, an die einzelnen Tierärzte beschränkt. Es wäre auch gar nicht möglich gewesen, Umsatzgrößen unter den Tisch fallen zu lassen, weil ansonsten das Medikamente – Samen – Umsatz – Verhältnis nicht gestimmt hätte.

Hinsichtlich der unter Tz 17 Abs. 7 angeführten fingierten Dienstverhältnisse habe der Bw jedenfalls die Lohnnebenkosten getragen, weshalb wenigstens diese zu berücksichtigen wären.

Unter Tz 17 Abs. 12 sei vergessen worden, dass neben der händischen Umsatzzusammenstellung auch die Provisionsaufzeichnungen dieser Jahre sowie die Tagebücher der Gattin des Bw nicht vernichtet worden seien. Verwunderlich sei in diesem Zusammenhang die Feststellung, dass keine derartigen Grundaufzeichnungen für die Abgabenermittlung vorgelegen seien. In der Stellungnahme vom 8. Februar 2001 habe der Bw ausgeführt, dass es nicht zulässig sei, die vorhandenen Grundaufzeichnungen durch Schätzung zu ersetzen.

Die Betriebsprüfung habe unter Tz 18 geschrieben, dass die Verrechnung von Medikamenten- und Sameneinkäufen mit den einzelnen Tierärzten ohne realen Hintergrund vorgenommen worden wäre. Dazu habe der Bw bereits in der Stellungnahme vom 22. Dezember 2000 festgestellt, dass als realer Hintergrund die betreffenden Verhältniszahlen, nach denen bei jedem der Tierärzte das Medikamente – Samen - Umsatzverhältnis stimmen musste, gedient hätten.

Die Betriebsprüfung habe mehrmals wiederholt, dass nach gleicher Aussage aller beteiligten Personen als Richtlinie ein vereinbarter Gewinn für die Tierärzte von ca. 25.000,00 S bis 30.000,00 S gedient hätte. Nach der Kalkulation der Betriebsprüfung hätte sich aber, wie vom Bw in der Eingabe vom 8. Februar 2001 errechnet (Tabellen 16a, 16b; Bl. 963, 964 Arbeitsbogen), für S bereits in den ersten sechs Monaten seines Auftrittes ein Gewinn von durchschnittlich monatlich 37.971,62 S oder für L nach einem halben Jahr von 32.124,55 S ergeben.

Der Bw könne weiters nicht beurteilen, welche Betriebsausgaben laut Betriebsprüfung als fingiert anzusehen seien. Ohne Einsichtnahme sei dem Bw eine Überprüfung nicht möglich.



Ob vom Bw in seiner Stellungnahme vom 8. Februar 2001 aufgezeigte Fehler berücksichtigt worden seien, könne er auch nicht feststellen.

Zu Tz 21 Punkt 1 des BP-Berichts sei richtig zu stellen, dass es auch vor Juli 1998 schriftliche Aufzeichnungen gegeben habe. Das habe der Bw in seiner Stellungnahme vom 22. Dezember 2000 auch erklärt, wo es heiße: *„Dass aber (auch vorher) Zahlen existiert haben müssen, liegt auf der Hand. Ohne Zahlen gäbe es keine Buchhaltung und auch keine Scheinbuchhaltung, gäbe es keine Provisionen, wüsste ich nicht, was mir die Tierärzte geben müssen. Ohne Zahlen hätte ich die Tierärzte nur ersuchen können, mir zu geben, was sie gerne geben. Und das wird vermutlich von niemandem so verstanden.“* Der Bw wiederholt in diesem Zusammenhang ferner seine in der Stellungnahme vom 7. November 2000 enthaltenen Ausführungen über die von ihm vernichteten Aufzeichnungen.

Ferner erläutert der Bw, unter Wiedergabe seiner Ausführungen im Schreiben vom 8. Februar 2001, wie er in den der Eingabe vom 22. Dezember 2000 beigelegten Tabellen die Umsätze errechnet habe. Er habe die durchschnittliche monatliche Zahl der Arbeitstage festgestellt, daraus ziemlich genau das Fixum errechnet, nach Abzug des Fixums von der Gesamtprovision die reine Provision ermittelt, diese nach dem aus den vorliegenden Verdienstlisten gewonnenen Verhältnis der Leistungsgruppen (Provisionen zu 15 %, 30 % und 60 %) zum Gesamtumsatz aufgeteilt und mit dem für die jeweilige Leistungsgruppe maßgebenden Prozentsatz den Umsatz kalkuliert.

Es gebe drei Wege der Wahrheitsfindung, nämlich die Hochrechnung durch das Finanzamt, die kalkulatorische Verprobung und die Grundaufzeichnungen: Der zweite und dritte Weg würden annähernd übereinstimmen.

Zu den Angaben über die Arbeitstage der beauftragten Tierärzte in Tabelle 7 sei zu bemerken, dass der Bw zwar keine Unterlagen über die Arbeitstage und die freien Tage mehr habe, die Eintragungen im Tagebuch der Gattin aber beinahe lückenlose Beweise über die Arbeitszeit der Tierärzte bieten würden, und daher zumindest der Glaubhaftmachung der Angaben des Bw dienen würden. Außerdem würden die Besamungsscheindurchschläge bei der Rinderbesamungsanstalt eindeutige Hinweise geben. Deren Einsicht habe das Finanzamt verweigert. Das Finanzamt habe es auch nicht der Mühe wert gefunden, die Gattin des Bw mit den Tagebüchern, in denen sich die, den jeweiligen Jahren eindeutig zuordenbaren, Urlaubs-Stricherlisten befinden würden, einzuladen. Die dortigen Eintragungen würden sich mit den Erinnerungen des Bw decken. Da die Betriebsprüfung die Tagebuchaufzeichnungen nicht zur Gänze und im Original gesehen habe, könne sie diese gar nicht als „rudimentär“ und „nicht aussagekräftig“ bezeichnen.

Was die Frage betreffe, ob die Kopie der handschriftlichen Umsatzzusammenstellungen ein glaubwürdiges und brauchbares Beweismittel für die Umsatzermittlung 1995 bis 1998 sei,

habe der Bw bereits dargestellt, dass es auch vor Mitte 1998 schriftliche Abrechnungen gegeben haben müsse. Die Zusammenstellung der Umsätze und Provisionen habe er erst gegen Schluss der Vernichtungsaktion entdeckt. Begonnen habe der Bw die Listen Anfang 1997, wobei er die Vorjahreswerte anhand der vorhandenen Unterlagen ermittelt habe, weshalb der Verdacht einer nachträglichen Erstellung der Listen unbegründet sei, zumal alle Zahlen mittels Kalkulation eindeutig beweisbar seien. Außerdem sei dem Bw nicht bekannt, dass das Finanzamt die Tierärzte zu den Listen befragt habe. Warum die Listen als taugliche Beweismittel ohne Vorbehalte anwendbar seien und die Berechnungen des Finanzamtes, wie z.B. der Medikamenteneinkauf, anzuzweifeln seien, könne leicht bewiesen werden. Die Fehler in Tabelle 16 seiner Berechnungen habe der Bw sofort korrigiert.

Von einem Vergleich der Herbstmonate 1998 zum Gesamtjahr 1998 zu einem Vergleich der Herbstmonate 1999 zum Gesamtjahr 1999 habe der Bw noch nichts gesehen. Vielleicht könne das Finanzamt dies nachvollziehbar nachholen.

Bezüglich „Anlaufzeiten“ der Tierärzte verweist die Berufung zunächst auf die Stellungnahme vom 22. Dezember 2000. Der Meinung der Betriebsprüfung, die Tierärzte hätten am Beginn ihrer Tätigkeit einen florierenden Rayon übernommen, sei entgegenzuhalten, dass H wohl eine bestehende, nicht aber als florierend zu bezeichnende Praxis übernommen habe, und dass die anderen Tierärzte zu befragen wären, ob sie einen „bestehenden und florierenden Rayon“ übernommen hätten.

Der Meinung der Betriebsprüfung, aus den Verdienstlisten sei ersichtlich, dass die Umsatzentwicklung bei L und P keinen Anhaltspunkt für Anlaufzeiten biete, hält der Bw entgegen, dass es eine Verdienstliste von L bei deren Tätigkeitsbeginn nicht gebe. Wenn das Finanzamt eine solche habe, ersuche der Bw, ihm diese zu zeigen. Zu beachten sei außerdem, dass nicht nur die Anfangsmonate der eintretenden Tierärzte, sondern auch der Umsatzrückgang der alten Tierärzte zu beachten seien. Beispielsweise mag P im November und Dezember 1998 nicht viel weniger Umsatz als im Jänner und Feber 1999 gemacht haben, die Anlaufzeit von P mache sich aber auch in dem zwingend notwendigen Umsatzrückgang bei den alten Tierärzten bemerkbar.

Der Einwand der Betriebsprüfung, der Bw habe keine Quantifizierung der Umsatzeinbußen während der Anlaufzeiten vorgenommen, sei nicht berechtigt, habe der Bw doch die Umsätze schwarz auf weiß auf der Liste der Umsätze 1995 bis 1998.

Die Notwendigkeit einer Gewichtung der Umsätze sei schon dadurch evident, dass die Betriebsprüfung für das Jahr 1998 einen Medikamenteneinkauf von 692.319,03 S, für das Jahr 1995 jedoch einen solchen von 274.668,35 S festgestellt habe.

Dass sich Tierärzte in den ersten Jahren der Zusammenarbeit über die hohe Anzahl an Arbeitstagen beklagt hätten, sei ein Beweis für die Steigerung der Produktivität, also einem

relativ hohen Fixum zu Tätigkeitsbeginn, wie dies auch im Rechenwerk des Bw zum Ausdruck komme. Folge man der Argumentation des Bw, so könne man nicht von einem starken Einsatz von 1995 bis Mitte 1998, sondern bestenfalls von mehr Stehzeit sprechen. Die Nichtberücksichtigung der Arbeitstage bewirke eben eine zu Abweichungen in Millionenhöhe führende Verzerrung der Hochrechnung des Finanzamtes.

Der Bw bringt weiter vor, dass sowohl der 10 %ige als auch der 20 %ige Umsatz eindeutig nachvollziehbar seien. Der höchstmögliche 10 %ige Umsatz lasse sich anhand der in Wieselburg aufliegenden Besamungsscheine zusammenzählen. Wenn man für bereits angeführte Wiederholungsbesamungen, Doppelbesamungen, Gratisbesamungen und Besamungen ohne Weganteil 20 % abziehe, komme man genau auf den tatsächlichen 10 %igen Umsatz. Ziehe man den 10 %igen Umsatz vom Gesamtumsatz ab, erhalte man den 20 %igen Umsatz. Dieser Umsatz müsse in einem direkten Zusammenhang zum Medikamenteneinsatz stehen. Das Finanzamt habe das Verhältnis der 10 %igen zu den 20 %igen Umsätzen in den Jahren 1995 bis 1998 mit 60:40, im Jahr 1999 mit 55:45 errechnet. Das widerspreche eindeutig den vom Finanzamt vorgegebenen Prämissen. Das Verhältnis betrage 61:39 im Jahr 1995, 55:45 im Jahr 1996, 46:54 im Jahr 1997 und 41:59 in den Jahren 1998 und 1999. Verwiesen werde auf Anlage A der Berufung.

Der Bw betont ferner, es sei nicht korrekt, dass er keine Umsatzgrößen von den Tierärzten zu sich jongliert habe. Auch würden sich, entgegen der Meinung der Betriebsprüfung, für die Jahre 1998 und 1999 keine Minusumsätze, sondern sehr niedrige eigene Umsätze von 260.000,00 S und 215.000,00 S ergeben. Deshalb habe er auch die irrtümlichen Umsatzverminderungen eingestanden. Der Bw habe nicht Umsatzgrößen den Tierärzten zugewendet, sondern Umsatzgrößen von den Tierärzten zu sich verlagert, was er in all seinen Stellungnahmen zum Ausdruck gebracht habe. Im Hinblick auf das Medikamente-Samen-Umsatzverhältnisses habe er Umsatzgrößen nicht unter den Tisch fallen lassen können. Es wäre auch steuerschonend gewesen, unter Bedachtnahme auf die Steuerprogression Umsätze zu sich zu verschieben, da er selbst nicht mehr viel Umsätze erwirtschaftet habe.

Seit 1998 habe sich beim Bw die Gewissheit verstärkt, dass die Tierärzte immer mehr Visiten unter den Tisch fallen ließen. So wären Medikamentenverkäufe nicht mehr in den Verdienstlisten aufgeschienen. Mit der Zeit habe das größer werdende Missverhältnis zwischen Medikamentenverbrauch und Erlös den Bw finanziell aufgefressen.

Eine Schätzung sei auf Grund der vorliegenden Unterlagen überhaupt nicht notwendig. Gerade die Schätzungsmethode der Betriebsprüfung sei von der Wirklichkeit am weitesten entfernt, insbesondere da sie nicht einmal einwandfrei nachweisbare Größen wie die Zahl der Arbeits- und Urlaubstage, den Samen- und Medikamentenaufwand und die Besamungsanzahl berücksichtige.

Es sei auch nicht richtig, dass der Bw sämtliche Grundaufzeichnungen vernichtet habe.

Einigen der vorhandenen Grundaufzeichnungen – Umsatz- und Provisionsliste der Tierärzte, Tagebucheintragen der Gattin, Urlaubsliste – schenke das Finanzamt keinen Glauben, in andere – Besamungsscheine auf der Rinderbesamungsstation – wolle das Finanzamt keine Einsicht nehmen. Anhand dieser Aufzeichnungen habe der Bw auch seine Kalkulation vorgenommen. Dass der Bw in letzter Zeit Großvisiten mit hohem Medikamenteneinsatz und damit verbunden hohen Medikamenteneinnahmen durchgeführt habe, sei eine Schutzbehauptung der Tierärzte, da sie für den häufigen Medikamentenschwund im Jahr 1999 nicht verantwortlich sein wollten.

Da der Bw bei seinen eigenen Umsätzen lediglich eine Verkürzung von 320.000,00 S im Jahr 1999 bewirkt habe, sei der Sicherheitszuschlag von 5 % entbehrlich.

Zu der Frage, ob die aus den Verdienstlisten für Dezember 1999 ersichtlichen Umsätze der Tierärzte H und S dem Bw zugeflossen sind, führt der Bw aus, nicht erwartet zu haben, dass die Kollegen eingestehen, die Umsätze in die eigene Tasche kassiert zu haben. Auch sei kein Zahlungsfluss nachweisbar. Am 9. Feber 2000 habe er deshalb 40.000,00 S auf sein Konto einbezahlt, weil H ihm ein Akonto von 40.000,00 S zugesagt habe und er dann zu viel Bargeld daheim gehabt hätte. Außerdem hätte er H nicht am 9. Feber, sondern erst am 17. Feber 2000 getroffen, was auch aus seinen Tagebuchaufzeichnungen hervorgehe. Jedenfalls könne H keine Einzahlungs- oder Übergabebelege vorweisen. Ohne Beleg hätte ihm H nach seiner Kündigung kein Geld übergeben. Auch S verfüge über keine Einzahlungs- oder Überweisungsbelege. Die vom Bw namhaft gemachten Zeugen seien nicht befragt worden. Die Betriebsprüfung habe bezüglich Verteilung der Umsätze auf 10 % und 20 % festgestellt, dass diese auf einer Schätzung des Bw beruhe und daher nicht nachvollziehbar sei. Das sei nicht richtig. Der Bw habe lediglich innerhalb der jeweiligen Umsatzkategorie die Umsätze unter den einzelnen Tierärzten verteilt.

Dass die Laienbesamer in den Jahren 1998 und 1999 marginale 20 %ige Umsätze erzielt hätten, sei richtig. Diese Umsätze hätten sich im Wesentlichen auf die Lieferung und das Inkasso von durch die Tierärzte und den Bw verschriebene Medikamente sowie auf Weg- und Arbeitskosten im Falle von nicht besamungsfähigen Tieren beschränkt. Die Medikamentenentnahme hätten die Laienbesamer selbstverständlich in die selbe Liste eintragen müssen, wie die Tierärzte.

Zum Vorsteuerabzug könne sich der Bw ebenso wenig äußern, wie zur Ermittlung des Betriebsergebnisses, da ihm eine Überprüfung der Belege bisher nicht ermöglicht worden sei.

Zu den Änderungen bei den abzugsfähigen Betriebsausgaben bringt der Bw Folgendes vor:  
Telefonaufwand:

Zur Fehlbuchung könne der Bw erst nach Einsicht in die Unterlagen Stellung nehmen. Zum Privatanteil sei festzustellen, dass der Bw neben dem geschäftlichen Anschluss über ein Privattelefon zur Führung von Privatgesprächen, die er auch nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht habe, verfüge. Für die Kollegen habe er bereits jeweils ein Drittel des Festnetzanschlusses als Privatanteil ausgeschieden. Es sei unverständlich, wieso noch ein weiterer Privatanteil abgezogen werde.

Strom:

17.000,00 S Strom für vier Tierarztpraxen in fünf Jahren sei objektiv gesehen nicht viel. Auch wenn es nur 13.000,00 S sein sollten, sei zu fragen, wie die Betriebsprüfung auf den grobschengenauen Privataufwand komme.

Miete:

26.750,00 S als Mietaufwand von bis zu fünf Ordinationen in fünf Jahren könne wirklich nicht übermäßig viel sein.

Kfz-Aufwand, -Leasing:

Es sei nicht nachzuvollziehen, warum laut Vorprüfung 72.241,80 S abgezogen würden. Es müsse begründet werden, warum z.B. im Jahr 1998 mit einem Auto mehr weniger Serviceaufwand anerkannt werde als im Jahr 1997.

AfA:

Wenn die Betriebsprüfung die normale AfA abziehe, müsse wenigstens die negative AfA wieder dazugerechnet werden.

Honorare der Tierärzte:

Der Bw bedanke sich dafür, dass höhere Honorare als von ihm bezahlt als Betriebsausgaben berücksichtigt würden. Er habe sich nicht vorstellen können, dass es eines Beweisantrags bedurft hätte, um die Tierärzte nach ihrem Verdienst zu fragen.

Schließlich weist der Bw darauf hin, dass er mehrmals beantragt habe, den Vermögenszuwachs von rd. 6,1 Mio S, den er in den Jahren 1995 bis 1999 erwirtschaftet haben soll, zu überprüfen.

Abschließend beantragt der Bw, die Umsatzentwicklung der Jahre 1997 bis 1999 im Vergleich zum Jahr 2000 darzustellen. Nach den Unterlagen für das Jahr 2000 hätten der eigene Umsatz des Bw, der Besamungstechniker und der beschäftigten Tierärzte 3.230.000,00 S betragen. Davon sei der im Vorjahr nicht versteuerte Betrag von 320.000,00 S abzuziehen. Nach Hinzurechnung weiterer Beträge ergebe sich ein Umsatz von 3.272.000,00 S. Zu diesem Betrag müssten noch die Umsätze der Tierärzte L, S, H und P laut Umsatzsteuererklärung 2000 hinzugerechnet werden. Heraus komme der fiktive Betriebsumsatz 2000. In Konsequenz der Hochrechnungsprämisse der Betriebsprüfung müsste dieser um 3 % über den

8.380.376,00 S des Jahres 1999 liegen, also 8.631.787,00 S erreichen. Der Bw sei keine Hellseher, aber diese Zahl werde nicht zu erreichen sein. Da die Umsätze der Tierärzte und Besamungstechniker unumstößliche Größen seien, könne nur der eigene Umsatz des Bw mit 1.897.478,00 S im Jahr 1999 überhöht dargestellt worden sein. Da im Jahr 1998 um 1,85 Arbeitskräfte weniger gewesen seien, könnten auch die 1.462.575,00 S nicht stimmen.

### 3. Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung (Bl: 65/1999 Einkommensteuerakt):

In der zur Berufung ergangenen Stellungnahme verweist die Betriebsprüferin zunächst darauf, dass dem Bw mehrfach angeboten worden sei, in die von der Betriebsprüfung angefertigte Zusammenstellung der Vorsteuern und Betriebsausgaben sowie die entsprechenden Unterlagen Einsicht zu nehmen, wie in der Vorbesprechung vom 18. Oktober 2000, in der Niederschrift vom 17. Jänner 2001 und im Vorhalt vom 5. März 2001 (Bl. 986 Arbeitsbogen). Die auf Seite 3 der Berufung aufgestellte Behauptung, die Betriebsprüfung hätte bei der Schlussbesprechung von rechtlichen Problemen bei der Einsichtnahme gesprochen, sei nicht aktenkundig und stehe auch mit der wiederholt an den Bw herangetragenen Einladung zur Einsichtnahme im Widerspruch.

Der vom Bw gerügten Unterlassung einer Überprüfung des Vermögenszuwachses hält die Prüferin entgegen, dass die Schätzung auf den bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Verdienstlisten und nicht auf einem ungeklärten Vermögenszuwachs beruhe. Was die vom Bw vermisste Befragung des Dr. O, ob der Bw in dessen Vertretung Großvisiten durchgeführt habe, betrifft, hält die Prüferin fest, dass sich die – auf Aussagen der Tierärzte beruhende, vom Bw bestrittene – Feststellung, der Bw habe im Jahr 1999 vermehrt Großvisiten durchgeführt, nicht auf Visiten im Zusammenhang mit der Vertretung des Dr. O bezogen habe, weshalb dessen Befragung auch nicht erforderlich sei. Die vom Bw verlangte Befragung von Zeugen zur Bestätigung seines Vorbringens, Mag. S 73.000,00 S geliehen zu haben, sei für den Berufszeitraum nicht erforderlich, da die Überweisung dieses Betrages erst im Feber 2000 erfolgt sei.

Zur Behauptung des Bw, seine Einnahmenschätzungen hätten sich auf die Zuordnung der Umsätze zu den einzelnen Tierärzten beschränkt, verweist die Prüferin auf die Aussage des Bw vom 31. Juli 2000, seine eigenen Einnahmen ebenfalls aus Erfahrungswerten geschätzt zu haben. In dieser Aussage habe der Bw auch erklärt, hinsichtlich der Samen- und Medikamenteneinkäufe keine exakten Zuordnungen vorgenommen, sondern eine Weiterverrechnung zur Regulierung der Einzelgewinne durchgeführt zu haben. Eine Erläuterung, inwieweit nicht näher bezeichnete Kennzahlen nach außen hin stimmig sein sollten, enthalte die Berufung nicht.

Zum Einwand des Bw, die Schätzung anhand der Verdienstlisten für Juli bis Dezember 1998 sei im Hinblick auf den von der Betriebsprüfung festgestellten gestiegenen Medikamenteneinkauf nicht schlüssig (weil nicht entsprechend gewichtet), nimmt die Prüferin folgende Gegenüberstellung der Medikamenteneinkäufe und der von der Betriebsprüfung ermittelten 20 %igen Umsätze (in S Tausend) vor:

	<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>	<u>1998</u>
Umsätze 20%	957	1.476	1.859	2.095
Medikamenteneinkauf	275	452	568	692
Anteil	29%	31%	31%	33%

Eine ins Gewicht fallende überproportionale Umsatzsteigerung sei aus dieser

Gegenüberstellung nicht feststellbar. Auch das Vorbringen des Bw, die Tierärzte hätten ab 1998 Medikamenteneinkäufe „unter den Tisch fallen lassen“, spreche, da daraus zu erkennen sei, dass wohl die Medikamenteneinkäufe, nicht jedoch die entsprechenden Umsätze erfasst worden seien, gegen einen überproportionalen Umsatzanstieg im Jahr 1998.

Der Einwand des Bw, die Herbstmonate zählten zu den umsatzstärksten Monaten, weshalb eine Heranziehung der Verdienstlisten für Juli bis Dezember 1998 das Ergebnis zu Ungunsten des Bw verfälschen würde, werde durch die in Anlage 1 der Stellungnahme (Bl. 62/1999 Einkommensteuerakt) enthaltene Gegenüberstellung der Umsätze Jänner bis Juni 1999 und Juli bis Dezember 1999, die ein Überwiegen des Umsatzes des ersten Halbjahres (51,11 % des Gesamtumsatzes des Jahres 1999) zeige, widerlegt.

Für die Aufteilung des Gesamtumsatzes auf die beiden Umsatzsteuersätze habe die Betriebsprüfung das Aufteilungsverhältnis aus den jeweiligen Abgabenerklärungen übernommen und für das Jahr 1999 abweichend davon diesen Schlüssel nach den Abgaben des Bw in der Schlussbesprechung mit 55 % (10 %ige Umsätze) und 45 % (20 %ige Umsätze) angesetzt. Auf Grund der Aufforderung des Bw, in die Unterlagen der Rinderbesamungsstation in Wieselburg einzusehen, habe die Betriebsprüfung folgende Feststellung getroffen:

Der Bw habe im Prüfungszeitraum einen Samencontainer besessen, über den auch die von den Tierärzten verwendeten Samen abgerechnet worden seien. Den Ablauf der Verrechnung der Samenlieferungen habe die Besamungsstation im Wesentlichen so dargestellt, dass ein Tierarzt bei der Abholung des Samens einen Lieferschein erhalte, abgerechnet werde in der Regel einmal monatlich unter Vorlage der Besamungsscheine, d.h. die Besamungsstation stelle dem Tierarzt monatlich jene Samenlieferungen in Rechnung, die dieser für Besamungen verwendet habe. Daraus ziehe die Betriebsprüfung den Schluss, dass die vorliegenden Rechnungen der Besamungsstation sämtliche Samenlieferungen an den Bw und damit auch sämtliche vom Bw (sowie den Tierärzten und Laienbesamern) vorgenommenen Besamungsvorgänge beinhalten. Damit erübrige es sich, für die Ermittlung der

Besamungsumsätze in die Besamungsscheine einzusehen. Allfällige Zu- und Abschläge könnten, soweit aufgezeichnet, berücksichtigt werden, wären aber insgesamt vernachlässigbar. Die Betriebsprüfung habe in der Folge eine Verprobung vorgenommen und dieser die Verdienstlisten ab Mitte 1998, aus denen je Besamung ein durchschnittlicher Betrag von 300,00 S zu ersehen sei, und die Rechnungen der Besamungsstation zu Grunde gelegt. Besamungsaufpreise und –testabschläge seien, soweit nachvollziehbar, berücksichtigt worden. Das Ergebnis der Verprobung sei aus Anlage 2 der Stellungnahme (Bl. 63/1999 Einkommensteuerakt) zu ersehen. Dieses Ergebnis zeige, dass die Betriebsprüfung den 10 %igen Umsätzen zu viel Umsätze zugeordnet habe und daher die geschätzten Bruttoeinnahmen in bestimmter Höhe von den 10 %igen zu den 20 %igen Umsätzen umzuschichten wären.

Zu den strittigen Ansätzen von Betriebsausgaben führt die Prüferin aus, dass die Fehlbuchung beim Telefonaufwand eine Rechnung vom 15. Oktober 1998 über 2.763,50 S betreffe, die mit 27.633,50 S als Aufwand verbucht und daher um 24.870,00 S gekürzt worden sei.

Da der Bw Aufwendungen für zwei Festnetzanschlüsse und sechs Mobilnetzanschlüsse zur Gänze als betrieblichen Aufwand abgesetzt habe, erscheine das Ausscheiden eines Privatanteils von 5.000,00 S als gerechtfertigt.

Bei den einzelnen Tierärzten seien jeweils bis zu zwei Festnetzanschlüsse und bis zu zwei Mobilnetzanschlüsse als Aufwand geltend gemacht worden. Der in der Berufung angeführte Privatanteil von 1/3 sei nur vereinzelt ausgeschieden worden und habe z.B. 1998 und 1999 für sämtliche Tierärzte insgesamt etwa 2.500,00 S betragen. Ein Privatanteil von 5.000,00 S für jeden Tierarzt scheine ebenfalls gerechtfertigt, zumal laut Aussage des Dr. H vom 14. September 2000 sämtliche Anschlüsse sowohl betrieblich als auch privat genutzt worden seien.

Der ausgeschiedene Strom- und Mietaufwand würde die Aufwendungen für die ausschließlich privat genutzte Wohnung des Dr. H betreffen, weshalb ein Abzug für Betriebskosten nicht zulässig sei.

Bei dem Kfz-Aufwand von 72.241,80 S handle es sich um Rechnungen aus dem Jahr 1996, die bereits in diesem Jahr als Aufwand abgezogen worden seien und im Jahr 1998 nicht noch einmal abgesetzt werden könnten.

Mit der Kürzung des Kfz-Leasingaufwands sei eine Feststellung der vorhergehenden Betriebsprüfung übernommen worden, die der Bw seinerzeit nicht bekämpft habe. Dem Einwand des Bw, im Jahr 1998 müsse der Serviceaufwand wegen der Nutzung eines weiteren Fahrzeugs höher sein als im Jahr 1997, hält die Prüferin entgegen, dass zum einen zwischen der Anzahl der Fahrzeuge und dem angefallenen Serviceaufwand kein proportionales



Verhältnis bestehen müsse, und zum anderen nur die tatsächlich vorhandenen Servicerechnungen als Aufwand berücksichtigt werden könnten.

Bei Ermittlung der AfA habe die Betriebsprüfung die vom Bw angesetzte „negative“ AfA zu dessen Gunsten von 195.195,00 S auf 175.751,00 S korrigiert.

#### 4. Gegenäußerung des Bw vom 18. Feber 2002 (Bl. 85/1999 Einkommensteuerakt):

Mit Schreiben vom 18. Feber 2002 nahm der Bw zu den Ausführungen der Prüferin Stellung. Darin wendet er zunächst ein, er habe zwar in die zu seiner Buchhaltung gehörigen Ausgangsrechnungen Einsicht nehmen dürfen, nicht jedoch in jene Rechnungen, die sich in den Buchhaltungen der Anzeiger befinden würden, eine Einsichtnahme, die für ihn eine absolute Notwendigkeit bedeuten würde, die aber im Zuge einer Besprechung von Vertretern des Finanzamtes mit der Begründung, es handle sich hier um fremde Unterlagen, als nicht möglich bezeichnet worden sei. Einen Termin im März 2001 habe der Bw zwar wahrgenommen, dabei sei ihm aber lediglich eine Zusammenstellung der Vorsteuern gezeigt worden. Es wäre dem Bw auch nicht möglich gewesen, sämtliche Unterlagen an einem Termin im März zu prüfen, wo doch das Finanzamt dazu ein dreiviertel Jahr gebraucht habe. Da der Bw die wichtigsten Teile der Unterlagen nicht habe sehen können, habe er bei der Schlussbesprechung auch nichts „Substantielles“ vorbringen können.

Bezüglich der beantragten, von der Betriebsprüfung aber abgelehnten Beweisanträge bringt der Bw Folgendes vor:

Eine Überprüfung des Vermögenszuwachses sei notwendig, weil die eigenartige Schätzung der Betriebsprüfung von seiner Kalkulation um mehrere Millionen S abweiche, zudem die Überprüfung seiner Vermögensverhältnisse durch Bezirksgericht und Masseverwalter nur ein geringes Vermögen festgestellt habe.

Welche Großvisiten, wenn nicht solche in Vertretung des Dr. O, der Bw durchgeführt hätte, habe die Betriebsprüfung nicht festgestellt. Wenn schon nicht Dr. O, so müssten eben die Auftraggeber dieser Großvisiten befragt werden.

Eine Befragung von Zeugen zur Überweisung des Mag. S sei sehr wohl erforderlich, da dieser behaupte, es habe sich u.a. um den Saldobetrag aus der Verdienstliste für Dezember 1999 gehandelt.

Eine Überprüfung der in der Besamungsstation aufliegenden Besamungsscheine habe die Betriebsprüfung unterlassen.

Die Original-Tagebücher der Gattin des Bw seien nicht überprüft worden. Es sei auch nicht die Anzahl der freien Tage mit den in Wieselburg aufliegenden Besamungsscheinen verglichen worden. Die Arbeitstage, die den Tagebüchern in klarer und eindeutiger Weise zu entnehmen seien, müssten bei der Schätzung berücksichtigt werden, weil sie sich auf das Verhältnis Fixum zu Provision auswirkten und bei Nichtberücksichtigung den Umsatz

vervielfachten. Habe beispielsweise ein Provisionsempfänger drei Tage pro Monat mehr gearbeitet, so bedeute dies ein Fixum von 3 x 500,00 S mehr, ein Betrag, der vom variablen Provisionsanteil abgezogen werden müsste, was zu entsprechend weniger Umsatz pro Monat führte.

Eine innerer Betriebsvergleich unter Heranziehung der Umsätze des Jahres 2000 sei nicht durchgeführt worden.

Die Anzeiger seien nicht zu den Provisionslisten und zur Höhe der Provisionen befragt worden.

Die Schätzung der Einnahmen betreffend wiederholt der Bw seine diesbezüglichen Ausführungen in der Stellungnahme vom 22. Dezember 2000. Eine Schätzung der gesamten Firmeneinnahmen habe der Bw nie vorgenommen oder irgendwo ausgesprochen. Der Bw habe seine eigenen Einnahmen, die Einnahmen der Kollegen, der Laienbesamer, die Kassabucheintragungen geschätzt. Die Gesamtsumme sei haargenau die Summe aller den Tierärzten zugeschätzten Umsätze. Sobald der wahre Gesamtumsatz festgestanden sei, habe der Bw diesen im Kassabuch nach Bedarf aufgeteilt und die Kassabucheintragungen entsprechend verändert.

Zu den fingierten Dienstverhältnissen bringt der Bw vor, an IS, HH, MZ und BP zwar kein Gehalt bezahlt, für diese aber wegen der Übernahme von Telefondienst die Lohnnebenkosten bezahlt zu haben. Ot habe beim Bw gereinigt, wobei nicht zuzuordnen sei, was sie für die Firma und was privat getan habe. Seiner Gattin habe der Bw in den Jahren 1996 bis 1999 nie ein Gehalt bezahlt.

Bei Heranziehung der Verdienstlisten Juli bis Dezember 1998 für die Umsatzschätzung 1995 bis Juni 1998 hätte wenigstens ein Anteil für das 1998 begonnene Vertretungsgeschäft (ein Drittel Tierarzt) berücksichtigt werden müssen. Weiters sei bei der Schätzung außer Acht gelassen worden, dass der Anteil der 30 %igen Leistungen kontinuierlich gesunken sei; 1995 sei daher der Umsatz bei gleicher variabler Provision geringer als 1999.

Bezüglich des Verhältnisses des Medikamenteneinkaufs zu den 20 %igen Umsätzen merkt der Bw an, dass dieses richtigerweise 1995: 25,58 %, 1996: 30,62 %, 1997: 32,55 % und 1998: 35,29 % betrage, und verweist auf seine diesbezüglichen Berufungsausführungen, wonach der 20 %ige Umsatz in einem direkten Zusammenhang zum Medikamenteneinsatz stehen müsse. Hätte der Bw z.B. im Jahr 1995 bei gleichem Medikamenteneinkauf den selben prozentmäßigen Umsatz wie 1998 erzielt, so würde der 20 %ige Umsatz nur 779.000,00 S betragen. Würde 1995 bei gleich bleibendem Umsatz prozentuell der selbe Medikamenteneinsatz vorliegen, müsste er Medikamente um 371.000,00 S gekauft haben. Betreffend Verteilung der Umsätze auf die beiden Steuersätze führt der Bw aus, dass die Verdienstlisten das tatsächliche Beziehungsverhältnis nicht bedingungslos widerspiegeln

würden. Er habe die Kollegen angewiesen, für ihre eigene Abrechnung bei zwei oder mehr Tätigkeiten die Besamung stets voll anzugeben und einen Wegnachlass bei den 20 %igen Umsätzen in Abzug zu bringen, um einen erhöhten Provisionsaufwand für die gleiche Arbeit zu vermeiden. Bei der Steuerberechnung habe der Bw die Berechnung jedoch größtenteils wieder umgedreht, damit der Medikamentenverbrauch mit dem 20 %igen Umsatz übereinstimme. Weiters wäre der Besamungstarif im Jahr 1998 um 10,00 S billiger gewesen, auch habe sich der Bw bei der Vertretung des Kollegen O an dessen niedrigeren Tarife gehalten. Zu berücksichtigen sei auch, dass die Zahl und der Aufpreise jedes Jahr angestiegen seien. Der Bw glaube, in den Jahren 1995 bis 1999 pro Besamung bei durchschnittlich 250,00 S anfangs bis 290,00 S im Jahr 1999 gelegen zu sein.

Zur Schätzung des 10 %igen Umsatzes führt der Bw Folgendes aus:

Im Jahr 1996 habe der erklärte Umsatz 3.690.005,80 S betragen. Rechne man mit dem Aufteilungsschlüssel 60:40 und dividiere man dann durch die Anzahl der Besamungen, so ergebe sich ein Durchschnittspreis für die Besamungen von 267,10 S. Die Betriebsprüfung habe um eine halbe Million S zu viel geschätzt. Im Jahr 1997 betrage der Unterschied 800.000,00 S, im Jahr 1998 1.000.000,00 S. Nur im Jahr 1999 sei der Unterschied mit 50.000,00 S relativ gering. Der Umstand, dass die Betriebsprüfung den 10 %igen Umsatz zu gering geschätzt habe, könne nicht dazu führen, die Differenz den 20 %igen Umsätzen zuzuordnen.

Zu den strittigen Betriebsausgaben bringt der Bw Folgendes vor:

Hinsichtlich des Privatanteils bei den Telefonkosten legte der Bw eine Aufstellung mit den von den einzelnen Personen verwendeten Mobiltelefonen vor.

Dass der Bw die Feststellung der vorhergehenden Betriebsprüfung betreffend des Kfz-Leasing-Aufwands nicht bekämpft habe, bedeute nicht, dass diese Feststellung richtig sei. Motivation für die Nichtbekämpfung sei vielmehr gewesen, dem Prüfer einen Erfolg zu gönnen. Tatsächlich sei das private Auto der Gattin für Privatfahrten verwendet worden.

#### 5. Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 12. Juni 2002 (Bl. 97/1999 Einkommensteuerakt):

Nach nochmaliger Darlegung der Schätzungsmethode bzw. der Umsatzermittlung geht die Prüferin auf die Beweisanträge des Bw ein. Die, zum Großteil private Angelegenheiten betreffenden, Eintragungen auf den vorgelegten Kalenderseiten des Tagebuchs würden nicht den geringsten Hinweis auf die geleisteten Arbeitszeiten der Tierärzte bieten. Eintragungen wie „Urlaubsplanung T“, „F Dienstplan geschrieben, T und Pt 11+3, F Weihnachten frei?“ seien kein brauchbarer Nachweis für die Arbeitszeiten der einzelnen Tierärzte, weshalb auch eine Einsichtnahme in die Originale der Tagebücher nicht erforderlich sei.

Bezüglich des wiederholten Vorbringens des Bw, die im November 2000 vorgelegten Umsatz- und Provisionszusammenstellungen für den Zeitraum 1995 bis 1998 würden die tatsächlichen Ergebnisse wiedergeben, habe die Betriebsprüfung, dem Beweisantrag des Bw folgend, die Tierärzte Dr. H und Mag. L befragt.

Dr. H habe erklärt, für den Zeitraum bis zur Einführung der Verdienstlisten über keine Unterlagen mehr zu verfügen; auch über die Arbeitstage könne er mangels geführter Aufzeichnungen keine zielführenden Angaben machen. Da die Abrechnung auf formlosen Schmierzetteln erfolgt sei, könne er sich auch nicht vorstellen, anhand welcher Unterlagen der Bw die Provisionen ermittelt hätte.

Mag. L habe eine Aufstellung der von 1995 bis 1998 an sie bezahlten Provisionen, für die sie seit Beginn der Zusammenarbeit mit dem Bw tageweise Aufzeichnungen geführt habe, vorgelegt. Danach habe sie Provisionen in Höhe von 26.292,00 S (1995), 340.728,00 S (1996), 339.568,50 S (1997) und 467.818,65 S (1998) erhalten.

Aus Aufzeichnungen der Mag. L über ihre Arbeitstage ließen sich für 1995: 20,33, 1996: 19,09, 1997: 29,25 und für 1998: 20,13 durchschnittliche monatliche Arbeitstage ermitteln. Woher der Bw detaillierte Angaben über die von ihr geleisteten Arbeitstage habe, könne sich Mag. L nicht erklären, da nach ihrem Wissensstand weder der Bw noch dessen Gattin Aufzeichnungen über die Dienstzeiten geführt hätten.

Aus den erheblichen Abweichungen zu den Angaben des Bw sei zu schließen, dass die vom Bw am 8. November 2000 vorgelegte Aufstellung keine geeignete Grundlage für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bilde.

Dem Vorbringen des Bw, der nach Abzug der 10 %igen Umsätze - dieser betrifft ausschließlich Besamungsumsätze - vom Gesamtumsatz verbleibende Umsatz müsse in einem direkten Verhältnis zum Medikamenteneinkauf stehen, sei entgegenzuhalten, dass der 20 %ige Umsatz ja nicht nur Medikamentenverkäufe, sondern auch alle übrigen Tätigkeiten eines Tierarztes umfasse. Außerdem sei zu beachten, dass bei der gegenständlichen Art der Gewinnermittlung durch Einnahmen- Ausgabenrechnung keine Bestände und daher auch kein Medikamenteneinsatz erfasst würden. An der Summe der im Schätzungswege ermittelten Bruttoeinnahmen ändere sich daher auch bei einer Verminderung der dem 10 %igen Steuersatz zuzuordnenden Umsätze nichts.

#### 5. Gegenäußerung des Bw (Bl. 107/1999 Einkommensteuerakt):

Mit Schreiben vom 23. Juni 2002 gab der Bw eine weitere Gegenäußerung ab. Darin wendet er u.a. erneut ein, er habe zwar in die in seiner Buchhaltung befindlichen Ausgangsrechnungen Einsicht nehmen dürfen, nicht jedoch in die Rechnungen, die sich bei den Anzeigern befänden. Dadurch würden den Bw entlastende Beweisstücke vorenthalten. Zum Beweisthema „Tagebuch der Ehegattin“ führt der Bw aus, dass die freien Tage im

Tagebuch in Form von Stricherllisten erfasst worden seien. Die Wendung „Tamara und Peter 11+3“ bedeute, dass elf Arbeitstagen drei freie Tage gefolgt wären.

Zur Aussage des Dr. H über die Angaben in der Provisionsliste bemerkt der Bw u.a., dass W bereits im März 1999 zu arbeiten begonnen und er ihren Namen Anfang 1999, anlässlich der Eintragung der Werte für 1998, in die Liste aufgenommen habe.

Bezüglich der Aufzeichnungen der Mag. L führt der Bw aus, deren Existenz bzw. zumindest Authentizität zu bezweifeln. Insbesondere der für das Jahr 1995 genannte Wert sei nicht realistisch. Dass ihm keine Einsicht in die von H und L vorgelegten Unterlagen gewährt worden sei, stelle einen Verfahrensmangel dar.

Weiters sei es unerklärlich, warum die O-Anteile nicht berücksichtigt werden könnten, da 80 % der Arbeit des Bw von Herbst 1998 bis Jänner 2000 und fast 100 % der Arbeit Ws ab etwa März 1999 darin bestanden hätten, O zu vertreten. Dokumentiert sei dies auf den Besamungsscheinen. Die mit den betreffenden Kunden getätigten Umsätze würden in der Schätzung ab 1995 berücksichtigt, obwohl der Bw diese Kunden bis Sommer 1998 nicht gehabt habe.

Betreffend Aufteilung der Umsätze nach Steuersätzen führt der Bw aus, dass die Unterscheidung zwischen Medikamenteneinkauf und Medikamenteneinsatz über einen Zeitraum von fünf Jahren relativiert werde. Auch übersehe die Betriebsprüfung, dass auch die übrigen Tätigkeiten des Tierarztes in einem direkten Verhältnis zum Medikamenteneinsatz bzw. –einkauf stehen müssten.

#### 6. Berufungsverhandlung:

In der am 6. September 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung ersuchte der Bw, bei der Durchführung der Schätzung, die dem Grund nach berechtigt sei, die in der Berufung vorgebrachten Beweise und Unterlagen, insbesondere die am 8. November 2000 vorgelegten Blätter mit den Provisionen und Umsätzen der Tierärzte, zu berücksichtigen. Das Finanzamt habe zwar die ab Mitte 1998 geführten Verdienstlisten als richtig anerkannt und der Schätzung zu Grunde gelegt; die Aufstellungen mit den Provisionen und Umsätzen für 1995 bis 1998 wolle es aber nicht anerkennen.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass die Zahlen auf diesen Aufstellungen nicht nachzuvollziehen seien, während die ab Mitte 1998 geführten Verdienstlisten anlässlich der Hausdurchsuchung aufgefundene, nachvollziehbare Unterlagen darstellten.

Der Bw erwiderte, dass die Zahlen zwar nicht durch Belege, wohl aber durch seine Berechnungen schlüssig nachzuvollziehen seien.

Weiters bemängelte der Bw, dass die von der Betriebsprüfung im Verlaufe des Berufungsverfahrens vorgenommene Befragung zweier Tierärzte nicht ausreichen würde;

wenn die Befragung zweier Tierärzte zu keinem Ergebnis geführt hätte, wäre es notwendig, auch die anderen zu befragen, was schon auf Grund der Höhe der Beträge und der Hebelwirkung, die sich aus den Provisionen für die Umsätze ergäbe, geboten wäre.

Bezüglich Vorsteuerabzug brachte der Bw vor, dass er für die Leistungen der Tierärzte keinen Vorsteuerabzug geltend machen könne, da diese laut Finanzamt Kleinunternehmer seien. Natürlich würden auch keine Rechnungen vorliegen.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies dazu darauf, dass der Vorsteuerabzug bereits wegen des Nichtvorliegens von Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes nicht anzuerkennen sei.

Ferner führte der Bw aus, es würden auf die einzelnen von ihm beschäftigten Tierärzte lautende Rechnungen vorliegen. Die Rechnungsbeträge wären zwar richtigerweise bei ihm als Betriebsausgaben berücksichtigt worden, ein Vorsteuerabzug sei ihm aber, da die Rechnungen nicht auf ihn ausgestellt seien, nicht gewährt worden. Es wäre wichtig für ihn gewesen, in den Besitz dieser Rechnungen, die sich bei den einzelnen Tierärzten befinden würden, zu kommen, um eine Rechnungsberichtigung zu veranlassen und damit die Vorsteuern abziehen zu können.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist u.a. 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 formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß §§ 124 bis 126 BAO haben Abgabepflichtige für Zwecke der Erhebung der Abgaben Bücher zu führen oder ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen. Die nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sollen gemäß § 131 BAO u.a. der Zeitfolge nach geordnete, vollständige, richtige und zeitgerechte Eintragungen enthalten, Bareingänge und Barausgänge bzw. Bareinnahmen und Barausgaben sollen täglich in geeigneter Weise festgehalten werden. Eintragungen in die Bücher bzw. Aufzeichnungen sind richtig, wenn damit keine unwahren, undeutlichen oder irreführenden Angaben gemacht werden (Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 131 Tz 9).

Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (VwGH 16.5.2002, 98/13/0195).

1.1. Der Bw ist der unter Tz 20 BP-Bericht getroffenen Feststellung, die Tierärzte L, S, H, P und W (im Folgenden kurz „Tierärzte“) sowie die beiden Laienbesamer seien auf Grund eines mit dem Bw bestehenden Auftragsverhältnisses im Rahmen des vom Bw geführten Betriebes einer Tierarztpraxis tätig geworden, weshalb sämtliche Einnahmen und Einkünfte aus diesem Betrieb dem Bw zuzurechnen seien, nicht entgegengetreten. Dass diese Feststellung zu Recht getroffen wurde, folgt nicht nur aus den in Tz 20 BP-Bericht angeführten Umständen, wie etwa der Zurverfügungstellung von Medikamenten, Ordinationsmaterial und anderen erforderlichen Betriebsmitteln durch den Bw oder die von den Tierärzten gegenüber dem Bw vorzunehmende Verrechnung, sondern auch aus den eigenen Angaben des Bw, etwa bei seiner Befragung am 31. Juli 2000, L nach ihrem Akademikertraining eine Zeit lang mit schriftlichem Werkvertrag und dann auf Provisionsbasis ohne schriftlichen Werkvertrag beschäftigt zu haben, S habe nach der Schnupperlehre auf Provisionsbasis mit ihm zusammengearbeitet, H habe er nach dem Tod des dortigen Tierarztes in Fr, P aus Gründen der Marktsicherung in Hf eingesetzt, und W sei seit 1999 sporadisch beschäftigt worden, oder im Schreiben vom 8. November 2000, wonach er beispielsweise Aufzeichnungen über die Arbeitstage der Tierärzte und das von diesen abgelieferte Geld geführt habe.

Unstrittig ist ferner die Höhe der in den beschlagnahmten Verdienstlisten für den Zeitraum Juli 1998 bis Dezember 1999 aufgezeichneten Einnahmen. Es steht weiters fest, dass diese Verdienstlisten nur Einnahmen enthalten, die aus dem Tätigwerden der vom Bw beschäftigten Tierärzte und Laienbesamer resultierten.

Für jene Einnahmen, die der Bw in diesem Zeitraum durch eigenes Tätigwerden erzielt hat, haben nach den unwiderlegt gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung keine Aufzeichnungen vorgelegen, weshalb es schon aus diesem Grund nicht möglich ist, die Richtigkeit und Vollständigkeit der in den für die Jahre 1998 und 1999 eingereichten Umsatzsteuererklärungen des Bw ausgewiesenen Umsätze von 2.265.827,11 S und 1.823.358,50 S nachzuvollziehen. Die insoweit unterlassene Vorlage von nach den Abgabenvorschriften zu führenden Aufzeichnungen zieht nach § 184 Abs. 3 BAO die Schätzungsverpflichtung nach sich.

Bei seiner Vernehmung als Verdächtiger am 31. Juli 2000 gab der Bw wörtlich Folgendes an (Bl. 131 Arbeitsbogen): *„Die täglichen Einnahmen aller Kollegen wurden geschätzt und im Kassabuch (EDV) eingetragen, d.h. die Eintragungen im Kassabuch stimmten nicht mit den Verdienstlisten überein. Meine eigenen Einnahmen habe ich ebenfalls aus Erfahrungswerten*

*geschätzt, ich habe die geschätzten Einnahmen der Laienbesamer zu meinen Einnahmen hinzugerechnet.*“ Der Einwand, die Schätzung habe sich auf die Zuordnung der Umsätze beschränkt, kann nur als Versuch, die Tragweite dieser Aussage, in der unmissverständlich von einer Schätzung aus Erfahrungswerten die Rede ist, abzuschwächen, verstanden werden. Die Richtigkeit dieser Behauptung ist mangels Vorlage lückenloser Aufzeichnungen auch nicht überprüfbar. Im Schreiben vom 8. November 2000 erklärte der Bw, zur Feststellung seiner eigenen Umsätze den Inhalt von Handkassen in unregelmäßigen Abständen gezählt und notiert zu haben; die gesamten Kassabücher hätten tageweise aus fingierten Zahlen bestanden. Mit diesem Vorbringen, aus dem auch erhellt, dass der Bw der in § 131 Abs. 1 Z 2 BAO normierten Verpflichtung, Bareinnahmen täglich in geeigneter Weise festzuhalten, nicht entsprochen hat, gibt der Bw selbst zu erkennen, die Einnahmen nicht in richtiger Höhe aufgezeichnet und in den Abgabenerklärungen ausgewiesen zu haben. Eine Verkürzung der Umsätze des Jahres 1998 um 342.112,00 S sowie jener des Jahres 1999 um 320.000,00 S und 515.235,00 S hat der Bw ausdrücklich zugestanden (ob dies mit Vorsatz oder irrtümlich geschah, ist für das gegenständliche Verfahren unerheblich).

Mit der Unterlassung einer vollständigen Erfassung der Einnahmen hat der Bw seine Aufzeichnungen mit materieller Mangelhaftigkeit belastet, ein Mangel, der unzweifelhaft die Verpflichtung, die Besteuerungsgrundlagen durch entsprechende Schätzungen zu ermitteln, nach sich zieht (VwGH 20.12.2000, 98/13/0047).

Schließlich hat der Bw einbekannt, alle Buchhaltungsunterlagen bis 1998 sowie alle Aufzeichnungen seit Mitte 1992 vernichtet zu haben. Die vernichteten Aufzeichnungen hätten teilweise Visiten, also Kundennamen, und manchmal auch die Tätigkeiten, die Arbeitstage der Kollegen und das abgelieferte Geld, ferner auch die von jedem Tierarzt angefertigten (vor Juli 1998 formlosen) Zettel, auf denen diese die Visiten und den Umsatz aufgeschrieben sowie manchmal auch gleich die Provisionen errechnet hätten, enthalten; unter den Aufzeichnungen hätten sich auch die vom Bw monatlich errechneten Umsätze, getrennt in zehn- und zwanzigprozentige, befunden.

Vernichtete Grundaufzeichnungen sind aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes immer und in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, und verpflichten die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung (z.B. VwGH 10.3.1994, 93/15/0168).

Die vom Bw mit der Eingabe vom 8. November 2000 vorgelegten, wiederholt als Grundaufzeichnungen bezeichneten, auf zwei Seiten enthaltenen Zusammenstellungen von den Tierärzten erzielter Umsätze und Provisionen der Jahre 1995 bis 1998 vermögen diesen schwerwiegenden Aufzeichnungsmangel nicht zu beseitigen. Grundaufzeichnungen bilden die



Grundlage für die systematische Verbuchung bzw. Aufzeichnung der Geschäftsfälle und dokumentieren die chronologische, vollständige, richtige und zeitgerechte Erfassung der Geschäftsfälle. Die besagten Zusammenstellungen weisen dagegen Gesamtsummen pro Jahr und Tierarzt aus, deren Entstehung und Richtigkeit mangels Aufbewahrung von den Vorschriften des § 131 BAO entsprechenden Aufzeichnungen nicht nachvollzogen werden kann. Da diese Zusammenstellungen eine zuverlässige Ermittlung der Umsätze und Gewinne nicht erlauben, sind sie auch nicht geeignet, der Abgabenerhebung zu Grund gelegt zu werden. Der vom Bw ebenfalls wiederholt vorgetragene Einwand, es liege auf der Hand, dass auch vor Juli 1998 Zahlen existiert haben müssten, vermag an der wegen der Vernichtung jener Aufzeichnungen, auf denen solche Zahlen allenfalls festgehalten wurden, gebotenen Verpflichtung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nichts zu ändern.

Auch die bei der Rinderbesamungsstation aufliegenden Besamungsscheine bilden keinen Ersatz für vom Bw zu führende Grundaufzeichnungen. Wenn der Bw einwendet, das Finanzamt habe es unterlassen, die 10 %igen Umsätze durch Einsichtnahme in die Besamungsscheine zu ermitteln, übersieht er, dass eine Pflicht der Abgabenbehörden zur (Re-)Konstruktion von nicht oder nur unzureichend vorgelegten Aufzeichnungen, die der Abgabepflichtige zu führen und vorzulegen verpflichtet war, in keiner gesetzlichen Vorschrift verankert ist (VwGH 2.6.1992, 88/14/0080).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass hinsichtlich der berufsgegenständlichen Jahre 1995 bis 1999 nur für die im Zeitraum Juli 1998 bis Dezember 1999 über die von den vom Bw beschäftigten Tierärzten und Laienbesamern erzielten Einnahmen Aufzeichnungen existieren. Ansonsten hat der Bw Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hatte, nicht vorgelegt. Damit bestehen aber für den gesamten Berufszeitraum hinreichende Gründe, die zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigen bzw. verpflichten.

1.2. Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (z.B. VwGH 20.4.2004, 2001/13/0204).

Die Betriebsprüfung ist bei ihrer Schätzung zunächst davon ausgegangen, dass die vom Bw in den für die geprüften Jahre eingereichten Steuererklärungen ausgewiesenen Einnahmen (nur) solche aus dem eigenen Tätigwerden des Bw sowie aus dem Tätigwerden der Laienbesamer betrafen. Es ist unstrittig, dass der Bw auch durch eigenes Tätigwerden Einnahmen erzielt hat; ferner steht fest, dass es über den gesamten Berufszeitraum keine Aufzeichnungen über diese Einnahmen gibt; wie sich die in den Umsatzsteuererklärungen des Bw ausgewiesenen Umsätze zusammensetzen, kann daher nicht nachvollzogen werden. Allfällige Ungenauigkeiten, die sich daraus bei Durchführung der Schätzung ergeben, hat der Bw als derjenige, der durch die Vernichtung von Aufzeichnungen bzw. die Nichtvorlage von den Abgabenvorschriften entsprechenden Aufzeichnungen zur Schätzung Anlass gab, zu vertreten. Außerdem war die Annahme der Betriebsprüfung schon im Hinblick darauf gerechtfertigt, dass sie im Einklang mit den Angaben des Bw bei dessen Vernehmung am 31. Juli 2000 steht, neben den Einnahmen der Tierärzte auch seine eigenen Einnahmen aus Erfahrungswerten geschätzt und die geschätzten Einnahmen der Laienbesamer zu seinen eigenen Einnahmen hinzugerechnet zu haben. Dafür, dass nur von den Laienbesamern erzielte Einnahmen, nicht aber solche der Tierärzte in den vom Bw erklärten Umsätzen enthalten waren, spricht auch der Umstand, dass die Tierärzte steuerlich erfasst waren, während dies, wie die Betriebsprüfung festgestellt hat, auf die Laienbesamer nicht zutraf, für diese vielmehr ein Dienstverhältnis fingiert gewesen sei. Die Erweislichkeit der – den bei der Vernehmung gemachten Angaben widersprechenden – Behauptung des Bw, seine eigenen Umsätze hätten auch Teile der von den beschäftigten Tierärzten erzielten Einnahmen enthalten bzw. er habe nach Bedarf Umsätze zwischen sich und den Tierärzten verschoben, der Gesamtumsatz stimme jedenfalls mit den tatsächlich erwirtschafteten Umsätzen überein, muss auch schon daran scheitern, dass der Bw Aufzeichnungen vernichtet hat bzw. die seit Juli 1998 geführten Verdienstlisten sich auf die Aufzeichnung der von den Tierärzten und Laienbesamern erzielten Einnahmen beschränkt haben. Dafür, dass zur Ermittlung der „eigenen“ Umsätze des Bw, wie er dies in Tabelle 11 seiner Eingabe vom 22. Dezember 2000 (BI 895 Arbeitsbogen) getan hat, die bei den Tierärzten ermittelten Einnahmendifferenzen von den vom Bw bisher erklärten Umsätzen abzuziehen wären, besteht daher mangels Kenntnis darüber, wie sich die erklärten Umsätze zusammensetzen, kein Anhaltspunkt. Auch das vom Bw ins Treffen geführte, im Übrigen nicht näher konkretisierte, Medikamenten-Samen-Umsatzverhältnis bietet keine Grundlage für eine solche Vorgangsweise. Abgesehen davon, dass der Bw nicht ziffernmäßig dargetan hat, in welchem Verhältnis etwa der jährliche Medikamenteneinsatz und der 20 %ige Umsatz zueinander zu stehen hätten, er außerdem bei seiner Vernehmung am 31. Juli 2000 erklärt hat, hinsichtlich der Samen- und Medikamenteneinkäufe keine exakten Zuordnungen vorgenommen zu haben, besteht die Tätigkeit eines Tierarztes ja nicht bloß darin,

Medikamente zu verkaufen, weshalb in den 20 %igen Umsätzen, worauf die Betriebsprüfung zutreffend hingewiesen hat, auch die Entgelte für alle übrigen Tätigkeiten eines Tierarztes enthalten sind. Eine Erklärung dafür, warum auch diese übrigen Tätigkeiten in einem direkten Verhältnis zum Medikamenteneinsatz stehen müssten, ist der Bw ebenso schuldig geblieben, wie eine nachvollziehbare, ziffernmäßig Darstellung eines solchen Verhältnisses.

Im Übrigen gibt der von der Prüferin in ihrer zur Berufung ergangenen Stellungnahme vom 4. Jänner 2002 errechnete Anteil des festgestellten Medikamenteneinkaufs an den im Schätzungswege ermittelten 20 %igen Umsätzen mit von 1995 bis 1998 von 29 % auf 33 % ansteigenden Werten keine auffallenden, gegen die Schlüssigkeit der Schätzung sprechenden Abweichungen zu erkennen. Die vom Bw in seiner Gegenäußerung vom 18. Feber 2002 genannten Prozentsätze von 25,58 % bis 35,29 % lassen sich anhand der von der Betriebsprüfung festgestellten (vgl. Tz 22 des Betriebsprüfungsberichts bezüglich des bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses abgezogenen Medikamenteneinkaufs sowie die angefochtenen Bescheide bezüglich der 20 %igen Umsätze), in der Stellungnahme vom 4. Jänner 2002 wiedergegebenen Zahlen nicht nachvollziehen.

Dass die Betriebsprüfung bei Durchführung der Schätzung zwischen den vom Bw aus eigenem Tätigwerden erzielten Einnahmen und den aus dem Tätigwerden der Tierärzte und Laienbesamer erzielten Einnahmen differenziert und für die beiden Bereiche unterschiedliche Schätzungsmethoden angewendet hat, kann im Hinblick darauf, dass für die Ersteren überhaupt keine Aufzeichnungen vorhanden waren, während Letztere ab einem bestimmten Zeitpunkt in Verdienstlisten festgehalten wurden, nicht als unschlüssig erkannt werden.

Mit dem Einwand, es sei ein Kardinalfehler der Schätzung, die Umsatzsteuererklärungen der Tierärzte als falsch, die Umsatzsteuererklärungen des Bw aber als auf Schilling und Groschen stimmend anzunehmen, zeigt der Bw daher keine Fehlerhaftigkeit in der Vorgangsweise der Betriebsprüfung, hinsichtlich der vom Bw aus eigenem Tätigwerden erzielten Umsätze an die in dessen Steuererklärungen ausgewiesenen Umsatzbeträge anzuknüpfen und diese, nach Vornahme von Korrekturen und Ausscheiden der für die Laienbesamer errechneten Umsätze, durch griffweise Zuschätzung um 5 % zu erhöhen, auf. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen (25.10.2006, 2004/15/0065). Nähere Anhaltspunkte lagen für die konkret gebotene Schätzung angesichts des Fehlens jeglicher Aufzeichnungen für die „eigenen“ Umsätze des Bw nicht vor. Dass die Betriebsprüfung der wegen der vom Bw einbekannten Vernichtung von Aufzeichnungen bzw. dem Unterlassen der Führung von dem § 131 BAO entsprechenden Aufzeichnungen bestehenden Unsicherheit über die vollständige Erfassung der Einnahmen durch eine griffweise Zuschätzung Rechnung trug, kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Der Bw hält der Verhängung eines Sicherheitszuschlags entgegen, ein solcher sei entbehrlich, weil er bei seinen eigenen Umsätzen lediglich eine Verkürzung von 320.000,00 S im Jahr 1999 bewirkt habe. Abgesehen davon, dass auch eine Verkürzung in dieser Höhe zu einer Zuschätzung berechtigt, übersieht der Bw, dass die im Verlaufe der Betriebsprüfung zugestandene Umsatzverkürzung im Jahr 1999 nicht 320.000,00 S, sondern 835.235,00 S betragen, er ferner auch für das Jahr 1998 eine Verkürzung von 342.112,00 S einbekannt hat, und er schließlich für den gesamten Prüfungszeitraum keine Aufzeichnungen über die durch eigenes Tätigwerden erzielten Einnahmen vorlegen konnte. Angesichts dieser gravierenden Mängel hat die Betriebsprüfung mit einer Zuschätzung im Ausmaß von 5 % der erklärten Einnahmen jedenfalls nicht zu hoch gegriffen. Mit dem Einwand, der selbst erwirtschaftete Umsatz wäre in den Jahren 1998 und 1999 rückläufig gewesen, zeigt der Bw eine Unschlüssigkeit dieser Zuschätzung schon deshalb nicht auf, weil die Betriebsprüfung, wie oben dargelegt, ohnehin an die vom Bw selbst erklärten Umsätze angeknüpft und für alle von der Prüfung betroffenen Jahre eine lineare Zuschätzung von 5 % vorgenommen, die Jahre 1998 und 1999 daher nicht im Vergleich zu den Vorjahren mit einer dem Einwand des Bw zuwiderlaufenden prozentuell höheren Zuschätzung bedacht hat. Dieser Einwand ist zudem allgemein gehalten und entbehrt einer nachvollziehbaren Darstellung. Zu Recht verweist die Betriebsprüfung auch auf die in diesen Zeitraum fallende Vertretungstätigkeit für Dr. O und den bis zum Jahr 1999 gestiegenen Medikamenteneinkauf. Einen Nachweis dafür, dass von den beschäftigten Tierärzten erzielte Medikamentenerlöse sehr oft nicht in den Verdienstlisten aufgeschienen wären, hat der Bw nicht erbracht. Es ist auch nicht glaubwürdig, dass der Bw ein solches Verhalten, das sogar dazu geführt haben soll, dass ihn das immer größer werdende Missverhältnis zwischen Medikamentenverbrauch und Erlös finanziell aufgeessen habe, hingenommen hätte. Mit der Behauptung im Schreiben vom 8. November 2000, 1998 und 1999 hauptsächlich mit „Managementaufgaben“ befasst gewesen zu sein, befindet sich der Bw zudem im Widerspruch zu seinem Vorbringen im Schreiben vom 23. Juni 2002, von Herbst 1998 bis Jänner 2000 hätten 80 % seiner Arbeit darin bestanden, den Kollegen O zu vertreten.

Die von der Betriebsprüfung hinsichtlich der von den Tierärzten im Zeitraum von 1995 bis Mitte 1998 erzielten Einnahmen gewählte Schätzungsmethode eines inneren Betriebsvergleiches kann gleichfalls nicht als rechtswidrig erkannt werden, konnte die Betriebsprüfung dabei doch auf Aufzeichnungen zurückgreifen, die unstrittig die tatsächliche Höhe der betreffenden Einnahmen wiedergeben. Dass die Betriebsprüfung diese Methode unrichtig angewendet hätte, ist ebenfalls nicht ersichtlich. Insbesondere wurde bei der Schätzung der jeweilige Tätigkeitsbeginn der Tierärzte berücksichtigt und auf den Umstand, dass ein jährlicher Anstieg der Honorare zu unterstellen ist, durch prozentuelle Abschläge der

aus den Verdienstlisten für Juli bis Dezember 1998 errechneten monatlichen Durchschnittseinnahmen Bedacht genommen. Die Begründung der Betriebsprüfung, die Verhältnisse des zweiten Halbjahres 1998 wären aus Gründen der zeitlichen Nähe für den Schätzungszeitraum aussagekräftiger, ist ebenfalls plausibel, weshalb es nicht geboten war, das Jahr 1999 in den inneren Betriebsvergleich einzubeziehen.

Der Bw hat gegen diese Schätzungsmethode zunächst eingewendet, dass der für die Schätzung herangezogene Zeitraum Juli bis Dezember 1998 die zu den umsatzstärksten Monaten zählenden Herbstmonate einschließe. Dieser Einwand ist allgemein gehalten und unbelegt. Da der Bw die Aufzeichnungen für den von der Schätzung betroffenen Zeitraum 1995 bis Mitte 1998 vernichtet hat, kann seine Darstellung für diesen Zeitraum nicht nachvollzogen werden. Jedenfalls bestätigen die für das Jahr 1999, dem einzigen Jahr mit einer durchgängigen Aufzeichnung der von den Tierärzten erzielten Einnahmen, feststellbaren Umsatzzahlen, wie die in Anlage 1 der Stellungnahme der Prüferin vom 4. Jänner 2002 (Bl. 62/1999 Einkommensteuerakt) enthaltene Auswertung, der zufolge die Umsätze des ersten Halbjahres gegenüber jenen des zweiten Halbjahres leicht überwogen, zeigt, die Behauptung des Bw nicht. Aus den im Jahr 1999 erkennbaren Verhältnissen ist jedenfalls zu schließen, dass wohl nicht nur die in das 2. Halbjahr fallenden Herbstmonate, sondern auch im 1. Halbjahr liegende Monate zu den umsatzstarken zählen, es daher dadurch, dass dem inneren Betriebsvergleich die Einnahmen des 2. Halbjahres 1998 zu Grunde gelegt wurden, zu keiner den Bw benachteiligenden Verzerrung gekommen ist.

Mit dem im Schreiben vom 23. Juni 2002 vorgetragenen Einwand, 80 % der Arbeit des Bw von Herbst 1998 bis Jänner 2000 und fast 100 % der Arbeit Ws ab etwa März 1999 hätten darin bestanden, den Kollegen O zu vertreten, und die Schätzung ab 1995 berücksichtige auch die mit diesen Kunden getätigten Umsätze, obwohl der Bw diese Kunden bis Sommer 1998 nicht gehabt habe, übersieht der Bw, dass in den inneren Betriebsvergleich nur die von H, S, L und P von Juli bis Dezember 1998 erzielten Umsätze, somit weder vom Bw noch von W getätigte Umsätze einbezogen wurden. Davon abgesehen bleibt das Vorbringen des Bw auch in diesem Punkt allgemein gehalten; konkrete Ziffern, mit denen in Vertretung des Kollegen O ausgeführte Umsätze in die die Schätzungsgrundlage bildenden Umsätze einbezogen worden wären, nennt der Bw nämlich nicht.

Nicht näher konkretisiert, und schon angesichts der Erklärung des Bw, die Einnahmen der Tierärzte geschätzt zu haben, nicht nachvollziehbar, ist weiters das Begehren des Bw, für die Tierärzte L, S und H Anlaufzeiten zu berücksichtigen. Dieses Vorbringen ist außerdem nicht stimmig, da der Bw H wegen der Übernahme vieler Landwirte eines verstorbenen Kollegen gleichzeitig als Ausnahme bezeichnet. Für L, deren Tätigkeit im Jahr 1995 begonnen hat, ist der Einwand nicht verständlich, nennt der Bw in der am 8. November 2000 überreichten Liste

für das Jahr 1995 mit 346.692,00 S doch selbst Einnahmen, die über dem von der Betriebsprüfung geschätzten Betrag von 331.033,00 S liegen. Die Möglichkeit, bezüglich des Tätigkeitsbeginns von S im Jahr 1996 allenfalls umsatzschwächere Anlaufzeiten festzustellen, hat der Bw durch die Vernichtung der Aufzeichnungen genommen. Im Hinblick darauf, dass S und L, wie aus den Ausführungen des Bw bei seiner Vernehmung am 31. Juli 2000 hervorgeht, zunächst – bevor sie mit dem Bw auf Provisionsbasis zusammenarbeiteten – eine Schnupperlehre bzw. ein Akademikertraining beim Bw absolvierten, ist der Einwand, diese wären frisch von der Hochschule gekommen, auch nicht stichhaltig. Zudem ist es auch nicht glaubwürdig, dass der Bw die Tierärzte eingestellt hätte, wenn nicht entsprechender Bedarf nach zusätzlicher Arbeitskraft bestanden hätte, zumal der Bw bei der Vernehmung am 31. Juli 2000 im Zusammenhang mit der Einstellung von S angab, dass der Betriebsumfang mehr geworden sei. Aus diesem Grund ist es auch nicht glaubwürdig, dass in den Anfangsmonaten der neu eintretenden Tierärzte ein Umsatzrückgang bei den „alten“ Tierärzten eingetreten wäre. Dass der Bw in diesem Zusammenhang den Tätigkeitsbeginn von P im November / Dezember 1998 als Beispiel nennt, ist mit dem Vorbringen im Schreiben vom 8. November 2000, dieser habe wegen eines gerade begonnen Vertretungsgeschäfts eine Ausnahme gebildet, nicht in Einklang zu bringen. Da dem inneren Betriebsvergleich die tatsächlichen Umsätze der Tierärzte im Zeitraum Juli bis Dezember 1998 zu Grunde liegen, berücksichtigt die Schätzung außerdem ohnehin einen durch den Tätigkeitsbeginn von P allenfalls bei anderen Tierärzten bewirkten Umsatzrückgang. Wenn schließlich der Bw in seiner Eingabe vom 22. Dezember 2000 vorbringt, die Tierärzte L, S und H hätten sich in den ersten Jahren der Zusammenarbeit über die hohe Anzahl von Arbeitstagen beklagt, während sie 1998 und 1999 gegen die zu einem Absinken ihres Verdienstes führende Verringerung der Arbeitstage protestiert hätten, so spricht dies ebenfalls dagegen, bei der auf den Umsatzzahlen des 2. Halbjahres 1998 beruhenden Schätzung noch – ziffernmäßig auch nicht näher konkretisierte – Abschläge für Anlaufzeiten vorzunehmen. Die Behauptung des Bw, die hohe Anzahl an Arbeitstagen zu Beginn der Zusammenarbeit sei ein Beweis für die Steigerung der Produktivität, weil es am Anfang ein hohes Fixum und mehr Stehzeiten gegeben habe, ist unbelegt und allgemein gehalten, widerspricht auch der bereits erwähnten Darstellung des Bw von einer Zunahme des Betriebsumfanges.

Die in der Stellungnahme vom 22. Dezember 2000 enthaltenen Berechnungen (Bl. 889-901 Arbeitsbogen) sind nicht geeignet, die Schlüssigkeit der von der Betriebsprüfung durchgeführten Schätzung in Frage zu stellen. Zum einen ist darauf hinzuweisen, dass die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei steht; zum anderen ist die von der Betriebsprüfung gewählte Methode des inneren Betriebsvergleichs schon deshalb die tauglichere, weil sie sich auf eine weitgehend gesicherte Ausgangsposition stützen konnte,

während der Bw seine Kalkulation auf Zahlen fußt, die wegen der Vernichtung der Grundaufzeichnungen nicht nachzuvollziehen sind.

Der Bw hat in den am 8. November 2000 vorgelegten Listen – jeweils eine Liste betreffend Provisionen und Umsätze (Bl. 717, 718 Arbeitsbogen) – beispielsweise für L folgende Beträge, jeweils Jahressummen, ausgewiesen:

	1995	1996	1997	1998
Provisionen	107.520,00	311.281,00	317.252,00	319.167,00
(monatlich)	(19.549,09)	(25.940,08)	(26.437,67)	(26.597,25)
Umsätze	346.692,00	1.039.998,00	1.122.920,00	1.251.592,00
(monatlich)	(63.034,91)	(86.666,50)	(93.576,67)	(104.299,33)

In den der Stellungnahme vom 22. Dezember 2000 beigelegten Tabellen 7 und 8 (Bl. 892, 893 Arbeitsbogen) nimmt der Bw nun folgende Berechnung vor (die Provisionskategorien 15 %, 30 % und 60 % beziehen sich darauf, dass die Tierärzte je nach Art der ausgeübten Tätigkeit unterschiedlich hohe Provisionen erhielten; der jeweilige Faktor ergibt sich aus dem Verhältnis der Provision je Kategorie zur Gesamtprovision, vom Bw in Tabelle 5 und 6 – Bl. 891 Arbeitsbogen – nach den Werten der Verdienstliste für 1998 berechnet):

		1995	1996	1997	1998	1999
<i>Arbeitstage pro Monat</i>		23,5	24,5	23,0	20,0	20,0
<i>Fixum</i>		8.078,13	12.250,00	11.500,00	9.625,00	10.000,00
<i>Provision</i>		11.470,97	13.690,08	14.937,67	16.972,25	16.398,50
		19.549,10	25.940,08	26.437,67	26.597,25	26.398,50
<i>Faktor</i>	<i>Prov.kat.</i>					
86,89%	15,00%	9.967,14	11.895,34	12.979,36	14.747,22	14.248,69
10,19%	30,00%	1.168,34	1.394,36	1.521,43	1.728,66	1.670,22
2,92%	60,00%	335,48	400,38	436,87	496,37	479,59
	<i>Umsatz</i>					
	15,00%	66.447,61	79.302,25	86.529,10	98.314,78	91.247,17
	30,00%	3.894,47	4.647,88	5.071,44	5.762,20	5.387,92
	60,00%	559,14	667,30	728,12	827,29	555,00
		70.901,22	84.617,43	92.328,66	104.904,27	97.190,09
	<i>Jahr</i>	354.506,12	1.015.409,16	1.107.943,84	1.258.851,22	1.166.281,00

Der Bw versucht damit, die Richtigkeit der auf den am 8. November 2000 vorgelegten Listen ausgewiesenen, durch keinerlei Aufzeichnungen belegten Umsatzzahlen (Bl. 718 Arbeitsbogen) durch eine Kalkulation unter Beweis zu stellen, die auf ebenso unbelegte Zahlen aufbaut, handelt es sich doch bei den in Tabelle 7 angeführten, in Fixum und reine Provisionen getrennten, Letztere wieder auf die einzelnen Provisionssparten (15 %, 30 %, 60 %) aufgeteilten Provisionen, von denen ausgehend der Bw in Tabelle 8 die Umsätze errechnet, soweit es die Jahre 1995 bis 1998 betrifft, um die in der Liste vom 8. November

2000 enthaltenen Werte (Bl. 717 Arbeitsbogen), für die es eben auch keine Aufzeichnungen gibt, geschweige denn, dass es für das jeweils behauptete Fixum irgendeinen Beleg gäbe.

Ferner lässt sich die Erklärung des Bw, das Fixum „ziemlich genau“ nach der Zahl der monatlichen Arbeitstage errechnet zu haben, anhand der in Tabelle 7 enthaltenen Zahlen nicht nachvollziehen. So wird etwa für L das Fixum der Jahre 1998 und 1999 bei der gleichen Anzahl von Arbeitstagen (20) einmal mit 10.000,00 S und einmal mit 9.625,00 S, im Jahr 1995 bei einer größeren Anzahl von Arbeitstagen (23,5) mit 8.078,13 S angegeben. Gleiches gilt für S, für den das Fixum im Jahr 1999 bei 22 Tagen 11.000,00 S, im Jahr 1998 bei einer größeren Anzahl von Arbeitstagen (22,5) hingegen bloß 10.783,33 S, oder für H, für den das Fixum im Jahr 1999 bei 20 Tagen 10.000,00 S, im Jahr 1998 bei einer größeren Anzahl von Arbeitstagen (20,5) hingegen bloß 9.964,29 S betragen hätte. Dazu kommt, dass aus der Verdienstliste für das Jahr 1999 beispielsweise für S ein durchschnittliches Fixum von 9.435,42 S ( $113.225,00 : 12$ ; Bl. 201 Arbeitsbogen), und nicht, wie in Tabelle 7 angegeben, von 11.000,00 S, errechnet werden kann.

Die Kalkulation des Bw ist ferner insoweit nicht stimmig, als zwar für die Jahre 1995 bis 1998 die in Tabelle 7 ausgewiesenen reinen Provisionsanteile mit dem jeweiligen Faktor in Tabelle 8 auf den monatlichen Umsatz hochgerechnet werden, für das Jahr 1999 hingegen eine solche Vorgangsweise nicht nachvollzogen werden kann. Als Beispiel seien die 15 %igen Provisionsanteile für L in den Jahren 1998 und 1999 angeführt. Für 1998 hat der Bw den Umsatz wie folgt errechnet:  $14.747,22 \text{ S (laut Tabelle 7)} : 15 \% = 98.314,78 \text{ S}$  (= Wert laut Tabelle 8); für 1999 würde diese Berechnung folgenden Betrag ergeben:  $14.248,69 \text{ S (laut Tabelle 7)} : 15 \% = 94.991,27 \text{ S}$ ; der Wert laut Tabelle 8 beträgt jedoch 91.247,17 S. Die entsprechende Abweichung ergibt sich etwa auch bei H:  $12.145,76 \text{ S (laut Tabelle 7)} : 15 \% = 80.971,76 \text{ S}$  (= Wert für 1998 laut Tabelle 8);  $12.667,03 \text{ S (laut Tabelle 7)} : 15 \% = 84.446,87 \text{ S}$ ; der Wert für 1999 beträgt laut Tabelle 8 jedoch 91.841,75 S. Insgesamt weist der Bw in Tabelle 8 für 1999 jeweils den in der Verdienstliste aufgezeichneten Betrag aus. Das bedeutet aber, dass aus den in Tabelle 7 für das Jahr 1999 eingetragenen Werten nicht auf den Umsatz des Jahres 1999 hochgerechnet werden kann. Dass aber die in Tabelle 7 für das Jahr 1999 enthaltenen Provisionsbeträge eine Umrechnung auf den durch Aufzeichnungen belegten tatsächlichen Umsatz nicht zulassen, ist ein weiterer Hinweis auf die mangelnde Schlüssigkeit der für die Jahre 1995 bis 1998 angestellten Berechnungen.

Die angeführten Unstimmigkeiten erwecken den Eindruck einer beliebigen Gestaltung der Rechengrößen, um in die Nähe der in der Liste vom 8. November 2000 angeführten Umsatzzahlen zu gelangen. Dass dabei die in Tabelle 7 ausgewiesenen „reinen Provisionen“ ausgehend von den aus der Verdienstliste 1998 feststellbaren Verhältnissen (z.B. für L 86,89 %, 10,19 %, 2,92 %; für H 75,81 %, 11,20 %, 12,99 %) auf die einzelnen



Provisionskategorien aufgeteilt wurden, reicht nicht aus, diesen Eindruck zu beseitigen. Die, je nach angestrebtem Endergebnis, beliebige Gestaltbarkeit der vom Bw angestellten Berechnungen beweist nämlich auch der Umstand, dass sich die von der Betriebsprüfung im Wege eines inneren Betriebsvergleichs errechneten Umsätze ebenfalls mit der Berechnungsmethode des Bw darstellen lassen, was am Beispiel der für L und H jeweils für das Jahr 1997 geschätzten Einnahmen von 1.395.045,00 S bzw. 1.110.952,00 S, sowie der für S für die Jahre 1996 und 1998 geschätzten Einnahmen von 765.824,00 S und 1.639.001,00 S gezeigt werden soll:

L			H		
1997			1997		
	<i>Fixum</i>	11.500,00			11.750,00
	<i>Provision</i>	<u>18.808,25</u>			<u>16.403,62</u>
		30.308,25			28.153,62
<i>Faktor</i>	<i>Prov.kat.</i>		<i>Faktor</i>		
86,89%	15,00%	16.342,49	75,81%		12.435,58
10,19%	30,00%	1.916,56	11,20%		1.837,21
2,92%	60,00%	549,20	12,99%		2.130,83
	<i>Umsatz</i>			<i>Umsatz</i>	
	15,00%	108.949,93		15,00%	82.903,87
	30,00%	6.388,53		30,00%	6.124,03
	60,00%	<u>915,33</u>		60,00%	<u>3.551,38</u>
Umsatz pro Monat		116.253,79			92.579,28
Umsatz pro Jahr		1.395.045,48			1.110.951,36
S			S		
1996			1998		
	<i>Fixum</i>	12.500,00			10.783,33
	<i>Provision</i>	<u>23.757,50</u>			<u>25.422,70</u>
		36.257,50			36.206,03
<i>Faktor</i>	<i>Prov.kat.</i>		<i>Faktor</i>		
66,65%	15,00%	15.834,37	66,65%		16.944,23
22,39%	30,00%	5.319,30	22,39%		5.692,14
10,97%	60,00%	2.606,20	10,97%		2.788,87
	<i>Umsatz</i>			<i>Umsatz</i>	
	15,00%	105.562,47		15,00%	112.961,53
	30,00%	17.731,00		30,00%	18.973,80
	60,00%	<u>4.343,67</u>		60,00%	<u>4.648,12</u>
Umsatz pro Monat		127.637,14			136.583,45
Umsatz pro Jahr		765.822,84			1.639.001,40

Das jeweilige Fixum lässt sich bei dieser Art der Berechnung im Übrigen durch jede beliebige Zahl ersetzen. Die vom Bw als Fixum genannten Beträge sind jedenfalls in keiner Weise überprüfbar. Dass etwa S im Jahr 1996 ein Fixum bezogen hätte, das mit 12.500,00 S deutlich über dem aus der Verdienstliste für das 2. Halbjahr 1998 feststellbaren durchschnittlichen Fixum von 10.783,33 S gelegen wäre, ist zudem nicht glaubwürdig. Die vorgelegten Tagebuchaufzeichnungen der Gattin des Bw mit in Stricherlform gehaltener Eintragung einer Anzahl von Urlaubstagen in Kalenderblätter stellen keinen Nachweis für die Arbeitszeiten der beschäftigten Tierärzte dar. Durch die Befragung der Tierärzte H und L konnten diese Angaben auch nicht bestätigt werden. Zudem hat der Bw im Schreiben vom 8. November

2000 selbst erklärt, dass sich unter den vernichteten Aufzeichnungen auch jene über die Arbeitstage der Kollegen befunden hätten. Selbst wenn sich die Arbeitstage aus den Tagebucheinträgen erschließen ließen, würden diese keinen Anhaltspunkt für die Höhe der Fixum- bzw. Provisionszahlungen in den einzelnen Jahren bieten. Eine weitere Befragung der Gattin des Bw war daher entbehrlich.

Damit bleibt festzuhalten, dass die auf bloßen Behauptungen des Bw beruhenden, beliebig gestaltbaren Zahlen keinen verlässlichen Anhaltspunkt für eine Kalkulation der Umsätze der Jahre 1995 bis 1998 bieten, daher auch kein Anlass besteht, die Schätzungsmethode der Betriebsprüfung durch eine kalkulatorische Schätzung zu ersetzen.

Dem in der Berufungsverhandlung erhobenen Einwand des Bw, es würden zwar die seit Mitte 1998 geführten Verdienstlisten als richtig anerkannt und der Schätzung zu Grunde gelegt, nicht aber die am 8. November 2000 überreichte zweiseitige Aufstellung mit den Provisionen und Umsätzen für 1995 bis 1998, ist entgegenzuhalten, dass die Verdienstlisten, deren Auswertung durch die Betriebsprüfung Eingang in die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gefunden hat, Aufzeichnungen des Bw über die, der Höhe nach auch nicht strittigen, Einnahmen und Provisionen der Tierärzte enthalten. Solche nachvollziehbaren Unterlagen gibt es hinsichtlich der in der Aufstellung für 1995 bis 1998 angeführten Beträge nicht.

Da die Schätzung der Betriebsprüfung auf einem inneren Betriebsvergleich und nicht auf einer Kalkulation beruht, wird weiters mit dem Einwand, die Schätzungsmethode berücksichtige nicht Größen wie Arbeits- und Urlaubstage, Samen- und Medikamentenaufwand sowie Besamungsanzahl oder Ursache für die falsche Hochrechnung des Finanzamtes sei die Missachtung des variierenden Verhältnisses Fixum zu Provision, keine Unschlüssigkeit der Schätzung dargetan.

Zu der vom Bw vermissten Befragung sämtlicher Tierärzte über die Richtigkeit der in seiner Aufstellung für 1995 bis 1998 enthaltenen Provisionen ist zunächst abermals darauf hinzuweisen, dass die Abgabenbehörde keine Verpflichtung zur (Re-)Konstruktion nicht oder nur unzureichend geführter bzw. vorgelegter Aufzeichnungen – und die Aufzeichnungspflicht des Bw bezog sich zweifellos auch auf die eine betriebliche Ausgabe darstellenden Provisionen – trifft. Zudem reicht die von der Prüferin gleichwohl vorgenommene Befragung von L und H (vgl. Stellungnahme der Prüferin Bl. 97/1999) für eine stichprobenweise Überprüfung der Richtigkeit der Angaben des Bw aus, zumal damit ohnehin zwei Drittel der im fraglichen Zeitraum beschäftigten Tierärzte befragt wurden (P wurde erst seit November 1998, somit zu einem Zeitpunkt beschäftigt, als bereits die Verdienstlisten geführt wurden). Jedenfalls hat die Erhebung bei den beiden Tierärzten auch kein Ergebnis gebracht, welches eine zuverlässige Umsatzermittlung erlauben würde.

Der Einwand des Bw, die Schätzung lasse außer Acht, dass der Anteil der 30 %igen Leistungen kontinuierlich gesunken, 1995 daher der Umsatz bei gleicher variabler Provision geringer als 1999 sei, ist weder belegt noch verständlich. Waren die 30 %igen Leistungen in dem für den inneren Betriebsvergleich herangezogenen Zeitraum Juli bis Dezember 1998 geringer als im Jahr 1995, so können auch nur diese geringeren Umsätze Eingang in die Schätzung des Jahres 1995 gefunden haben, sich sohin nicht zum Nachteil des Bw ausgewirkt haben.

Der Bw versucht die Schlüssigkeit der Schätzung unter Bezugnahme auf seine Eingabe vom 8. Feber 2001 (Tabellen 16a, 16b; Bl. 963, 964 Arbeitsbogen) weiters mit dem Hinweis in Zweifel zu ziehen, dass sich nach der Kalkulation der Betriebsprüfung für S in den ersten Monaten seiner Tätigkeit eine Provision von monatlich 37.971,62 S und für L nach einem halben Jahr eine solche von 32.124,55 S, sohin nach Meinung des Bw unrealistische, weil von den nach gleicher Aussage aller Beteiligten als Richtlinie genannten Gewinn von ca. 25.000,00 S bis 30.000,00 S abweichende, Provisionen ergeben würden.

Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass die Schätzung der Betriebsprüfung nicht auf einer kalkulatorischen Verprobung, sondern auf den aus den Verdienstlisten für das zweite Halbjahr 1998 festgestellten tatsächlichen Umsatzzahlen beruht. Es gibt keine Kalkulationen der Betriebsprüfung, folglich auch nicht eine solche, die zu den vom Bw genannten Provisionen geführt hätte. Diese Provisionen sind vielmehr das Ergebnis von Berechnungen, die der Bw angestellt hat. Dass für das in den Berechnungen jeweils enthaltene Fixum von 12.250,00 S bzw. 12.500,00 S jeglicher Beleg fehlt, wurde bereits erwähnt. Aus der Verdienstliste für das 2. Halbjahr 1998 lässt sich jedenfalls ein durchschnittliches monatliches Fixum von lediglich 10.783,33 S ( $=64.700,00 : 6$ ) für S (Bl. 195 Arbeitsbogen) bzw. von 9.625,00 S ( $=38.500,00 : 4$ ) für L (Bl. 196 Arbeitsbogen) errechnen. Setzt man für L anstelle des vom Bw gewählten Betrages das Fixum von 9.625,00 S an, so führt auch die Berechnung des Bw zu keinem Abweichen von der ohnedies bloß als Richtlinie gedachten Bandbreite von 25.000,00 S bis 30.000,00 S. Außerdem übersieht der Bw, dass etwa für S der unstrittigen Verdienstliste 1998 eine Provision von durchschnittlich rd. 36.000,00 S ( $216.073,00 S : 6 \text{ Monate}$ ; Bl. 195 Arbeitsbogen) zu entnehmen ist, ein Betrag, der bereits deutlich über der erwähnten Bandbreite liegt.

Dem Begehren des Bw, die Umsatzentwicklung der Jahre 1997 bis 1999 im Vergleich zum Jahr 2000 darzustellen, ist zu erwidern, dass die Tierärzte L, S, H und P ihre Zusammenarbeit mit dem Bw Anfang des Jahres 2000 beendeten, folglich für dieses Jahr keine dem Zeitraum 1997 bis 1999 vergleichbaren Verhältnisse im Betrieb des Bw bestanden, insbesondere von den genannten Tierärzten nach Beendigung der Zusammenarbeit mit dem Bw erzielte

Einnahmen aus deren weiteren Betätigung keine Rückschlüsse auf im Betrieb des Bw mögliche „fiktive“ Umsätze erlauben.

Soweit der Bw eine Überprüfung seines Vermögenszuwachses vermisst, ist ihm entgegenzuhalten, dass eine Vermögensdeckungsrechnung zwar bei Feststellung eines ungeklärten Vermögenszuwachses die Annahme rechtfertigen kann, dass die Vermögensvermehrung auf erzielte, aber bisher nicht erklärte Einkünfte zurückzuführen ist; umgekehrt lässt aber die Feststellung, dass das Vermögen eines Abgabepflichtigen unverändert geblieben ist oder sich nur geringfügig erhöht hat, nicht darauf schließen, dass der Abgabepflichtige keine oder nur geringe Einkünfte erzielt hat. Abgesehen davon, dass steuerlich zu erfassende Einkünfte auf verschiedenste Weise, auch in großem Ausmaß wiederum verbraucht werden können und sich daher nicht in einer Vermögensvermehrung niederschlagen müssen, kann Vermögen auch unschwer in einer für die Abgabenbehörde kaum feststellbaren bzw. verdeckten Art gebildet werden (VwGH 31.3.1998, 93/13/0051).

Bezüglich der auf Seite 19 der Berufung gerügten Fehlberechnungen in einer während der Betriebsprüfung erstellten Tabelle – bei der Auswertung der Verdienstlisten unrichtig berücksichtigte Positionen - ist festzuhalten, dass diese Fehlberechnungen berichtigt wurden; verwiesen wird dazu auf den Aktenvermerk über die Besprechung vom 27. Jänner 2001 (Bl. 933a Arbeitsbogen) sowie auf die der dort festgehaltenen Umsatzermittlung entsprechende Darstellung in Tz 22 des Betriebsprüfungsberichts.

Es besteht daher kein Anlass, von der von der Betriebsprüfung durchgeführten Schätzung der Umsätze abzugehen.

Die im Schätzungswege ermittelten Umsätze waren weiters auf zu 10 % und zu 20 % steuerpflichtige Umsätze aufzuteilen. Aufzeichnungen, aus denen eine solche Aufteilung nachvollziehbar wäre, wurden nicht geführt bzw. vom Bw vernichtet. Auch den ab Juli 1998 für die Tierärzte geführten Verdienstlisten lässt sich eine Zusammensetzung der Einnahmen nach Steuersätzen nicht entnehmen. Damit war diese Aufteilung ebenfalls durch Schätzung vorzunehmen.

Es kann nicht als unschlüssig erkannt werden, wenn sich die Betriebsprüfung, mangels anderer Anhaltspunkte, von dem aus den Umsatzsteuererklärungen des Bw und der Tierärzte ersichtlichen Verhältnis leiten ließ und die Aufteilung auf 10 %ige und 20 %ige Umsätze diesem Verhältnis folgend mit 60:40 für die Jahre 1995 bis 1998 und 55:45 für das Jahr 1999 vornahm. Dass der Betriebsprüfung dabei ein Fehler unterlaufen wäre - eine zusammengefasste Darstellung der erklärten Umsätze enthalten die Bl. 184 bis 188 des Arbeitsbogens – trägt der Bw nicht vor. Dem Bw gelingt es auch nicht, ein anderes Aufteilungsverhältnis plausibel zu machen.

In der Berufung wendet der Bw unter Anschluss einer Tabelle A (Bl. 324/1999 Einkommensteuerakt), in der er u.a. durch Multiplikation der Samenkosten mit einem Faktor von 3,8 einen 10%igen Umsatz errechnet, ein, anhand der in Wieselburg aufliegenden Besamungsscheine ließen sich der 10 %ige Umsatz und, nach dessen Abzug vom Gesamtumsatz, der 20 %ige Umsatz ermitteln. Der 20 %ige Umsatz müsse dabei in einem direkten Zusammenhang zum Medikamenteneinsatz stehen. Das vom Bw in Tabelle A errechnete Verhältnis von 61:39 für das Jahr 1995, 55:45 für das Jahr 1996, 46:54 für das Jahr 1997 und 41:59 für die Jahre 1998 und 1999 spreche gegen die „Kalkulationsprämissen“ der Betriebsprüfung.

Diesem Einwand ist zunächst entgegenzuhalten, dass die schätzungsweise Aufteilung der Umsätze durch die Betriebsprüfung nicht auf einer Kalkulation, sondern eben auf der aus den vom Bw eingereichten Steuererklärungen erkennbaren Umsatzrelation beruht, der Betriebsprüfung daher auch nicht unrichtige „Kalkulationsprämissen“ unterstellt werden können. Der Versuch, die von der Betriebsprüfung vorgenommene Aufteilung im Wege einer Kalkulation zu widerlegen, muss ferner schon daran scheitern, dass keine verlässlichen Grundlagen zur Vornahme einer solchen bestehen. So nennt der Bw in Tabelle A, wie bereits in den der Eingabe vom 22. Dezember 2000 beigelegten Tabellen, Gesamtumsätze für die Jahre 1995 bis 1999, deren Richtigkeit und Vollständigkeit mangels Vorlage bzw. Aufbewahrung von Grundaufzeichnungen nicht nachvollzogen werden können. Ebenso ist nicht erkennbar, und auch durch keinerlei Unterlagen dokumentiert, warum die 10 %igen Umsätze gerade durch die Anwendung eines Multiplikators von 3,8 zu ermitteln wären.

Dass der 20 %ige Umsatz in einem direkten Verhältnis zum Medikamenteneinsatz stehen müsse, hat der Bw ebenfalls nicht plausibel gemacht, geschweige denn, dass er ein solches Verhältnis nachvollziehbar erläutert hätte. Da ein Tierarzt nicht nur Medikamente verkauft, sondern auch – und wohl in erster Linie - andere Leistungen, wie beispielsweise Geburten, Operationen, Untersuchungen und sonstige Behandlungen an Tieren, durchführt, ist auch nicht ersichtlich, inwiefern aus den Medikamentenkosten auf den 20 %igen Umsatz geschlossen werden könnte.

Die vom Bw in Tabelle A errechneten Verhältniszahlen sind daher weder geeignet, die Unrichtigkeit der von der Betriebsprüfung herangezogenen Umsatzrelation unter Beweis zu stellen, noch ein anderes Aufteilungsverhältnis schlüssig und glaubhaft darzutun.

Zur wiederholten Rüge des Bw, die zu 10 % steuerpflichtigen Umsätze könnten anhand der bei der Rinderbesamungsstation aufliegenden Unterlagen ermittelt werden, ist zunächst zu bemerken, dass es der Bw war, der den abgabenrechtlichen Aufzeichnungspflichten nicht entsprochen hat, und es daher seine Sache gewesen wäre, der durch sein Verhalten

ausgelösten Schätzung von sich aus Substantiiertes entgegensetzen, es daher an ihm gelegen wäre, durch Einsichtnahme in die Rinderbesamungsscheine allfällige für die Aufteilung der Umsätze auf die anzuwendenden Steuersätze dienliche Erkenntnisse zu präsentieren. Dass es nicht Aufgabe der Abgabenbehörde ist, nicht oder nur unzureichend vorgelegte Aufzeichnungen zu rekonstruieren, wurde bereits erwähnt.

Zudem hat die von der Betriebsprüfung letztlich durchgeführte Erhebung bei der Rinderbesamungsstation lediglich Anhaltspunkte dafür ergeben, dass in den angefochtenen Bescheiden den zu 10 % steuerpflichtigen Umsätzen ein zu hoher Anteil und den 20 %igen Umsätzen ein zu geringer Anteil des im Schätzungswege ermittelten Umsatzes zugewiesen wurde (Anlage 2 der Stellungnahme vom 4. Jänner 2001, Bl. 63/1999 Einkommensteuerakt), ein Ergebnis, das vermuten lässt, dass der Bw in den Steuererklärungen auch das Verhältnis zwischen 10 %igen und 20 %igen Umsätzen nicht richtig dargestellt hat, das für ihn aber jedenfalls nicht nachteilig ist. Der Einwand, die 20 %igen Umsätze könnten durch Abzug der anhand der Besamungsscheine feststellbaren 10 %igen Umsätze vom Gesamtumsatz ermittelt werden, vermag daher dem Bw nicht zu Erfolg zu verhelfen.

Im Übrigen geht aus den Berufungsausführungen nicht hervor, welches Aufteilungsverhältnis nun eigentlich nach Meinung des Bw zutreffend wäre. Das in Tabelle A vom Bw als „gerundetes Verhältnis nach eigener Berechnung“ genannte Verhältnis der 10 %igen zu den 20 %igen Umsätzen liegt mit 67:33 in den Jahren 1995 und 1996, 60:40 im Jahr 1997, 57:43 im Jahr 1998 und 54:46 im Jahr 1999, insbesondere unter Berücksichtigung der jeder Schätzung immanenten Ungenauigkeiten, ohnehin im Bereich des von der Betriebsprüfung angenommenen Verhältnisses, und schon die Tatsache, dass die von der Betriebsprüfung auf Grund der Erhebung bei der Besamungsstation errechneten Umsätze eher auf einen geringeren Anteil der 10 %igen Umsätze hinweisen, spricht dagegen, in den Jahren 1995 und 1996 die von der Betriebsprüfung herangezogene Relation zugunsten der vom Bw, zumal auf zweifelhafter Grundlage, ermittelten Relation zu verschieben.

Die Ausführungen des Bw in der Stellungnahme vom 18. Feber 2002, er habe die Kollegen angewiesen, für ihre eigene Abrechnung bei zwei oder mehr Tätigkeiten die Besamung stets voll anzugeben und einen Wegnachlass zur Vermeidung eines erhöhten Provisionsaufwands für die gleiche Arbeit bei den 20 %igen Umsätzen in Abzug zu bringen, was er bei der Steuerberechnung jedoch größtenteils wieder umgedreht habe, machen seine Behauptungen weder nachvollziehbarer noch glaubwürdiger.

Die Betriebsprüfung hat weiters die Feststellung getroffen, dass die Laienbesamer auch Umsätze ausgeführt hätten, die dem Normalsteuersatz unterliegen, wie zum Beispiel Blutabnahmen, Enthornungen oder Trächtigkeitsuntersuchungen. Dass es sich dabei, wie der

Bw in der Berufung vorträgt, nur um marginale Umsätze gehandelt hätte, widerlegt diese Feststellung nicht, und stellt mangels nachvollziehbarer ziffernmäßiger Darstellung auch keinen tauglichen Einwand gegen das von der Betriebsprüfung aus den Verdienstlisten festgestellte Umsatzverhältnis dar.

Aus den dargelegten Gründen besteht kein Anlass, von der von der Betriebsprüfung getroffenen Aufteilung der im Schätzungswege ermittelten Umsätze abzugehen.

Das Begehren des Bw, einen Vorsteuerabzug aus den an die Tierärzte bezahlten Provisionen zu berücksichtigen, muss daran scheitern, dass hinsichtlich dieser Provisionen keine den Vorschriften des § 11 UStG 1994 entsprechenden Rechnungen vorhanden sind. Da ein Vorsteuerabzug erst in dem und für den Veranlagungszeitraum vorgenommen werden kann, in dem eine Rechnung vorliegt (vgl. Ruppe, UStG Kommentar<sup>3</sup>, § 12 Tz 59), es sohin zu keiner Rückwirkung auf den Veranlagungszeitraum kommt, ist der Einwand des Bw, an ihn ausgeführte Leistungen betreffende, aber auf die beschäftigten Tierärzte ausgestellte Rechnungen wären ihm nicht zugänglich gemacht worden, weshalb ihm die Einholung berechtigter Rechnungen nicht möglich gewesen sei, für den Berufszeitraum nicht von Bedeutung.

Die Berufung erweist sich daher, soweit sie sich gegen die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen richtet, als unbegründet.

1.3. Streit besteht weiters darüber, ob die in den Verdienstlisten für Dezember 1999 für H und S ausgewiesenen Einnahmen in Höhe von 100.685,00 S und 130.990,00 S den Einnahmen des Bw zuzurechnen sind. Der Bw stützt seinen Standpunkt darauf, dass ihm die genannten Tierärzte nach Beendigung der Zusammenarbeit weder die Einnahmen für Dezember 1999 gegeben, noch weitere Zahlungen, wie beispielsweise für zurückbehaltene Medikamente und Instrumente, geleistet hätten. H und S haben dies bei ihrer Befragung am 14. Dezember 2000 (Bl. 849, 851 Arbeitsbogen) bestritten bzw. erklärt, dem Bw sehr wohl sämtliche Abrechnungsbeträge, so auch jene aus den Verdienstlisten für Dezember 1999, ausbezahlt zu haben.

Den Modus der Abrechnung mit H und S beschrieb der Bw so, dass er von diesen die Unterlagen zur Erstellung einer Verdienstliste für einen bestimmten Monat oft ein bis zwei Monate später erhielt; dann habe er zunächst abgerechnet und die kopierte Verdienstliste in das Fach des betreffenden Tierarztes gelegt, der dem Bw dann bei einem der nächsten Besuche das Geld in das ihm zugeordnete Fach gelegt bzw. dem Bw allenfalls mitgeteilt habe, das Geld schuldig zu bleiben.

Aus dem Umstand, dass die Dezembereinnahmen Hs und Ss in der Verdienstliste aufscheinen, ist jedenfalls zu schließen, dass sie dem Bw die diesen Monat betreffenden Unterlagen ausgefolgt haben.

Der Bw hat den Gewinn aus seinem Tierarztbetrieb durch Einnahmen- Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, weshalb es hinsichtlich des Zeitpunktes, in dem sich Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben auswirken, auf den Zufluss bzw. Abfluss ankommt. Gemäß § 19 EStG 1988 sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994 entsteht die Steuerschuld in den Fällen der auch vom Bw vorgenommenen Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

Nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung sind die Tierärzte im Auftrag des Bw im Rahmen der vom Bw geführten Tierarztpraxis auf Provisionsbasis tätig geworden, und sind die von den Tierärzten für den Bw entfalteten Tätigkeiten bzw. die Einnahmen hieraus dem Bw zuzurechnen.

Sämtliche Honorare, welche die Tierärzte bei ihren Visiten kassiert haben, waren daher solche des Bw; bei den Tierärzten sind diese Beträge nur durchgelaufen. Ähnlich wie bei einer Vereinnahmung durch einen Bevollmächtigten (vgl. VwGH 12.11.1980, 13000/80) erfolgte mit der Vereinnahmung durch die beauftragten Tierärzte gleichzeitig auch die Vereinnahmung zugunsten des Bw. Dafür, dass die Tierärzte H und S im Dezember 1999 die den strittigen Beträgen zu Grunde liegenden Leistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erbracht hätten, besteht kein Anhaltspunkt. Vielmehr haben sie dem Bw auch für diesen Zeitraum die Unterlagen über die von ihnen erbrachten Leistungen und kassierten Honorare zur Erfassung in den Verdienstlisten übergeben. Die von H und S bei den im Dezember 1999 durchgeführten Visiten kassierten, vom Bw in den Verdienstlisten entsprechend erfassten Beträge sind dem Bw folglich im Dezember 1999 gleichzeitig mit der Vereinnahmung durch die Tierärzte zugeflossen. Die dabei erzielten Umsätze sind dem Bw als Inhaber der Tierarztpraxis zuzurechnen.

Von der Frage des Zuflusses bzw. der Zurechnung zu unterscheiden ist die Frage, ob die betreffenden Tierärzte die von ihnen vereinnahmten Beträge auch an den Bw weitergeleitet haben.

Da es sich bei den in Rede stehenden Umsätzen um dem Bw zuzurechnende Umsätze handelte, vermag eine allfällige (rechtswidrige) Zueignung oder Verweigerung der Herausgabe der kassierten Beträge durch die Tierärzte in umsatzsteuerlicher Hinsicht an der Zurechnung nichts zu ändern und führt daher schon aus diesem Grund nicht zu einer Minderung der



Bemessungsgrundlage beim Bw (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar<sup>3</sup>, § 2 Tz 71 betreffend Veruntreuung durch einen Arbeitnehmer).

In ertragsteuerlicher Hinsicht gilt, dass der widerrechtliche Entzug von Geld, wie etwa durch Diebstahl, Veruntreuung, Unterschlagung oder Entwendung, (auch) beim Einnahmen-Ausgabenrechner zu einer Betriebsausgabe führt, wenn das Geld Betriebsvermögen bildet (VwGH 28.6.1988, 87/14/0118). Betriebsausgaben müssen aber jedenfalls nachgewiesen oder, wenn dies nicht möglich erscheint, zumindest glaubhaft gemacht werden (Quantsching/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz35).

Von einem Nachweis oder einer Glaubhaftmachung kann aber schon deshalb nicht die Rede sein, weil nicht ersichtlich ist, dass der Bw auf eine Auszahlung ihm widerrechtlich vorenthaltener Abrechnungsbeträge gedrängt hätte; er hat gegen die Tierärzte H und S weder Anzeige erstattet noch Ansprüche eingeklagt. Dass der Bw eine Geltendmachung etwa gegen S bestehender Forderungen in Höhe von 125.500,00 S für ein Auto, 30.000,00 S für Instrumente und 70.000,00 S für Medikamente (laut Schreiben vom 8. November 2000) sowie von 130.990,00 S aus der Dezemberabrechnung unterlassen hätte, widerspricht der Lebenserfahrung, und kann auch nicht damit erklärt werden, dass eine klagsweise Durchsetzung die wahren Verrechnungsmodi ans Licht gebracht hätte. Im Übrigen hatten auch die Tierärzte eine Aufdeckung der praktizierten Vorgangsweise zu befürchten, weshalb sich für sie in gleicher Weise argumentieren ließe, die ausstehenden Beträge bezahlt zu haben, um einer solchen Aufdeckung vorzubeugen.

Ferner nennt die von H bei seiner Befragung vorgelegte, vom Bw anlässlich der Beendigung der Zusammenarbeit erstellte Abrechnung (Bl. 854 Arbeitsbogen), neben Instrumenten, Medikamenten und Auto, zwar den für Jänner 2000 ausstehenden Betrag, nicht aber einen für Dezember 1999 geschuldeten Betrag. Es ist nicht einsichtig, aus welchem anderen Grund als dem, dass der Abrechnungsbetrag aus der Verdienstliste für Dezember 1999 von H bereits bezahlt war, der Bw diesen Betrag, anders als jenen für Jänner 2000, nicht in die Abrechnung einbeziehen sollte. Warum es sich, wie der Bw in seinem Schreiben vom 9. Feber 2001 (Bl. 953 Arbeitsbogen) behauptet, um keine endgültige Abrechnung gehandelt haben sollte, ist nicht nachzuvollziehen, enthält die Abrechnung ja etwa auch den Zeitwert des Autos, das H behalten wollte; auch spricht der Bw im erwähnten Schreiben an anderer Stelle davon, H im Frühjahr 2000 nochmals aufgesucht und ihm die „Abschlussrechnung“ überreicht zu haben.

Wenig plausibel ist auch die Behauptung des Bw im Schreiben vom 9. Feber 2001, bei dem in der Abrechnung angeführten Betrag von 40.000,00 S habe es sich um die Vereinbarung einer, von H letztlich nicht beglichenen, Vorauszahlung gehandelt. Abgesehen davon, dass dem Abrechnungsbeleg die Vereinbarung einer Anzahlung nicht zu entnehmen ist, sprechen gegen

diese Darstellung sowohl der auf dem Beleg neben dem genannten Betrag von 40.000,00 S enthaltene Vermerk „bezahlt“ als auch der Umstand, dass der nach Abzug dieses Betrages verbleibende Restbetrag als „offen“ bezeichnet wird. In dem umständlichen Versuch des Bw, dies damit zu erklären, dass der „offene Betrag“ die bis 31. Jänner 2000 fälligen Zahlungen beinhalte, wenn H die Vereinbarung, dem Bw die 40.000,00 S zu übergeben, eingehalten hätte, kann angesichts des eindeutigen Inhaltes des Abrechnungsbeleges nur eine Ausflucht erblickt werden, zumal auch nicht einleuchtet, warum der Bw H einen Beleg, der unmissverständlich einen Betrag in Höhe von immerhin 40.000,00 S als bezahlt ausweist, aushändigen sollte, wenn er diesen Betrag tatsächlich (noch) nicht erhalten hätte.

Dazu kommt, dass der Bw den Feststellungen der Betriebsprüfung zufolge am 9. Feber 2000 einen Betrag in Höhe von 40.000,00 S auf sein Bankkonto einbezahlt hat. Angesichts der zeitlichen Nähe zur Beendigung der Zusammenarbeit mit H Ende Jänner 2000 und der Übereinstimmung mit dem in der Abrechnung als „bezahlt“ vermerkten Betrag vermag die Behauptung des Bw, er habe die Einzahlung nur getätigt, um zu verhindern, nach einer von H in dieser Höhe erwarteten Anzahlung, für deren Vereinbarung es zudem, wie bereits erwähnt, keinen Hinweis gibt, zuviel Bargeld zu Hause zu haben, nicht zu überzeugen.

S gab bei seiner Befragung am 30. November 2000 (Bl. 811 Arbeitsbogen) an, am 15. Feber 2000 einen Betrag von 73.300,00 S (Überweisungsbeleg Bl. 989 Arbeitsbogen) an den Bw überwiesen zu haben. Der Bw behauptet, dabei habe es sich um die Rückzahlung eines Geldbetrages gehandelt, den er S für einen Familienurlaub geliehen und mit dessen Erhalt er eigentlich nicht mehr gerechnet habe. S bestritt bei seiner Befragung vom 14. Dezember 2000 (Bl. 849 Arbeitsbogen), jemals privat Geld vom Bw geliehen zu haben.

Der Bw führte als Nachweis für die Richtigkeit seiner Behauptung Eintragungen im Tagebuch seiner Gattin sowie drei Zeugen (Schreiben vom 19. März 2001 Bl. 1015 Arbeitsbogen), die den Geldverleih an S bestätigen könnten, ins Treffen.

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Bw S tatsächlich Geld für einen Urlaub geliehen hat oder nicht. Der Überweisungsbeleg vom 15. Feber 2000 enthält nämlich keinen Zahlungsgrund. Selbst wenn die genannten Zeugen oder die Tagebucheintragungen beweisen könnten, dass der Bw S Geld für einen Familienurlaub geliehen hat, so vermögen sie doch keinen Beweis über den Grund für die Überweisung vom 15. Feber 2000 zu erbringen.

Fest steht, und das hat auch der Bw wiederholt so vorgetragen, dass S dem Bw Geld für u.a. anlässlich der Beendigung der Zusammenarbeit zurückbehaltene Instrumente und Medikamente schuldete. Warum nun die Überweisung vom 15. Feber 2000, von dem von S genannten Anlass für die Zahlung abweichend, gerade die Rückzahlung eines für einen Urlaub geliehenen Geldbetrages, mit dem der Bw ohnehin nicht mehr gerechnet habe, nicht aber die

Begleichung eines anlässlich der Beendigung der Zusammenarbeit geschuldeten Betrages betreffen sollte, ist nicht einsichtig. Dies umso mehr, als die Aussage Ss, der überwiesene Betrag sei jener, den der Bw noch von ihm gefordert habe, und er nehme an, dass die Zahlung die bei der Trennung zurückbehaltenen Medikamente betroffen habe, im Einklang mit dem Vorbringen des Bw im Schreiben vom 17. Jänner 2000, von den Tierärzten anlässlich der Beendigung der Zusammenarbeit für die von diesen behaltenen Medikamente jeweils 70.000,00 S verlangt zu haben, steht. Damit ist die von S als Grund für die Überweisung gegebene Erklärung glaubwürdiger, als die vom Bw behauptete Begleichung einer privaten Schuld.

Nach den vorstehenden Ausführungen ist es als erwiesen anzusehen, dass die Tierärzte S und H für Beträge, die sie dem Bw aus Anlass der Beendigung der Zusammenarbeit geschuldet haben, im Jahr 2000 noch Zahlungen geleistet haben. Die Darstellung des Bw, von den Tierärzten S und H nach Beendigung der Zusammenarbeit keinerlei Zahlungen, und so auch nicht mehr für die in den Verdienstlisten für Dezember 1999 abgerechneten Beträge, erhalten zu haben, ist daher unglaubwürdig. Damit kann aber von einem Nachweis oder einer Glaubhaftmachung der Behauptung, die Tierärzte H und S hätten dem Bw die für Dezember 1999 geschuldeten Honorare nicht ausgefolgt, nicht gesprochen werden, weshalb es auch nicht möglich ist, diese Beträge als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

2. Die Gewinnermittlung wurde von der Betriebsprüfung in der Weise vorgenommen, dass sie den im Schätzungswege errechneten Erlösen die betrieblich veranlassten Ausgaben gegenüberstellte, insbesondere auch jene, die bisher in den Abgabenerklärungen der Tierärzte als deren Betriebsausgaben dargestellt waren. Dass die Betriebsprüfung die Ausgaben unrichtig ermittelt hätte, wird in der Berufung nicht dargetan. Der Bw hält der Gewinnermittlung einzig entgegen, er habe in die beschlagnahmten Unterlagen bzw. in die bei den einzelnen Tierärzten befindlichen Rechnungen nicht Einsicht nehmen können. Dem ist zu erwidern, dass die Betriebsprüfung den Bw mehrfach zu einer Einsichtnahme aufgefordert hat. Dass die Einsichtnahme in umfangreiche Unterlagen zeitaufwendig ist, hat der Bw zu vertreten, zumal es seine Sache gewesen wäre, von vornherein durch eine Führung ordnungsgemäßer Aufzeichnungen bzw. eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Zuordnung der Betriebsausgaben für eine zweifelsfrei Ermittlung der Betriebsergebnisse zu sorgen. Dass die Betriebsprüfung den Aufwand auf sich genommen hat, aus einer Vielzahl von Belegen ein Betriebsergebnis zu errechnen, und dabei zu Gunsten des Bw auch die abziehbaren Betriebsausgaben aus diesen Belegen zusammenzustellen, kann ihr jedenfalls nicht zum Vorwurf gemacht werden. Inwiefern die Einsichtnahme in bei den Tierärzten befindliche Rechnungen für den Bw im Bereich der Gewinnermittlung eine absolute Notwendigkeit bedeuten könnte, ist den Berufungsausführungen nicht zu entnehmen; auch

hat der Bw in der Berufungsverhandlung selbst vorgetragen, dass die betreffenden Rechnungsbeträge bei ihm richtigerweise als Betriebsausgaben berücksichtigt worden seien.

Da der Bw Substantiiertes gegen die von der Betriebsprüfung vorgenommene Gewinnermittlung nicht vorgebracht hat, erweist sich die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet.

2. Streit besteht schließlich über die Abzugsfähigkeit einzelner Ausgaben.

#### 2.1. Fingierte Lohnzahlungen:

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung wurden im geprüften Zeitraum Lohnzahlungen als Betriebsausgaben abgesetzt, ohne dass Dienstverhältnisse bestanden hätten bzw. von den betreffenden Personen Leistungen erbracht worden wären. Die Betriebsprüfung hat diese Zahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Der Bw beantragt in der Berufung, zumindest die Lohnnebenkosten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die betreffenden Personen hätten Leistungen für das Unternehmen erbracht, zumeist Telefondienst, Wäsche, Reinigung. Wenn auch die Lohnzahlungen nicht immer in dieser Form stattgefunden hätten, so habe er doch die Lohnnebenkosten getragen. In der Gegenäußerung vom 18. Feber 2002 bringt der Bw vor, an IS, HH, MZ und BP zwar kein Gehalt, für diese aber wegen der Übernahme von Telefondienst die Lohnnebenkosten bezahlt zu haben. Seine Gattin habe in den Jahren 1996 bis 1999 von ihm nie ein Gehalt erhalten. Ot habe beim Bw gereinigt, wobei eine Zuordnung zum betrieblichen und privaten Bereich nicht vorgenommen werden könne. Auch bei seiner Vernehmung am 31. Juli 2000 erklärte der Bw, an die genannten Personen kein Gehalt bezahlt zu haben, Ot habe überhaupt nicht gearbeitet.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Bw nicht auf, dass die Betriebsprüfung die abgesetzten Lohnzahlungen zu Unrecht als fingiert behandelt hätte. Dass die betreffenden Personen für den Betrieb des Bw tätig wurden, ist auszuschließen, zumal nicht einsichtig ist, warum jemand Leistungen erbringen sollte, wenn er hierfür nicht entlohnt wird. Auch die bloße Bezahlung von Lohnnebenkosten wird niemanden zur Erbringung von Dienstleistungen bewegen.

Damit fehlt aber auch der Entrichtung der Lohnnebenkosten die betriebliche Veranlassung.

#### 2.2. Telefonaufwand/Fehlbuchung 1998; Verminderung der Kfz-Servicekosten 1998; AfA:

Die Betriebsprüfung hat in ihrer Stellungnahme vom 4. Jänner 2002 die Kürzung des Telefonaufwands um 24.870,00 S damit erläutert, dass eine Rechnung vom 15. Oktober 1998 über 2.763,50 S mit 27.633,50 S als Aufwand verbucht worden sei. Die Kürzung der Kfz Servicekosten sei damit zu begründen, dass der in Rede stehende Betrag von 72.241,80 S eine Rechnung aus dem Jahr 1996 betreffe, die bereits in diesem Jahr als Ausgabe geltend gemacht worden sei und daher im Jahr 1998 nicht noch einmal abgezogen werden könne. Bei

Ermittlung der AfA habe die Betriebsprüfung den vom Bw angesetzten Betrag einer „negativen“ AfA zu dessen Gunsten von 195.195,00 S auf 175.751,00 S korrigiert.

Der Bw hat diesen Ausführungen in der Stellungnahme der Prüferin nichts mehr entgegengesetzt. Da die Prüferin die vorgenommenen Korrekturen schlüssig erläutert hat, an diesen Korrekturen auch keine Fehlerhaftigkeit zu erkennen ist, zudem eine unterlassene Hinzurechnung für den Bw ohnehin nicht von Nachteil sein könnte, erweist sich die Berufung auch in diesen Punkten als unbegründet.

### 2.3. Verminderung des Kfz Leasingaufwands 1996:

Die Betriebsprüfung begründet diese Kürzung in der Stellungnahme vom 4. Jänner 2002 damit, eine Feststellung der vorhergehenden Betriebsprüfung, die der Bw seinerzeit nicht bekämpft habe, übernommen zu haben.

Der Bw bringt dazu in seiner Gegenäußerung vom 18. Feber 2002 vor, der Umstand, dass er die Feststellung der vorhergehenden Betriebsprüfung nicht bekämpft habe, bedeute nicht, dass diese Feststellung richtig sei. Motivation für die Nichtbekämpfung sei vielmehr gewesen, dem Prüfer einen Erfolg zu gönnen. Tatsächlich sei das Auto der Gattin für Privatfahrten verwendet worden.

Eine beim Bw in den Jahren 1997/1998 durchgeführte, Umsatz- und Einkommensteuer 1995 und 1996 betreffende abgabenbehördliche Prüfung traf unter Tz. 17 des BP-Berichts u.a. die Feststellungen, dass der Leasingaufwand für ein geleastes Kfz ab 1996 nur nach Maßgabe einer Nutzungsdauer von 8 Jahren abgesetzt werden könne (Aufwandskürzung: 56.383,00 S), für einen weiteren Leasingwagen ein Aufgriffsrecht zu aktivieren (Aufwandskürzung: 12.500,00 S) und von den Kfz-Betriebskosten ein Privatanteil auszuscheiden sei (Aufwandskürzung: 35.000,00 S).

Der Bw hat diesen Feststellungen nichts Substantiiertes entgegengesetzt. Mit dem Einwand, Motivation für die Nichtbekämpfung der Feststellungen sei es gewesen, dem Prüfer einen Erfolg zu gönnen, wird eine Fehlerhaftigkeit dieser Feststellungen ebenso wenig dargetan, wie mit der allgemein gehaltenen Behauptung, für private Fahrten sei das Auto der Gattin verwendet worden.

Die weitere Verminderung des Kfz-Leasingaufwands 1996 um 180.330,00 S wurde deshalb vorgenommen, weil der Bw den Leasingaufwand in dieser Höhe an die Tierärzte L und S verrechnet hat (Bl. 625 Arbeitsbogen). Da die Betriebsprüfung in gleicher Höhe die sonstigen Erträge des Bw, unter denen dieser Betrag ursprünglich verbucht war, gekürzt hat (Bl. 266 Arbeitsbogen) – der Betrag ist in den 580.878,20 S, die im Betriebsprüfungsbericht bei Ermittlung der Umsätze des Bw unter dem Titel „Verrechnung mit Tierärzten“ abgezogen

wurde, enthalten –, ergibt sich aus dieser Verminderung des Kfz-Leasingaufwands keine für den Bw nachteilige Auswirkung.

Die Berufung erweist sich daher auch in diesem Punkt als unbegründet.

#### 2.4. Privatanteil von den Telefonkosten:

Die Betriebsprüfung kürzte den durch den Bw in den geprüften Jahren verursachten Telefonaufwand um einen Privatanteil von jeweils 5.000,00 S, hinsichtlich des durch die beschäftigten Tierärzte verursachten Telefonaufwands nahm die Betriebsprüfung Kürzungen in Höhe von 7.500,00 S im Jahr 1996, 12.000,00 S im Jahr 1997, 16.000,00 S im Jahr 1998 und 20.000,00 S im Jahr 1999 vor.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung ist zu entnehmen, dass der Bw den beschäftigten Tierärzten den gesamten von diesen verursachten Telefonaufwand ersetzt hat (so vergütete der Bw z.B. laut Bl. 631 Arbeitsbogen die im Jahr 1996 bei L und S angefallenen Telefonkosten in Höhe von insgesamt 28.600,40 S). Der Ersatz der Telefonkosten umfasste auch die Kosten für die von den Tierärzten geführten Privatgespräche, was beispielsweise auch H laut Punkt 5 der Niederschrift vom 14. September 2000 so angegeben hat (Bl. 182 Arbeitsbogen). Der Umstand, dass der Bw den Tierärzten die gesamten Telefonkosten, und so auch jene, die auf Privatgespräche entfielen, vergütet hat, berechtigt aber nicht dazu, diesen Kostenersatz beim Bw um einen Privatanteil zu vermindern. Da der Bw und die von ihm auf Provisionsbasis beschäftigten Tierärzte zueinander im Verhältnis von Auftraggeber und Auftragnehmer standen, ist nicht davon auszugehen, dass der Bw mit der Übernahme der auch durch Privatgespräche der Tierärzte verursachten Kosten diesen aus privaten Gründen etwas unentgeltlich zuwenden wollte, wie auch bei einem Arbeitgeber, der dem Arbeitnehmer sämtliche Gesprächskosten für ein (auch) beruflich genutztes Mobiltelefon ungeachtet der durch Privatgespräche verursachten ersetzt, ein solcher Beweggrund nicht unterstellt werden kann. Vielmehr ist der Ersatz der Telefonkosten in voller Höhe durch das Beschäftigungsverhältnis veranlasst, stellt also ein (weiteres) Entgelt dar, das allenfalls bei den einzelnen Tierärzten zu steuerpflichtigen Einnahmen führt.

Anders verhält es sich bei dem durch den Bw verursachten Telefonaufwand. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung machte der Bw Aufwendungen für zwei Festnetzanschlüsse (davon ein Faxanschluss) und fünf, laut Stellungnahme des Bw vom 21. Feber 2002 vier Mobilnetzanschlüsse zur Gänze, ohne Verminderung um einen Privatanteil, als Betriebsausgaben geltend (z.B. Aufschlüsselung des Telefonaufwands für das Jahr 1998 auf Bl. 319 Arbeitsbogen). Der Bw begründet dies damit, neben den geschäftlichen Anschlüssen über ein Privattelefon (Festnetz) zu verfügen, von dem aus Privatgespräche geführt worden seien.

Telefonkosten können ihrem Wesen nach sowohl betrieblich als auch privat anfallen. Die Behauptung des Bw, ein Festnetz- (nimmt man das Faxgerät aus) und vier oder fünf Mobiltelefone ausschließlich betrieblich genutzt zu haben, ist, ebenso wie die Vorstellung, der Bw habe Privatgespräche stets von einem eigenen Festnetztelefon geführt, zumal wenn er mit einem oder mehreren der vier oder fünf Mobiltelefone unterwegs war, ist derart unwahrscheinlich, dass es an ihm gelegen wäre, durch Aufzeichnung aller Telefongespräche die ausschließlich betriebliche Nutzung der insgesamt sechs, laut Angaben des Bw fünf Telefone nachzuweisen (vgl. VwGH 21.2.1996, 93/14/0167). Solche Aufzeichnungen hat der Bw nicht vorgelegt. Die Feststellung der auf Privatgespräche entfallenden Kosten hatte daher im Schätzungswege zu erfolgen, wobei nach den gegebenen Umständen nur ein griffweise Schätzung in Betracht kam. Der von der Betriebsprüfung auf diese Weise angesetzte Privatanteil von 5.000,00 S pro Jahr kann dabei angesichts jährlicher Kosten von 65.955,80 S (1995; Bl. 620 Arbeitsbogen), 89.445,02 S (1996; Bl. 623 Arbeitsbogen), 90.146,50 S (Bl. 627 Arbeitsbogen), 86.195,40 S (1998; Bl. 631 Arbeitsbogen) und 97.070,47 S (Bl. 633 Arbeitsbogen) keinesfalls als überhöht bezeichnet werden.

## 2.5. Strom- und Mietkosten

Die strittigen Kosten betreffen eine Wohnung, die H für seine Wohnzwecke benutzt hat. Wie bei der im vorstehenden Punkt behandelten Vergütung der Telefonkosten der Tierärzte ist auch hier davon auszugehen, dass der Bw mit der Bezahlung der Kosten für die Wohnung eines von ihm beschäftigten Tierarztes diesem nicht aus privaten Motiven etwas zuwenden wollte, zumal kein Angehörigenverhältnis vorlag und auch die monatliche Miete von 1.500,00 S nicht auf eine Wohnungsgröße schließen lässt, bei der, gemessen am Umfang der vom Bw geführten Tierarztpraxis, die Übernahme solcher Kosten als unüblich zu bezeichnen wäre, sondern dass auch die Übernahme der Wohnungskosten durch das Beschäftigungsverhältnis und damit betrieblich veranlasst war. Für H liegt allenfalls ein steuerpflichtiges Entgelt aus seiner Tätigkeit für den Bw vor. Die strittigen Beträge sind daher als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

	1996	1997	1998	1999
Einkünfte lt. Bescheid	1.164.560,00	1.306.273,00	1.612.546,00	1.444.496,00
Veränderung Privatanteil Telefon:	-7.500,00	-12.000,00	-16.000,00	-20.000,00
Stromkosten:		-3.792,33	-592,00	
Miete:		-15.000,00	-11.750,00	
Einkünfte lt. Berufungsentscheidung:	1.157.060,00	1.275.480,67	1.584.204,00	1.424.496,00

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 12. September 2007